

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

**Бухгалтерські наукові дослідження в
Житомирській політехніці.
Том 6:
РОЗВИТОК
ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ**

Монографія

ЖИТОМИР
2019

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державний університет «Житомирська політехніка»
(протокол № 11 від 28.10.2019 р.)*

Рецензенти:

Д.е.н., доцент Л.М. Пилипенко

Національний університет «Львівська політехніка»

Д.е.н., професор О.В. Фоміна

Київський національний торговельно-економічний університет

Колектив авторів:

| | | | |
|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|
| Безверхий К.В., | Макаренко І.О., | Пластун О.Л., | Хоменко Г.Ю., |
| Гинэрау К., | Малишкін О.І., | Свірко С.В., | Чобану Г., |
| Дуда Т.Т., | Муравський В.В., | Сокіл О.Г., | Шелюк А.А., |
| Єльнікова Ю.В., | Муравський В.В., | Травін В.В., | Ярмоліцька О.В. |
| Замула І.В., | Нестеренко О.О., | Тростенюк Т.М., | |
| Захаров Д.М., | Пантелеєв В.П., | Федорова І.В., | |

- Р64 Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств: монографія / за заг. ред. [із передм.] С.Ф. Легенчука. – Житомир: Житомирська політехніка, 2019. – 268 с.

ISBN 978-966-683-392-4 (заг.)

ISBN 978-966-683-535-5 (Т. 6)

Монографію присвячено питанням розвитку концепції інтегрованої звітності. Авторами розкрито теоретичні та організаційні засади складання інтегрованої звітності (принципи, змістовні складові, інформаційні можливості, способи візуалізації), проаналізовано особливості її нормативного регулювання (міжнародна стандартизація, директиви ЄС) та розглянуто причини необхідності і проблеми її складання в умовах сталого розвитку.

Видання призначене докторантам, аспірантам, магістрантам, науковим співробітникам, викладачам і студентам закладів вищої освіти, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку та інтегрованої звітності в Україні та світі.

Матеріали монографії підготовлено за результатами проведення Міжнародної наукової конференції «Розвиток інтегрованої звітності підприємств», що відбулася 4-5 жовтня 2019 р. на базі Державного університету «Житомирська політехніка».

УДК 657:657.6

ISBN 978-966-683-392-4 (заг.)

ISBN 978-966-683-535-5 (Т. 6)

© Колектив авторів, 2019

© Житомирська політехніка, 2019

© Євенок О.О., видання, 2019

ЗМІСТ

| | | |
|--|--|------------|
| ПЕРЕДМОВА | | 5 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ | | 7 |
| 1.1. Безверхий К.В. | Особливості реалізації деяких принципів інтегрованої звітності суб'єктів господарювання | 7 |
| 1.2. Замула І.В., Травін В.В. | Проблеми формування звітної інформації щодо екологічних аспектів діяльності підприємства | 32 |
| 1.3. Захаров Д.М. | Аналітичні можливості інформаційного наповнення інтегрованої звітності | 47 |
| 1.4. Нестеренко О.О. | Формалізація елементів капіталу підприємства в концептуальній основі інтегрованої звітності | 73 |
| 1.5. Муравський В. В., Муравський В. В. | Електронна інтегрована звітність: візуалізація та реалізація | 105 |
| РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ | | 124 |
| 2.1. Дуда Т.Т. | Інструменти регулювання фінансової звітності як необхідної компоненти інтегрованої звітності | 124 |
| 2.2. Малишкін О.І., Ярмолицька О.В. | Інтегровані звіти українських компаній крізь призму вимог міжнародного стандарту і директив ЄС | 144 |
| 2.3. Пантелєєв В.П. | Нормативні засади та практика оцінки інтегрованої звітності підприємств за вимогами зовнішнього та внутрішнього аудиту | 167 |

| | | |
|--|--|------------|
| РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ | 177 | |
| 3.1. Пластун О.Л., Макаренко І.О., Єльнікова Ю.В., Шелюк А.А. | Класифікація інституціонального процесу забезпечення відповідального інвестування компаній | 177 |
| 3.2. Свірко С.В., Тростенюк Т.М. | Облік витрат в контексті розбудови управлінського обліку в ДЗВО на заставах сталого розвитку: реалії та перспективи | 184 |
| 3.3. Сокіл О.Г. | Балансовий метод обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток аграрного підприємництва | 209 |
| 3.4. Хоменко Г.Ю., Федорова І.В. | Інформаційне забезпечення управління венчурним фінансуванням інноваційних та соціальних проектів в умовах сталого розвитку | 230 |
| 3.5. Ciobanu G., Ghineraru C. | Sustainable development as potential for the creation of workplaces in the Romanian economy | 245 |
| ДОДАТКИ | | 251 |

ПЕРЕДМОВА

Розвиток бухгалтерського обліку в світі на початку ХХІ-го століття ознаменувався зміною підходів до оприлюднення інформації, яка використовується користувачами для прийняття рішень. В доповнення до традиційних фінансових показників про стан та результати своєї діяльності окремі компанії в узагальнюючих звітах також почали надавати інформацію нефінансового характеру, що поступово призвело до формування концепції інтегрованої звітності, яка об'єднує як фінансові, так і нефінансові показники.

Починаючи з 2009 року почалась інституціоналізація та кодифікація інтегрованої звітності. Так, у 2009 р., Інститутом директорів Південної Африки і Комітетом Кінга з управління розроблено «Звіт Кінга з управління в Південній Африці» (Кінг III), в якому визначено особливості складання інтегрованої звітності. За підходом розробників річна фінансова звітність має включатись в інтегрований звіт, який рекомендувалось розробляти з використанням різноманітних моделей побудови звітності про сталий розвиток – GRI, SRI, AA1000AS та ін. Кінг III рекомендує організаціям, акції яких перебувають у лістингу на JSE, складати інтегрований звіт замість річного фінансового звіту та звіту про сталий розвиток. Компанії, які вирішили не випускати інтегрований звіт, повинні пояснити, чому вони цього не роблять.

У 2011 р. був сформований Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), яким вже у 2013 р. після публікації дискусійних документів (2011 р.) та прототипу концептуальної основи інтегрованої звітності (2012 р.) було випущено Міжнародний стандарт інтегрованої звітності – <IR>. В стандарті <IR> визначено основні види капіталу, в розрізі яких повинна надаватись інформація в інтегрований звітності, зокрема: фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний і природний капітал. Під самим же капіталом розуміється форма збереження цінності, що, у тій чи іншій формі, стає внеском у бізнес-модель організації.

Запровадження міжнародного стандарту <IR> поряд з іншими подібними моделями, які передбачають одночасне розкриття фінансової та нефінансової інформації про стан та результати діяльності підприємства створили необхідні передумови для поширення подібних звітних практик серед українських підприємств. Протягом 2013-2019 рр. вітчизняні підприємства узагальнювали і оприлюднювали подібну інформацію в інтегрованих звітах з наступними назвами: Звіт; Звіт про прозорість; Звіт про корпоративну відповідальність; Звіт про прогрес; Звіт про соціальну відповідальність / Звіт соціальної відповідальності / Звіт про реалізацію ініціатив соціальної відповідальності / Звіт про соціально-відповідальному розвитку; Звіт про сталий розвиток / Звіт про діяльність у сфері сталого розвитку; Нефінансовий звіт; Річний звіт; Соціальний звіт.

Аналіз чинної практики складання та оприлюднення інтегрованих звітів вітчизняними підприємствами дозволив виявити ряд проблем, які потребують вирішення з метою підвищення її ефективності, які можна об'єднати в три основні групи:

1) Теоретичного характеру:

– суперечливість твердження, що інтереси інвесторів фінансового капіталу будуть згодом збігатися з ширшими суспільними інтересами, особливо з урахуванням національних особливостей функціонування ринку капіталу;

– неврахування можливості виникнення синергетичних ефектів від використання різних видів капіталу на підприємстві, що має підлягати бухгалтерському відображенню.

2) Методологічного характеру:

– відсутність обґрунтування взаємозв'язку концепції оцінки за справедливою вартістю із підходами до оцінки, які можуть використовуватись при складанні інтегрованих звітів;

– нерозробленість методичних підходів до оцінки окремих видів капіталу, яка характеризується значним рівнем волатильності, наприклад, вартість брендів, торгових марок, репутації та клієнтського капіталу, що створює цінність в майбутньому;

– відсутність дієвої методики оцінки та облікового відображення природного капіталу в бухгалтерському обліку та інтегрований звітності;

– необхідність розробки методології аудиту та економічного аналізу показників інтегрованої звітності, особливо в частині нових видів капіталу, інформація про які відображається в інтегрований звітності в фінансовій та нефінансовій формі.

3) Організаційного характеру:

– відсутність чіткої регламентації порядку формування інтегрованого звіту в розрізі видів капіталу, не зважаючи на запропоновану їх класифікацію;

– відсутність чітких вказівок щодо форми представлення інформації про капітал підприємства (фінансової або нефінансової);

– незрозумілість порядку організації бухгалтерського обліку для формування інформації про окремі види капіталу підприємства, зокрема, природного, соціального, людського та інтелектуального, що потребує наявності у бухгалтерів додаткових професійних компетенцій.

Подальшому розвитку концепції інтегрованої звітності, ґрунтовному аналізу вищенаведених проблем та формуванню шляхів щодо їх вирішення присвячена представлена монографія.

***С.Ф. Легенчук, д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту
Державного університету «Житомирська політехніка»,
м. Житомир, 2019 р.***

Розділ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

**Безверхий К.В., к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Національна академія статистики, обліку та аудиту**

1.1. ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕЯКИХ ПРИНЦИПІВ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

В міжнародних основах інтегрованої звітності закладено принципи, які є які є підґрунтям для створення міжнародних стандартів інтегрованої звітності підприємства. Факт існування принципів інтегрованої звітності підприємства є беззаперечним, так само, як і те, що кожна система (наприклад бухгалтерського обліку) базується на принципах.

Підприємства з 21 країни «відповідають» за 85% всіх інтегрованих звітів. З них два верхніх лідера – це ПАР і Японія, у яких 43% звітів, але чимала концентрація також спостерігається в Азіатському регіоні (25 звітів від підприємств в Шрі-Ланці, 28 - в Індії, Малайзії, Таїланді, на Філіппінах і Тайвані разом узятих). Економічно розвинені країни відстають від складання інтегрованої звітності: тільки 20 підприємств складають інтегровану звітність в Канаді і Німеччині, а в США – 25¹.

Найбільш схильні складати інтегровану звітність представники галузей, де велике значення мають нематеріальні активи (соціальний статус, відносини з клієнтами, інтелектуальна власність). Особливо виділяються підприємства в хімічній промисловості та фармацевтиці, причому деякі представники галузі починали складати розширені звіти ще до того, як з'явилися Міжнародні основи інтегрованої звітності (англ. – The International <IR> Framework)² (далі – <IRF>). Тому, доцільно буде розглянути особливості реалізації деяких принципів інтегрованої звітності суб'єктів господарювання як підґрунтя для поширення такої звітності.

Економічний зміст принципів інтегрованої звітності в наукових працях розкривається у розрізі їх найменувань:

а) стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє (Герасимова Л.М., Гетьман В.Г., Єршова Н.Ю., Костюченко В.М., Кравченко О.В., Кузіна Р.В., Кузьменко О.А., Лоханова Н.О., Малиновська Н.В., Сапожникова Н.Г., Сафонова Ф.Ю., Селєзньова А.В., Чхутіашвілі Л.В.);

б) взаємодія із зацікавленими сторонами (Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., Малиновська Н.В.);

¹ Integrated Reporting and the Capitals' Diffusion URL: https://gaap.ru/bitrix/rk.php?goto=http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/3.%20Recherche/B_Appels%20C3%A0%20projets/2017/First_report_ANC_final_version_GIBASSIER_ADAMS_JEROME_2019-07-24.pdf&af=4ac5aaead59fc96c69d15def365413c6.

² The International <IR> Framework [Electronic resource]. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

в) суттєвість (Боцян Т.В., Гетьман В.Г., Домашенко Ю.В., Єршова Н.Ю., Костюченко В.М., Кравченко О.В., Кузіна Р.В., Лайчук С.М., Макаренко В.Ю., Малиновська Н.В., Ховрак І.В.);

г) стислість (Аертс В. (Aerts W.), Бавагнолі Ф. (Bavagnoli F.), Ві М. (Wee M.), Джелміні Л. (Gelmini L.), Гарліо А. (Caglio A.), Голов С.Ф., Драгер Х. (Drager H.), Комолі М. (Comoli M.), Круг Л. (Krug L.), Лодхія С. (Lodhia S.), Малиновська Н.В., Мелоні Г. (Melloni G.), Перего П. (Perego P.), Пінк П. (Pink P.), Ріва Р. (Riva R.), Руз-Лозано М. (Ruiz-Lozano M.), Сімнет Р. (Simnett R.), Стоун Г. (Stone G.), Тарка А. (Tarca A.), Тілінг М. (Tilling M.), Тірадо-Валенсія Р. (Tirado-Valencia P.), Хагінс А. (Huggins A.), Чалий І.Г.);

г) зв'язаність інформації (Барнабе Ф. (Barnabè F.), Біанчі М., (Bianchi M.), Буско С. (Busco C.), Джиржіно М. (Giorgino M.), Зоріо-Гріма А. (Zorio-Grima A.), Інколінго А. (Incollingo A.), Лоханова Н.О., Малиновська Н.В., Мокану М. (Mocanu M.), Нестеренко О.О., Падія Н. (Padia N.), Патерносто С. (Paternostro S.), Рівера-Арубла Я.В. (Rivera-Arrubla Y.V.), Роман А. (Roman A.), Сурті М. (Surti M.) Серафім Г. (Serafeim G.), Супіно Е. (Supino E.), Хойнару Р. (Hoinaru R.), Хок'ю М.Е. (Hoque M.E.), Ясен Я. (Yasseen Y.);

д) достовірність і повнота (Адамс С.А. (Adams C.A.), Голов С.Ф., Грін В. (Green W.), Драгу І. (Dragu I.), Малиновська Н.В., Коніші Н. (Konishi N.), Конрадїє П. (Conradie P.), Кузіна Р.В., Міо Ч. (Mio Ch.), Морроу Дж. (Morros J.), Ромі А. (Romi A.), Ченг М. (Cheng M.);

е) сталість і порівняльність (Аврам В. (Avram V.), Главан М. (Glăvan M.), Голов С.Ф., Димітру В. (Dumitru V.), Джинга Г. (Jinga G.), Екслес Р.Г. (Eccles R.G.), Калу Д.А. (Calu D.A.), Косаміс Т.У. (Kocamış T.U.), Лоханова Н.О., Малиновська Н.В., Руз-Лозано М. (Ruiz-Lozano M.), Спісшофер Б. (Spiesshofer B.), Тірадо-Валенсія П. (Tirado-Valencia P.), Турудуюглу Ф.О. (Türüdüoğlu F.Ö.), Юлдірім Г. (Yıldırım G.).

Принципи (від. лат. «principium» – початок, основа, походження, першопричина) – вихідні умови, сукупність вихідних базових положень, ідей, відповідно до яких вона функціонує³.

Як зауважує С.Я. Король⁴, часто існує проблема ототожнення авторами поняття «вимоги», «принципи» та «якісні характеристики» звітності.

В наукових працях автори пропонують різні підходи до системи принципів інтегрованої звітності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Принципи інтегрованої звітності в наукових працях

| № з/п | Автор | Принципи інтегрованої звітності |
|-------|------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Герасимова Л.М. ⁵ | 1. Орієнтація на майбутнє. 2. Стратегічна направленість. |

³ Присехін С.І. Філософія: [навч посіб.]. У 2 ч. Ч.ІІ. Система філософії у визначеннях, поясненнях, схемах, таблицях. К.: КНЕУ, 2006. С. 164.

⁴ Великий глумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. С. 31.

⁵ Герасимова Л.Н. Необходимость отражения в бухгалтерском учете информации нефинансового характера. Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 1. С. 79.

| 1 | 2 | 3 |
|---|-------------------------------|--|
| 2 | <IRF> ⁶ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє. 2. Зв'язаність інформації. 3. Взаємодія із зацікавленими сторонами. 4. Суттєвість. 5. Стислість. 6. Достовірність і повнота. 7. Сталість і порівнянність. |
| 3 | Гетьман В.Г. ⁷ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє. 2. Зв'язаність інформації. 3. Відповідна реакція зацікавлених сторін. 4. Суттєвість і стислість. 5. Надійність і повнота. 6. Сталість і порівнянність. |
| 4 | Домашенко Ю.В. ⁸ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічна направленість. 2. Пов'язаність інформації. 3. Орієнтація на майбутнє. 4. Реагування та залучення користувачів інформації. 5. Надійність, суттєвість та ясність. |
| 5 | Єршова Н.Ю. ⁹ | <p>Базові принципи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє. 2. Зв'язність інформації. 3. Взаємодія із зацікавленими сторонами. 4. Суттєвість. 5. Стислість. 6. Достовірність. 7. Повнота. 8. Сталість. 9. Порівнянність. <p>Додаткові принципи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Синергізм. 2. Системність. 3. Постійне покращення. 4. Збалансованість. |
| 6 | Костюченко В.М. ¹⁰ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічний фокус та орієнтація на майбутні періоди. 2. Логічність викладення інформації. 3. Відповідність вимогам груп впливу. 4. Суттєвість та стислість. 5. Повнота та достовірність. 6. Зв'язаність та порівняльність. |

⁶ The International <IR> Framework [Electronic resource]. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

⁷ Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2013. № 44 (338). С. 8.

⁸ Домашенко Ю.В. Інтегрована звітність: вдосконалений облік операцій як показник ефективності діяльності. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2013. №1. С. 69.

⁹ Єршова Н.Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2016. Вип. 1 (1). С. 454.

¹⁰ Костюченко В.М. Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності корпоративних підприємств України. Глобальні та національні економіки: електронний журнал. 2015. № 8. С. 1129.

| 1 | 2 | 3 |
|----|---|--|
| 7 | Кравченко О.В. та Овчарова Н.В. ¹¹ | <p>Основні (нормативні) принципи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічна спрямованість та орієнтація на майбутнє. 2. Пов'язаність інформації. 3. Суттєвість та стислість. 4. Повнота та надійність. 5. Сталість і порівняльність. 6. Реагування та залучення зацікавлених осіб. <p>Додаткові (посилюючі) якісні принципи:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Своєчасність. 2. Однозначність. 3. Зрозумілість. 4. Релевантність. 5. Доречність. 6. Достовірність. 7. Можливість перевірки. 8. Репрезентативність. 9. Доказовість. 10. Правомірність. 11. Об'єктивність. 12. Адекватність. |
| 8 | Кузіна Р.В. ¹² | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє. 2. Зв'язаність інформації. 3. Відповідна реакція зацікавлених сторін. 4. Суттєвість і стислість. 5. Надійність і повнота. 6. Зв'язаність і порівняльність. |
| 9 | Кузьменко О.А. ¹³ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічна спрямованість. 2. Зв'язаність інформації. 3. Орієнтація на майбутнє. 4. Реагування та залучення зацікавлених осіб. 5. Стислість, надійність та суттєвість. |
| 10 | Лоханова Н.О. ¹⁴ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічна спрямованість і забезпечення еластичності інформації. 2. Системність подання інформації. 3. Адекватність вибору основи – методу визначення об'єктів обліку у звітності з урахуванням призначення інформації. |
| 11 | Малиновська Н.В. ¹⁵ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічна спрямованість та орієнтація на майбутнє. 2. Зв'язність інформації. 3. Взаємодія із зацікавленими сторонами. 4. Суттєвість. 5. Стислість. 6. Достовірність і повнота. 7. Сталість і порівняльність. |

¹¹ Кравченко О.В. Теоретичні та методичні засади формування інтегрованої звітності в Україні. Економіка та суспільство. 2016. № 6. С. 363.

¹² Кузіна Р.В. Формування системи корпоративної звітності: теорія, методологія та організація: дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Одеса, 2016. С. 549-550.

¹³ Кузьменко О. А., Абросимова М. В. Интегрированная отчетность – новая модель отчетности для российских корпораций. Академический вестник. 2014. №. 1. С. 363.

¹⁴ Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: [Моногр.]. Херсон: Грін Д.С., 2012. С. 315.

¹⁵ Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: информационное значение, принципы составления: [Моногр.]. М.: Финансовый университет, 2015. С. 107.

| 1 | 2 | 3 |
|----|---|--|
| 12 | Рибянцева М.С. ¹⁶ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Комплексність. 2. Адресність. 3. Достовірність. 4. Суттєвість. 5. Раціональність. 6. Стислість. |
| 13 | Сапожникова Н.Г. та Лаврухина Т.А. ¹⁷ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічна спрямованість та орієнтація на майбутнє. 2. Зв'язність інформації. 3. Взаємодія із зацікавленими сторонами. 4. Суттєвість. 5. Стислість. 6. Достовірність і повнота. 7. Сталість і порівнянність. |
| 14 | Сафонова Ф.Ю. ¹⁸ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічний фокус. 2. Зв'язаність. 3. Орієнтація на майбутнє. 4. Реактивність та орієнтація на зацікавлених осіб. 5. Стислість, достовірність, суттєвість, повнота, узгодженість та співставність. |
| 15 | Селезньова А.В. ¹⁹ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічний фокус. 2. Зв'язаність інформації. 3. Орієнтація на майбутнє. 4. Реактивність та орієнтація на зацікавлених осіб. 5. Стислість, достовірність, суттєвість, повнота, узгодженість та співставність. |
| 16 | Чхутіашвілі Л.В. ²⁰ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Стратегічна спрямованість. 2. Орієнтація на майбутнє. 3. Структурованість і чіткість інформації. 4. Адаптація до змін і врахування інтересів зацікавлених сторін. 5. Стислість, надійність і суттєвість. |

Огляд принципів інтегрованої звітності дозволив узагальнити існуючі наукові підходи до принципів інтегрованої звітності (рис. 1.1, Додаток А).

¹⁶ Рыбенцева М.С. Интегрированная отчетность как основа повышения существенности учетной информации [Электронный ресурс]. Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2016. – № 120 (06). URL: <http://ej.kubagro.ru/2016/06/pdf/101.pdf>.

¹⁷ Отчетность организаций: [учеб. пособ.] / Н.Г. Сапожникова, Т.А. Лаврухина. Москва: КНОРУС, 2018. С. 267.

¹⁸ Сафонова Ф.Ю. Методика формирования интегрированного отчета: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Санкт-Петербург, 2014. С. 83.

¹⁹ Финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень): [учеб. пособ.] / Н.А. Каморджанова, Д.А. Панков, А.В. Селезнева. Москва: Проспект 2017. С. 238.

²⁰ Чхутіашвілі Л.В. Аудит інтегрованої звітності компаній в умовах інтеграції Росії в систему світової економіки та міжнародної екологічної безпеки. Мониторинг правоприменення. 2014. № 2. С. 24-28.

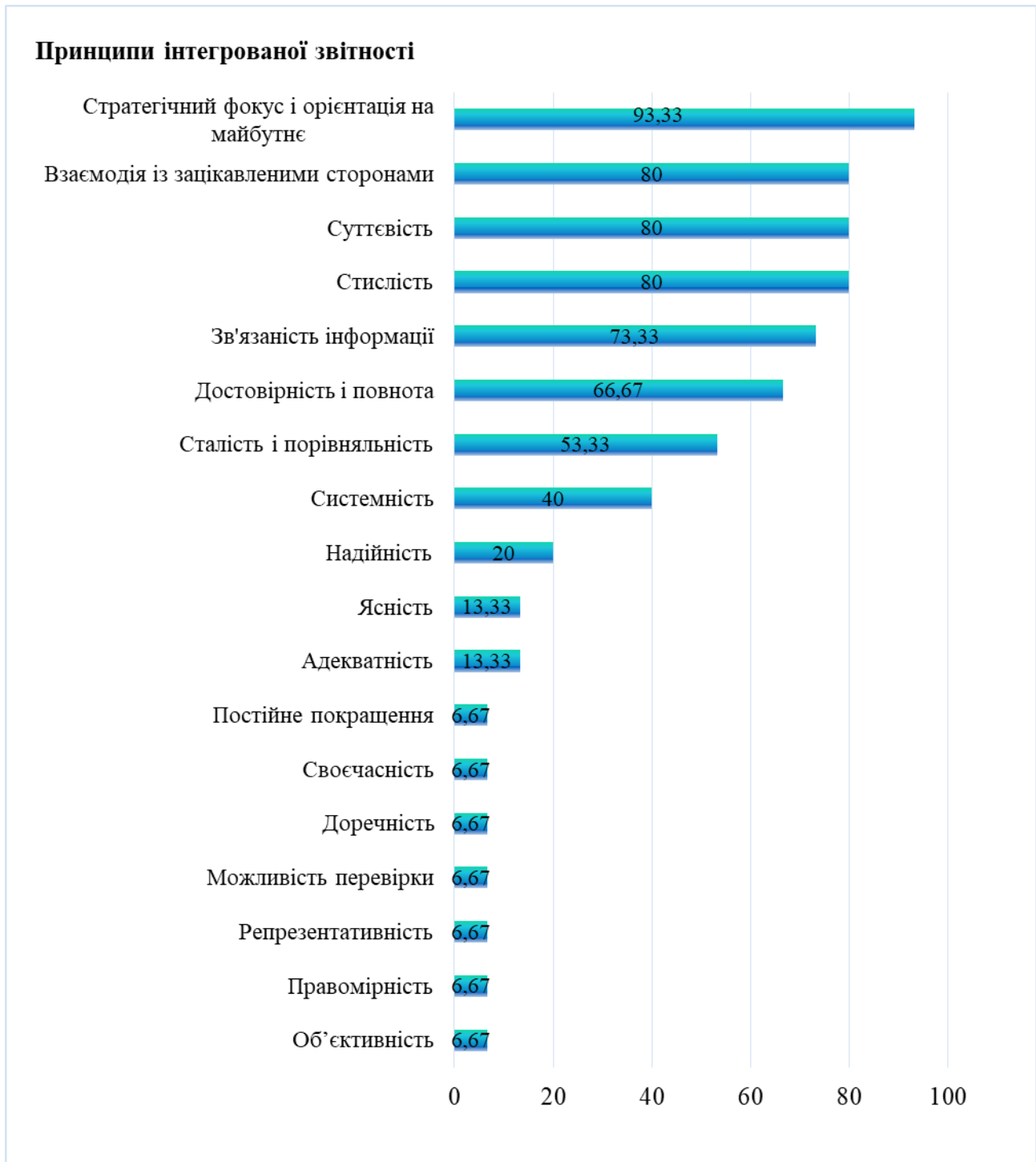


Рис. 1.1. Розподіл пропозицій авторів щодо принципів інтегрованої звітності

У своїх наукових дослідженнях більшість авторів виділяють в якості принципів інтегрованої звітності такі як стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє (93,33 % із досліджених джерел); взаємодія із зацікавленими сторонами, суттєвість, стислість (80,00 %); зв'язаність інформації (73,33 %); достовірність і повнота (66,67 %); сталість і порівняльність (53,33 %), що свідчить про актуальність даних принципів інтегрованої звітності та врахування їх при складанні інтегрованої звітності підприємства.

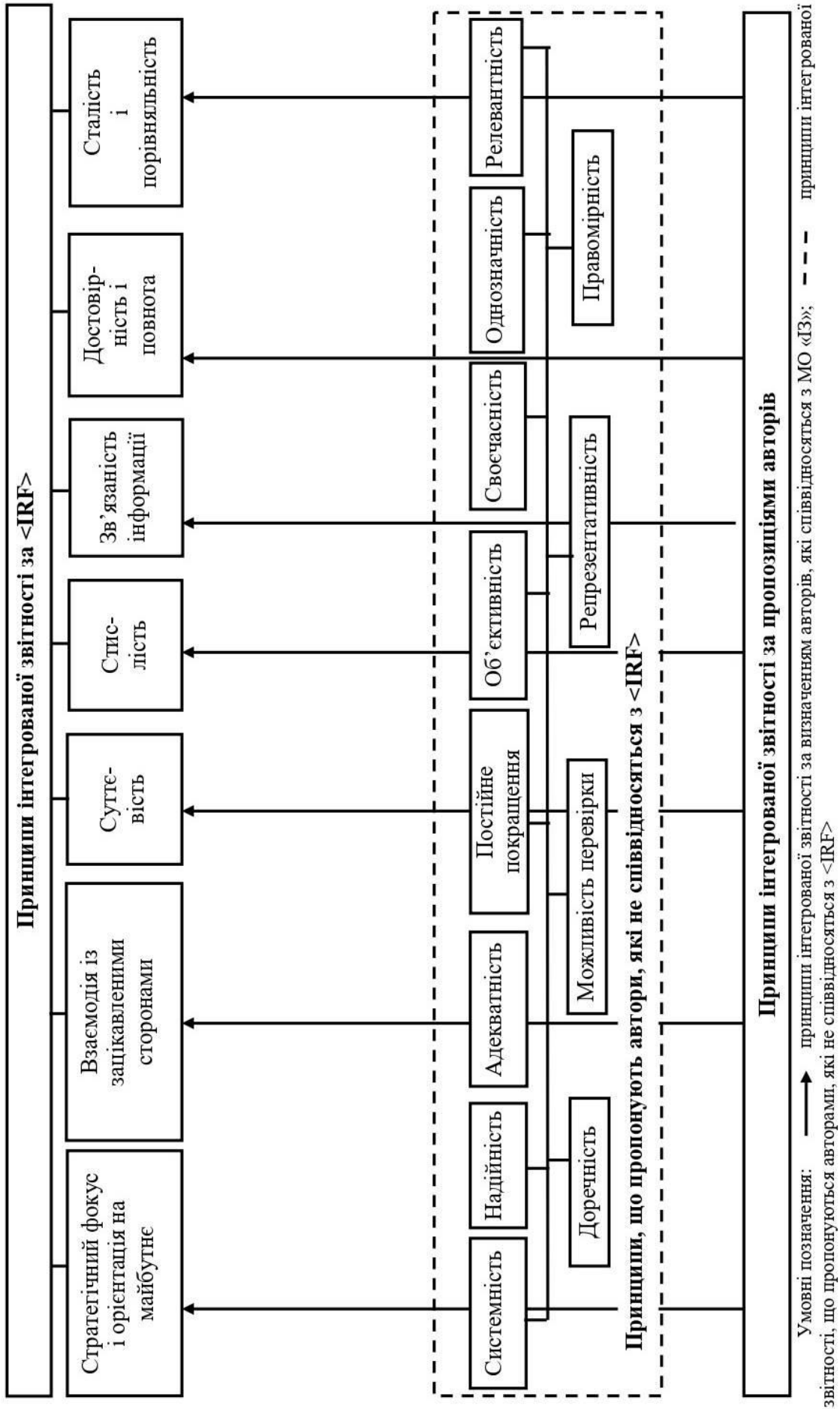


Рис. 1.2. Порівняльна структура принципів інтегрованої звітності за <IRF> та пропозиціями авторів

Найменше уваги приділено таким принципам інтегрованої звітності, як системність (40,00 %); надійність (20,00 %); ясність і адекватність (13,33 %); постійне покращення, своєчасність, доречність, можливість перевірки, репрезентативність, правомірність, об'єктивність (6,67 %).

Порівняння принципів інтегрованої звітності підприємства, що визначається <IRF> та пропонується авторами дозволило побудувати структурну схему принципів інтегрованої звітності підприємства, що наведена на рис. 1.2.

Такі принципи інтегрованої звітності як стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє, взаємодія із зацікавленими сторонами, суттєвість, стислість, зв'язаність інформації, достовірність і повнота, сталість і порівняльність, що наводять автори співпадають з тими, що наводяться в <IRF>.

Далі пропонується навести характеристику вищевказаних принципів інтегрованої звітності підприємства згідно з <IRF> (Додаток Б).

Принцип стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє є основоположним принципом на якому формується система інтегрованої звітності підприємства. Розглянемо інформаційне наповнення інтегрованих звітів досліджуваних підприємств щодо розкриття принципу стратегічного фокусу і орієнтацію на майбутнє.

В інтегрованому звіті ДТЕК²¹ за 2016 р. стратегія розвитку групи ДТЕК до 2030 року полягає в наступному:

1. ДТЕК буде активно розвиватися в Україні з виходом на ринки сусідніх країн як диверсифікована та забезпечена паливом енергетична компанія.

2. ДТЕК буде орієнтуватися на продаж електроенергії всім категоріям споживачів, дотримання високих стандартів сервісу та вибудовуючи сильний роздрібний бренд.

3. ДТЕК буде підтримувати й розвивати ключові чинники успіху: талант і потенціал співробітників та ефективність виробництва, інвестицій, управління.

4. ДТЕК братиме участь у реформуванні та модернізації економіки України, соціальному розвитку регіонів діяльності, просуванні найкращих стандартів у промисловій та екологічній безпеці.

У 2013 році ДТЕК перейшов від п'ятирічного горизонту планування до більш довгострокового, тому що реалізація проектів в енергетиці займає кілька років і вимагає значних інвестицій. Довгострокова корпоративна стратегія до 2030 року визначає основні напрями розвитку бізнесу, управлінські проекти та технології. Тобто, з 2013 р. спостерігається стратегія довгострокового планування на 17 років вперед, аж до 2030 р. включно.

На середньостроковий період з 2015 по 2020 р. стратегія передбачає наступні напрями (табл. 1.2).

²¹ Інтегрований звіт 2016 «Фінансові та нефінансові результати» URL: https://dtek.com/content/files/dtek_ar_2016_ua_e-version.pdf.

Таблиця 1.2. Стратегія ДТЕК на період з 2015 по 2020 р.

| № з/п | Вектори розвитку | Характеристика стратегії |
|-------|------------------|---|
| 1 | Енергетика | 1) підвищення ефективності використання генерувальних потужностей, завершення проектів реконструкції шахт і ЦЗФ, перехід дистрибуційних підприємств на стимулююче тарифоутворення; 2) органічний розвиток базового активу у видобутку газу, розвиток наявних та майбутніх пріоритетних ділянок нерозподіленого фонду; 3) розробка та реалізація проектів у вітроенергетиці в Україні та країнах близького зарубіжжя |
| 2 | Суспільство | 1) зниження виробничого травматизму; 2) реалізація стратегій розвитку територій діяльності підприємств компанії; 3) побудова ефективної системи управління екологічними ризиками; 4) участь у просуванні найкращих європейських практик, спрямованих на реформування енергетичної галузі та створення ефективного конкурентного середовища |
| 3 | Люди | 1) створення центру обслуговування персоналу на єдиній ІТ-платформі; 2) створення системи безперервного персонального розвитку від рядового працівника до топ-менеджера компанії; 3) більшість працівників знають і поділяють корпоративні цінності компанії |
| 4 | Ефективність | 1) вихід на оптимальні техніко-економічні режими завантаження потужностей ТЕС і шахт; 2) успішне розгортання системи безперервного вдосконалення та ощадливого виробництва «Новатор» на всіх підприємствах; 3) збереження конкурентної позиції за собівартістю вугільної продукції; 4) відновлення кредитоспроможності. |
| 5 | Клієнти | 1) перехід на єдину білінгову платформу дистрибуційних підприємств; 2) організація єдиного центру обслуговування клієнтів і впровадження системи управління взаємовідносинами з клієнтами; 3) розробка та впровадження роздрібного бренду |
| 6 | Україна «плюс» | 1) активна участь у синхронізації з ENTSO-E; 2) реалізація стратегії з прямого виходу на енергетичні ринки Європи; 3) збільшення частки прямих продажів кінцевим споживачам; 4) утримання провідної позиції в експорті вугілля й електроенергії |

Джерело: Складено автором на основі²²

Завершальний етап (з 2020 р. по 2030 р.) довгострокової стратегії ДТЕК націлений на використання нових технологій у всіх сферах діяльності компанії. Акцент у застосуванні — безпека процесів і автоматизація, збут електроенергії та супутніх послуг. На цьому етапі також заплановано продовжити експансію

²² Інтегрований звіт 2016 «Фінансові та нефінансові результати» URL: https://dtek.com/content/files/dtek_ar_2016_ua_e-version.pdf.

як у напрямі розвитку нових бізнесів, так і в напрямі географічної диверсифікації бізнесу.

Стратегія розвитку ДТЕК базується на співзвучних Україні цілях і сприяє вирішенню ключових завдань держави – енергонезалежність, енергоефективність, енергобаланс. Компанія бере активну участь у просуванні найкращих європейських практик для підтримки реформування енергетичної галузі та створення ефективного конкурентного середовища.

Так наприклад стратегія ДТЕК у сфері розвитку промислового капіталу виглядає наступними чином (табл. 1.3).

Таблиця 1.3. Стратегія ДТЕК у сфері розвитку промислового капіталу

| <i>№ з/п</i> | <i>Вид промислового капіталу</i> | <i>Реалізація стратегії, період</i> | <i>Очікувані результати від реалізації стратегії</i> |
|--------------|----------------------------------|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Курахівська ТЕС: | | |
| 1.1 | Енергоблок № 3 | Реконструкцію заплановано на 2024-2025 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 25 МВт |
| 1.2 | Енергоблок № 4 | Реконструкцію заплановано на 2022-2023 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 15 МВт |
| 2 | Луганська ТЕС: | | |
| 2.1 | Енергоблок № 9 | Розглядається консервація з 2020 року | Зменшення виробничої потужності на 200 МВт |
| 2.2 | Енергоблок № 11 | Реконструкцію заплановано на 2021-2022 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 10 МВт |
| 2.3 | Енергоблок № 14 | Реконструкцію заплановано на 2024-2025 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 10 МВт |
| 2.4 | Енергоблок № 15 | Реконструкцію заплановано на 2022-2023 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 10 МВт |
| 3 | Запорізька ТЕС: | | |
| 3.1 | Енергоблок № 2 | Реконструкцію заплановано на 2022-2023 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 30 МВт |
| 3.2 | Енергоблок № 4 | Реконструкцію заплановано на 2020-2021 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 30 МВт |
| 4 | Криворізька ТЕС: | | |
| 4.1 | Енергоблок № 2 | Реконструкцію заплановано на 2025-2026 роки; | Збільшення встановленої потужності – на 15 МВт |
| 4.2 | Енергоблок № 4 | 2019 року заплановано капітальний ремонт | Зменшення виробничої потужності на 300 МВт |
| 4.3 | Енергоблок № 5 | Реконструкцію заплановано на 2024-2025 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 33 МВт |
| 4.4 | Енергоблок № 8 | Розглядається консервація з 2018 року | Зменшення виробничої потужності на 282 МВт |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----|---------------------|---|--|
| 5 | Придніпровська ТЕС: | | |
| 5.1 | Енергоблок № 8 | Розглядається консервація з 2020 року | Зменшення виробничої потужності на 150 МВт |
| 5.2 | Енергоблок № 15 | Розглядається консервація з 2018 року | Зменшення виробничої потужності на 285 МВт |
| 6 | Бурштинська ТЕС: | | |
| 6.1 | Енергоблок № 8 | Реконструкцію заплановано на 2021-2022 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 13 МВт |
| 6.2 | Енергоблок № 11 | Реконструкцію заплановано на 2025-2026 роки | Реконструкцію заплановано на 2025-2026 роки |
| 6.3 | Енергоблок № 12 | Реконструкцію заплановано на 2027-2028 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 13 МВт |
| 7 | Добротвірська ТЕС: | | |
| 7.1 | Енергоблок № 7 | Реконструкцію заплановано на 2018-2019 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності – на 10 МВт |
| 8 | Ладижинська ТЕС | | |
| 8.1 | Енергоблок № 4 | Реконструкцію заплановано на 2018-2019 роки | Очікуване збільшення встановленої потужності на 25 МВт |

Джерело: Складено автором на основі²³

Принцип стратегічного фокусу і орієнтації на майбутнє в ДТЕК реалізується в наступному:

1. До 2020 р. компанія буде мати у своєму розпорядженні 1 ГВт встановленої потужності в зеленій енергетиці.

2. На розвиток підприємства до 2020 р. буде спрямовано понад 4 млрд. грн., що забезпечить видобуток 10 млн. тон вугілля упродовж 2018-2020 р.

3. Сумарні інвестиції компанії в підвищення енергоефективності клієнтів до 2020 сягнуть 455 млн. грн.: 125 млн. грн. буде спрямовано у промисловий сектор; 300 млн. грн. – на дитячі садки; 30 млн. грн. – на житлові будинки.

4. До 2020 р. планується розробити корпоративні стандарти із 65 ключових спеціальностей.

5. Створення 10000 місць для стажування та першої роботи молоді до 2020 р.

Стратегія компанії НАК «НАФТОГАЗ України» будується на напрямках, визначених урядом²⁴.

Плани компанії у сфері гігієни та безпеки праці на 2017 рік включають:

²³ Інтегрований звіт 2016 «Фінансові та нефінансові результати» URL: https://dtek.com/content/files/dtek_ar_2016_ua_e-version.pdf.

²⁴ Перші паростки: річний звіт за 2016 рік НАК «НАФТОГАЗ України» URL: http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual_report_ukr_170608.pdf.

1. Впровадження та сертифікація системи менеджменту – управління охороною праці відповідно до стандарту OHSAS 18001 (ISO 45001) «Системи менеджменту гігієни та безпеки праці».

2. Розроблення нового нормативного документа щодо управління гігієною та безпекою праці на підприємствах групи на основі міжнародного стандарту OHSAS 18001:2007 (ISO 45001) «Системи менеджменту гігієни та безпеки праці».

3. Виконання Плану заходів з підвищення безпеки дорожнього руху на підприємствах групи на 2016-2018 роки.

4. Виконання заходів щодо впровадження відповідних кращих світових практик та міжнародного стандарту.

Поточні й очікувані ризики на об'єктах нафтогазового комплексу:

– умисні пошкодження або руйнування магістральних та промислових нафто-, газо- та конденсатопроводів з метою викрадення вуглеводневої сировини, зокрема тієї, що транспортується територією України до європейських споживачів;

– відсутність можливості виконувати необхідні ремонтні та профілактичні роботи на об'єктах нафтогазового комплексу у зоні проведення антитерористичної операції (окремі райони Донецької та Луганської областей);

– виникнення розливів нафти на об'єктах видобування та транспортування нафти, зокрема внаслідок незаконних врізок в нафтопроводи;

– ризики, пов'язані з природними лихами (паводки, зсуви, лісові пожежі, землетруси та ін.), війною, терористичними актами, а також сусідством з потенційно небезпечними об'єктами;

– неспроможність забезпечити вчасний ремонт компресорного обладнання, систем управління, заправки, контролю забруднення, протипожежної безпеки.

Основні ризики НАК «НАФТОГАЗ України» (табл. 1.4).

Таблиця 1.4. Основні ризики НАК «НАФТОГАЗ України»

| № з/п | Найменування ризику | Характеристика |
|--------------------------------------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| <i>Техніко-експлуатаційні ризики</i> | | |
| 1 | Охорона праці, екологічна та промислова безпека | Характер операційної діяльності Нафтогазу та компаній групи Нафтогаз передбачає небезпеку для здоров'я та навколишнього середовища. Процеси та хімічні речовини, що використовуються під час видобування та виробництва, а також транспортування і зберігання газу та нафти, можуть підвищити ймовірність настання серйозного інциденту та численних нещасних випадків, виникнення небезпеки для навколишнього середовища та втрати активів/припинення операційної діяльності. Застаріле обладнання та технології виробництва, а також неналежні організація та проведення робіт можуть призвести до збільшення ризику. Заходи, спрямовані на нівелювання цих ризиків, включають навчання, запровадження сучасних методів експлуатації, діагностики, реконструкції та модернізації існуючих потужностей |

| 1 | 2 | 3 |
|------------------------------------|--|--|
| 2 | Геологічні ризики | Геологічні ризики є складовою діяльності з видобування нафти і газу, призводять до невизначеності щодо рівнів наявних вуглеводнів і пов'язані з ліцензійними ділянками, на яких здійснюється розробка та видобування. Ситуація в Україні ускладнилась у зв'язку з відносно низькою якістю геологічних відомостей та застарілим обладнанням і технологіями, що використовуються Укргазвидобуванням та Укрнафтою, та можуть призвести до збільшення витрат на буріння та зменшення обсягів видобутого газу, що в свою чергу загрожує досягненню однієї зі стратегічних цілей Нафтогазу – зберегти та примножити можливості розвідки і видобутку. Група здійснює постійну співпрацю із науково-технічними інститутами України у сфері покращення якості геологічної розвідки. Укргазвидобування розпочало активну модернізацію обладнання для зменшення вартості та покращення ефективності буріння та видобування газу |
| 3 | Виконання інвестиційної програми | Відсутність доступу до капіталу, слабкі внутрішні можливості та системи постачання можуть бути викликом як для успішного виконання теперішньої роботи з технічного обслуговування, так і для запланованого зростання інвестицій для групи Нафтогаз. При недостатньому рівні ліквідності група Нафтогаз розглядає різні шляхи залучення коштів під інвестиційні проекти, в тому числі за рахунок позик на міжнародних фінансових ринках |
| <i>Ризики, пов'язані з ринками</i> | | |
| 4 | Нормативно-правова база внутрішнього ринку | 1 жовтня 2015 року уряд України схвалив покладення спеціальних обов'язків (ПСО) на учасників ринку природного газу, зокрема Нафтогаз, для забезпечення загальносуспільних інтересів у процесі функціонування ринку газу до 1 квітня 2017 року. 22 березня 2017 року термін дії ПСО продовжено до квітня 2018 року. Крім того, Нафтогаз був зобов'язаний постачати газ за регульованими цінами безпосередньо підприємствам теплокомуненерго і через регіональних постачальників – населенню, що разом становить понад 50% і 60% внутрішнього споживання у 2016 та 2017 роках, відповідно. За відсутності затвердженого механізму компенсації за продаж газу за регульованими цінами Нафтогаз змушений перехресно субсидувати втрати від регульованих сегментів (наприклад, централізоване теплопостачання) прибутками від інших видів діяльності. Водночас, реалізуючи газ контрагентам з фінансово нестійкою бізнес-моделлю, як наприклад підприємства теплокомуненерго (ТКЕ) та регіональні постачальники, Нафтогаз несе високі ризики несплати. Станом на 31 грудня 2016 року загальна заборгованість ТКЕ перед Нафтогазом сягнула понад 28,3 млрд грн, а регіональних постачальників – 21,9 млрд грн. Неможливість стягнення цих боргів є істотним ризиком для Нафтогазу, і без належних дій уряду це серйозно зашкодить поточній ліквідності та сталому розвитку компанії. З метою підвищення ефективності функціонування ринку газу в Україні Нафтогаз ініціює обговорення низки змін до вторинного законодавства, які покликані зменшити ризики незакритих небалансів для оператора ГТС, полегшити роботу користувачів мережі, забезпечити справедливість дій оператора ГТС щодо балансування та зменшити фінансове навантаження на постачальників |

| 1 | 2 | 3 |
|-------------------------------|---|---|
| 5 | Сезонна ліквідність | Діяльність групи має сезонний характер: обсяг реалізації природного газу та послуг з його транспортування протягом опалювального сезону становить близько 70 % річного обсягу. Протягом цього пікового періоду грошові надходження за реалізовані товари та послуги суттєво зростають, але протягом літнього періоду обсяги продажу низькі, а обсяги закупівель газу на зимовий сезон – високі. У зв'язку з цим виникає потреба в додаткових фінансових ресурсах для фінансування закачування природного газу до підземних сховищ газу (ПСГ). Група залучає додаткові кредитні кошти на іноземних фінансових ринках за нижчими процентними ставками для покриття витрат на закачування природного газу до ПСГ |
| 6 | Запуск Турецького потоку та Північного потоку 2 | На сьогодні здійснюється реалізація двох проектів газопроводів, запуск яких очікується у 2019 році та які дозволять транспортування газу з Росії до країн ЄС і Туреччини в обхід України: 1. Угода про будівництво газопроводу Турецький потік, підписана 10 жовтня 2016 року між урядами Росії та Туреччини, передбачає пропускну спроможність 31,5 млрд куб. м/рік. 2. Угода про будівництво газопроводу Північний потік 2, підписана у 2015 році, передбачає пропускну спроможність 55 млрд куб. м/рік. Реалізація проектів може призвести до повної втрати доходу Нафтогазу від транзиту газу з Росії до країн ЄС та Туреччини, починаючи з 2019 року. Загальний дохід Нафтогазу від транзиту газу у 2016 році склав 60 млрд грн. З метою диверсифікації споживачів послуг з транспортування та зберігання природного газу Нафтогаз здійснює діяльність для організації єдиного східноєвропейського газового хабу, а також сприяє створенню цілісного інфраструктурного та комерційного газового простору між Україною, Польщею, Словаччиною, Угорщиною та Румунією |
| <i>Макроекономічні ризики</i> | | |
| 7 | Валютні ринки | Група Нафтогаз здійснює свою операційну діяльність на території України і її залежність від валютного ризику визначається, головним чином, необхідністю закупівель природного газу в іноземних постачальників, пропозиції яких в основному деномінуються у євро та доларах. Заборгованість групи Нафтогаз в іноземній валюті на 31 грудня 2016 року становила 2,1 млрд. дол. Можливості Нафтогазу хеджувати ризик на місцевому ринку обмежені через специфіку українського ринку хеджування, зокрема: 1) обсяги ринку валютних форвардів не можуть задовольнити потреби компанії, а вихід на цей ринок може спричинити суттєві коливання курсу національної валюти; 2) наявність обмежень, визначених нормативно-правовою базою. З набуттям чинності Законом України «Про ринок природного газу» з 1 жовтня 2015 року компанія самостійно щомісячно визначає ціни для промислових та комерційних споживачів природного газу, що не підпадають під дію ПСО. Нафтогаз здійснює постійний аналіз стану валютного ринку України та залежно від його кон'юнктури приймає рішення щодо валюти, в якій зберігаються залишки коштів на рахунках (з урахуванням законодавчих актів Національного банку України з цього питання) |

| 1 | 2 | 3 |
|---|---------------------------|--|
| 8 | Локальні економічні умови | Зростання курсу іноземних валют разом з підвищеною інфляцією може серйозно вплинути на купівельну спроможність населення та, відповідно, на можливість споживачів сплачувати за спожитий газ за цінами, що узгоджуються з витратами на імпорт. Стабілізація економічної та політичної ситуації в країні, зростання ВВП, а також дії уряду, спрямовані на підвищення купівельної спроможності населення, дозволять Нафтогазу перейти на ринковий підхід у ціноутворенні, тим самим зменшити вплив ризику |

Джерело: Складено автором на основі²⁵

Більш конкретних цифрових показників, що характеризують стратегічні цілі НАК «НАФТОГАЗ України» в середньостроковій та довгостроковій перспективі не наведено, що значно знижує цінність наданої інформації у інтегрованій звітності за 2016 р.

Стратегія ТОВ «БДО» 2019 базується на основі 4-х блоків:

а) виняткове обслуговування клієнтів у взаємодії, постачанні рішень та подальшої діяльності;

б) відмінна якість у всіх рішеннях та розвиток послуг, що засновані на провідних галузевих кваліфікаціях та знаннях ринку;

в) зайняті люди готові пройти зайву мильо для наших клієнтів, надихати наші зацікавлені сторони і забезпечити керівництво, зосередивши увагу на вирішення для будь-яких завдань;

г) ефективна інфраструктура, що дозволяє нашій організації реалізувати свій потенціал за допомогою адміністративної, проектної та управлінської підтримки, доступу до знань з відповідних національних та міжнародних мереж та відповідних навичок ринку.

Щоб забезпечити стратегію, ТОВ «БДО» систематично керується можливостями та ризиками, пов'язаними з операціями та можливостями бізнес-середовища, а також ризиками, пов'язаними з повсякденною діяльністю та тими, що виникає в результаті нашого бізнес-середовища.

Істотні ризики ТОВ «БДО» (табл. 1.5).

Таблиця 5. Істотні ризики ТОВ «БДО»

| № з/п | Найменування ризику | Характеристика |
|---------------------------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| <i>Стратегічні ризики</i> | | |
| 1 | Регулятивні зміни / ризик відповідності, що пов'язаний з аудитом та іншими напрямками обслуговування | Неочікувані та непередбачені зміни в нормативно-правовому забезпеченні аудиту та інших послуг, що залишають організації мало часу на адаптацію до нових вимог |

²⁵ Перші паростки: річний звіт за 2016 рік НАК «НАФТОГАЗ Україна» URL: http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual_report_ukr_170608.pdf.

| 1 | 2 | 3 |
|--------------------------|--|--|
| 2 | Економічне та політичне середовище | Національні та міжнародні економічні та політичні невизначеності можуть вплинути на наш бізнес, а також на наших клієнтів. Зокрема, небезпека економічного спаду, військового конфлікту, зміни законів, торговельних обмежень, інфляції, коливання валютних курсів, девальвація, націоналізація, фінансова криза чи соціальні хвилювання могли негативно вплинути на наші доходи та прибутки |
| 3 | Відносини з клієнтами | Підтримка міцних відносин з нашими клієнтами є ключовим для позиціонування бренду та майбутнього зростання. Надання послуг нижче наших очікуваних стандартів може вплинути на нашу здатність підтримувати існуючі та захищати нові відносини, які негативно впливають на наші грошові потоки |
| 4 | Управління та набір талантів і можливостей | ТОВ «БДО» спирається на навички своїх працівників, щоб керувати своєю програмою зростання та стратегічними програмами змін. ТОВ «БДО» не може бути успішним у залученні, розвитку та утриманні талановитого персоналу з необхідними можливостями, що може поставити під загрозу його здатність виконувати свою стратегію та досягти цільової рентабельності |
| 5 | Зміна промислового середовища | Сили, що впливають на нашу здатність працювати, включають консолідацію фірми, розвиток технологій, більшу конкуренцію за рахунок збільшення інвестицій від існуючих та / або нових учасників |
| <i>Операційні ризики</i> | | |
| 6 | Здоров'я, безпека та довкілля | ТОВ «БДО» прагне забезпечити безпечне, корисне робоче місце для всіх працівників. Незважаючи на наявність контролю, нещасні випадки можуть статися в офісах або місцях клієнта, що призведе до фізичних травм або в найгірших випадках зі смертельним наслідком для наших співробітників |
| 7 | Інформаційна безпека | Бізнес ТОВ «БДО» сильно залежить від ІТ-інфраструктури. Порухення ІТ-системи або порушення в інфраструктурі безпеки може призвести до порушення бізнесу, втрати конфіденційної інформації, фінансових та репутаційних збитків |

У інтегрованій звітності ТОВ «БДО» за 2016 р. прослідковується відсутність конкретних цифрових показників, що характеризують стратегічні цілі в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періоді, що є негативним явищем, адже це знижує цінність інформаційного наповнення інтегрованої звітності для всіх зацікавлених сторін з метою прийняття управлінських рішень.

Для реалізації принципу стратегічного фокусу і орієнтації на майбутнє пропонується в інтегрованій звітності:

1. Включити даний принцип в основну частину інтегрованої звітності та описати його в елементі «основні принципи підготовки та презентації», що на даний час відсутній в інтегрованій звітності українських підприємств.

2. Використовувати даний принцип при розкритті таких елементів інтегрованої звітності як стратегія і розподіл ресурсів та перспективи на майбутнє.

3. Порівнювати результати звітного періоду із запланованою стратегією розвитку підприємства, що дозволить показати взаємодію елемента інтегрованої звітності «стратегія і розподіл ресурсів» із елементом «результати діяльності», що уможливить порівняння результатів діяльності за період із виконанням стратегії розвитку підприємства і витраченими ресурсами для досягнення цих результатів.

Розглядаючи принцип взаємодії із зацікавленими сторонами, варто наголосити, що в <IRF> відсутні настанови щодо ефективної взаємодії із зацікавленими сторонами. Тому, для цього пропонується користуватися Стандартом взаємодії із зацікавленими сторонами AA 1000 SES (Stakeholder Engagement Standard)²⁶. Характеристика принципів взаємодії із зацікавленими сторонами наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6. Характеристика принципів взаємодії із зацікавленими сторонами згідно з Стандартом взаємодії із зацікавленими сторонами AA 1000 SES (Stakeholder Engagement Standard)

| <i>№ з/п</i> | <i>Найменування принципу</i> | <i>Характеристика</i> |
|--------------|------------------------------|---|
| 1 | Суттєвість | Організація повинна знати, які її зацікавлені сторони, а також які її інтереси та які інтереси зацікавлених сторін для неї є істотні (значимі) |
| 2 | Повнота | Організації потрібно розуміти побоювання зацікавлених сторін, а саме розуміти їх погляди, потреби та очікувані результати діяльності, а також їх думки щодо значимих для них питань |
| 3 | Реагування | Організація повинна послідовно реагувати на суттєві питання, що стоять перед заінтересованими зацікавленими сторонами і самої організацією |

Джерело: Складено автором на основі AA 1000 SES

Дотримання вищевказаних принципів взаємодії із зацікавленими сторонами уможливить враховувати їх інтереси при складанні інтегрованої звітності, а також забезпечить зворотній зв'язок між менеджментом підприємства і зовнішніми та внутрішніми користувачам такої звітності.

Пропонується розглянути, як інтегровані звіти українських підприємств, що складають звітність за <IRF> інформують про взаємодію із зацікавленими сторонами.

В інтегрованому звіті НАК «НАФТОГАЗ України» за 2016 рік²⁷ відсутній розділ щодо розкриття принципу взаємодії із зацікавленими сторонами, проте в

²⁶ AA1000 Stakeholder Engagement Standard URL: <http://www.accountability.org/standards/>

²⁷ Перші паростки: річний звіт за 2016 рік НАК «НАФТОГАЗ Україна» URL: http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual_report_ukr_170608.pdf.

таблиці показників звітності GRI, код показника G4-24, G-4-25 є посилання на річний звіт НАК «НАФТОГАЗ України» за 2015 рік²⁸, Кодекс корпоративної етики²⁹ та порядок взаємодії із зацікавленими сторонами³⁰.

Основні принципи взаємодії із зацікавленими сторонами, які відображені у звітності НАК «НАФТОГАЗ України» за 2015 р. та порядку взаємодії із зацікавленими сторонами:

1. Чесність, відкритість, нульова толерантність до корупції.
2. Дотримання законодавства України при проведенні робіт та забезпеченні комунікацій.
3. Достовірність інформації.
4. Відкриття комунікацій із зацікавленими сторонами на початковій стадії проекту, до його затвердження.
5. Надання інформації в зручний для зацікавлених сторін спосіб.
6. Використання найбільш зручних для зацікавлених сторін майданчиків, форм та способів розміщення інформації.
7. Відсутність будь-якої упередженості та дискримінації щодо зацікавлених сторін, незалежно від віку, статі, віросповідання, культурних традицій.
8. Забезпечення та підтримка двостороннього діалогу та зворотного зв'язку.

Вищезазначених принципів взаємодії із зацікавленими сторонами в НАК «НАФТОГАЗ України» використовується набагато більше, ніж це перебачено Стандартом взаємодії із зацікавленими сторонами AA 1000 SES, проте відсутні такі принципи як суттєвість і повнота. Враховуючи вищевикладене пропонується принципи взаємодії із зацікавленими сторонами наводити окремо в основній частині інтегрованого звіту і розкривати їх в елементі «Основні принципи підготовки та презентації».

Перелік зацікавлених осіб НАК «НАФТОГАЗ України» та порядок взаємодії між ними наведено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7. Карта зацікавлених сторін НАК «НАФТОГАЗ України»

| <i>№ з/п</i> | <i>Зацікавлені сторони</i> | <i>Сфера інтересів/ зацікавленості</i> | <i>Форми взаємодії</i> | <i>Інструменти взаємодії</i> |
|--------------|----------------------------|---|---|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> | <i>5</i> |
| 1 | Акціонери та інвестори | 1) сталий розвиток Компанії; 2) прибуткова діяльність; 3) покращення показників роботи; 4) прозорість діяльності та звітності; 5) позитивний імідж Компанії | 1) регулярне інформування; 2) діалог | 1) річний звіт; 2) фінансові звіти; 3) перевірки; 4) переговори; 5) консультації |

²⁸ Наводимо лад: річний звіт за 2015 рік НАК «НАФТОГАЗ України» URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogaz-Annual-report-2015.pdf>.

²⁹ Кодекс корпоративної етики URL: <http://www.naftogaz.com/files/HR/Naftogaz-Code-Ethics.pdf>.

³⁰ Порядок взаємодії із зацікавленими сторонами UKR Порядок взаємодії із зацікавленими сторонами URL: http://www.naftogaz.com/files/official_documents/Procedure_for_Interaction_with_Stakeholders_UA.pdf.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---------------------------------|---|--|--|
| 2 | Співробітники | 1) позитивний імідж Компанії; 2) сталий розвиток Компанії; 3) покращення умов праці; 4) особистий розвиток; 5) соціальні гарантії та пільги; | 1) діалог; 2) регулярне інформування; 3) виявлення думок та інтересів | 1) колективний договір; 2) кодекс корпоративної етики; 3) громадська приймальня; 4) корпоративний сайт; 5) електронні мережі; 6) листування/відповіді на запити; 7) опитування / анкетування; 8) навчання |
| 3 | Профспілки | 1) виконання колективного договору; 2) захист інтересів членів профспілки | 1) діалог; 2) регулярне інформування; 3) спільна діяльність | 1) колективний договір; 2) конференції профспілок; 3) комісія з трудових спорів; 4) комісія з трудових питань; 5) акції |
| 4 | Органи державної влади | 1) сталий розвиток галузі та країни; 2) дотримання норм законодавства; 3) погодження проєктів | 1) регулярне інформування; 2) діалог; 3) спільна діяльність; 4) участь у заходах, організованих зацікавленими сторонами | 1) наглядова рада Компанії; 2) зустрічі; 3) наради; 4) конференції; 5) звіти; 6) листування |
| 5 | Контролюючі органи | 1) дотримання вимог законодавства; 2) моніторинг діяльності; 3) дозволи та погодження | 1) регулярне інформування | 1) перевірки; 2) звіти; 3) листування |
| 6 | Органи місцевого самоврядування | 1) реалізація соціальних програм; 2) забезпечення робочих місць; 3) забезпечення енергоресурсами; 4) тарифи на енергоносії; 5) питання землевідведення; 6) пом'якшення впливу діяльності Компанії на навколишнє середовище | 1) регулярне інформування; 2) діалог; 3) спільна діяльність | 1) листування; 2) проєкти; 3) акції |
| 7 | Засоби масової інформації | 1) прозорість діяльності; 2) відкритість та доступність інформації; 3) взаємовідносини з органами державної влади, органами самоврядування та громадськістю | 1) регулярне інформування; 2) діалог | 1) прес-релізи; 2) прес-конференції; 3) інтерв'ю; 4) розсилки новин; 5) звіти |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|---|---|---|
| 8 | Фінансово-кредитні установи | 1) виконання договірних зобов'язань; 2) повернення кредитів | 1) діалог; 2) спільна діяльність | 1) переговори; 2) договори; 3) меморандуми; 4) фінансові операції |
| 9 | Організації-партнери | 1) взаємовигідна співпраця; 2) виконання зобов'язань; 3) позитивний імідж компанії | 1) діалог; 2) спільна діяльність | 1) корпоративний сайт; 2) фінансові звіти; 3) ділові зустрічі; 4) переговори; 5) консультації; 6) проекти; 7) акції |
| 10 | Підрядники, постачальники | 1) виконання зобов'язань; 2) своєчасність та надійність поставок; 3) якість продукції (послуг) | 1) діалог; 2) вивчення думок та інтересів | 1) тендерні процедури; 2) договори; 3) акти приймання-здачі робіт та послуг; 4) опитування; 5) листування |
| 11 | Споживачі | 1) якісні та безпечні товари та послуги; 2) забезпечення енергоресурсами; 3) стале теплопостачання; 4) тарифи на енергоносії | 1) діалог; 2) вивчення думок та інтересів; 3) участь у заходах, організованих зацікавленими сторонами | 1) Корпоративний сайт; 2) конференції; 3) зустрічі; 4) опитування / анкетування; 5) форуми; 6) виставки; 7) публікації в ЗМІ; 8) рекламні акції |
| 12 | Місцеві громади, громадські і благодійні організації | 1) пом'якшення впливу продукції і послуг на навколишнє середовище; 2) партнерство для реалізації спільних проектів | 1) регулярне інформування; 2) діалог; 3) участь у заходах, організованих зацікавленими сторонами | 1) консультації; 2) громадські слухання; 3) наради; 4) круглі столи; 5) акції; 6) соціальні та благодійні програми |
| 13 | Науково-освітні заклади | 1) сталий науково-технічний розвиток; 2) підвищення рівня освіти | 1) діалог; 2) спільна діяльність; 3) участь у заходах, організованих зацікавленими сторонами | 1) меморандуми; 2) договори; 3) проекти; 4) науково-дослідні роботи; 5) конференції; 6) круглі столи; 7) семінари; 8) виставки; 9) курси підвищення кваліфікації; 10) навчання |

Джерело: Складено автором на основі інтегрованої звітності НАК «НАФТОГАЗ України»

Як видно з табл. 1.7 в карті зацікавлених сторін в розрізі груп зацікавлених сторін наведено сферу інтересів, форми та інструменти взаємодії.

Інструменти взаємодії із зацікавленими сторонами наступні: 1) річний звіт; 2) фінансові звіти; 3) перевірки; 4) переговори; 5) консультації; 6) колективний договір; 7) кодекс корпоративної етики; 8) громадська приймальня; 9) корпоративний сайт; 10) електронні мережі; 11) листування/відповіді на запити; 12) опитування / анкетування; 13) навчання; 14) конференції профспілок; 15) комісія з трудових спорів; 16) комісія з трудових питань; 17) акції; 18) наглядова рада Компанії; 19) зустрічі; 20) наради; 21) перевірки; 22) проекти; 23) акції; 24) прес-релізи; 25) інтерв'ю; розсилки новин; 26) круглі столи; 27) меморандуми; 28) договори; 29) науково-дослідні роботи; 30) курси підвищення кваліфікації; 31) засоби масової інформації.

Мета проведення комунікації із зацікавленими сторонами – запровадження нових форм взаємодії, що забезпечать розвиток фінансового, промислового, природнього, інтелектуального, людського, соціального капіталів на підприємстві.

Розглядаючи інтегрований звіт ТОВ «БДО» за 2016 р. щодо реалізації принципу взаємодії із зацікавленими сторонами, наведемо розділ зацікавлених сторін у звіті (табл. 1.8).

Таблиця 1.8. Розділ зацікавлених сторін ТОВ «БДО» зі звіту

| <i>№ з/п</i> | <i>Зацікавлені сторони</i> | <i>Сфера інтересів/ зацікавленості</i> | <i>Канали взаємодії</i> |
|--------------|--|---|---|
| 1 | Клієнти | Обслуговування клієнтів та досвід роботи | 1) наслідувати тенденціям ринку, запропонувати найбільш інноваційне рішення; 2) надання виняткового обслуговування клієнтів; 3) вивчення думки споживачів; 4) соціальні засоби комунікації |
| 2 | Працівники | 1) кар'єрні можливості; 2) умови праці | 1) опитування задоволеності працівників; 2) кар'єрні дискусії (двічі на рік); 3) внутрішні чати з керівництвом |
| 3 | Регулятори: 1) Аудиторська палата України; 2) Національний банк України; 3) Кабінет Міністрів України; 4) Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; 5) Міністерство інфраструктури України; 6) Міністерство фінансів України; | Зміна законодавства | 1) зустрічі з регуляторами; 2) аналіз політики |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|--|---|--|
| | 7) Міністерство економічного розвитку та торгівлі України; 8) Міністерство аграрної політики та продовольства України; 9) Світовий банк; 10) Європейський банк реконструкції та розвитку; 11) Агентство США з міжнародного розвитку; 12) Шведське агентство міжнародного співробітництва у сфері розвитку | | |
| 4 | Суспільство: 1) міжнародна мережа BDO; 2) європейська бізнес асоціація; 3) Торгово-промислова палата України; 4) форум фірм; 5) партнери проекту КСВ; 6) аудиторські та галузеві органи; 7) Британо-українська торгова палата; 8) Американська торгова палата | 1) стратегічне партнерство; 2) репутація | 1) наставництво і взаємодія; 2) Голова Комітету ЄБА з СВБ (Київ); 3) Голова Комітету з маркетингу ЄБА (Дніпро) |

Джерело: Складено автором на основі³¹

У 2016 р. ТОВ «БДО» використовувало Стандарт взаємодії із зацікавленими сторонами AA1000, щоб відобразити відносини та краще зрозуміти роль зацікавлених сторін, що впливають на ведення бізнесу. Проте, в інтегрованому звіті ТОВ «БДО» за 2016 р. нерозкрито інструменти взаємодії із зацікавленими сторонами. В інтегрованому звіті ТОВ «БДО» за 2016 рік відсутній розділ щодо розкриття принципу взаємодії із зацікавленими сторонами, а також відсутній перелік основних принципів взаємодії із зацікавленими сторонами, що передбачено Стандартом взаємодії із зацікавленими сторонами AA1000, а саме суттєвості, повноти, реагування. Враховуючи вищевикладене пропонується принципи взаємодії із зацікавленими сторонами наводити окремо в основній частині інтегрованого звіту і розкривати їх в елементі «Основні принципи підготовки та презентації».

В інтегрованій звітності ДТЕК за 2015 р. [29, с. 142] наводиться перелік зацікавлених сторін, які наведені в розрізі рівнів:

- 1) рівень суспільства:
 - співробітники та їхні сім'ї;
 - жителі територій діяльності;
 - громадські організації;

³¹ GRI IS A GIVEN URL: https://www.bdo.ua/getattachment/%D0%9F%D1%80%D0%BE-%D0%BD%D0%B0%D1%81/%D0%9F%D1%80%D0%BE-BDO-%D0%B2-%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%96%D0%BD%D1%96/%D0%A0%D1%96%D1%87%D0%BD%D1%96-%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%B8-BDO/BDO_report_2016_tables-for-web.pdf.aspx?lang=uk-UA.

2) міжнародний рівень: а) експерти й аналітичні центри; б) академічні кола та наукова спільнота; в) міжнародні організації;

3) рівень України:

– медіа;

– населення України загалом.

В інтегрованому звіті ДТЕК за 2016 р. відсутній перелік зацікавлених сторін. Взаємодія із зацікавленими сторонами ДТЕК регламентується Кодексом етики та ділової поведінки³². Для кожного виду зацікавлених сторін там прописані принципи взаємодії, а саме:

а) працівників:

1) чесність;

2) порядність;

3) повага;

4) сумлінність [31, с. 10];

б) контрагентів:

1) чесність;

2) порядність;

3) законність;

4) економічна доцільність.

в) місцевих громад, громадських організацій, органів державної влади та місцевого самоврядування:

1) відкритість;

2) партнерство;

3) співробітництво.

Вищенаведені принципи взаємодії із зацікавленими сторонами ДТЕК не відповідають переліку основних принципів взаємодії із зацікавленими сторонами, що передбачено Стандартом взаємодії із зацікавленими сторонами AA1000, а саме суттєвості, повноти, реагування. Тому, рекомендується їх включити в основну частину інтегрованого звіту і розкривати їх в елементі «Основні принципи підготовки та презентації». Також, в інтегрованому звіті ДТЕК відсутня карта зацікавлених сторін, їх інтереси, форми та інструменти взаємодії.

Поділ принципів інтегрованої звітності на принципи складання, подання та якісні характеристики (Додаток В) зроблено на основі Додатка А.

На основі узагальнення принципів складання, подання та якісних характеристик інтегрованої звітності підприємства наведемо їх систему (рис. 1.3).

³² Кодекс етики та ділової поведінки ДТЕК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://dtek.com/content/files/dtek_kodeks_etiki_ua_print2.pdf.

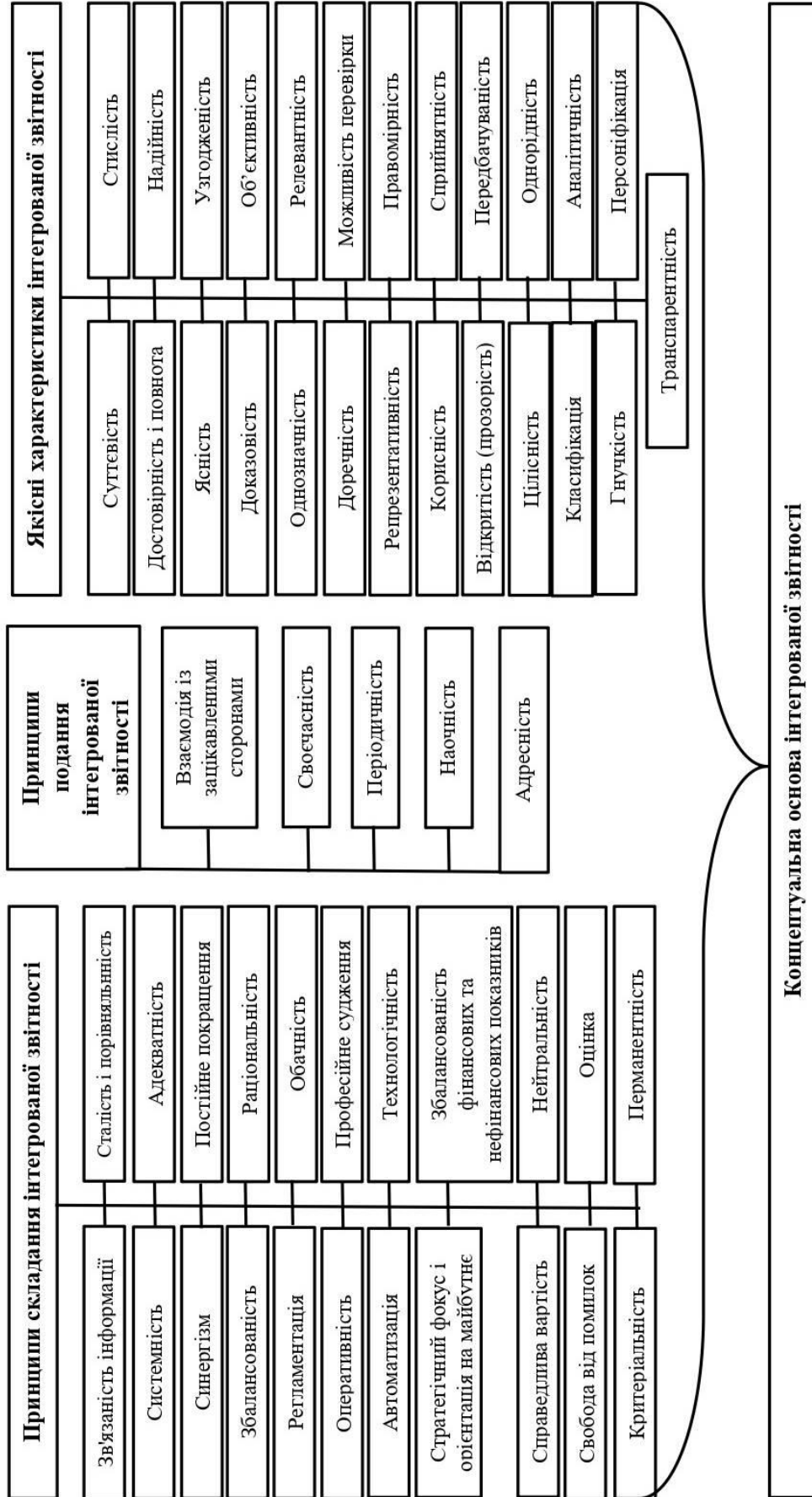


Рис. 1.3. Система принципів складання, подання та якісних характеристик інтегрованої звітності підприємства

Джерело: розроблено автором самостійно

В процесі проведеного дослідження автором узагальнено принципи інтегрованої звітності підприємства, що пропонується як вітчизняними так і зарубіжними авторами. На основі узагальнення принципів інтегрованої звітності автором розроблено систему принципів складання, подання та якісних характеристик інтегрованої звітності підприємства, що виведе процес складання і подання такої звітності на якісно новий рівень. Розглянуто особливості реалізації принципу стратегічного фокусу та орієнтації на майбутнє, принципу взаємодії з зацікавленими сторонами в інтегрованій звітності українських підприємств. Рекомендовано вітчизняним підприємствам описувати принципи на яких формується інтегрована звітність у розділі «Основні принципи підготовки та презентації», так як, на сьогодні, підприємства не наводять такий елемент у своїй звітності.

**Замула І. В., д.е.н., професор,
професор кафедри обліку і аудиту
Травін В. В., к.е.н., доцент,
доцент кафедри цифрової економіки та
міжнародних економічних відносин
Державний університет «Житомирська політехніка»**

1.2. ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЕКОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Якісна інформація є ключовим елементом системи забезпечення стійкого розвитку суспільства. В програмних документах зі стійкого розвитку в рамках глобального екологічного партнерства (ефективний механізм інтеграції між державними і місцевими органами управління, промисловими, підприємницькими, громадськими науковими й освітніми колами суспільства в процесі розробки ефективних підходів для ухвалення та реалізації стратегічних рішень на всіх рівнях управління) визначено один із основних принципів — зменшення інформаційного розриву і розширення доступу до інформації в процесі ухвалення та реалізації рішень. Сучасна глобальна екологічна криза, що динамічно прогресує, потребує значної уваги та заходів з її подолання. Вже на етапі зародження інформаційного суспільства, засади якого почали інтенсивно впроваджуватися у ХХІ ст., загострилися певні соціально-екологічні проблеми, ігнорування яких може призвести до невиправних наслідків.

До найбільш явних і суттєвих проблем можна віднести такі:

- 1) перебудова людиною сформованих природних систем із втручанням у природний стан навколишнього середовища та свій організм;
- 2) виробництво принципово нових видів інформації, обумовлених створенням невідомих природі організмів, які мають здатність до саморозвитку (нові речовини, біологічні види);
- 3) значні темпи науково-технічного прогресу призводять до незворотних змін у середовищі проживання людини;
- 4) відбувається протиставлення людини та природи, хижацьке споживання природних благ людиною.

Часто недостатня кількість інформації заважає повному розумінню причин і наслідків екологічної деградації, а соціальна байдужість стоїть на заваді вирішення цих проблем.

Інформація як категорія є достатньо складною та суперечливою. Питання актуальності вивчення поняття «інформація» постало у ХХ ст., під яким розуміли як відомості, повідомлення, нові знання. У двадцятих роках ХХ ст. доведено, що інформацією є повідомлення, які усувають невизначеність, що існувала до їх надходження³³.

³³ Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г.Мельника. Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. 654 с.

У шістдесяті роки ХХ ст. М.Ф. Реймерс розглядав інформацію як «один із найважливіших природних ресурсів і одночасно суспільних надбань, оскільки весь розвиток людства є результатом освоєння і переробки інформації, одержуваної з навколишнього середовища і накопичуваної суспільством»³⁴. Таким чином, інформація визначена як природний ресурс, який не має матеріальної сутності.

У Законі України «Про інформацію» інформація трактується як «документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі»³⁵.

Тиск фактів щодо неоднозначних наслідків антропогенного впливу на навколишнє природне середовище змусило різних фахівців у науковій літературі, законодавчих документах і у практичній діяльності все частіше і частіше застосовувати поняття «екологічна інформація». Сутність цього поняття не визначена однозначно, що може призвести до непорозумінь і конфліктів між користувачами такої інформації.

У Конвенції про доступ до інформації, участі громадськості в процесі ухвалення рішень і доступі до правосуддя з питань, що стосуються навколишнього природного середовища, поняття «екологічна інформація» трактується як «будь-яка інформація у письмовій, аудіовізуальній, електронній або будь-якій іншій матеріальній формі про:

– стан елементів навколишнього природного середовища, таких як повітря і атмосфера, вода, ґрунт, земля, ландшафт і природні об'єкти, біологічна різноманітність і її компоненти, включаючи генетично змінені організми, і взаємодію між цими елементами;

– чинники, такі як речовини, енергія, шум і випромінювання, а також діяльність або заходи, включаючи адміністративні заходи, угоди у сфері навколишнього природного середовища, політику, законодавство, плани і програми, що впливають або здатні впливати на елементи навколишнього природного середовища, що охоплюються у першому підпункті, і аналіз витрат і результатів та інший економічний аналіз і допущення, використані при ухваленні рішень з питань, що стосуються навколишнього природного середовища;

– стан здоров'я та безпеки людей, умови життя людей, стан об'єктів культури, будівель і споруд у тій мірі, в якій на них впливає або може впливати стан елементів навколишнього природного середовища або, через посередництво цих елементів, чинники, діяльність або заходи, згадані у другому підпункті»³⁶.

³⁴ Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. 654 с., с. 215.

³⁵ Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-ХІІ URL:<http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>.

³⁶ Конвенція про доступ до інформації, участь громадськості в процесі ухвалення рішень і доступі до правосуддя з питань, що стосуються навколишнього природного середовища. URL: <http://www.infobook@ecoline.ru>.

Наведене визначення є достатньо широким і не зводиться до інформації про стан навколишнього природного середовища. Адже для запобігання негативних тенденцій у зміні стану навколишнього природного середовища необхідно впливати на причини зазначених змін, а не на наслідки.

Вчені (зокрема Л.Г. Мельник) звертають увагу на те, що «інформація – це сутнісне начало природи, що несе в собі характерні ознаки предметів і явищ природи, які виявляються в просторі та часі»³⁷. Таке трактування недостатньо характеризує всі особливості інформації, але на сьогодні вважаємо його найбільш точним.

В сучасних умовах інтеграції економіки України у світовий економічний простір великого значення в реалізації політики в екологічній сфері набуває надання достовірної інформації про природоохоронну діяльність суб'єктів господарювання. Як результат, в Основних засадах (стратегії) державної екологічної політики України на період до 2020 р., затверджених Законом України від 21.12.2010 р. № 2818-VI, зазначено, що одним із основних завдань реформування державної екологічної політики є створення національної інформаційної системи у сфері екології та охорони довкілля.

В першу чергу основна роль відводиться чіткому та всебічному моніторингу екологічної діяльності суб'єктів господарювання на основі форм статистичної, податкової, фінансової та нефінансової звітності. Але відсутність екологічних даних в обов'язковій звітності підприємств, а також чітко визначених законодавчих вимог щодо показників та повноти розкриття інформації призводить до зниження конкурентоспроможності та рівня екологічної свідомості українських підприємств.

З метою сприяння захисту права кожної людини жити в сприятливому для здоров'я та добробуту навколишньому природному середовищі, доступу до екологічної інформації, участі громадськості в процесі прийняття рішень та правосуддю з питань, що стосуються навколишнього природного середовища була прийнята Оргуська конвенція, яку Україна підписала 25 червня 1998 року, а вже 6 липня 1999 року ВРУ ратифікувала її. В інших законодавчих документах, таких як Конституція України, Закони України «Про інформацію», «Про охорону навколишнього природного середовища» також зазначаються гарантії доступу до екологічної інформації.

Прийняття Конвенції зобов'язало Україну виконувати ряд серйозних вимог. По-перше, дбати про постійне оновлення екологічної інформації, оскільки велика частина важливої інформації знаходиться в приватному секторі, держава повинна розробити механізми для збору такої інформації. Конвенція зобов'язує державу робити безпосередньо доступними для громадськості найбільш важливі категорії екологічної інформації. Наприклад, активно публікувати звіти про стан довкілля, тексти законів, що стосуються довкілля, а також стратегії, плани та програми. Крім того, Оргуська конвенція надає право будь-якій заінтересованій особі одержати інформацію про стан

³⁷ Основи стійкого розвитку: [навчальний посібник] / За заг. ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. Суми: ВТД “Університетська книга”, 2005. 654 с.

навколишнього природного середовища, не пояснюючи причин своєї заінтересованості. З цією метою держава повинна слідкувати за тим, щоб державні органи чітко показували, якими видами інформації вони володіють, якою є процедура її отримання.

Отже, на законодавчому рівні права громадськості на одержання екологічної інформації є достатньо захищеними. Однак на практиці для одержання такої інформації доводиться стикатись з доволі суттєвими труднощами.

У прийнятому Комітетом стандартів обліку в 1975 р. рапорті «Звітність фірм» визначено: «таке право (право на інформацію) виникає з відповідальності підприємства перед суспільством без урахування того, чи вимагає законодавство розкриття такої інформації. Законодавча регламентація інформації виникає лише тоді, коли діяльність даного підприємства загрожує або може загрозовувати інтересам певних груп користувачів»³⁸. Групи користувачів, вказані в рапорті – це акціонери підприємства, кредитори, працівники, аналітики та фінансові консультанти, партнери з продажу, уряд і суспільство. Отже, користувачі фінансової звітності в європейських країнах не обмежуються лише особами, що безпосередньо пов'язані з підприємством, а охоплюють все суспільство. Зростання заінтересованості суспільства проблемами охорони навколишнього природного середовища зробило його активним користувачем фінансової звітності підприємств, діяльність яких впливає на навколишнє природне середовище.

В країнах Європи найширшої екологічної інформації вимагали користувачі, які належали до руху з охорони середовища «зелені». У своїх дослідженнях Ц.А. Тілт³⁹ приходять до висновку, що джерелом інформації, яку вимагають «зелені», повинні бути річні фінансові звіти підприємств. Існуюча ситуація з обмеженням доступу до інформації, сформованої державними органами та установами робить надзвичайно актуальною проблему отримання необхідної екологічної інформації. Як наслідок суттєво зростає увага до облікової інформації з боку різних громадських об'єднань.

До користувачів бухгалтерської інформації можна віднести внутрішніх і зовнішніх користувачів. До внутрішніх користувачів належать: власники підприємств, управлінський персонал, працівники підприємства. За даними звітності з екологічної діяльності внутрішні користувачі зможуть оцінювати ефективність екологічної діяльності підприємства і вплив екологічної складової на стабільність його фінансового стану у звітному і майбутніх періодах, а також приймати ефективні управлінські рішення для забезпечення екологічної безпеки підприємства.

До зовнішніх користувачів належать: існуючі і потенційні інвестори; постачальники, замовники, покупці, клієнти; банківські і небанківські кредитні установи; органи податкової служби, органи державного і міжнародного

³⁸ Stępień M. Ujawnianie wpływu działalności przedsiębiorstw na środowisko w sprawozdawczości firm australijskich / Marta Stępień // *Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie*. 2003. № 559. S. 199-218., с. 200.

³⁹ Tilt C.A. The Influence of External Pressure Groups on Corporate Social Disclosure Some Empirical Influence / C.A. Tilt // *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1994. № 4. P. 7.

регулювання та контролю, органи державних і міжнародних цільових фондів; органи державної статистики; громадськість.

За даними звітності з екологічної діяльності зовнішні користувачі зможуть оцінювати інвестиційну привабливість підприємства, ризик вкладень коштів у нього, отримувати інформацію про стабільність діяльності підприємства, його здатність виконувати договірні зобов'язання, здатність підприємства вчасно сплачувати екологічний податок та інші платежі за зобов'язаннями, використовувати інформацію з метою захисту інтересів користувачів які безпосередньо заінтересовані в екологічній діяльності підприємства, тощо. Як показують дослідження, 75 % керівників світових інвестиційних фондів вважають, що показники сталого розвитку компанії, її впливу на навколишнє середовище та суспільство, мають безпосередній вплив на інвестиційну привабливість компанії⁴⁰. Відповідно, звітність компаній в усьому світі еволюціонує і окрім фінансових показників має надавати зацікавленим сторонам всебічну інформацію про результати господарювання. Це дозволяє їм бути більш зрозумілими та прозорими, відповідно – більш привабливими для потенційних інвесторів.

Окремі вчені справедливо зауважують, що користувачі екологічної інформації в Україні ще не з'явилися. Тому необхідно виховувати екологічну свідомість нації через впровадження екологічної освіти, що допоможе вирішити існуючі нині екологічні проблеми. Виховані екологічно свідомі користувачі інформації будуть формувати вимоги щодо складу та змісту екологічної інформації. Такий шлях формування екологічної інформації є найбільш оптимальним та ефективним.

Будь-яка інформація має цінність за таких умов: наявність користувача; наявність самої інформації; наявність мети, яку ставить перед собою користувач. Одна і та ж інформація має для різних суб'єктів різну цінність. Постає проблема розвитку навиків роботи з екологічною інформацією.

Склад суб'єктів формування екологічної інформації залежить від рівня економіки. На макrorівні суб'єктом формування екологічної інформації є певні організації та установи. Вони формують інформацію про екологічні питання на базі вже зібраної та згрупованої у вигляді звітів інформації, наданої підпорядкованими їм уповноваженими суб'єктами. Такими суб'єктами є органи, які займаються екомоніторингом, і суб'єкти господарювання.

На мікрорівні формують екологічну інформацію суб'єкти господарювання. Із загостренням екологічних проблем розширюються завдання управління суб'єктами господарювання, зокрема, появою нового напрямку розвитку: управління впливом діяльності підприємства на навколишнє природне середовище. Основною умовою ефективності вказаних заходів є оперування достовірною інформацією про об'єкт управління. Тому з метою налагодження управління екологічною діяльністю окремого підприємства та країни в цілому, необхідно налагодити систему розкриття інформації щодо впливу

⁴⁰ Укренерго опублікувало звіт зі сталого розвитку за результатами 2018 року. URL: <https://ua.energy/osnovni-podiyi/ukrenergo-opublikovalo-zvit-zi-stalogo-rozvytku-za-rezultatamy-2018-roku/>

господарської діяльності підприємства на навколишнє природне середовище. Зазначене питання повинно стати предметом заінтересованості екологічно свідомої частини суспільства.

Статтею 50 Конституції України передбачено: «Кожному гарантується право вільного доступу до інформації про стан довкілля, про якість харчових продуктів і предметів побуту, а також право на її поширення. Така інформація ніким не може бути засекречена»⁴¹. Це є вимогою до розкриття інформації про екологічну діяльність підприємств, що на сьогодні в Україні не виконується.

Більшість країн світу у звітності розкриває інформацію про операції з охорони навколишнього природного середовища. Відсутність розкриття екологічних показників на сьогодні характерна для країн з важкими економічними умовами.

На основі теорії легітимності американськими вченими досліджувалися підприємства, проти яких порушено судові справи щодо недотримання законодавства з охорони навколишнього природного середовища протягом 1990-1993 рр., та законслухняні підприємства, однакові за розміром з першими. Метою такого спостереження було визначення обсягу інформації, розкритої у річних звітах, щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, а також заходи з його відновлення.

В результаті дослідження виявлено ряд недоліків у порядку розкриття екологічної інформації у країнах Європи та США: інформація знаходиться в різних частинах звіту, несистематизована, непридатна для аналізу; розкривається, у більшості випадків, тільки позитивна інформація.

У зв'язку з відсутністю законодавчого регулювання тільки 45 % підприємств розкривали інформацію в окремому розділі звітності – «Природне середовище»⁴². Дослідження показали, що фірми, проти яких порушено судову справу, розкривали у фінансовій звітності більше інформації про екологічну діяльність, ніж ті, що не притягалися до судових розглядів⁴³. Екологічна інформація у підприємств, проти яких порушено справу, розкривала позитивні моменти й незначну частину негативних. Тобто, підприємства зробили акцент на позитивному впливі своєї діяльності на навколишнє природне середовище, ігноруючи негативний, що підтверджує те, що суб'єкти підприємницької діяльності повністю усвідомлюють значущість такої інформації. Аналогічна поведінка притаманна і сучасним підприємствам України.

Європейською спілкою бухгалтерів експертів у 1994 р. проаналізовано фінансову звітність підприємств за 1992 р. У результаті встановлено, що 49 % підприємств розкривали значний обсяг відомостей про охорону навколишнього природного середовища; 32 % з них розкривали кількісну інформацію, яка стосувалась в основному екологічних резервів і зобов'язань. Незначна кількість підприємств розкривали якісну інформацію, яка зазвичай надавалася у розділах

⁴¹ Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. К.: Преса України, 1997. 80 с.

⁴² Mathews M.R. Socially Responsible Accounting / M.R. Mathews. London: Chapman & Hall, 1993. С. 209.

⁴³ Stepień M. Ujawnianie wpływu działalności przedsiębiorstw na środowisko w sprawozdawczości firm australijskich // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. 2003. № 559. S. 199-218, s. 212.

внутрішньої звітності, присвячених перегляду здійснюваної діяльності. Оприлюднена інформація не завжди була достовірною⁴⁴.

Також виявлено закономірність, що фірми, які розкривають найбільше інформації про вплив на навколишнє природне середовище – це підприємства великі, з високим ступенем стабільності та які більше звертають увагу на довгостроковий розвиток.

Як свідчать результати проведеного дослідження, в розвинених країнах світу звітність з природоохоронної діяльності підприємств недосконала. Розкриттю інформації щодо екологічної діяльності перешкоджає в першу чергу те, що відсутнє законодавче регулювання, а також додатково опубліковані дані можуть призвести до того, що керівництву підприємства буде рекомендовано спрямувати частину ресурсів підприємства на охорону навколишнього природного середовища та відзвітуватися перед акціонерами за понесені витрати. Тому необхідно шукати компроміс між інтересами власників капіталу та суспільства.

Найбільшими перешкодами для формування та оприлюднення екологічної інформації є:

1) відсутність даних для складання звітності з екологічних питань (69 % респондентів), що пов'язано з невідображенням в бухгалтерському обліку об'єктів екологічної діяльності через відсутність відповідної теорії, методології та практики;

2) відсутність законодавчих вимог (66 % респондентів);

3) відсутність мотивації (64 % респондентів).

Отже, для формування та оприлюднення екологічної інформації суб'єкта господарювання необхідним є впровадження в їх діяльність методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності, а також налагодження реалізації положень законодавчих документів з регулювання екологічних питань.

Прийняття нормативних документів, які б враховували всі питання та забезпечували належне регулювання, – складний процес. Розробка методики обліку та розкриття у звітності впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище стала викликом для бухгалтерів і контролерів всього світу. Проблема ускладнюється тим, що значна частина дослідницьких інститутів не займається екологічними питаннями, які не входять в межі їх діяльності⁴⁵.

На сьогодні є ряд організацій, що розробляють ініціативи та рекомендації щодо складання корпоративної, екологічної та соціальної звітності. Серед них:

– Глобальний договір ООН (Communication Progress – COP, 2000 р.) (є суто добровільною ініціативою, що переслідує дві мети: інтеграцію принципів підприємницької діяльності у світовому масштабі та стимулювання дій на підтримку Цілей розвитку тисячоліття);

⁴⁴ Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. 1998. № 516. S. 35-51, s. 40.

⁴⁵ Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej / Marta Stępień // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. 1998. № 516. S. 35-51., s. 43.

– Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative – GRI, 1997-2000 р.) (остання версія Керівництва зі звітності (G4) від GRI пояснює взаємозв'язок звітності зі стійкого розвитку та інтегрованої звітності. У G4 також враховано принципи Глобального договору ООН та розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку (OECD) принципи складання звітності для мультинаціональних корпорацій);

– Рада зі стандартів розкриття інформації про екологічний вплив (CDSB, 2010 р.) (стандарт ISO 26000 розширив акценти звітності, сформувавши визначення соціальної відповідальності не лише через призму впливу рішень компанії на навколишнє середовище, а й з позиції забезпечення добробуту громадян, врахування інтересів акціонерів, дотримання законодавства та стійкого розвитку суспільства);

– Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC, 2013 р.) (найбільша увага приділена стратегічним завданням компанії та усім видам капіталу, які сприяють їх досягненню, у тому числі фінансовому).

Глобальний договір ООН – найбільша міжнародна ініціатива, спрямована на залучення підприємств до виконання принципів сталого розвитку та формування партнерства між державним і корпоративним секторами. На сьогодні Глобальний договір об'єднує понад 12 тис. учасників зі 170 країн світу. 55 українських компаній були стороною договору в різний час.

Звіт з прогресу, передбачений Глобальним договором ООН, містить інформацію про відповідність діяльності підприємства десяти принципам. Вони об'єднані у такі групи: права людини, трудові відносини, екологічні, антикорупційні принципи. Серед екологічних принципів, яких повинні дотримуватися підприємства, слід виокремити такі:

– обережність при вирішенні екологічних проблем;

– ініціативність щодо поширення екологічної відповідальності та свідомості;

– стимулювання розвитку і поширення екологічно чистих технологій.

ООН рекомендує перелік показників, які необхідно розкривати у звітності про охорону навколишнього природного середовища для потреб зовнішніх користувачів. Передбачається, що кожне підприємство могло б відображати у річній звітності:

– екологічну політику підприємства;

– капіталізовані витрати на охорону навколишнього природного середовища;

– певні умови екологічних зобов'язань із: діючих норм, майбутніх потенційних зобов'язань (витрати на прибирання території тощо);

– поточні витрати на захист навколишнього природного середовища, крім умовних зобов'язань;

– характеристику діяльності підприємства⁴⁶.

⁴⁶ Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с англ.]. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с., с. 23.

Участь у Глобальному договорі ООН та оприлюднення Звіту з прогресу дозволяє підприємствам отримати ряд переваг: стимулювання виходу на міжнародні ринки, встановлення ділових зв'язків із підприємствами інших країн світу, участь у міжнародних програмах з державного управління, охорони навколишнього середовища та соціального розвитку, реалізація екологічних товарів і послуг, обмін досвідом щодо організації підприємницької діяльності, використання сировини, новітньої техніки та технологій, прийняття управлінських рішень. Недоліком вищевказаної форми звітності є відсутність чітко визначених вимог і методики щодо складання звіту. Крім того, суб'єктам господарювання слід вчасно звітувати за такою формою звітності перед керівництвом Глобального договору ООН.

Об'єднанням екологічно відповідальних країн (Coalition for Environmentally Responsible Economies) у 1997 р. закладено початок Глобальної інформаційної ініціативи (GRI)⁴⁷. У 2000 р. оприлюднено Керівництво зі звітності у сфері стійкого розвитку, метою якого стала розробка принципів добровільної звітності підприємств про економічні, екологічні та соціальні аспекти їх діяльності. Звітність у сфері стійкого розвитку повинна надавати інформацію про результати діяльності суб'єкта господарювання щодо стійкого розвитку, висвітлюючи як позитивні, так і негативні сторони. Після доопрацювання у 2002 р. Керівництво доповнено необхідністю розробки загальноприйнятих принципів обліку показників стійкості. Як відзначив керівник GRI Аллен Уайт, «створення організації стало відправною точкою в процесі розширення розкриття важливої корпоративної інформації, що доповнює фінансову звітність. Це значний крок у напрямі зміцнення ринків капіталу і поліпшення інформаційного забезпечення інвесторів і інших зацікавлених сторін»⁴⁸.

В основі GRI лежить ідеологія того, що економічні, екологічні та соціальні результати діяльності підприємства безпосередньо пов'язані з її стійким довготривалим розвитком. Нефінансова звітність, підготовлена за стандартом GRI, допомагає суб'єктам господарювання краще розуміти проблеми, ризики і можливості для розвитку та розкривати його фінансову, економічну і соціальну результативність.

Керівництвом зі звітності у сфері стійкого розвитку встановлено принципи для забезпечення якості звітності:

1) збалансованості – звіт повинен відображати позитивні та негативні аспекти діяльності суб'єкта господарювання з метою забезпечення можливості обґрунтованої оцінки загальної результативності його діяльності;

2) співставності – інформація повинна бути надана таким чином, щоб дозволити зацікавленим сторонам аналізувати зміни в результативності

⁴⁷ Global Reporting Initiative. URL: <http://www.globalreporting.org>.

⁴⁸ Global Reporting Initiative Inaugurated at U.N. Event: A Milestone for Corporate Disclosure and Transparency", press release (New York: Global Reporting Initiative), April 4, 2002. URL: <http://www.globalreporting.org/News/PR/Inauguration04-04-02.htm>.

діяльності суб'єкта господарювання та порівнювати діяльність різних суб'єктів господарювання;

3) точності – інформація має бути точною та детальною з метою задоволення інтересів користувачів;

4) своєчасності – складання та оприлюднення звітності у встановлені строки;

5) ясності – інформація має подаватися у формі, зрозумілій для користувачів;

6) надійності – інформація має бути підготовлена та оприлюднена таким чином, який дозволяє вивчення та забезпечує якість та суттєвість інформації⁴⁹.

У фінансовій звітності в якості екологічної складової передбачено розкриття екологічних показників, що відображають результати діяльності, пов'язані з вхідними (природні ресурси) та вихідними (викиди, відходи) потоками. У керівництві також наведено перелік показників екологічної результативності у розрізі аспектів екологічної діяльності.

Глобальною ініціативою передбачається, що звітність про економічні, екологічні та соціальні результати діяльності буде настільки ж звичайна та порівнювана, як і фінансова звітність.

На практиці складання звітності щодо стійкого розвитку досі не значно розповсюджене, хоча щорічно спостерігається тенденція до зростання кількості підприємств, які подають звітність відповідно до GRI (рис. 1.4).

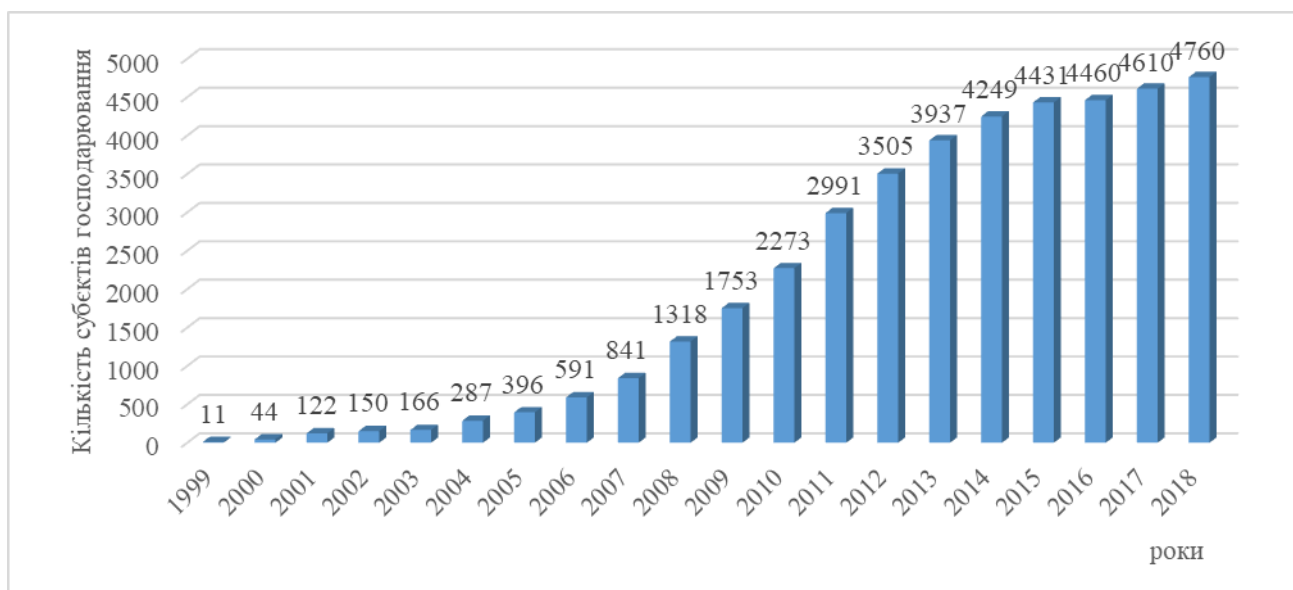


Рис. 1.4. Динаміка кількості суб'єктів господарювання країн світу, які подають звітність відповідно до GRI [складено відповідно до⁵⁰]

Близько 80% публічних нефінансових звітів у світі складаються з використанням стандартів GRI. З 250 найбільших у світі корпорації 93% на цей час інформують про свої показники стійкості і 82% використовують стандарти GRI для складання звітності. Сінгапурська біржа, Тайванська біржа, Агентство

⁴⁹ Global Reporting Initiative. URL:<http://www.globalreporting.org>.

⁵⁰ Звітність у сфері сталого розвитку GRI. URL:<https://bakertilly.ua/news/id40621>

фінансових послуг Японії (FCA) вимагають від лістингових компаній розкриття інформації відповідно до принципів GRI. У Великобританії на законодавчому рівні встановлено обов'язковість подання GRI звітності компаніями держсектора, які мають соціальну значущість⁵¹.

Щодо підприємств України, то їх активність щодо складання звітності відповідно до GRI незначна, але зростаюча (рис. 1.5).

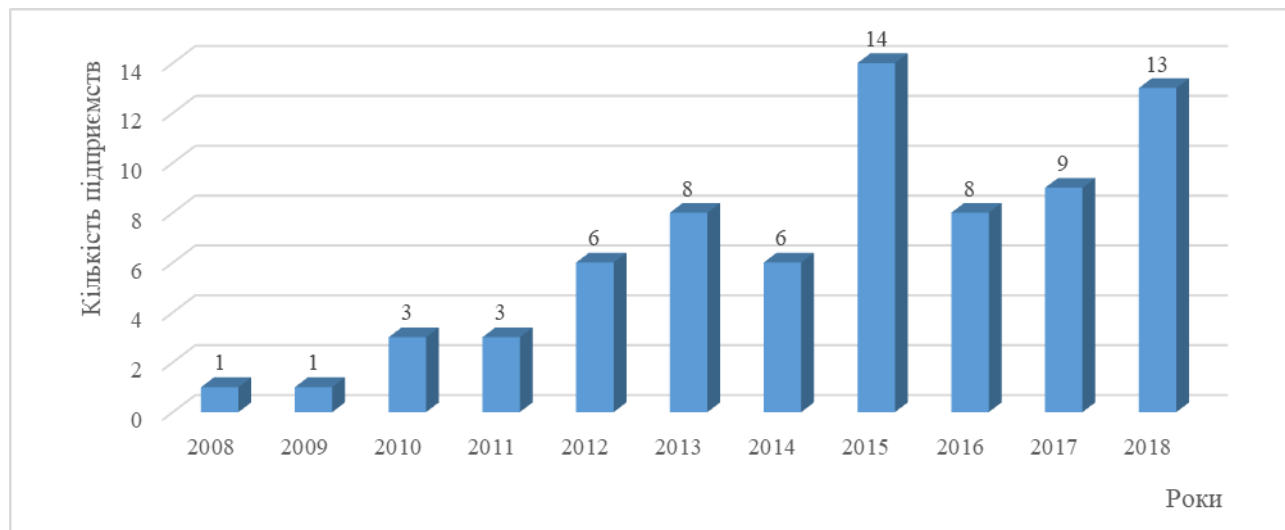


Рис. 1.5. Динаміка кількості суб'єктів господарювання України, які подають звітність відповідно до GRI [складено відповідно до⁵²]

В Україні концерн Галнафтогаз, що володіє заправками ОККО, надає на добровільних засадах звітність відповідно до GRI-керівництва. Компанія не формально підходить до складання таких звітів, як разової модної події, а інформує користувачів детально, регулярно та послідовно. У річному звіті концерну розкривається інформація про охорону навколишнього середовища, безпеку, корпоративне волонтерство та зв'язки з громадськістю.

Рада зі стандартів розкриття інформації про екологічний вплив (CDSB) є міжнародним консорціумом компаній та екологічних неприбуткових організацій. Основною метою Ради є просування та узгодження глобальної моделі корпоративної звітності, де розкриття інформації про природний капітал мало б таке саме місце, як інформація про фінансовий капітал.

З 2016 р. Асоціація сертифікованих бухгалтерів (ACCA, Великобританія) і CDSB Рада зі стандартів розкриття інформації про екологічний вплив випустили звіт про дослідження у сфері різних ініціатив звітності зі сталого розвитку. Розробники зазначили, що нині є безліч добровільних та обов'язкових звітів, які розкривають користувачам нефінансову інформацію про корпоративне управління, соціальні чинники та екологічні аспекти діяльності підприємств. Поряд з різноманітною корисною інформацією така звітність допомагає користувачам оцінити, наскільки діяльність компанії –

⁵¹ Укренерго опублікувало звіт зі сталого розвитку за результатами 2018 року. URL: <https://ua.energy/osnovni-podiyi/ukrenergo-opublikovalo-zvit-zi-stalogo-rozvytku-za-rezultatamy-2018-roku/>

⁵² Звітність у сфері сталого розвитку GRI. URL: <https://bakertilly.ua/news/id40621>.

об'єкта інвестицій – стійка у своєму розвитку, наскільки вона схильна до ризиків зміни клімату чи впливає на довкілля.

Як зазначається в спільному звіті ACCA та CDSB, відсутність узгодженої стандартної термінології до певних компонентів системи звітності зі сталого розвитку призводить до надмірної складності в їхньому застосуванні.

Потужним поштовхом до розвитку вимог і стандартизації розкриття фінансової інформації в галузі зміни клімату стало підписання COP 21 у Парижі (2015 р.), а також створення інститутів, що фінансують діяльність підприємств зі скорочення викидів. На рівні G20 ініційовано створення спеціального підрозділу в складі Ради з питань фінансової стабільності (Financial Stability Board, FSB), завданням якого є розроблення рекомендацій щодо розкриття нефінансової інформації та підготовки відповідних звітів (The FSB Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)).

Країни ЄС у 2017 році почали виконувати положення Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС, які зобов'язують великі компанії з персоналом понад 500 осіб надавати нефінансові звіти, розкриваючи екологічні, соціальні та управлінські ризики. Особливістю цих Директив є необхідність звітувати не тільки щодо внутрішніх ризиків, а й загроз, які виникають при співпраці з постачальниками та субпідрядниками. Це спричиняє те, що навіть компанії з країн, що не входять до ЄС, але постачають туди свою продукцію, будуть змушені приділяти увагу обсягам викидів парникових газів, соціальним проблемам, проблемам менеджменту компанії, тощо.

Різке зростання вимог до звітності зі стійкого розвитку спричинило виникнення у 2017 р. у 64 країнах 383 вимог до неї, з яких 248 є обов'язковими, 135 – добровільними. На відміну від стану у 2006 р., коли налічувалося 35 обов'язкових і 25 добровільних вимог у розкритті інформації щодо сталого розвитку⁵³.

Для суб'єктів господарювання, що прагнуть до функціонування на засадах сталого розвитку, актуальним питанням є розробка інтегрованої звітності зі сталого розвитку з метою задоволення інформаційних запитів заінтересованих користувачів щодо комплексної оцінки суб'єктів господарювання. Інтегрована звітність передбачає поєднання елементів фінансової та нефінансової (містить інформацію про вплив суб'єкта господарювання на навколишнє середовище, суспільство, економіку) звітностей. Фінансова та нефінансова звітності завжди перебувають у взаємозв'язку та доповнюють одна одну. Але нефінансова звітність наділена характерними їй особливостями: лаконічна, має вільну форму подання в порівнянні з фінансовою.

Розробку форм звітності для підприємств, які функціонують на принципах сталого розвитку, здійснює Міжнародна комісія з інтегрованої звітності. Комісія прагне розробити новий єдиний підхід до розкриття всіх показників Звіту зі сталого розвитку з метою задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів звітності – інвесторів, аудиторів, контрагентів, податкових і

⁵³ Укренерго опублікувало звіт зі сталого розвитку за результатами 2018 року. URL: <https://ua.energy/osnovni-podiyi/ukrenergo-opublikovalo-zvit-zi-stalogo-rozvytku-za-rezultatamy-2018-roku/>

статистичних органів, громадськості, науково-дослідних організацій і установ. Головною метою складання Звіту зі сталого розвитку є підготовка та надання інформації, корисної зовнішнім користувачам для прийняття рішень в контексті сталого розвитку.

Склад нефінансової звітності в Україні визначається, в основному, управлінцями підприємства, які наголошують на ряді проблем: компаніям важко самим визначитися та вибрати систему добровільної звітності щодо сталого розвитку, адже різні керівництва та ініціативи досить великі, складні в застосуванні й затратні з погляду моніторингу, збирання та оброблення інформації. Проте дедалі більша потреба в такій інформації з боку користувачів змушує підприємства готувати такі звіти. З погляду контрагентів та інвесторів суб'єкти господарювання, які відкрито надають інформацію про соціальні та екологічні аспекти своєї діяльності, є соціально відповідальними. Витрати компаній на підготовку інтегрованих звітів окупуються лояльністю контрагентів і кредиторів.

У країнах Європи регулюючі органи розпочали діяльність у напрямі розробки методики бухгалтерського обліку та складання звітності щодо екологічної діяльності підприємств. Такі спроби мають поодинокий характер (табл. 1.9) і стосуються, в основному, вузьких питань.

Таблиця 1.9. Суб'єкти й об'єкти регулювання бухгалтерського обліку та звітності з екологічних питань

| <i>№ з/п</i> | <i>Країна</i> | <i>Суб'єкт регулювання</i> | <i>Сфера діяльності суб'єкта / Об'єкт регулювання</i> |
|--------------|----------------|---------------------------------|--|
| 1 | Бельгія | Комісія стандартів обліку | Розроблено директиву щодо бухгалтерського обліку відходів виробництва. Обумовлено роль контролерів у вирішенні питань, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища, розкрито основні засади бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища |
| 2 | Великобританія | Рада зі стандартизації обліку | Зобов'язання і резерви щодо споживання засобів, склад звітності, застосування техніки оцінки ступеня екологічного ризику |
| 3 | Голландія | Рада фінансової звітності | Питання екологічної діяльності |
| 4 | Данія | Комісія стандартизації обліку | Витрати на охорону навколишнього природного середовища |
| 5 | Німеччина | Законодавчі та податкові органи | Деякі питання, пов'язані з охороною середовища |
| 6 | Норвегія | Установа стандартизації обліку | Створено робочу групу, яка займається питаннями охорони навколишнього природного середовища |
| 7 | Франція | Комітет стандартів обліку | Витрати на охорону навколишнього природного середовища та розкриття їх у фінансовій звітності |

Проведене дослідження показало, що основними нерегульованими питаннями щодо інформування про наслідки екологічної діяльності, які потребують вирішення на науковому рівні, є:

– розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку у зв'язку з необхідністю відображення наслідків екологічної діяльності суб'єкта господарювання;

– склад звітності, що розкриває питання екологічної діяльності;

– реалізація на практиці положень теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Розробка методики обліку екологічної діяльності в країнах Європи задекларована, але знаходиться на початковому етапі, що зумовлює нерозкриття інформації про екологічну діяльність. Така ж проблема існує і в Україні.

Нині єдині вимоги щодо накопичення та розкриття інформації про екологічну діяльність суб'єктами господарювання в Україні відсутні. Описана ситуація призводить до неузгодженості інтересів макро- та мікрорівнів і до недостовірності (або навіть відсутності) інформації щодо екологічного стану та наявності природно-ресурсного потенціалу України як елементу її національного багатства.

У законодавстві України задекларовано, що Міністерство екології та природних ресурсів України визначає склад і обсяг інформації, яка підлягає передачі до державних органів, але це положення у повній мірі не виконується. Розкриття інформації про здійснені операції з охорони навколишнього природного середовища у звітності підприємств України законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується. Немає також відповідних вимог у МСФЗ. Тому обов'язкова до подання звітність щодо екологічної діяльності суб'єктів господарювання обмежується статистичною:

– Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи (ф. № 1 – екологічні витрати);

– Звіт про інвестиції в основний капітал (капітальні вкладення на охорону навколишнього природного середовища і раціональне використання природних ресурсів);

– Звіт про охорону атмосферного повітря від забруднення (ф. № 2тп – повітря);

– Звіт про використання води (ф. № 2 тп – водгосп.);

– Звіт про використання та знешкодження токсичних відходів (ф. № 1 – токсичні відходи);

– Звіт про надходження та використання коштів фонду охорони навколишнього природного середовища (ф. № 1 – екологічні фонди).

Респонденти зобов'язані безкоштовно, в повному обсязі, за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, у визначені терміни подавати органам державної статистики достовірну статистичну інформацію, у тому числі з обмеженим доступом.

Для заповнення наведених статистичних форм найпростіше використовувати дані бухгалтерського обліку, якщо він організований з урахуванням особливостей, що зумовлені екологічною діяльністю суб'єкта господарювання.

У фінансовій звітності підприємств України на сьогодні не передбачено розкриття екологічної інформації. Це обумовлено, в першу чергу, недостатньою екологічною свідомістю українського народу. Але розкриття такої інформації є необхідним.

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які вступили в силу з 2019 р., передбачають подання нового звіту – Звіту про управління. Він має містити додаткову, не включену до основних форм фінансової звітності інформацію. Звітний період для подачі Звіту про управління – календарний рік. Даний звіт містить інформацію нефінансового характеру, зокрема про вплив підприємства на навколишнє середовище (дії підприємства щодо охорони довкілля та запобігання шкідливих викидів, раціональне використання води, управління відходами тощо). Проте, основними питаннями щодо складання даного звіту, які вимагають перегляду, є вимога щодо його формування лише підприємствами, які належать до великих, а також відсутність рекомендацій щодо його заповнення. Звіт подається в довільній формі та потребує від бухгалтерів певних специфічних і комплексних знань поза межами науки про бухгалтерський облік.

Отже, фінансова та нефінансова звітність утворюють єдину інформаційну базу для управління діяльністю підприємства, яке прагне дотримуватися положень концепції сталого розвитку. Звітності інформаційно доповнюють одна одну та є корисними як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.

Підвищити достовірність нефінансової звітності можливо за рахунок отримання інформації з бухгалтерського обліку, який у складі своїх об'єктів має такі, що відображають екологічну діяльність підприємства. На основі інформації з системи бухгалтерського обліку кожне підприємство зможе регулярно формувати екологічний розділ Звіту зі стійкого розвитку із відображенням основних показників екологічної результативності. Інформація, отримана на основі даних бухгалтерського обліку, побудованого на принципах сталого розвитку, відповідатиме встановленим вимогам Керівництва зі звітності у сфері стійкого розвитку, і дозволить у повному обсязі оцінити відповідальність підприємств перед суспільством, працівниками та акціонерами.

**Захаров Д.М., аспірант,
асистент кафедри обліку і аудиту
Державний університет «Житомирська політехніка»**

1.3. АНАЛІТИЧНІ МОЖЛИВОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО НАПОВНЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Трансформація звітності відбувається під впливом низки факторів, головними серед них вбачаються інтеграційні світові процеси та інноваційний розвиток.

Ціллю інтеграційних процесів є отримання економічних вигід за рахунок масштабу через зменшення транзакційних витрат, а характеризуються ці процеси створенням складних систем найвищого рівня, яким притаманні переплетення та взаємодоповнення всіх бізнес-процесів на підприємстві. Це сприяє росту кількості показників звітності. На сучасному етапі розвитку фінансова звітність не здатна задовольнити вимоги користувачів.

Рожнова О.В. вказує на наступні проблеми фінансової звітності:

- зниження довіри користувачів до звітності;
- недостатність звітних даних для достовірного прогнозу;
- неможливість відобразити реальний стан підприємства і результати його діяльності обліковими методами⁵⁴.

Для вирішення наведених проблем потрібна нова методика формування та представлення інформації стейкхолдерам. Зміна вимог користувачів до звітності спонукає до розвитку інтегрованих звітів, як основного формату представлення даних про діяльність підприємства. Однак, поєднання фінансової та нефінансової інформації в одному звіті вимагає високої надійності, точності та релевантності даних.

Концепція розробки інтегрованої звітності базується на поєднанні даних фінансового та управлінського обліку. Таке об'єднання передбачає, що інтегрований звіт як продукт єдиної облікової системи розкриває інформацію, що передбачалася для потреб управління та внутрішніх користувачів.

Можна виділити дві причини розвитку інтегрованої звітності. По-перше, поява наукових доказів того, що існує низка нематеріальних факторів впливу на розвиток підприємства та його показники. Існуючий механізм звітності не здатний об'єктивно відображати фінансово-господарський стан підприємства, тому що він містить інформацію лише про результати фінансово-господарської діяльності. В свою чергу, інтегрований звіт є розширеним джерелом інформації та здатний задовольнити інтереси користувачів всіх рівнів, представити стратегію розвитку, описати конкурентні переваги та фактори впливу на результативність підприємства, зокрема і фінансові. По-друге, підприємства хочуть бути значно ефективнішими в своїй звітності, розкриваючи інформацію про ризики та можливості, з якими вони зіткнуться в середньо- і довгостроковій перспективі, а не тільки в звітному періоді.

⁵⁴ Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности / О.В. Рожнова// Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2-8.

В табл. 1.10 наведено порівняльні характеристики фінансової, управлінської та інтегрованої звітності, де визначено їх основні ознаки.

Таблиця 1.10. Порівняльні характеристики фінансової, управлінської та інтегрованої звітності

| № | Ознаки | Фінансовий облік та звітність | Управлінський облік та звітність | Інтегрована звітність |
|----|--------------------------------|--|--|---|
| 1. | Мета обліку | Ведення обліку та складання форм встановленої фінансової звітності | Підготовка інформації для різних рівнів управління | Задоволення широкого кола інформаційних потреб всіх заінтересованих користувачів |
| 2. | Регламентация обліку | Ведення фінансового обліку обов'язкове й регламентується законами та нормативно-правовими актами | Ведення обліку необов'язкове і залежить від рішення управлінців | Складання інтегрованого звіту не обов'язкове, залежить від рішення управлінців |
| 3. | Інформаційний зміст | Містить фактичну інформацію | Містить оперативну, поточну та прогнозну інформацію | Містить найбільш суттєву фактичну і прогнозну інформацію |
| 4. | Масштаби охоплення інформацією | Підприємство в цілому | Центри відповідальності, витрат, сегменти діяльності, види продукції | Підприємство в цілому, а також сегменти діяльності, види продукції |
| 5. | Користувачі інформації | Зовнішні користувачі інформації та управлінці підприємства | Користувачі, які входять до складу управлінської ланки підприємства | Всі заінтересовані сторони |
| 6. | Строки подання | Після звітного періоду відповідно до законодавства | За потребою управління | Після звітного періоду (у науковій літературі обговорюються варіанти складання звітності у більш короткі терміни) |
| 7. | Точність інформації | Точна інформація | Приблизні дані, орієнтовні показники | Точна інформація і прогнозні показники, які важливі для представлення стратегії підприємства |
| 8. | Показники звітності | Фактичні показники | Фактичні, планові, оперативні, поточні та прогнозні показники | Фактичні, планові, оперативні, поточні та прогнозні показники |
| 9. | Форма звітності | Передбачені законодавством форми звітності (рекомендований МСФЗ загальний формат) | У формі, зручній для користувача | У формі зручній для користувача |

Таким чином, інтегрований звіт – це звіт, який розповідає про стратегічний напрям розвитку підприємства і про те, як воно управляє ресурсами. Підприємство, яке, наприклад, зараз працює у вугільній галузі, через

10-15 років може зайнятися відновлюваною енергією, тому що воно побачило стратегічні тренди. Такий звіт покаже стейкхолдерам, як підприємство прийде до поставленої мети з фінансової, соціальної та екологічної точки зору. Він розповість, куди спрямовані грошові потоки, як підприємство залучає інвестиції і як воно повідомляє своїм зовнішнім і внутрішнім стейкхолдерам про рух до цієї мети.

Представлення інтегрованого звіту допомагає сформуванню плану дій підприємства в довгостроковому періоді, більше того, не обов'язково, щоб він ґрунтувався на минулих результатах підприємства.

В області інтегрованої звітності Україна поступається країнам Європи та США. Прозорість, залучення стейкхолдерів, фокус на екологічній та соціальній звітності повинні стати основною частиною стратегії підприємства.

Інтегрована звітність вимагає інтегрованого мислення. Мислити інтегровано – це новий спосіб представлення і аналізу інформації в звітності. Звітність, в основному, містить показники результативності за минулий рік. Таким чином, традиційно розповідається про те, що підприємство зробило, які були поставлені цілі, чи були вони досягнуті.

Інтегроване мислення – це уявлення того, як підприємство пов'язує свою поточну ситуацію з тим, що воно хоче отримати в майбутньому. Для цього в звіті представляється система показників, які є індикаторами досягнення цілей. Ці цілі можуть іноді змінюватися, коли змінюється контекст діяльності підприємства. Важливо, що користувач звітності здатен самостійно ознайомитися з засобами для досягнення цілей, і оцінити чи буде підприємство прибутковим, соціально-відповідальним, екологічно-відповідальним.

Інтегрована звітність має переваги для всього корпоративного управління і комунікації на підприємстві. Правильний підхід до інтегрованої звітності передбачає опис стратегічного напрямку розвитку, розподілу ресурсів, системи управління, стимулювання персоналу, оплати праці, впливу на навколишнє середовище. Інтегрована звітність стає інструментом для того, щоб розібратися з усіма факторами впливу на розвиток підприємства, як внутрішніми так і зовнішніми.

Особливо актуальною інтегрована звітність стає для працівників, які стануть краще розуміти підприємство, на якому працюють. Така звітність використовується і для створення корпоративної культури, і корпоративної історії.

Отже, якщо інтегрований звіт – це інноваційний тип звіту, то читачі цього нового звіту також мають нові запити, з новими характеристиками. Їх потрібно навчати. Потрібно навчати стейкхолдерів всіх рівнів, що таке інтегрована звітність, які вона має переваги.

Зростання уваги суспільства до соціальної відповідальності, де будь-яке підприємство повинно турбуватись не лише про фінансово-господарські показники, але й про екологічні та соціальні аспекти.

Управлінська звітність містить неформальну інформацію для прийняття управлінських рішень та використовується виключно всередині підприємства.

Інформація інтегрованого звіту передбачає наближення та інформації фінансових та управлінських звітів. Інтегрована звітність передбачає необхідність у довгостроковому плануванні і стимулює розглядати бізнес в ширшому значенні ніж грошові потоки, розвиває корпоративну культуру та головну увагу приділяє створенню цінності (вартості) як для бізнесу, так і для громадськості.

Першочергово складання інтегрованого звіту передбачалось для зменшення об'ємів звітності, і мало містити лише ключові показники фінансового-господарської, екологічної та соціальної діяльності.

ІЗ – об'єктивний інструмент, необхідний для прийняття рішень всіма заінтересованими сторонами.

Інтегрована звітність – це форма корпоративної звітності, в основі якої знаходиться концепція інтегрованого мислення.

Інтеграція звітності – це довгостроковий еволюційний процес. В наш час існує багато проблем, пов'язаних зі створенням нового формату звітності. Для втілення проекту в життя, необхідно визначити учасників створення інтегрованого звіту, застосовуючи дисциплінарний підхід; сформувати аудиторію заінтересованих осіб; сформувати теми, які найбільш важливі для користувачів.

Метою інтегрованої звітності є представлення для користувачів інформації оцінити здатність підприємства до створення вартості в майбутньому.

Бізнес має прийняти додаткові міри відповідальності зі сторони бізнесу. Пріоритетні напрями розробки підходів до інтегрованої звітності:

- розробка ефективного способу оцінки створення нефінансового капіталу;
- при складанні інтегрованої звітності важко узгодити потреби всіх заінтересованих сторін. Інтегрований звіт буде достовірнішим, якщо він пояснює та розкриває всі види капіталу, що формується підприємством.

- необхідно реалізовувати відповідні процеси внутрішнього контролю над змістом звітності;

- спостерігається складність в співставленні звітних даних, представлених в інтегрованих звітах, навіть всередині одного підприємства, тим більше в порівнянні з іншими підприємствами.

При введенні додаткових даних в тому ж звіті потрібно привести відповідні дані за минулий рік.

Соціальний капітал має тісний зв'язок з соціальною відповідальністю. Підприємства є головними факторами впливу на формування соціальних мереж, норм та рівня довіри в суспільстві. Розкриття інформації в інтегрованих звітах про всі сфери діяльності, сприяють не лише росту довіри до самого підприємства, але й росту довіри в суспільстві зокрема, також соціальна відповідальність сприяє формуванню ефективної індивідуальної взаємодії, а також колективна взаємодія в соціальній мережі.

Важливо, щоб підприємство в інтегрованому звіті вказувало інформацію про вплив своєї діяльності на всі види капіталу, незалежно від впливу на фінансові показники.

Соціальний капітал сприяє створенню вартості, яка утворюється в результаті зменшення ступеня невизначеності у взаємовідносинах, заміни формальних правил, зниженням транзакційних витрат, а також ріст мотивації та продуктивності у взаємовідношеннях менеджменту з персоналом.

Окрім цього соціальний капітал впливає на інноваційний розвиток підприємства, оскільки взаємозв'язок між працівниками всіх рівнів сприяє швидкому обміну інформацією та новими знаннями. Саме знання є ключовим ресурсом підприємства, а соціальний капітал посилює процес створення та накопичення, і, як наслідок, капіталізує знання підприємства у його вартості.

Соціальний капітал складно оцінювати та аналізувати, попри те, що його значення для створення вартості перевищує значення матеріального капіталу. Для вирішення цієї проблеми потрібно розробити відповідні аналітичні процедури, які б передбачали аналіз ключових компонент капіталу: корпоративної (персонал, менеджмент, дочірні підприємства), ринкової (постачальники, конкуренти, клієнти), фінансової (інвестори, кредитори) та соціальної (громадськість, державні установи, благодійні установи).

Після глобальної економічної та фінансової кризи 2007-2008 рр. багато політиків, регуляторних органів та провідних фінансових установ прагнули удосконалити свої механізми корпоративної звітності⁵⁵. У той час з'явилася підвищена обізнаність про те, як питання ESG можуть допомогти їм покращити свою корпоративну репутацію та імідж⁵⁶. Етична поведінка у фінансовій звітності часто прирівнюється до зобов'язання компаній розкривати справжнє та чітке уявлення про їх організаційні показники⁵⁷. Нефінансове розкриття інформації про суб'єкта господарювання можуть включати такі теми: соціальний діалог із заінтересованими сторонами, права на інформацію та консультації, права профспілок, охорона здоров'я та безпека, гендерна рівність та інші питання. Крім того, екологічна звітність підприємства може розкривати: матеріальне розкриття інформації щодо енергоефективності, моніторинг рівня ефективності їх потужностей з виробництва енергії, оцінки когенерації теплових установок, використання відновлюваних джерел енергії, викидів парникових газів, запобігання забрудненню води та забруднення повітря та контроль за виробництвом та обробкою металів, мінеральна промисловість, хімічна промисловість, поводження з відходами, тваринництво тощо. Тому великі підприємства, як очікується, несуть відповідальність за запобігання та зменшення забруднення. ЄС рекомендує великим підприємствам запровадити Тристоронню декларацію принципів про багатонаціональні підприємства та соціальну політику, а також інші конвенції, що сприяють справедливим робочим умовам працівників. Державні інститути також посилаються на Рекомендації ОЕСР для транснаціональних підприємств, 10 принципів

⁵⁵ Crowther, D. (2016). *A social critique of corporate reporting: Semiotics and web-based integrated reporting*. Routledge, Abington, Oxford, UK.

⁵⁶ Camilleri, M. A. (2017). *Corporate sustainability, social responsibility and environmental management: an introduction to theory and practice with case studies*. Springer, Heidelberg, Germany.

⁵⁷ Maniora, J. (2015). Is integrated reporting really the superior mechanism for the integration of ethics into the core business model? An empirical analysis. *Journal of Business Ethics*, 140(4), 755-786.

Глобального договору ООН, Керівні принципи ООН щодо бізнесу та прав людини та згадує Стандарт управління соціальною відповідальністю ISO 26000⁵⁸.

Спочатку нефінансова звітність була частиною звіту про управління, а питання ESG були представлені у річних звітах корпорацій. Ще в 90-х роках ми спостерігали перший сплеск розгубленої інформації про соціальну відповідальність. Сьогодні багато компаній публікують більш деталізовані звіти про КСВ, звіти про сталий розвиток, звіти про корпоративне громадянство, створення звітів про спільну вартість тощо. Ці звіти про ESG мають довгу традицію добровільного звітування. Інтегрований звіт – це звіт, який поєднує фінансову та нефінансову інформації. Проте ретельний огляд літератури говорить про те, що інтегрований звіт – це не просто суть фінансової, соціальної, соціальної та управлінської інформації в корпоративному розкритті. Інтегроване розкриття інформації являє собою повну картину компанії, її загальну ефективність бізнесу. Підприємства дивляться на всі аспекти в їх вартості створення капіталів.

Внутрішня трансформація підприємств може призвести до суттєвих змін у впровадженні концепції ESG у їх операційні процеси. Розкриття інформації про нефінансові аспекти прояснить зовнішні фактори, які впливають на заінтересованих сторін та інших незв'язаних сторін. Іншими словами, через інтегровану звітність, внутрішні наслідки інтегрованої звітності, нарешті, передаються поза межами підприємства. Іноді підприємства можуть навмисно або ненавмисно заховати інформацію про ESG від заінтересованих сторін. Деякі неетичні практики можуть виникнути в результаті свідомої або несвідомої організаційної поведінки або просто від неправильного поведінки при роботі з великими інформаційними даними.

Цей висновок говорить про те, що структура інтегрованої звітності є кроком у правильному напрямку, оскільки інтегрована звітність веде до переоцінки легітимності підприємств⁵⁹. Отже, рамки ІІРС заохочують підприємства звітувати як про позитивну, так і про негативну поведінку, яка істотно впливає на їх здатність створювати цінність у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі. Очікується також, що практики надають адекватний і достатній контекст щодо своєї стратегії, управління та перспектив збалансованим чином⁶⁰.

Тому майбутні дослідження можуть вивчити, як внутрішні показники ефективності та їх розкриття можуть вплинути на інтегровану звітність. Якісне дослідження може визначити зміст, про який слід повідомляти в інтегрованому розкритті інформації. Крім того, кількісні дослідження можуть досліджувати сприйняту корисність інтегрованих підходів підприємств. При цьому потрібно зазначити, що концепція інтегрованого обліку та розкриття фінансової та

⁵⁸ Camilleri, M. A. (2015b). Environmental, social and governance disclosures in Europe. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(2), 224-242.

⁵⁹ Beck, C., Dumay, J., & Frost, G. (2015). In pursuit of a 'single source of truth': from threatened legitimacy to integrated reporting. *Journal of Business Ethics*, 1-15.

⁶⁰ Camilleri, M. A. (2017). *Corporate sustainability, social responsibility and environmental management: an introduction to theory and practice with case studies*. Springer, Heidelberg, Germany.

нефінансової інформації про ESG все ще розвивається серед науковців та практиків.

Інтеграційний процес України в сформовану систему світової економіки і екологічної безпеки, розширення компаніями кордонів господарської діяльності та їх перетворення в великі мультинаціональні корпорації зажадали необхідності їх забезпечення релевантною актуальною інформацією для оцінки стану і можливостей бізнесу, прийняття ефективних рішень з розвитку його стратегії. Основним джерелом в умовах цифровізації економіки стає інтегрована корпоративна звітність.

Поняття «корпоративна звітність» останнім часом набуло широкого поширення, як в українській, так і в міжнародній практиці. Вона пов'язана з активним розвитком корпоративного управління, що визначає не тільки інтереси власників корпоративних цінних паперів і інших заінтересованих осіб, а й багатосторонні соціальні відносини з питань акумулювання, узагальнення та оцінки фінансової та нефінансової інформації про діяльність компанії. Така інформація необхідна для прийняття управлінських рішень і врегулювання потенційних конфліктів інтересів менеджменту між акціонерами і стейкхолдерами, агентами і стейкхолдерами і т.п.

Концепція «стейкхолдерів» (stakeholders, stakeholder management, stakeholder capitalism) була висунута Р. Фріменом (1984 р.), ідеєю якої було положення про те, що корпорація є частиною складної широкої мережі пересічних інтересів. Усі заінтересовані особи не тільки впливають на функціонування корпорації, а й виявляються в залежності від її результатів. У зв'язку з чим, Р. Фрімен наголошував на необхідності враховувати інтереси стейкхолдерів в діяльності корпорації, підвищувати інформативність управління сучасними глобальними корпораціями.

Наступним етапом підвищення інформативності звітності стало створення концепції «корпоративного громадянства», яка розвивала ідею корпорації стейкхолдерів і акцентувала увагу на соціальній відповідальності компаній, спрямовану на розширення роботи з громадянським суспільством, роботи з населенням, роботи з певними соціальними групами громадян по створенню для них робочих місць 50. Визначення статусу корпоративного громадянства передбачало створення і підготовку соціальної звітності, в якій розкривалося думки різних соціальних груп, виникнення категорій соціального та «морального» інвестування, посилення етичної складової планування комерційної угоди.

Істотну проблему асиметрії інформації про діяльність корпорацій оголили наслідки фінансової кризи 2007-2008 рр. У цей період як ніколи зросла необхідність посилення громадського контролю за функціонуванням підприємств, їх відповідальністю перед суспільством.

Про необхідність розкриття інформації спонукає цифрова революція кожному підприємству переходити від бізнес-моделі, заснованої на продуктах і послугах, до бізнес-моделі, яка ґрунтується на мережах і платформах». Традиційний правовий підхід розглядає корпорацію як добровільне об'єднання юридичних і фізичних осіб для здійснення підприємницької діяльності; широкий діапазон видів діяльності; розвинену систему господарських зв'язків;

наявність штату професійних управлінців; здійснення діяльності на підставі національного законодавства.

Одним із способів публічного розкриття корпоративної інформації є підготовка індивідуальної та (або) консолідованої корпоративної звітності. На сьогоднішній день єдина думка щодо дефініції «корпоративна звітність» відсутня, багато вчених розкривають власне розуміння даної категорії.

Традиційно, до складу корпоративної звітності включають бухгалтерську, фінансову (індивідуальну та консолідовану), податкову, статистичну та управлінську звітність, звітність про сталий розвиток, а також коментарі (Management Commentary) або звіти керівництва (Management's report).

Інший склад звітності представлений в методиці, розробленій Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності ООН в рамках Конференції з торгівлі і розвитку ООН (ЮНКТАД) і рекомендованої до застосування з метою діагностики якості інфраструктури корпоративної звітності. У методиці зазначено, що корпоративна звітність включає консолідовану і індивідуальну бухгалтерську (фінансову) звітність, екологічну звітність, звітність про соціальну відповідальність, звітність про корпоративне управління. Таким чином, ні податкова, ні статистична, ні управлінська звітності не включаються до складу корпоративної звітності.

На рис. 1.6 предсталено основні підходи до визначення поняття корпоративної звітності: системний, організаційний та комунікативний.



Рис. 1.6. Основні підходи до визначення поняття корпоративної звітності

Традиційна модель обліку і звітності будується на тому, що в корпоративній фінансовій звітності розкриття ключової інформації спочатку відбувається переважно на основі вартісних показників. Заінтересованим сторонам представляється, в першу чергу, інформація, що дозволяє оцінити якість управління фінансовим капіталом – про майновий стан, про фінансові та

ресурсні потоки, доходи та витрати і т.д. Такий підхід до складання звітності останнім часом зазнав істотної трансформації. Це викликано обмеженістю інформації про використання фінансового капіталу, яка дозволяє отримати всебічну оцінку результатів бізнесу минулих періодів, і не дає комплексного уявлення його стратегічний розвиток, не розкриває наявний потенціал отримання додаткової вартості. Однак в сучасних умовах значення набуває інформація про стратегію бізнесу з урахуванням впливу економічних, соціальних і політичних факторів. У зв'язку з цим, традиційна концепція капіталу, як об'єкта фінансового обліку зазнала серйозних змін.

Інтерес користувачів до розкриття капіталу, що використовується для створення вартості, вимагає його подання в більш широкому аспекті, не обмежуючись тільки фінансовими чи матеріальними потокам. Питання створення капіталу припускає відображення фінансової інформації про стан господарських зв'язків економічного суб'єкта, мережеві взаємодії, використанні сучасних технологій та інтелектуальної власності, сегментації ринків, екологічної політики тощо.

Відповідно, сьогодні виділяють такі види капіталу, як: фінансовий, виробничий, людський, інтелектуальний, природний, соціальний. При цьому, стає очевидною обмеженість традиційної моделі бухгалтерської (фінансової) звітності, оскільки вона формується переважно на основі вартісних даних бухгалтерського обліку без урахування додаткових факторів зростання і розвитку бізнесу.

Одним з найбільш популярних, широко використовуваних рішень, спрямованих на зняття зазначеного протиріччя, є формування інтегрованої інформації.

Інтеграція дає можливість об'єднати наукові знання з різних областей, що дозволяє забезпечити нову якість інформації. Інтеграцію доцільно розглядати як процес, що веде до стану пов'язаності, сенс якої в з'єднанні окремих частин в єдине ціле, і виникненні нової властивості.

Зазначаючи на багатозначності поняття інтеграції, справедливо розглядати різноманітність областей його застосування.

Зокрема, можна говорити про наступні види інтеграції:

- політична інтеграція (узгодження стратегічних інтересів, законотворча діяльність);
- соціальна інтеграція (родинні взаємозв'язки, трудова міграція та ін.);
- виробнича інтеграція (промислові, транспортні, енергетичні аспекти);
- економічна інтеграція (зона вільної торгівлі, митний союз, тарифи, ринок праці та ін.);
- фінансова інтеграція (інвестиційний клімат, ринок капіталу);
- забезпечення безпеки (боротьба з організованою злочинністю, наркотрафіком, військово-технічне співробітництво, боротьба з тероризмом, спільна охорона кордонів);
- наукова та освітня інтеграція.

Існують різні визначення поняття «інтеграція» і похідних від нього термінів «інтеграційний» і «інтегрований».

Витоки ідеї інтегрованості стосовно економічної інформації, в тому числі до тієї, яка підлягає розкриттю у звітності, слід розглядати в ширшому контексті. Інтегрованість сьогодні є одним з ключових трендів в менеджменті. Вона передбачає, що на рівні системи управління зв'язок між її раніше різнорідними і незалежними елементами стають не тільки істотними, але і взаємодоповнюючими.

Таким чином, під інтеграцією ми розуміємо процес організації відносин елементів, в якому зберігається їх відносна самостійність.

В області бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, інтеграція знайшла відображення в розвитку концепції інтегрованої звітності, яка підтримана відомими вітчизняними вченими.

Широку дискусію отримали питання інформаційного наповнення, які пов'язані з інтеграцією даних вже існуючих видів обліку, а також з механізмом створення нового виду – бізнес-обліку, який повинен стати мотиваційним елементом підтвердження правильності прийнятих провайдерами фінансового капіталу рішень при розподілі ресурсів і відображенні результатів створення вартості в інтегрованої звітності. В свою чергу, процес інтеграції, як і будь-який економічний процес, повинен будуватися на основних правилах, що свідчить про необхідність вдосконалення методичного забезпечення створення і підготовки інтегрованої звітності.

З точки зору інституційного підходу, становить інтерес, яким чином інтегрована звітність впроваджується в практику підготовки звітності на міжнародному та національному рівнях.

Слід зазначити, що формально питання регулювання процедури підготовки та подання інтегрованої звітності знаходяться зараз поза будь-якими національними юрисдикціями. Вважається, що підготовка і публікація інтегрованої звітності здійснюється на добровільній основі в рамках широкого розуміння концепції соціальної відповідальності та прозорості бізнесу.

Відсутність національного регулювання, проте, не означає відсутність регулювання взагалі. Перші інтегровані звіти в світовій практиці стали з'являтися в середині 2000-х рр. У 2010 р під егідою міжнародних організацій з метою розвитку єдиного підходу до інтегрованої звітності була створена Міжнародна Рада з інтегрованої звітності.

Сьогодні міжнародна рада з інтегрованою звітності (IIRC) – це глобальна коаліція регулюючих органів, інвесторів, компаній, розробників стандартів, бухгалтерів і спеціалізованих недержавних організацій. Учасники коаліції поділяють думку, що корпоративна звітність повинна розвиватися і включити в себе короткі відомості про те, як стратегія, управління, діяльність і перспективи підприємства в контексті зовнішнього середовища ведуть до створення цінності в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді.

У 2013 р. була опублікована робоча версія міжнародного стандарту з інтегрованої звітності, яка сьогодні отримала загальне міжнародне визнання і стала основою для відповідних національних розробок у цій галузі. Тут представлено, як науковий, так і практичний інтерес – питання, яким чином на національному рівні здійснюється процес впровадження і інституційного закріплення представленої в зазначеному стандарті практики формування інтегрованої звітності.

Підприємства підзвітні та прозорі перед своїми заінтересованими сторонами, коли вони звітують як про фінансову, так і про не фінансову інформацію⁶¹.

Зміст інтегрованого звіту будується на основі елементів з урахуванням логіки зв'язків між ними. Послідовність і повнота розкриття кожного з елементів буде відрізнятися між підприємствами, але їх перелік, як правило, повинен залишатися незмінним.

На думку Міжнародної ради з інтегрованої звітності, даний перелік включає в себе взаємопов'язані елементи, такі як огляд підприємства та його діяльність; управління; можливостями та ризики; стратегія і плани щодо розподілу ресурсів; бізнес модель; результати діяльності; перспективи на майбутнє. Склад елементів інтегрованої звітності відповідно до Міжнародного стандарту представлений на рис. 1.7.

Незважаючи на розробку міжнародного стандарту з інтегрованої звітності, в українській практиці методологія і технологія формування даної звітності поки знаходяться в стадії апробації.

Особлива увага тут приділяється здатності підприємства створювати нову вартість, з акцентом на стислість, стратегічну і перспективну спрямованість, зв'язність інформації, капітали і їх взаємопов'язаність.

Як особливу рису пропонованого підходу його розробники розглядають концепцію інтегрованого мислення. Останнє передбачає активний розгляд підприємством зв'язків між її різними операційними і функціональними одиницями і капіталами, які підприємство використовує або на які вона впливає.

Інтегроване мислення забезпечує інтегроване прийняття рішень і дій, зосереджених на створенні вартості в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах.

Останні роки характеризуються подіями, які суттєво впливають на окремі держави, діяльність різних компаній; серйозно зростає відповідальність до інформативності підприємств, підвищенню якості публічної нефінансової звітності.

⁶¹ Adams CA, Potter B, Singh PJ and York J (2016). Exploring the implications of integrated reporting for social investment (disclosures) *British Accounting Review*, 48(3), 283-296.

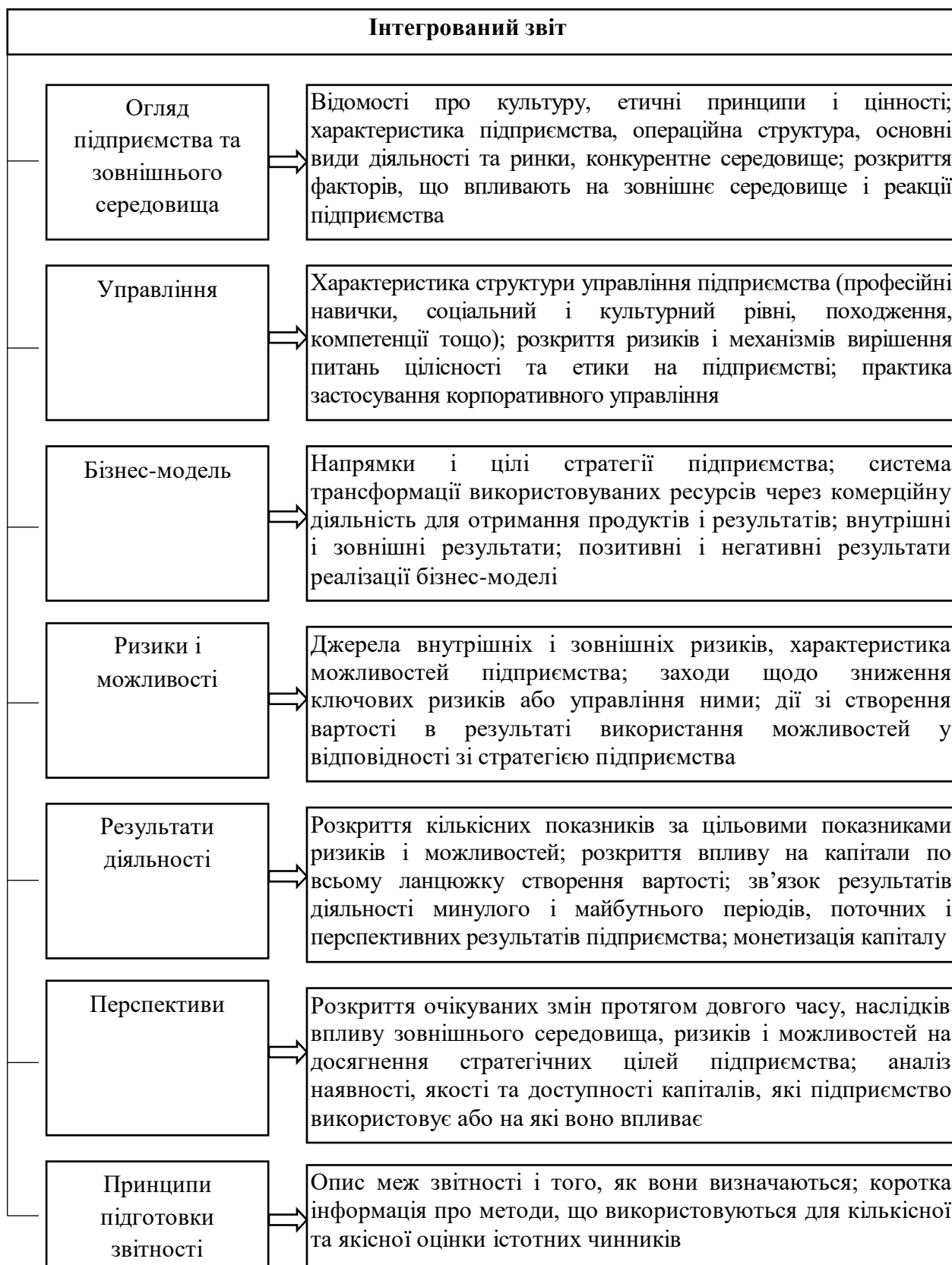


Рис. 1.7. Елементи інтегрованого звіту

На сьогоднішній день основні вимоги щодо включення в річні звіти компаній фінансових і нефінансових показників містяться в Директиві щодо прозорості та Директиві з модернізації звітності Європейського союзу.

Концепцію інтегрованої звітності активно підтримують на світовому корпоративному рівні такі стратегічні глобальні компанії як Danone, Deloitte, HSBC, KPMG, Microsoft, Coca-Cola, Unilever, Volvo та ін.

Всього в Україні за 2019 р. прогнозовано буде випущено 16 нефінансових звітів. За період з 2008 р. великими українськими компаніями було підготовлено 88 нефінансових звітів, які задовольняють критерії інтегрованої звітності. Динаміка кількості зареєстрованих корпоративних інтегрованих звітів українських підприємств наведено на рис. 1.8⁶².

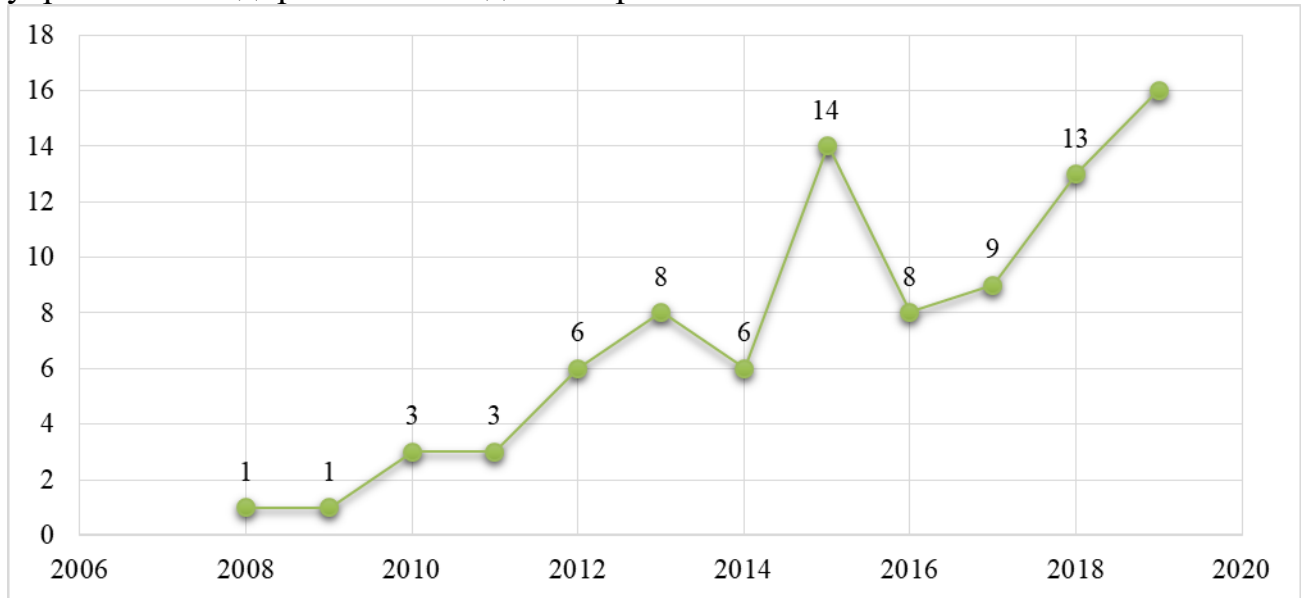


Рис. 1.8. Кількість представлених нефінансових звітів в Україні за 2008-2019 рр.

Розвиток концепції інтегрованої звітності є одним із актуальних завдань для українського бізнесу, оскільки сприяє підвищенню інформативності та прозорості діяльності підприємств зі створення доданої вартості капіталу, необхідної для його ефективного використання; забезпечує задоволення інформативної потреби заінтересованих користувачів для прийняття управлінських рішень; служить одним з важливих чинників сталого розвитку бізнесу; вносить істотний внесок в соціально-економічний розвиток регіонів і країни в цілому; сприяє розвитку природоохоронних і екологічних програм.

Основна перевага інтегрованої звітності, в порівнянні з іншими видами, полягає в її системному характері і пов'язаності представлених в ній елементів. При цьому необхідно підкреслити індивідуальність кожного проектного рішення з підготовки інтегрованої звітності, яке в свою чергу відображає особливості та унікальність організаційної ситуації кожного підприємства. Вище вже зазначалося, що інтеграція передбачає наявність загальних цілей, ідей і організаційних рішень, які розглядаються як центр докладання зусиль усіх працівників організації. Саме цей інтегруючий елемент і повинен знаходити відображення в інтегрованої звітності, відрізняючи її від інших способів розкриття інформації (наприклад, за допомогою бухгалтерської звітності).

⁶² Baker Tilly Ukraine. Електронний ресурс: <https://bakertilly.ua/news/id47026>

У зв'язку з цим, нами була проведена робота з формування сучасного методичного інструментарію підготовки інтегрованої звітності з дотриманням положень стандартів GRI G4.

Дослідження показало, що для компанії, яка до цього жодного разу не готувала інтегровану звітність і готує перший комплект такої звітності, доцільно підійти до цього питання з позицій проектної методології. Правомірність цього підходу визначається тим, що досить зручно розглядати процеси підготовки інтегрованої звітності як цілеспрямовану впорядковану діяльність, що завершується конкретним результатом. Тобто, цим процесом можна керувати, визначаючи його складові елементи і встановлюючи їх ключові характеристики, в тому числі, за рахунок формування сукупності критеріїв і показників оцінки проходження кожного з підпроцесів. Тим самим автоматично вирішується питання додаткового контролю достовірності та надійності представленої в комплекті звітності інформації і здійснюється процес самонавчання підприємства, формування у відповідальних співробітників необхідних навичок збору необхідних даних і їх правильного уявлення для цілей підготовки звітності.

Європейський Союз (ЄС) розробив необов'язкові керівні принципи щодо нефінансового розкриття інформації великих громадських інтересів⁶³. Європейський парламент розробив Директиву 2014/95/ЄС⁶⁴ про нефінансову звітність, яка згодом була ратифікована європейськими країнами-членами. Тому великі підприємства повинні розкривати інформацію про їх поведінку в контексті концепції ESG. Вони повинні прояснити будь-які відхилення від рекомендацій директиви в їх річній декларації відповідності згідно з принципом «Відповідати чи пояснити» ЄС.

Узагальнення вітчизняного і міжнародного досвіду підготовки інтегрованої звітності дозволило сформулювати ключові вимоги до змісту макета інтегрованої звітності з урахуванням особливостей галузевої специфіки бізнесу. Вони сформульовані в наступному контексті:

– чітко визначені межі звітності – периметр підготовки повинен включати в себе всі організаційні одиниці, дочірні компанії, спільні фірми і охоплювати ключові аспекти ланцюжка створення доданої вартості;

– істотність і повнота – в звітності повинні бути відображені всі суттєві елементи і розкриті всі аспекти діяльності, необхідні для розуміння діяльності Компанії в поточному періоді і перспективи в майбутньому;

– достовірність і надійність інформації, що представляється – звітність повинна забезпечувати необхідний рівень прозорості і розкриття всієї необхідної інформації, перш за все про тих аспектах діяльності, які не знайшли відображення в бухгалтерській звітності;

⁶³ Camilleri, M. A. (2015). Environmental, social and governance disclosures in Europe. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(2), 224-242.

⁶⁴ Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>.

– звітність повинна ясно і недвозначно репрезентувати мету компанії та мету підготовки звітності – зокрема, повинно мати місце ясне і недвозначну заяву про прихильність заявленим принципам – сталий розвиток, прихильність екологічним нормам, соціальна відповідальність бізнесу і т.д. Для підприємства важливо інформувати користувачів про всі істотні аспекти, які можуть вплинути на його діяльність, і допомогти їм зрозуміти, як вони впливають на обрану стратегію, операційну діяльність, фінансові показники, довгострокову стійкість бізнесу та цінність для всіх заінтересованих сторін;

– розкриття бізнес-моделі – зі змісту звітності має формуватися ясне розуміння, яким чином формується і підтримується бізнес-модель, в чому її особливості, і як завдяки їй компанія здатна створювати і примножувати економічну вартість. При цьому для підприємства слід пам'ятати, що одним з ключових його переваг є виняткова якість знаходиться в розпорядженні сировинної бази, а також наявність внутрішніх ноу-хау і інтелектуальних розробок, що забезпечують стійку конкурентну перевагу на найближчу перспективу. Саме тут закладається основа довгострокової стратегії розвитку, яка передбачає подальше зростання виробництва, розширення і зміцнення конкурентних позицій в галузі та закріплення в ній на лідируючих позиціях;

– подання стратегії – в звітності повинно бути сформульовано, яким чином підприємство реалізує бачення майбутнього, в якому напрямку воно рухається, які ресурси для цього здатне реалізувати і т.д.;

– залучення різних видів капіталу в створення вартості – в ідеалі, це повинні бути зрозумілі і добре репрезентовані кількісні, або якісні показники, характерні для бізнесів, в яких бере участь компанія. Показники можуть розраховуватися як на основі бухгалтерської (фінансової) звітності, так і самостійно.

Зазначені вимоги, не будучи жорстко закріпленими, все ж повинні бути якимось чином представлені як в змісті самої звітності, так і у внутрішніх методичних документах (регламентах, положеннях і т.д.), що визначають процес її створення. Зокрема, вони можуть виступати основою для розробки робочого макета інтегрованого звіту.

Оскільки встановленої форми оформлення інтегрованої звітності зараз немає, структуру і зміст її тексту кожна організація може вибрати самостійно з урахуванням міжнародно визнаних вимог. При цьому, хоча основні вісім структуроутворюючих елементів формально можуть бути представлені в будь-якій послідовності, все ж, видається, що необхідно дотримуватися певну логіку, яка відображатиме зв'язний характер розкриття інформації та особливості застосування до діяльності Компанії інтегрованого мислення. Дана логіка знаходить відображення у вимозі провести певну формалізацію процесу підготовки та подання інтегрованої звітності. Під формалізацією розуміється системне, структурне оформлення дій по підготовці звітності, виділення основних її елементів (розділів, підрозділів, параграфів і т.д.) і визначення загальних підходів до заповнення кожного з них.

Процес підготовки інтегрованої звітності може бути більш формалізований з виділенням наступних ключових підпроцесів:

- самообстеження і формування попередньою інформацією по кожному з розкритих видів капіталу;
- реєстрація та збір попередньої інформації для підготовки попереднього проекту інтегрованого звіту;
- формування, попереднього проекту;
- аналіз попереднього проекту, уточнення його складу і змісту та підготовка проформи інтегрованого звіту для узгодження і затвердження;
- твердження проформи в якості офіційного інтегрованого звіту і підготовка останнього до розміщення у відкритому доступі і поданням зацікавленим сторонам;
- публічне розміщення і незалежне підтвердження інтегрованої звітності.

Ми вважаємо, що такий алгоритм підготовки інтегрованої звітності є не тільки організаційно збудованим, але і ефективним, незважаючи на додаткові витрати, оскільки дозволяє приділити максимальну увагу інформаційним та організаційним аспектам цього процесу.

За результатами самообстеження повинен бути організований збір і цілеспрямована реєстрація отриманих даних в форматах, зручних для подальшого їх подання в макеті інтегрованого звіту. Реєстрація вхідних даних може здійснюватися як вручну, так і автоматизовано, за наявності відповідного програмного рішення, після чого відбувається їх аналіз, узагальнення та агрегування з наступним поданням в формі, зручній для підготовки макета інтегрованого звіту.

Доречно поставити питання про те, як може бути організована зазначена форма – у вигляді окремого звіту або просто зручно організовані файли. На думку автора цього дослідження, доцільно формувати спеціальні проміжні внутрішні форми, які можуть розглядатися як форми управлінського обліку. Таке уявлення інформації дозволить фіксувати її в якості вихідної з ідентифікацією місць її виникнення, відповідальних за неї осіб і можливістю використання для інших завдань управлінського обліку.

Видається логічним, що число таких звітних форм повинно відповідати ключовим блокам і інформаційним розділах проекту інтегрованого звіту, підготовлюваного на їх основі. При цьому слід розуміти, що проект являє собою проміжний робочий документ, на основі якого в майбутньому буде формуватися робочий проект, затверджуватися і прийматися як основний документ.

У табл. 1.11 представлена авторська формалізована структура проекту інтегрованого звіту, з урахуванням запропонованих у другому розділі елементів і ключових позицій (компонентів), що забезпечують зв'язність елементів корпоративної інтегрованої звітності для розкриття інформації.

Таблиця 1.11. Основні елементи проекту інтегрованого корпоративного звіту

| Елементи і ключові позиції | Компоненти ключових позицій | Розкриття інформації корпоративної інтегрованої звітності |
|--|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| <i>Профіль компанії</i> | | |
| <i>Преамбула</i> | Звернення керівництва | Загальне уявлення інтегрованого звіту і характеристика ключових (значущих) подій діяльності Компанії у звітному періоді |
| | Ключові події | |
| | Ключові показники | |
| | Додаткова інформація | |
| <i>Загальні відомості про компанію</i> | Місія організації | Розкривається зміст основних напрямків діяльності компанії і умови, в яких дана діяльність здійснюється, правові основи створення та функціонування компанії |
| | Вироблена продукція, послуги | |
| | Стан галузі | |
| | Міжнародна економічна активність | |
| <i>Стратегія створення вартості і ризик-менеджмент</i> | Стратегічне цілепокладання | Розкривається зміст основних стратегічних цілей, сутність використовуваної бізнес-моделі. Дається характеристика ринкового оточення і конкурентної позиції. Розкриваються основні ризики і демонструється здатність Компанії управляти ними |
| | Основна бізнес-модель | |
| | Цільові ринки | |
| | Конкурентна позиція | |
| | Політика управління ризиками | |
| | Зовнішнє середовище | |
| | Організаційна структура | |
| <i>Корпоративне управління</i> | Система корпоративного управління | Розкриваються склад і структура корпоративного управління. Демонструється прихильність найкращих практик корпоративного управління, підходи до управління якістю, внутрішнього контролю |
| | Основні органи управління | |
| | Інвестиційна діяльність | |
| | Внутрішній контроль та аудит | |
| | Управління якістю | |
| <i>Фінансова інформація</i> | | |
| <i>Ланцюжок створення вартості</i> | Виробничий капітал | Даються основні характеристики виробничого процесу. Розкриваються особливості реалізованої компанією ланцюжка створення вартості і участь в цьому процесі основних видів капіталів, досягнуті якісні показники бізнес-моделі |
| | Закупівлі | |
| | Види продукції | |
| | Результати діяльності | |
| | Фінансовий капітал | |
| | Інтелектуальний капітал | |
| <i>Ризики</i> | Інвестиції | Характеризуються джерела внутрішніх і зовнішніх ризиків, заходи щодо зниження ключових ризиків |
| | Фінансові ризики | |
| | Керуючі ризики | |
| <i>Не фінансова інформація</i> | | |
| <i>Екологічна політика</i> | Стратегічні ризики | Характеризується фінансування екологічної політики |
| | Природний капітал | |
| | Екологічна політика та охорона довкілля | |
| <i>Соціальна політика</i> | Форми контролю екологічної політики | Забезпечення безпеки умов праці. Розкриваються ключові показники ефективності соціальної політики, підвищення кадрового потенціалу, зв'язок з громадськістю |
| | Людський капітал | |
| | Соціальний капітал | |
| | Благодійність | |
| | Зв'язок з громадськістю | |
| Створення робочих місць | | |

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|--|
| <i>Стратегія та перспективи</i> | | |
| <i>Політика в галузі сталого розвитку</i> | Перспективи розвитку і зростання | Показуються основні підходи, завдяки яким у Компанії реалізуються можливості подальшого зростання і розвитку. Розкриваються особливості взаємодії із зацікавленими сторонами з дотриманням їхніх інтересів |
| | Взаємодія з зацікавленими сторонами | |
| | Громадське підтвердження достовірності звітності | |
| <i>Презентація звіту</i> | | |
| <i>Внутрішні стандарти</i> | Список скорочень | Технічний розділ. Розділ, що містить ілюстративний матеріал, що доповнює основний зміст |
| | Додатки | |

До того, як буде формуватися проформа інтегрованого звіту, проект повинен бути проаналізований і по можливості пройти попередній внутрішній контроль. Оскільки велика частина інформації, що міститься в ньому носить нефінансовий характер, такий контроль доцільно проводити за допомогою реалізації комплаєнс-процедур, спрямованих на виявлення невідповідностей чинним нормам і правилам, внутрішніх суперечностей і інформаційних прогалин. Проформа інтегрованого звіту повинна являти собою документ, що в цілому повторює внутрішню структуру і зміст проекту інтегрованого звіту, але інформаційно більш точний і готовий для подальшого узгодження і затвердження в якості остаточного варіанту звітності.

Як видно з представленого матеріалу, проформа як робочий документ готується вже після проходження попереднього внутрішнього контролю, виявлення і оцінки найбільш істотних фінансових і нефінансових аспектів діяльності компанії. Відповідно, вона після погодження та затвердження автоматично трансформується в остаточний офіційний документ, готовий до подання зацікавленим користувачам.

Останньою ланкою представленої послідовності формування інтегрованої звітності виступає процедура її підтвердження – аналог незалежного аудиту. У методичних документах з підготовки корпоративної інтегрованої звітності використовується термін верифікація. «Верифікація – це метод, який за допомогою ряду конкретних принципів і підходів дозволяє оцінити якість підготовлених організацією матеріалів, наприклад, її звітів, існуючих в організації систем, а також процесів і рівень компетентності, які забезпечують ефективність її роботи.

У документах GRI використовується інший термін – «зовнішнє запевнення», що розглядається «щодо діяльності, підсумком якої є висновок про якість звіту та інформації, представленої в ньому. GRI використовує вираз «зовнішнє завірення» як узагальнений термін, який відноситься до широкого спектру видів зовнішньої перевірки процесу підготовки даних і звіту у сфері сталого розвитку. Термін «зовнішнє завірення» може також бути віднесений до діяльності, кінцевим результатом якої може бути підготовка висновку (за

звітом), вибудовування систем (наприклад, збору інформації) або процесу (наприклад, процесу застосування принципу суттєвості або процесу взаємодії із зацікавленими сторонами). Таке розуміння відрізняється від діяльності, мета якої – оцінка або перевірка якості та/або ступеня відповідності (проходження сертифікації системи управління або отримання документа про відповідність).

Принциповий підхід ЄС щодо нефінансової звітності відповідає керівним принципам інтегрованої звітності, оскільки IIRC визнає важливість поєднання різних аспектів нефінансової інформації з фінансовою інформацією в інтегрованому розкритті інформації [65]. Розвиток системи інтегрованого звітування призвів до значних покращень з точки зору інтеграції фінансової та нефінансової звітності. IIRC розробив власну структуру звіту, що затверджена після багатосторонніх дискусій з міжнародними установами з питань стандартів фінансової звітності, інституціональними інвесторами, постачальниками добровільних рекомендацій щодо розкриття інформації щодо корпоративної відповідальності, національних органів обліку. Таким чином, IIRC являє собою ключові запити заінтересованих сторін, які готові змінити існуючу подвійність традиційно фінансових звітів та дискретну нефінансову звітність у корпоративних звітах.

Проведення верифікації (зовнішнього підтвердження), як правило, здійснюється з використанням спеціальних стандартів серії Account Ability (AA1000), розроблених британським Інститутом підзвітності (Accountability Institute).

Їх відмітною особливістю є системний підхід до організації взаємодії із зацікавленими сторонами, як до чинника підвищення якості управління та звітності. У систему входять такі нормативні документи:

– стандарт принципів підзвітності AA1000APS (The AA1000 Account Ability Principles Standard) є основою для розпізнання та виявлення компаніями найбільш важливих проблем в галузі сталого розвитку та реагування на них. Інші стандарти серії AA1000 базуються на принципах цього стандарту і спрямовані на їх досягнення;

– стандарт верифікації звітів AA1000AS (The AA1000 Assurance Standard) надає верифікуйте організаціям методологію для оцінки рівня відповідності базовим принципам стандарту Account Ability, на якому знаходяться звітують компанії. За своїм статусом це вільний стандарт, використовувати який може будь-яка організація (що має ліцензію від розробника – Account Ability Institute). Він передбачає можливість проведення верифікації як з підтвердженням, так і без підтвердження надійності інформації, представленої в звіті.

Особливістю обох стандартів є їх описовий, а не розпорядчий характер. Вони містять у собі перелік чітких процедур, які є керівництвом. Обидва стандарти є описовими, а не розпорядчими, тобто містять набір принципів і норм, якими слід керуватися при проведенні верифікації. Зазначені принципи і

⁶⁵ IR (2017). Integrated Reporting. International Integrated Reporting Council <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/>

норми повинні бути використані особами, які проводять верифікацію в якості основи для розробки власних методик і процедур перевірки.

Серія стандартів AA1000 заснована на трьох базових принципах:

– залученість (Inclusivity) – для організації, яка визнає свою відповідальність перед зацікавленими сторонами, залученість - це участь зацікавлених сторін у виробленні відповідальних стратегічних рішень з метою досягнення сталого розвитку;

– істотність (Materiality) – істотність визначає актуальність і значимість проблеми для організації та її зацікавлених сторін. Істотний питання - це проблема, яка буде впливати на рішення, дії та результативність організації або її зацікавлених осіб;

– реагування (Responsiveness) – здійснення заходів, що вживаються організацією у відповідь на проблеми зацікавлених сторін, які впливають на її результативність в галузі сталого розвитку та реалізуються через рішення і дії організації, а також в рамках процесу взаємодії із зацікавленими сторонами.

Основна суспільно значуща роль зовнішнього запевнення звіту – це підвищення якості і статусу нефінансової звітності як загальноприйнятою бізнес-практики. На відміну від аудиту фінансової звітності, цілі, зміст і методика верифікації нефінансових звітів мають більш широкий спектр, і компанії можуть вибрати той вид (або види) зовнішнього запевнення, які найкращим чином відповідають рішенням поставлених перед ними завдань.

Предметом зовнішнього запевнення можуть бути різні документи, елементи документів і процеси, наприклад:

- якість і достовірність даних і фактів, що містяться в звіті;
- повний текст звіту або окремі розділи;
- процес збору інформації для звіту або його окремі етапи;
- вибір показників, які будуть в ньому відображені, і їх надійність;
- процес визначення істотних тем для звіту;
- процес взаємодії зі стейкхолдерами;
- заяви, зроблені в звіті, цитовані внутрішні документи;
- коректність застосування системи звітності.

Обсяг і масштаби верифікації зараз є предметом професійної думки. Багато в чому вони визначаються тим, як сформовані завдання і цілі самої перевірки. Це означає, що кінцева методика верифікації та підтвердження може відрізнятися в залежності від структури і змісту остаточного звіту.

Зазначені стандарти визнані міжнародною спільнотою, але їх офіційний статус в українському законодавчому полі поки що залишається невизначеним. Разом з тим, їх застосування забезпечує необхідну правомочність і легітимність проведених незалежних підтверджень і тому, на думку автора, вони все можуть бути використані в частині, що не суперечить чинному законодавству.

Для цілей зовнішнього підтвердження інтегрованої звітності можуть бути також використані стандарти зовнішнього аудиту в частині, що не суперечить основам підготовки та подання корпоративної інтегрованої звітності. На

сьогоднішній день, це міжнародні стандарти аудиту. При цьому, оскільки в українському правовому полі, яке регламентує аудиторську діяльність, аудиту підлягає тільки бухгалтерська (фінансова) звітність, підтвердження корпоративної інтегрованої звітності може розглядатися тільки в рамках виконання узгоджених аудиторських процедур і виконуватися в рамках завдань, що забезпечують впевненість. Останні припускають вираз аудиторської думки, що сприяє зростанню довіри користувачів до нефінансового звіту. На практиці можна виділити два рівня верифікації: «завдання, що забезпечують достатню впевненість» і «завдання, що забезпечують обмежену впевненість». Обидва рівні відповідають рівням ризику, що перевіряється інформація не відповідає певним критеріям і принципам.

Альтернативою верифікації зараз виступає так зване суспільне завірення звітів – порівняно новий інструмент в практиці уявлення нефінансової звітності, наприклад, авторитетними громадськими організаціями або так зване «стейкхолдерське запевнення», тобто завірення групою приватних осіб, що представляють стейкхолдерів компанії. Така практика набуває все більшого поширення поряд з практикою професійного запевнення, розвивається паралельно з останнім.

Громадський висновок може бути виражено в різних формах, в залежності від цілей і завдань, які ставилися перед цим видом верифікації. Спираючись на рекомендації, отримані в ході громадського запевнення, компанії мають можливість послідовно підвищувати рівень відкритості та прозорості з урахуванням інформаційних запитів зацікавлених сторін, що знаходить розуміння і визнання в зовнішньому співтоваристві. Така оцінка і рекомендації за її результатами є, крім того, важливим стимулом налагодження комунікацій та конструктивної взаємодії як всередині компанії, так і самої компанії з основними зацікавленими сторонами.

Класична облікова думка передбачає, що предметом пізнання бухгалтерського обліку, як елемента практичної діяльності, виступають ті корисні результати дослідження діяльності конкретного підприємства, якими бухгалтерія постачає об'єкти її зовнішнього середовища, в тому числі підрозділи підприємства і об'єкти зовнішнього середовища підприємства.

Результати, що подаються в обліку і бухгалтерській (фінансовій) звітності, можуть бути згруповані за такими категоріями: загальні дані про діяльність підприємства (обсяг реалізації, величина заборгованості, інша інформація); дані по відхиленнях результатів і процесів від запланованих показників (фактичних або можливих); внутрішня і зовнішня звітність і т.д.

Таке групування представляється необґрунтовано звуженим, оскільки не враховує додаткові аспекти діяльності господарюючих суб'єктів і диференціацію інформаційних запитів заінтересованих користувачів. Зокрема, слід визнати, що контур уявлення облікової інформації в бухгалтерській (фінансовій) звітності в останні десятиліття був істотно розширеним на основі

двох методологічно продуктивних ідей – консолідації по групі взаємопов'язаних осіб і включенням в звітність нефінансових показників.

Зазначене розширення буде розглянуто в наступному розділі, в той час як логіка проведеного дослідження передбачає звернення до питання формування інтегрованої корпоративної звітності.

Традиційна модель бухгалтерської (фінансової) звітності будується на необхідності подання інформації в фінансовому розрізі, який сьогодні розглядається в якості основного.

Порівняння інформаційних показників бухгалтерської (фінансової) звітності різних країн показує, що в цілому склад форм, статей і ключових показників, які оцінюються різними користувачами ідентичний. Узагальнений аналіз передової практики висуває на перший план проблему вибору найбільш репрезентативних і значущих показників, що передбачає наявність відповідних порівняльних даних за умови доступності необхідної галузевої інформації.

Виходячи зі сказаного, можна визначити ряд фінансових і нефінансових показників, подання яких у складі інтегрованої корпоративної звітності найбільш доцільно. У табл. 1.12 позначені основні показники, що представляють інтерес у користувачів ряду країн.

Таблиця 1.12. Порівняльна характеристика показників

| <i>Найменування країни</i> | <i>Основні показники</i> | <i>Користувачі інформації</i> |
|----------------------------|---|--|
| Україна | Показники ліквідності, платоспроможності, сталого розвитку, рентабельності, ефективності фінансово-господарської діяльності | Акціонери, власники, які контролюють державні органи, інвестори, кредитори, постачальники, покупці |
| Білорусь | Показники ліквідності, платоспроможності, сталого розвитку, рентабельності, ефективності фінансово-господарської діяльності | Акціонери, власники, які контролюють державні органи, інвестори, кредитори, постачальники, покупці |
| Болгарія | Показники ліквідності, платоспроможності, сталого розвитку, рентабельності | Акціонери, власники, які контролюють державні органи, інвестори, кредитори, постачальники, покупці |
| Великобританія | ROM, ROFA, ROS, ROL, BER, ROA, ROE, ROIC, ROCE, ROTA, ROBA, RONA, OPR, NSAL, GM, EBIT, SAL, NINC, VCOST | Акціонери, власники, які контролюють державні органи, інвестори, кредитори, постачальники, покупці |
| Китай | ROM, ROFA, ROS, ROL, BER, ROA, ROE, ROIC, ROCE, ROTA, ROBA, RONA, OPR, NSAL, GM, EBIT, SAL, NINC, VCOST | Акціонери, власники, які контролюють державні органи, інвестори, кредитори, постачальники, покупці |
| Франція | ROM, ROFA, ROS, ROL, BER, ROA, ROE, ROIC, ROCE, ROTA, ROBA, RONA, OPR, NSAL, GM, EBIT, SAL, NINC, VCOST | Акціонери, власники, які контролюють державні органи, інвестори, кредитори, постачальники, покупці |

Аналіз змісту табл. 1.12 дозволяє зробити висновок, що основні показники економічної діяльності, необхідні зовнішнім і внутрішнім користувачам різних країн, містять, перш за все, відомості про інвестиційну привабливість, сталий розвиток, ефективність і прибутковість діяльності економічного суб'єкта.

При відборі і подальшому моніторингу реалізації інвестиційних проектів, крім традиційних індикаторів (ділової активності, покриття боргу активами, рентабельності по грошовому потоці, дисконтованого періоду окупності і доданої вартості), необхідно використовувати показники, що оцінюють потенціал ризику проекту для інвесторів, що характеризують майбутні вигоди від участі компанії в проекті, потенціалу ризику:

- інвестиційні індикатори (NPV; IRR; MIRR);
- інвестиційні індикатори, скориговані на вартість опціонів значення NPV, IRR, MIRR;
- показники зростання (виручка від продажів, прибуток від продажів; вартість активів);
- показники прибутковості (валова рентабельність, рентабельність активів по EBITDA; рентабельність інвестицій ROIC);
- показники платоспроможності (коефіцієнт покриття відсотків, TIE; співвідношення EBITDA і вартості TD);
- індикатор вартості (додана ринкова вартість MVA);
- показники ризику (волатильність грошових потоків δ^2 (DCF));
- індикатори ризик / доходність (VaR / NPV; NPV / волатильність; RAROC (рентабельність активів з поправкою на ризик));
- спеціальні показники оцінки опціонів, ймовірність виконання кожного з опціонів - Po. Підбір проводиться індивідуально для кожного типу опціону на основі симуляції .

Незважаючи на те, що деякі компанії розробляють новаторські підходи до посилення можливостей обліку різних видів капіталу, інвестори вимагають більш об'єктивних і однозначних даних. Тому розкриття нефінансових показників сприяє встановленню більш довірчих відносин з вкладниками.

Менеджери вже давно використовують ключові показники ефективності (KPI) в процесах прийняття управлінських рішень, можливо в майбутньому аналітики та інвестори будуть застосовувати їх також широко.

Необхідність більш точного розкриття інформації призвела до розробки комплексних звітів⁶⁶. Обсяг інтегрованої звітності полягає у наданні більш цілісної картини суб'єкта, який охоплює фінансову та ESG інформацію. Таким чином, IIRC створила загальноприйнятту схему інтегрованої звітності, яка висвітлює важливу інформацію від підприємства про його стратегію, управління, продуктивність та перспективи розвитку. Ця структура прискорила

⁶⁶ Adams CA, Potter B, Singh PJ and York J (2016). Exploring the implications of integrated reporting for social investment (disclosures) *British Accounting Review*, 48(3), 283-296.

еволюцію інтегрованого мислення в корпоративної звітності⁶⁷. Очевидно, що рада інтегрованої звітності просуває поняття інтегрованого мислення та звітності. Його структура містить чіткі елементи вмісту; з метою передачі аспектів нефінансової діяльності та результатів, які потенційно можуть створити цінність для підприємств. IIRC вирівняв ці асигнування капіталу та корпоративну поведінку з більш широкими цілями фінансової стабільності та сталого розвитку.

З огляду на відсутність загальноприйнятих моделей для оцінки і вимірювання ефективності інформації в інтегрованій корпоративній звітності, видається важливим позначити передбачуваний склад критеріїв і системи показників, придатних для інтегрованої звітності.

На наш погляд, з метою надійної оцінки здатності компанії створювати додану вартість, досить розглянути чотири групи критеріїв, які потребують відображення в корпоративній інтегрованій звітності:

- ланцюжка створення вартості;
- оцінки системи управління (внутрішніх процесів);
- оцінки інтелектуального капіталу (рівень інновацій і знань);
- рівня досвіду.

Саме ці чотири позиції дозволяють забезпечити з мінімальними витратами надійну об'єктивну оцінку здатності компанії створювати додану вартість. При цьому, кожна група критеріїв може бути розкрита з трьох точок зору: економічної, екологічної та соціальної, що забезпечує необхідну інтеграцію фінансової та нефінансової інформації.

У цьому контексті КРІ (ключові показники ефективності) характеризуються як важливий елемент інтегрованої корпоративної звітності. Завдяки їм з'являється можливість комплексної оцінки фінансових і нефінансових факторів, що впливають на бізнес. У той час як менеджери і фінансові аналітики давно використовують ключові показники ефективності для оцінки ефективності, включення їх в корпоративну інтегровану звітність дозволяє широко застосовувати їх і іншим категоріям заінтересованих осіб.

Процес визначення КРІ для інтегрованої корпоративної звітності може будуватися за такою схемою. На початку, визначаються стратегічні цілі компанії, з урахуванням як матеріальних, так і нематеріальних аспектів, фінансових і нефінансових параметрів. Стратегічні цілі повинні бути пов'язані з очікуваннями кожної категорії заінтересованих сторін. Інтегрований звіт повинен давати уявлення про якість відносин підприємства з її ключовими заінтересованими сторонами і, як і в якій мірі, підприємство розуміє, враховує і відповідає на їх правові потреби і інтереси.

⁶⁷ Perego, P., Kennedy, S., & Whiteman, G. (2016). A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward. *Journal of Cleaner Production*, 136, 53-64.

Насправді, розуміння потреб заінтересованих сторін має вирішальне значення не тільки для забезпечення їх ефективного внеску, але і правильного визначення загальної ефективності бізнесу. Задоволеність заінтересованих сторін (або відсутність задоволення) знаходить своє відображення в зміні капіталу. Відсутність розуміння може привести управління до думки про те, що вони визначили вартість, коли в дійсності, все навпаки. Щоб уникнути цього, необхідно встановити прямий діалог сторін, з тим, щоб забезпечити довіру і взаємодію.

Для корисності ключовими показниками ефективності необхідно володіти деякими важливими характеристиками. По-перше, вони можуть бути включені в системи вимірювання якості роботи, створені для внутрішніх цілей. Згідно з останніми національним і міжнародним правилам, пакет звітності повинен чітко розмежовувати зовнішню інформацію з інформацією, повідомленої вищому керівництву з метою прийняття рішень. Це означає, що велика частина інформації, яка використовується менеджерами для ведення бізнесу та оцінювання досягнень компанії, збігається з вимогами вкладників та інших заінтересованих осіб при прийнятті рішень.

По-друге, ключовими показниками ефективності слід бути ясними і зрозумілими. Таким чином, інтегрована корпоративна звітність зможе надати будь-яку інформацію, яка дозволяє заінтересованим сторонам чітко розуміти, кожен показник ефективності. У зв'язку з чим, для кожного ключового індикатора необхідно передбачити наступні позиції: його визначення та методика розрахунку; його мета і причина того, що це «ключ» і джерело вихідних даних і будь-яких припущень.

По-третє, вимогою до ключовими показниками за певні терміни є порівнянність між підприємствами (принаймні в одній галузі). Забезпечення порівнянності передбачається за двома різними рівнями:

1. Міжфірмова порівнянність.
2. Порівнянність за певний період.

Що стосується першого рівня сумісності, загальноприйнятні показники, представлені міжнародними підприємствами (наприклад, GRI), можуть сильно підтримати цю потребу, беручи до уваги те, що ключові показники мають тенденцію відбивати «реакцію» на конкретний процес.

Оцінка здатності компанії створювати вартість регламентується низкою загальноприйнятих стандартів, в яких визначено кілька підходів для вимірювання її зростання за рахунок нематеріальних чинників, таких як придбання знань і підвищення кваліфікації співробітників, збереження природного середовища, скорочення відходів і т.д.

Можна виділити кілька рівнів аналізу, при якому наслідки ефективності корпоративної соціальної відповідальності можуть бути встановлені і оцінені. Зокрема, аналіз може забезпечити створення вартості на основі наступних

чинників вартості: організаційні чинники, клієнти, суспільство, навколишнє природне середовище, інновації та корпоративне управління.

Відповідно до такої моделі, значимі елементи можуть бути класифіковані в такий спосіб:

1. Елементи, що створюють доходи, пов'язані з результатом (наприклад, можливість зростання, конкурентоспроможності, вартість капіталу, ризику);
2. Елементи, які породжують витрати, пов'язані з результатами (тобто витрати на оплату праці, ефективність проведення операцій, вартість капіталу, управління ризиками).

Комбінація зазначених вище груп елементів дозволяє запропонувати робочу структуру моделі, засновану на збалансованих показниках ефективності і стійкості бізнесу.

З огляду на відсутність загальноприйнятої моделі для достовірного вимірювання інтегральної продуктивності компанії, нами рекомендовано для побудови такої моделі, брати до уваги цілий ряд факторів, що впливають на показники продуктивності, які забезпечують інтеграцію зовнішньої і внутрішньої продуктивності вимірювальних систем. У той час як економічні суб'єкти можуть прийняти цю структуру для управління цілями та оцінками, визначення стратегії і поведінки, інвестори та інші зацікавлені сторони зможуть використовувати для оцінки якості управління та здатності організацією створювати цінності.

**Нестеренко О.О., д.е.н., доцент,
професор кафедри фінансів, аналізу та страхування
Харківський державний університет харчування та торгівлі**

1.4. ФОРМАЛІЗАЦІЯ ЕЛЕМЕНТІВ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА В КОНЦЕПТУАЛЬНІЙ ОСНОВІ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Масштаб, успішність і ефективність господарської діяльності бізнес-одиниці в будь-який період економічного розвитку визначає величина капіталу, яка виступає і головним вимірником її ринкової вартості. Крім того, саме капітал, незважаючи на умовність багатьох критеріїв його підрахунку, у всі часи виступає центральною категорією бухгалтерського обліку. Цілком змістовно стосовно цього зазначає І.Й. Яремко, на думку якого науково-теоретичні розробки, спрямовані на адаптивний розвиток (формування) методологічної основи системи бухгалтерського обліку підприємства постіндустріального типу, повинні предметно базуватися на основоположній категорії «капітал», яка фундаментально визначатиме всі інші (похідні) поняття теорії обліку.⁶⁸ Схожою є думка і французького вченого Ш. Пангло, який зазначав, що бухгалтерський облік це прикладна політична економія, і як остання, маючи своїм предметом капітал, так точно всі поняття бухгалтерського обліку (природа рахунків, подвійний запис та ін.) повинні бути виведені з поняття капіталу. На думку науковця: «...Бухгалтерський облік – дзеркало капіталу, і тільки ця категорія дозволяє пояснити природу рахунків».⁶⁹ В той же час, цілком слушно відзначає лауреат Нобелівської премії П. Самуельсон, теорія капіталу – є одним з найскладніших розділів економічної теорії.⁷⁰

Зростаюча складність фінансово-економічних процесів та їх різноманіття в умовах прагнення суб'єктів господарювання до сталого розвитку вимагають інформаційного відображення змін величини і структури різних видів капіталу на різних стадіях кругообігу господарських засобів. Адекватна оцінка капіталу за умови, щоб всі його значущі компоненти знаходили відповідне їх ролі відображення у вартості компанії та ланцюгу її створення, має своєю основою насамперед повноцінний облік та опис цих компонентів в інтегрованій звітності.

Відповідно до МСІЗ, капітал – це запас вартості, який збільшується, зменшується або трансформується внаслідок діяльності організації та результатів цієї діяльності.⁷¹ Міжнародний стандарт інтегрованої звітності рекомендує при описі бізнес-моделі використовувати концепцію різноманітності видів капіталу в розрізі фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів, характеристика яких відповідно до

⁶⁸ Яремко І. Й. Передумови розвитку науково-теоретичних основ і методологічних засад системи бухгалтерського обліку // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 721: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 265–268.

⁶⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М: ЮНИТИ, 1996. С. 177.

⁷⁰ Самуельсон П. Економіка. Львів: Світ, 1993. С. 437.

⁷¹ Международный стандарт интегрированной отчетности. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://integratedreporting.org>.

стандарту наведена в таблиці 1.13. Застосування концепції різноманітності видів капіталу при розкритті інформації в інтегрованому звіті надає зацікавленим користувачам більше можливостей для формування уявлення про основні пріоритети розвитку і стійкості компанії в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі за різними напрямками господарської діяльності.

Таблиця 1.13. Характеристика видів капіталу відповідно до Міжнародного стандарту інтегрованої звітності

| <i>№ з/п</i> | <i>Вид капіталу</i> | <i>Визначення</i> | <i>Об'єкти</i> |
|--------------|------------------------|--|---|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| 1 | Фінансовий | резерв коштів, які є у організації для використання при виробництві товарів або наданні послуг; надходять через фінансування (боргове, часткове фінансування і гранти) або створюються в результаті операцій або інвестицій | грошові кошти |
| 2 | Виробничий | виробничі фізичні об'єкти (на відміну від природних фізичних об'єктів), наявні у організації для виробництва товарів або надання послуг | будівлі, обладнання, інфраструктура (дороги, порти, мости, сміттєпереробні заводи, водоочисні споруди тощо) |
| 3 | Інтелектуальний | організаційні нематеріальні активи, засновані на знаннях | інтелектуальна власність, наприклад, патенти, авторські права, програмне забезпечення, права і ліцензії; «організаційний капітал», наприклад, знання, що припускаються, системи, процедури і протоколи |
| 4 | Людський | компетенції співробітників, їх здатності і досвід, а також їх мотивація впроваджувати інновації, в тому числі їх відповідність структурі управління організації та її підтримка, підхід до управління ризиками та етичні цінності; здатність розуміти, розробляти і реалізовувати стратегію організації; лояльність і мотивація для вдосконалення процесів, товарів і послуг, включаючи їх здатність керувати, управляти і співпрацювати | інвестиції в навчання персоналу, лояльність працівників до компанії, їх мотивація; етичні цінності; знання, навички, уміння, кваліфікації, здібності працівників тощо |
| 5 | Соціально-репутаційний | інститути і відносини в рамках спільнот і між ними, а також між групами зацікавлених сторін і іншими групами, і здатність ділитися інформацією для підвищення індивідуального і колективного добробуту | загальні норми і цінності та зразки поведінки; відносини/ зв'язки між основними зацікавленими сторонами, а також довіра і готовність співпрацювати; нематеріальні активи, пов'язані з брендом і репутацією, створеними організацією; соціальні ліцензії на роботу організації |

Продовження табл. 1.13

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|-----------|---|--|
| 6 | Природний | всі поновлювальні і невідновлювальні природні ресурси і процеси, які дозволяють створювати товари або послуги, що підтримують минуле, сьогодення або майбутнє процвітання організації | повітря, вода, земля, корисні копалини і ліси; біологічне різноманіття і здоров'я екосистеми |

Існує низка проблем, пов'язаних з розкриттям в інтегрованому звіті інформації про визначені в стандарті види капіталів. Одна з них – наскільки можливо визначити в деталях підтверджену обліковими даними та корисну для інвесторів та інших стейкхолдерів інформацію, необхідну для розкриття за кожним видом капіталу. Крім того, в самому стандарті зазначено, що він не вимагає застосування наведених вище категорій в інтегрованому звіті або структуризації звіту за капіталами й незалежно від того, як суб'єкт господарювання розподіляє капітали за категоріями для своїх власних цілей.

Запропоновані стандартом категорії капіталів мають використовуватися в якості орієнтира того, що організація при формуванні інтегрованого звіту не випускала з уваги будь-який капітал, який вона використовує або на який вона впливає. Ще однією проблемою висвітлення в інтегрованому звіті обґрунтованої інформації про капітали є те, що повноцінний облік невалідних форм капіталу (людського, соціально-репутаційного, природного) не отримав широкого впровадження в бізнес-практиці. Науковці пов'язують таке становище з наступними причинами:^{72 73 74}

– в консервативному мисленні постачальників фінансового капіталу, акціонерів і менеджерів суб'єктів господарювання, які не сприймають людський, соціально-репутаційний та природний капітали як об'єкти для інвестицій. Існує ігнорування або нерозуміння взаємозв'язку між створюваними цими видами капіталу благами і ефективністю та, відповідно, прибутковістю бізнесу. Деякі керівники підприємств не володіють знаннями і досвідом в галузі управління створенням соціальних та екологічно-стійких корпоративних цінностей;

– у відсутності єдиної термінології, в нерозвиненості кількісних методів вимірювання цінності невалідних форм капіталу, їх обліковій оцінці, в методичній складності вимірювання їх впливу на інші компоненти капіталу суб'єкта господарювання і на грошові потоки, визначення їх місця в бізнес-моделі. Стандартні критерії, які застосовуються при оцінці бізнесу не дозволяють безпосередньо пов'язувати людський, соціально-репутаційний та природний капітали з визначенням фінансових результатів діяльності суб'єктів

⁷² Bishop J. The Economics of Ecosystems and Biodiversity in Business and Enterprise. London. New York, Earthscan, 2011. [Electronic resource]. Available at: <http://www.teebweb.org/media/2011/01/TEEB-For-Business.pdf>.

⁷³ Hanson C., van der Lugt C., Ozment S. Nature in Performance: Initial Recommendations for Integrating Ecosystem Services into Business Performance Systems. World Resources Institute, 2011. [Electronic resource]. Available at: http://pdf.wri.org/nature_in_performance.pdf.

⁷⁴ Харин А.Г. Учет неэкономических форм капитала в практике финансового менеджмента // Финансы и кредит. № 19. 2014. С. 57-62.

господарювання. На сьогодні не лише відсутні загальновизнані правила включення цих форм капіталу в фінансову звітність, але і відсутня єдина методика оцінювання показників багатьох компонентів людського, соціально-репутаційного та природного капіталів;

– в загальноприйнятих методах ведення бізнесу, згідно з якими, як правило, пріоритет віддається організаційним рішенням, які забезпечують швидкий економічний ефект, в той час як заходи в соціальній сфері та в галузі природокористування зазвичай пов'язані з пролонгованими ефектами. Дана особливість – схильність представників бізнесу до короткострокового мислення – ще більш посилилася в кризовий та посткризовий періоди через невизначеність перспектив економічних змін;

– у відсутності ясних і однозначно трактованих економічних сигналів ринку, що обумовлює слабку вмотивованість суб'єктів господарювання до впровадження в свою діяльність принципів соціально і екологічно сталого розвитку.

Ще однією проблемою розкриття інформації про капітали в інтегрованому звіті є відсутність напрацьованих методологічних засад узгодженого подання інформації щодо обраної стратегії із розкриттям взаємопов'язаних даних про її забезпечення всіма необхідними ресурсами в розрізі елементів фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів, що призводить до поверхневого опису набору їх розрізнених елементів в інтегрованому звіті. У зв'язку з цим, як цілком слушно зазначає Сандра Пітерс, необхідні кардинальні зміни звітності, при цьому «поліпшення у звітності потрібні не стільки в частині обсягу інформації, скільки в тому, щоб була представлена цілісна картина».⁷⁵

Принципово важливим є максимально повне відображення в інтегрованій звітності суб'єкта господарювання всіх аспектів, пов'язаних із взаємодією в рамках його бізнес-моделі капіталів та визначення ефективності результатів цієї взаємодії. При розробці стратегічної політики визначення структури капіталу важливе значення має прогнозування такої структури капіталів та їх взаємодії, яка допомагатиме підтримувати стабільні доходи і дивіденди від господарської діяльності для акціонерів та постійну прибутковість для власників.

Вищенаведене вимагає більш детального розгляду історичної ретроспективи розвитку різних видів капіталу, визначення основних елементів понятійно-термінологічного апарату теорії капіталів та обґрунтування їх місця в бізнес-моделі по всьому ланцюжку створення додаткової вартості суб'єктом господарювання.

Якісні трансформації капіталу, які полягають в диференціації і появі його нових видів та його масштабне кількісне зростання, спричинені еволюцією капіталу в історичній ретроспективі мають суттєвий вплив на показники інтегрованої звітності. Цей вплив проявляється в абсолютизації вартості, посиленні впливу фінансового капіталу на показники господарської діяльності, його проникненні в системні процеси різних сегментів економіки і

⁷⁵ Сайт фонду МСФО і СМСФО [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>.

перетворенні на рубежі тисячоліть вартості і фінансового капіталу як її носія в домінанту економічних відносин.

На початку створення капіталістичної системи господарювання фінансовий капітал розглядався як грошові кошти, що використовуються для розвитку будь-якої діяльності, наприклад, виробництва товарів чи торгівлі. Актуалізація досліджень фінансового капіталу посилилася в кінці XIX початку XX століття, що було пов'язано з розвитком акціонерної форми господарювання в промисловості і участі в цьому процесі різних фінансових установ, зокрема банків.

Сам термін «фінансовий капітал» на відміну від поняття «капітал» з'явився в науковому обороті відносно недавно, на початку XX століття після виходу в 1910 р. книги німецького соціаліста Р. Гільфердінга.⁷⁶ В ході аналізу форми руху капіталу при його трансформації в фінансовий капітал Р. Гільфердінг приходить до висновку, що фінансовий капітал є грошовим капіталом і володіє його формою Г-Г, тобто представляє собою гроші, які приносять гроші. У той же час усувається самостійність торгового капіталу, а банківський і промисловий капітал поєднуються в фінансовому капіталі.

Проведений термінологічний аналіз трактування дефініції «фінансовий капітал» показав, що сучасна економічна наука розглядає його з декількох сторін, що обумовлено різними теоретичними моделями його побудови, інтеграційними процесами, змінами соціально-економічного устрою, розвитком науково-технічного прогресу, інноваційними процесами та глобалізацією економіки. Аналіз поглядів вчених дозволив виділити ключові характеристики поняття «фінансовий капітал» (табл. 1.4) та об'єднати підходи до його визначення в декілька груп:

– монетарний підхід, представники якого (В.Г. Артеменко, В. Г. Белолипецкий, Ю.М. Воробйов, В.П. Лещук, С.С. Свірідова) аналізують фінансовий капітал, перш за все в контексті забезпечення суб'єктів господарювання грошовими засобами в їх різній формі;

– інституціональний підхід, прихильники якого (Л.М. Алексеєнко, Д. Гарднер, Р. Гільфердінг, Н.В. Мещерова, В. І. Ленін) підходять до визначення фінансового капіталу в аспекті його використання різноманітними інститутами (банками, промисловими групами, державними установами, акціонерними товариствами тощо) та описують взаємовідносини, які виникають в результаті такого використання чи перетворення;

– обліковий підхід, з позиції якого вчені (І.О. Бланк, Л.Д. Буряк, С.В. Моїсєєв, І.В. Олександренко, В.І. Терьохін) розглядають фінансовий капітал як джерело формування активів суб'єкта господарювання та відображення його в фінансовій звітності;

– інвестиційний підхід, в рамках якого дослідники (О.П. Дісяк, Н.В. Дрозд, В.Г. Федоренко) трактують фінансовий капітал з точки зору двох його найважливіших функцій – розподільчої (визначення права власності) і трансформаційної (втілення в цінних паперах з метою отримання доходу).

⁷⁶ Гильфердинг Р. Финансовый капитал. М. :Прогресс, 1910. 231с.

Проаналізувавши погляди науковців до визначення фінансового капіталу, які сформувався в історичній ретроспективі, виявлено, що жоден з них не враховує вимоги інтегрованої звітності до його змістовного наповнення, а лише описує ту чи іншу функцію, яка ним виконується. Враховуючи вищенаведене, фінансовий капітал пропонуємо розглядати як сукупність грошових коштів та їх еквівалентів, що залучаються їх власниками в процес створення додаткової вартості шляхом часткового їх поглинання та відтворення в бізнес-моделі суб'єкта господарювання в вигляді доходу чи інших форм капіталу.

Таблиця 1.14. Трактування поняття «фінансовий капітал»

| <i>№ з/п</i> | <i>Автор</i> | <i>Визначення</i> |
|--------------|--|---|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| 1 | Л.М. Алексеєнко ⁷⁷ | об'єктивне явище, яке пов'язане з рухом фінансових потоків на мега-, макро-, мезо- і мікрорівнях, в яких беруть участь як фінансові інститути, так і суб'єкти господарювання реального сектору економіки, а також національні державні установи, світові та міжнародні інститути, що обумовлено інтеграційними процесами і глобалізацією економіки, концентрацією і об'єднанням різних видів грошового (фінансового) капіталу, розвитком сучасних фінансових ринків, зокрема і ринку фінансового капіталу |
| 2 | В.Г. Артеменко, М.В. Беллендир ⁷⁸ | це гроші, пущені в обіг, і доходи, що вони приносять від цього обігу |
| 3 | И.Т. Балабанов ⁷⁹ | кошти, вкладені в суб'єкт господарювання для початку або продовження господарської діяльності з метою одержання прибутку |
| 4 | В.Г. Белолипецкий ⁸⁰ | фінансові ресурси, що використовуються на розвиток виробничого процесу (купівля сировини, товарів та інших предметів праці, робочої сили, інших елементів виробництва), капітал у його грошовій формі. |
| 5 | Иво Бернар, Колли Жан-Клод ⁸¹ | грошове вираження вартості цінних паперів, які дають право власності на реальний капітал підприємства |
| 6 | И.А. Бланк ⁸² | фінансові кошти підприємства, відбиті в пасиві його бухгалтерського балансу. При цьому фінансовий капітал підрозділяється на власний, тобто сформований за рахунок власних джерел фінансових ресурсів, і позиковий, формування якого здійснюється за рахунок позикових фінансових джерел |
| 7 | Л.Д. Буряк ⁸³ | загальна вартість коштів у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, інвестованих у формування його активів |

⁷⁷ Алексеєнко Л.М. Ринки фінансового капіталу: становлення, проблеми та перспективи: монографія. К.: Вид. буд-к «Максимум». Тернопіль: Економічна думка, 2004. 424 с.

⁷⁸ Артеменко В.Г. Беллендир М.В. Финансовый анализ: учеб. пособ. М.: Новосибирск: Дело и сервис, 1999. 264 с.

⁷⁹ Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента: учеб. пособ. М.; Харьков; Минск: Питер, 2000. 386 с.

⁸⁰ Белолипецкий В.Г. Финансы фирмы. М.: Инфра-М, 1999. 220с.

⁸¹ Бернар И., Жан-Клод К. Толковый экономический и финансовый словарь. М.: Международные отношения, 1994. 783с.

⁸² Бланк И.А. Управление использованием капитала. К.: Ника-Центр, 1999. 398 с.

⁸³ Буряк Л.Д. Фінансові ресурси підприємства // Фінанси України. 2000. № 10. С. 63-65.

| 1 | 2 | 3 |
|----|--|--|
| 8 | Ю.М. Воробйов ⁸⁴ | вартість всієї сукупності економічних ресурсів, залучених із різних джерел у грошовій і негрошовій формах, що призначені для фінансового забезпечення господарської діяльності акціонерних компаній |
| 9 | Д. Гарднер, Р. Оуэн, Р. Конвей ⁸⁵ | об'єктивне явище, яке пов'язане з рухом грошових (фінансових) капіталів, їх формуванням, використанням, нагромадженням, розподілом у процесі функціонування акціонерних компаній реального і фінансового сектору економіки, що обумовлено необхідністю фінансового забезпечення розширеного відтворення на мікроекономічному рівні |
| 10 | Р. Гильфердинг ⁸⁶ | капітал, що перебуває у розпорядженні банків і застосовується промисловцями |
| 11 | О.П. Дісяк ⁸⁷ | сукупність капіталізованих фінансових ресурсів, що використовуються власниками і менеджерами в економічному процесі відтворення вартості як джерело фінансування господарської діяльності з метою одержання доходу |
| 12 | Н. В. Дрозд ⁸⁸ | інвестиційний ресурс, джерелами якого є об'єднаний банківський, промисловий та фіктивний капітал |
| 13 | Економічний словник-довідник ⁸⁹ | накопичений шляхом збережень запас економічних благ у формі грошових активів та реальних капітальних товарів, що залучаються його власниками в економічний процес як інвестиційний ресурс та фактор виробництва з метою отримання доходу |
| 14 | В.И. Ленин ⁹⁰ | банківський капітал монополістично небагатьох найбільших банків, що злився з капіталом монополістичних союзів промисловців |
| 15 | В.П. Лещук ⁹¹ | грошові кошти та їх еквіваленти, які формуються за рахунок різних джерел і використовуються для забезпечення потреб виробництва і отримання прибутку |
| 16 | Н.В. Мещерова ⁹² | певним чином інституціонально організована система економічних відносин з приводу створення, обігу та присвоєння різними групами інституційних економічних агентів фінансових активів і відповідних цим відносинам інститутів, що дозволяють отримувати в якості доходів від власності на фінансові активи монопольну ренту |
| 17 | С.В. Моїсеєв, В.І. Терьохін ⁹³ | це фінансові кошти підприємства, що відображені в пасиві його бухгалтерського балансу |

⁸⁴ Воробйов Ю.М. Фінансовий капітал акціонерних компаній // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. 2013. №1. С. 7-11.

⁸⁵ Гарднер Д., Оуэн Р., Конвей Р. Привлечение капитала ; пер. с англ. М.: Джон Уайли энд Санз, 1995. 464 с.

⁸⁶ Гильфердинг, Р. Финансовый капитал. М. :Прогресс, 1910. – 231с.

⁸⁷ Дісяк О.П. Фінансовий капітал підприємства та джерела його формування. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.confcontact.com/2007may/5_disyak.php.

⁸⁸ Дрозд Н. В. Концептуальні підходи до розуміння категорії фінансового капіталу // Економіка: проблеми теорії та практики: збірн. наук. праць. Вип. 251: В 6 т. Т.IV. Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. с. 889-895.

⁸⁹ Економічний словник-довідник: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://subject.com.ua/economic/dict/813.html>

⁹⁰ Ленин В.И. Полн. собр. соч. 5-е изд. Т. 27. С. 386.

⁹¹ Лещук В.П. Роль фінансового капіталу у формуванні інтегрованих структур бізнесу [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua>

⁹² Мещерова Н.В. Финансовые рынки и финансовый капитал в современной экономике: содержание, структура, институциональная характеристика // Вопросы экономики и права. 2010. № 11. С. 94-104.

| 1 | 2 | 3 |
|----|---|---|
| 18 | І.В. Олександренко, С.О. Пиріг ⁹⁴ | Капіталізована сума фінансових ресурсів підприємства, які є джерелами формування активів підприємства і отримані за рахунок фінансових інструментів (акції, облігації, кредити) та ефективної роботи суб'єкта господарювання (у вигляді прибутку) |
| 19 | С. С. Свірідова, О. П. Каланжова ⁹⁵ | грошові кошти, що знаходяться в розпорядженні підприємства та призначені для покриття потреб у забезпеченні процесу його функціонування |
| 20 | В.Г. Федоренко ⁹⁶ | втілюється в акціях і облігаціях. Існування цих цінних паперів підтверджує наявність фінансового капіталу |

Одними із перших дослідників, які зробили крок до осмислення виробничого капіталу, який в літературі трактується ще як фізичний чи основний, як категорії сфери виробництва, були фізіократи на чолі з Франсуа Кене. Зокрема, Ф. Кене зазначав, що капітал – це не гроші, а ті засоби виробництва, за допомогою яких створюється «чистий продукт» – «багатство, яке формує дохід націй і є продуктом, який залишається після сплати всіх видатків з доходу, що отримується з володінь».⁹⁷ Новим етапом у змістовному наповненні та дослідженні функціональних складових виробничого капіталу став період класичної політичної економії, видатними представниками якої стали В. Петі, А. Сміт, Д. Рікардо, Ж.-Б. Сей, Дж. Міль, Н. Сеніор, В. Франклін та ін. А. Сміт розглядав капітал як накопичені засоби виробництва, що використовується для потреб виробництва і приносять дохід. До виробничого капіталу А. Сміт відносив: машини й інші необхідні засоби праці; будівлі і споруди, призначені для торгово-промислових цілей; покращення землі (розчистка, осушення, огорожування, удобрення тощо), що роблять її придатною для оброблювання. Вчений зазначив, що всі доходи в суспільстві формуються за рахунок факторів виробництва.⁹⁸ Теорія капіталу, й як її основна складова – виробничий капітал, становила значний науковий інтерес також для відомого представника класичної політичної економії Д. Рікардо. У своїй праці «Основи політичної економії та оподаткування» (1817 р.) капіталом він називав ту частину багатства, що використовується у виробництві й складається з машин, механізмів, інструментів, товарів повсякденного вжитку та тривалого використання (їжі, одягу, побутових предметів), що є необхідними для приведення в дію праці.⁹⁹ Тобто процес виробництва представниками класичної політичної економії був визнаний як головний чинник розміщення капіталу.

⁹³ Моїсєєв С.В., В.І. Терьохін История экономической мысли. М.: Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ», ЭКМОС, 1998. 248 с.

⁹⁴ Олександренко І.В., Пиріг С.О. Автоматизація фінансової діагностики: теорія і практика. Львів: Ліга-Прес, 2015. 205 с.

⁹⁵ Свірідова С. С. Каланжова О. П. Структура фінансового капіталу підприємства та шляхи її оптимізації // Труды Одесского политехнического университета. 2009. № 2. С. 262-267.

⁹⁶ Федоренко В.Г. Інвестиційний менеджмент: навч. посібник. К.: МАУП, 1999. 184 с.

⁹⁷ Історія економічних учень: підручник у 2-х ч. Ч. 1 ; за ред. В.Д. Базилевича. [3-тє вид., випр. і доп.]. К.: Знання, 2006. С. 194.

⁹⁸ Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов Т.2. М.: ОГИЗ СОЦЭКГИЗ, 1935. 475 с.

⁹⁹ Рікардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное ; пер. с англ.; предисл. П.Н. Ключкина. М.: Эксмо, 2007. 690 с.

Підходи до визначення дефініції «виробничий капітал» наведені в табл. 1.15, дозволили дійти висновку, що сучасні вчені при визначенні економічної сутності акцентують увагу на наступних його основних характеристиках: по-перше, це втілення вартості виробничого капіталу в активах довготривалого споживання; по-друге, безпосереднє використання в виробничому процесі; по-третє, отримання доходу від використання виробничого капіталу протягом тривалого періоду. З метою розкриття інформації про виробничий капітал в інтегрованому звіті необхідно крім вищенаведених враховувати його специфічні характеристики, притаманні йому як виробничому ресурсу, та які в сучасних умовах господарювання впливають на ефективність діяльності підприємства та його сталий розвиток. Виробничий капітал не є обмеженим ресурсом, його можна накопичувати та використовувати як джерело інвестиційних вкладень, які можуть відтворюватися в процесі кругообігу і приносити нову, додаткову вартість. Крім того, виробничий капітал має властивість ліквідності та може перетворюватися в інші форми капіталу, наприклад, продаж необоротних активів виробничого призначення приносить додатковий фінансовий капітал. Якість виробничого капіталу також впливає на вартість і корисність товарів чи послуг, які виробляються чи надаються, і цей вплив принципово відрізняється від впливу інших ресурсів: по-перше, виробничий капітал формує умови виробництва, створюючи ту чи іншу виробничу інфраструктуру бізнес-моделі; по-друге, від ступеня технічної досконалості знарядь праці і якості предметів праці, автоматизації виробничого процесу здійснюється якісний вплив на людський капітал суб'єкта господарювання шляхом збільшення продуктивності праці, зменшення енерговитрат працівників, підвищення їх задоволеності та мотивації; по-третє, використання в процесі створення додаткової вартості виробничого капіталу природоохоронного призначення матиме якісний вплив на природний капітал, шляхом зменшення антропогенного впливу на навколишнє природне середовище та пришвидшення відтворення природних ресурсів. З метою розкриття обґрунтованої інформації про виробничий капітал в інтегрованому звіті пропонуємо під ним розуміти сукупність фізичних виробничих об'єктів, які неодноразово використовуються в бізнес-моделі суб'єкта господарювання для трансформації оборотних ресурсів в кінцеві продукти чи послуги для отримання позитивного економічного ефекту.

Таблиця 1.15. Тракткування поняття «виробничий капітал»

| № з/п | Автор | Визначення |
|-------|--|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Д.А. Безухов, М.А. Халиков ¹⁰⁰ | поточні активи, що формуються на основі власних і позикових коштів і авансованих на покриття виробничих і позавиробничих витрат (постійних і змінних) операційної діяльності планового періоду |

¹⁰⁰ Безухов Д.А., Халиков М.А. Математические модели и практические расчеты оптимальной структуры производственного капитала предприятия с неоклассической функцией // FUNDAMENTAL RESEARCH № 11, 2014. С. 114-123.

| 1 | 2 | 3 |
|----|---|---|
| 2 | А.Б. Борисов ¹⁰¹ | один з визначальних факторів виробництва; засоби виробництва і вироблена продукція, що беруть участь у виробництві товарів, послуг |
| 3 | Т.И. Глеба ¹⁰² | пасивна, нетворча частина продуктивного капіталу, що складається з матеріальних і нематеріальних активів, що мають вартість і використовуються для виробництва товарів і послуг |
| 4 | Е. Дж. Долан, Д. Ліндсей ¹⁰³ | виробничий ресурс тривалого користування, тобто як будь-які створені блага, що використовуються у виробництві інших благ |
| 5 | С.М. Кафка ¹⁰⁴ | засоби, які вкладено в операційні активи для здійснення господарської діяльності |
| 6 | В.С. Кивачук, Ю.Н. Слапик ¹⁰⁵ | в формі необоротних активів знаходить своє вираження у вартості основних засобів, а в формі оборотних активів – упередметнюється в виробничих запасах і товарній продукції |
| 7 | Дж. С. Миль ¹⁰⁶ | капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом відповідно тривалого періоду |
| 8 | Н. Г. Менкью ¹⁰⁷ | форма капіталу, яка безпосередньо використовується у виробництві. Іншими словами, це такі засоби виробництва як запас обладнання, будівель, споруд тощо, які можна використовувати для виробництва товарів і надання послуг |
| 9 | В.В. Радаєв ¹⁰⁸ | включає засоби праці (машини і обладнання, будинки і споруди) і предмети праці (сировина і матеріали) |
| 10 | Дж. Д. Сакс, Ф. Б. Ларрен ¹⁰⁹ | накопичений на визначений момент часу запас житлового фонду, машин, устаткування, виробничих споруд, котрі є елементом виробничих сил даної держави |
| 11 | А.Ф. Черненко, Ю.В. Боровков ¹¹⁰ | сукупність елементів необоротних та оборотних активів, які призначені для реалізації виробничих можливостей і визначають виробничий потенціал підприємства |
| 12 | С. С. Свірідова, О. П. Каланжова ¹¹¹ | засоби підприємства, що інвестовані в його операційні активи для здійснення виробничо-збутової діяльності |
| 13 | Фахівці Всесвітнього банку ¹¹² | машини, обладнання та споруди, що використовуються для виробництва товарів і послуг, плюс запаси сировини, напівфабрикатів і готової продукції |

¹⁰¹ Борисов А.Б. Большой экономический словарь ; издание 2-е перераб. и доп. М.: Книжный мир, 2006. 860 с.

¹⁰² Глеба Т.И. Эволюция системы функционирования капитала как основа перехода на постиндустриальную стадию развития // Экономический вестник университета. Сборник научных трудов ученых и аспирантов. 2013. №20-1. С.103-105.

¹⁰³ Долан Э. Дж., Линдсей Д. Микроэкономика ; пер. с англ. В. Лукашевича и др. СПб., 1994. 448 с.

¹⁰⁴ Кафка С.М. Капітал: бухгалтерський підхід // Молодий вчений». 2017. № 3 (43). С. 668-674.

¹⁰⁵ Кивачук В.С., Слапик Ю.Н. Кругооборот капитала действующего предприятия: современные формы функционирования // Проблемы теории та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир: ЖДТУ, 2007. Випуск 2(28). 276 с.

¹⁰⁶ Миль Дж. С. Основы политической экономии. М. : Прогресс, 1980. Т.1. 305 с.

¹⁰⁷ Мэнкью Н. Г. Принципы экономикс. СПб.: Питер Ком, 1999. 784 с.

¹⁰⁸ Радаєв В.В. Понятие капитала, формы капитала и их конвертация // Общественные науки и современность. 2003. С. 5-16.

¹⁰⁹ Сакс Дж. Д. Ларрен Ф. Б. Макроэкономика. Глобальный подход ; пер. с англ. М. : Дело, 1996. 848 с.

¹¹⁰ Черненко А.Ф., Боровков Ю.В. Проблемы формирования показателя финансового положения организации «Производственный капитал». Вестник ЮУрГУ. 2011. №8. С. 38-45.

¹¹¹ Свірідова С. С., Каланжова О. П. Структура фінансового капіталу підприємства та шляхи її оптимізації // Труды Одесского политехнического университета. 2009. № 2. С. 262-267.

| 1 | 2 | 3 |
|----|-----------------------------|---|
| 14 | А.Д. Шеремет ¹¹³ | сукупність основного виробничого капіталу, включаючи нематеріальні активи, і оборотного виробничого капіталу, які обслуговують стадії господарської діяльності – постачання, безпосереднього виробництва та збуту |
| 15 | SIGMA ¹¹⁴ | вироблені людиною активи, які використовуються для виробництва, але переносять свою вартість у виготовлені товари та послуги частинами (інструменти, технології, машини, будівлі) |

За оцінками Світового банку, інтелектуальний капітал у сучасній економіці формує понад 60 % загального обсягу багатства кожної країни, зокрема у таких країнах як, Японія та Німеччина, частка інтелектуального капіталу становить до 80 % національного багатства.¹¹⁵ У деяких міжнародних гігантів, таких як «Microsoft» інтелектуальний капітал складає 94 % загальної вартості (ринкова вартість компанії оцінюється в 350-400 млрд. дол., а залишкова вартість – 5-10 млрд. дол.), «Intel» – 85 %¹¹⁶. Така статистика свідчить про те, що роль інтелектуального капіталу в економічному розвитку суб'єктів господарювання зростає, випереджаючи значущість засобів виробництва і фінансових ресурсів, й саме інтелектуальний капітал стає головним джерелом конкурентних переваг, інноваційного розвитку, генерування нових знань та драйвером сталого розвитку бізнесу. Саме інтелектуальний капітал задає темп і характер відновлення технології виробництва і, як результат, дозволяє підвищити якість кінцевої продукції, що потім стає головною конкурентною перевагою на ринку, оскільки підприємства, які мають приблизно однакові виробничі та фінансові можливості, використовуючи інтелектуальний капітал, матимуть значні переваги перед конкурентами.

Розгляд історичної ретроспективи розвитку інтелектуального капіталу показав, що питання існування інтелектуального капіталу вперше було встановлено П. Друкером у роботі «Концепція корпорації» (1946), присвяченій загальним питанням менеджменту, проте сам термін «інтелектуальний капітал» вчений не вживав¹¹⁷. Надалі цю проблему піднімав Дж. Гелбрейт у роботі «Нове індустріальне суспільство» (1969) в контексті зростання ролі наукоємних виробництв у сучасній йому економіці, який вперше визначив інтелектуальний капітал як дещо більше, ніж «чистий інтелект» людини, що включає цілеспрямовану інтелектуальну діяльність¹¹⁸. Науково-теоретичний статус

¹¹² Краткий словарь терминов / Всемирный банк. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.worldbank.org/depweb/beyond/mirrorss/glossary.html>

¹¹³ Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник. М.: Инфра-М, 2006. 415 с.

¹¹⁴ The SIGMA guidelines. Putting sustainable development into practice – A guide for organisations The British Standards Institution. [Electronic resource]. Access mode: www.projectsigma.com

¹¹⁵ Ходаківський С., Якобчук В., Литвинчук І. Інтелектуальна власність : економіко правові аспекти. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 276 с.

¹¹⁶ Андрейчиков О.О. Аналіз значення інтелектуального капіталу в сучасному світі // Системи обробки інформації. Випуск 5(86). Харків, 2010. 283 с.

¹¹⁷ Peter Ferdinand Drucker Concept of the Corporation. New York: The John Day Company, 1946. 297 p.

¹¹⁸ Гелбрейт Дж. Знание – как капитал ; пер. с англ. под ред. М.В. Грета. М.: Знание, 1998. 217 с.

поняття «інтелектуальний капітал» набуло завдяки дослідженням Л. Едвінсона та М. Мелоуна, згідно позиції яких, одна частина інтелектуального капіталу включає в себе знання, які невід’ємні від людини (людина ними володіє та розпоряджається), а друга частина інтелектуального капіталу формує об’єктивні умови використання цих знань для підвищення ефективності та конкурентоспроможності підприємства¹¹⁹. Крім того, значним здобутком головного архітектора ініціатив шведської компанії «Skandia» професора Л. Едвінсона є розробка нової бізнес-стратегії в рамках «бізнес-логіки інтелектуального капіталу», результатом якої стала розроблена з метою впровадження нової таксономії звітності про управління інтелектуальним капіталом система Skandia Navigator¹²⁰. Саме шведська компанія «Skandia» першою випустила звіт про інтелектуальний капітал. Система звітування «Skandia Navigator» базується на застосуванні матриці для оцінки інтелектуального капіталу, яка побудована на основі використання 73 показників і має вигляд комп’ютерної програми. Система дозволяє простежити як інтелектуальний капітал у взаємодії зі споживчим капіталом, внутрішніми процесами й здатностями компанії до інновацій, створює фінансову цінність суб’єкта господарювання.

Проведений термінологічний аналіз поняття «інтелектуальний капітал» (табл. 1.16) дозволив виділити три підходи до розуміння його сутності: прихильники першого підходу – Д. Ковилін, В. Никифоренко, Т. Стюарт, В. Диба, М. Кунасз, Я. Крупка – до інтелектуального капіталу відносять виключно суму знань та навичок, а також досвід і кваліфікацію працівників підприємства; послідовники другого підходу – Ж. Шульга, О. Бутнік-Сіверський, Д. Ендрієсен, К. Стем, К. Свейбі, О. Коваленко, Г. Урбанек, Й. Русс – навпаки вважають, що втіленням інтелектуального капіталу є виключно об’єкти інтелектуальної власності виражені в нематеріальних активах; представники третього підходу – А. Мустафаєв, О. Зьолко, Л. Едвінсон, І. Іванюк, В. Супрун, С. Корновенко, А. Кендюхов – поєднують два попередні підходи, та стверджують, що інтелектуальний капітал акумульований в знаннях працівників та об’єктах прав інтелектуальної власності.

Таблиця 1.16. Тракткування поняття «інтелектуальний капітал»

| <i>№ з/п</i> | <i>Автор</i> | <i>Визначення</i> |
|--------------|-------------------------------------|---|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| 1 | О. Бутнік-Сіверський ¹²¹ | це створений або придбаний інтелектуальний продукт, який має вартісну оцінку, об’єктивований та ідентифікований (відокремлений від підприємства), утримується підприємством (суб’єктом господарювання) з метою ймовірності отримання прибутку (додаткової вартості) |

¹¹⁹ Edvinson L., Malone M. Intellectual Capital. Realizing Your Company’s True Value by Finding Ist Hidden Roots. N.Y., 1997. P. 375.

¹²⁰ Edvinsson L. Skandia Navigator [Electronic resource]. Mode of access : <http://www.intellectualcapital.se>.

¹²¹ Бутнік-Сіверський О. Інтелектуальний капітал: теоретичний аспект // Інтелектуальний капітал. 2002. № 1. С. 16-27.

| 1 | 2 | 3 |
|---|-------------------------------|--|
| 2 | В.М. Диба ¹²² | являє собою акумульовані інтелектуальні здібності (здатність людини до сприйняття нової інформації, навчання перепідготовки, адаптації до нових умов, здатність неординарно мислити й формувати нові ідеї) та спеціальні знання, що безпосередньо використовуються у виробництві продукту, дозволяють організувати роботу підприємства та надають можливість створювати й реалізовувати нову додану вартість у процесі руху інтелектуального капіталу |
| 3 | О. Зьолко ¹²³ | це сукупність інтелектуальних ресурсів людей, підприємств та організацій (знання, уміння і творчі обдарування індивідів, їхній освітньо-кваліфікаційний рівень, об'єкти інтелектуальної власності, машинні інтелектуальні засоби, організаційні структури), які є результатом попередньої творчої діяльності людини і які використовують суб'єкти підприємництва для виконання поставлених цілей. |
| 4 | І.А. Іванюк ¹²⁴ | інтелектуальний капітал являє собою сукупність таких складових: інтелектуальний потенціал (людський капітал), інтелектуальна власність або інтелектуальна активність (структурний капітал), ринкові та інфраструктурні активи (клієнтський капітал). Він визначає, що «сутність інтелектуального капіталу як економічної категорії можна визначити як систему економічних відносин, що виникають на рівні індивідуального відтворення капіталу між суб'єктами господарювання з приводу виробництва, обміну, розподілу і споживання інтелектуального продукту |
| 5 | А. Кендюхов ¹²⁵ | це здатні створювати нову вартість інтелектуальні ресурси підприємства, представлені людським і машинним інтелектами, а також інтелектуальними продуктами, створеними самостійно або залученими як засоби створення нової вартості |
| 6 | О.М. Коваленко ¹²⁶ | створений або придбаний інтелектуальний продукт, який має вартісну оцінку, об'єктивований та ідентифікований (відокремлений від підприємства), утримується підприємством (суб'єктом господарювання) з метою ймовірності одержання прибутку (додаткової вартості) |
| 7 | Д.М. Ковилін ¹²⁷ | сукупність інтелектуальних (розумових) здібностей людини, з одного боку, і результатів його інтелектуальної праці - з іншого боку |

¹²² Диба В. М. Інтелектуальний капітал: формування та облік // Формування ринкової економіки : зб. наук. пр. ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». Київ : КНЕУ, 2009. Вип. 21. С. 517–526.

¹²³ Зьолко О. Сутність інтелектуального капіталу: підходи до визначення // Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2013. №53. С. 11-18.

¹²⁴ Іванюк І. А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах // Журнал депонированных рукописей. 2002. № 6 [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.cis.2000.ru/publish/books/book_44/index.shtml.

¹²⁵ Кендюхов А. Гносеология интеллектуального капитала // Экономика Украины. 2003. № 4. С. 28-34.

¹²⁶ Коваленко О. М. «Інтелектуальний капітал» як економічна категорія // Формування ринкової економіки : зб. наук. пр. Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. Київ : КНЕУ, 2006. Вип.16. С. 56–63.

¹²⁷ Ковылин Д.М. Управление знаниями организации: от знаний к интеллектуальному капиталу // Российское предпринимательство. 2011. №3-1. С. 89-96.

| 1 | 2 | 3 |
|----|--|---|
| 8 | С.В. Корновенко, О.М. Тараненко ¹²⁸ | нематеріальні активи, котрі акумульовані в наукових і повсякденних знаннях працівників у вигляді об'єктів права інтелектуальної власності, накопиченого досвіду, інформаційних мереж чи іміджу фірми, без яких компанія (установа, організація) не може існувати, підсилюючи свої конкурентні переваги |
| 9 | Я. Крупка, І. Хвищун ¹²⁹ | сукупність знань, навичок, вмінь всіх працівників підприємства, які представлені інтелектуальними ресурсами та формують конкурентні переваги підприємства |
| 10 | Е. Лейф ¹³⁰ | здатність трансформувати знання і нематеріальні активи організації в фактори, які створюють багатство за рахунок особливого ефекту від «множення» людського капіталу на структурний, які є двома основними складовими інтелектуального капіталу |
| 11 | А.А. Мустафаєв ¹³¹ | це не тільки сума знань і навичок усіх працівників, а й існуючі взаємини між учасниками в процесі ведення виробництва, сукупність організаційної інфраструктури та інтелектуальної власності, які багато в чому сприяють зростанню економіки і підвищенню конкурентоспроможності її окремих сфер |
| 12 | В.Г. Никифоренко ¹³² | це сума знань та навичок, а також досвід і кваліфікація персоналу підприємства, який забезпечує її конкурентні переваги на ринку |
| 13 | Т.А. Стюарт ¹³³ | «невловимі» активи, такі як таланти працівників, ефективність системи управління, стиль відносини з споживачами і клієнтами |
| 14 | В.А. Супрун ¹³⁴ | сукупність «знань, навичок, умінь людини, його мобільності (здатності до сприйняття нової інформації, навчання, перепідготовки, адаптації до нових знань) і здатності до творчості (як унікальної діяльності людини), забезпечують можливість створення продукту в процесі руху інтелектуального капіталу як частини людського капіталу і нематеріального потенціалу суспільства, в тому числі і у вигляді нематеріальних активів |
| 15 | Й. Русс, С. Пайк, Л. Фернстем ¹³⁵ | нематеріальні ресурси, що беруть участь у створенні цінності організації та є такими, що повністю або частково нею контролюються |

¹²⁸ Корновенко С.В., Тараненко О.М. Інтелектуальний капітал та його вплив на розвиток інноваційної економіки // Вісник Черкаського університету. Серія: Педагогічні науки. 2015. № 10. С. 79-84.

¹²⁹ Крупка Я., Хвищун І. Інтелектуальний капітал у підприємницькій діяльності [Електронний ресурс]. Режим доступу: nbuv.gov. Soc_Gum.

¹³⁰ Лейф Э. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. М., ИНФРА-М, 2005. С. 108.

¹³¹ Мустафаєв А.А. Інтелектуальний капітал в контексте конкурентоспособности и деловой репутации предприятий // Часопис економічних реформ. 2016. № 2 (22). С. 3-16.

¹³² Никифоренко В. Г. Інтелектуальний капітал як основа економічної безпеки підприємства // Науковий вісник. Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. Науки: економіка, політологія, історія. 2013. № 26 (205). С. 139-148.

¹³³ Стюарт Т.А. Інтелектуальний капітал. Новый источник богатства организаций: пер. с англ. Москва: Поколение, 2007. 368 с.

¹³⁴ Супрун В. А. Інтелектуальний капітал. Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. Москва: КомКнига, 2006. 192 с.

¹³⁵ Русс Й., Пайк С., Фернстем Л. Інтелектуальний капітал: практика управління. С.Пб : Высшая школа менеджмента, 2007. 268 с.

| 1 | 2 | 3 |
|----|--|--|
| 16 | Ж.О. Шульга ¹³⁶ | нематеріальних активів компанії, які, не відбиваючись в її фінансовій звітності, можуть бути кодифіковані, оцінені та використані компанією |
| 17 | D. Andriessen, C. Stam ¹³⁷ | всі нематеріальні ресурси, наявні в країні або області, які дають відносну перевагу, і які в сукупності здатні виробляти майбутні вигоди |
| 18 | M. Kunasz ¹³⁸ | суму прихованих (невідчутних) активів організацій, що не враховуються в її фінансовому звіті, яка охоплює як те, що знаходиться в головах працівників, так і те, що залишається після їх відходу |
| 19 | K.E. Sveiby ¹³⁹ | нематеріальні ресурси на основі моделі, відомої як моніторинг нематеріальних активів, створеною ним же |
| 20 | G. Urbanek ¹⁴⁰ | позбавлені фізичної форми, немонетарні джерела ймовірних майбутніх економічних прибутків, контрольовані або такі, що принаймні є під впливом фірми, що виникли в результаті минулих подій або трансакцій (купівля, самостійне вироблення і т.п.), які можуть або не можуть бути продані незалежно від інших засобів фірми. Коли нематеріальне джерело майбутніх користей є захищеним юридично (патент, товарний знак, авторські права), ми маємо справу з так званою інтелектуальною власністю |

Для вимог інтегрованої звітності найбільш пристосованим є другий підхід до розуміння інтелектуального капіталу, оскільки МСІЗ розмежовує складові інтелектуального та людського капіталів, й визначає, що основна складова інтелектуального капіталу – це інтелектуальна власність, представлена у вигляді патентів, ліцензій, прав на ноу-хау та ін. Звичайно, необхідно відзначити, що саме люди створюють інтелектуальний капітал та є його носіями, проте для його ідентифікації в інтегрованому звіті, його необхідно комерціалізувати для адекватної грошової оцінки та набуття права власності. Враховуючи вищенаведене, під інтелектуальним капіталом пропонуємо розуміти сукупність створених, придбаних або отриманих в тимчасове чи постійне користування інтелектуальних продуктів, ідентифікованих як нематеріальні ресурси, які утримується суб'єктом господарювання з метою використання в бізнес-моделі для забезпечення сталого розвитку, одержання додаткової вартості й конкурентних переваг.

За даними Всесвітнього банку і Програми розвитку ООН, сьогодні на планеті фізичний капітал або накопичені матеріальні блага складають лише 16 % загального надбання, природні багатства – 20 %, а людський капітал або

¹³⁶ Шульга Ж.О. Інтелектуальний капітал як об'єктивна економічна категорія // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2010. № 2. С. 106-111.

¹³⁷ Andriessen D. & Stam C. "Intellectual capital of the European Union", In the proceedings of McMaster World Congress // Hamilton, Ontario, Canada. 2005. P. 19-21.

¹³⁸ Kunasz M. Zasoby przedsiębiorstwa w teorii przedsiębiorstwa // Gospodarka Narodowa. 2006. nr 10. S. 44.

¹³⁹ Sveiby K.E. The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-Based Assets // San Francisco: Berrett-Koehler Publishers, CA. 1997. P. 220.

¹⁴⁰ Urbanek G. Kapitał intelektualny w procesie tworzenia wartości // Przegląd Organizacji. 2004. nr 12. S. 13.

накопичені інвестиції в людину – 64 %. У багатьох розвинених країнах частка останнього сягає 80 %¹⁴¹. За розрахунками Світового банку, у складі національного багатства США основні виробничі фонди становлять всього 19 %, а людський капітал – 76 %. В Західній Європі відповідні показники – 23,2 і 74 %¹⁴².

В світлі інтелектуалізації господарської діяльності в умовах інформаціології суспільства зростає роль людського капіталу в ланцюгу створення додаткової вартості на рівні бізнес-одиниць. Проте, до теперішнього часу в наукових колах не склалося єдиної теоретичної точки зору щодо економічного змісту людського капіталу та методологічних засад розкриття інформації про нього в інтегрованому звіті. Дослідники єдині лише в тому, що людський капітал стає капіталом тільки після внесення інвестицій в нього і лише після цього набуває спроможності надавати відповідну віддачу в часі у вигляді економічних благ.

Теоретико-методологічна концепція «людського капіталу» зародилися ще в економічних дослідженнях класичного періоду, а широке використання поняття «людський капітал» стало можливим після виходу у світ книги Г. Беккера «Людський капітал» (1964 р.), за яку в 1992 році за значний внесок у розробку та популяризацію ідей теорії людського капіталу автору присудили Нобелівську премію в галузі економіки. Автор визначив людський капітал підприємства як «сукупність навичок, знань та вмінь людини, витрати на отримання яких (шляхом освіти, внутрішньо корпоративного навчання тощо) могли приносити з часом вагомий прибуток і самому працівникові, і його роботодавцеві»¹⁴³.

Вивчення сучасних підходів до трактування терміну «людський капітал» дозволило узагальнити позиції вчених за наступними його ключовими характеристиками (табл. 1.17), які мають вплив на розкриття інформації про нього в інтегрованому звіті та визначають його зміст:

– людський капітал це сукупність знань, здібностей, навиків, досвіду, загальної культури, умінь, здоров'я, мотивації, власних якостей тощо, втілених в його носій – людину;

– людський капітал підлягає розвитку за допомогою інвестицій та підлягає накопиченню;

– людський капітал сприяє зростанню продуктивності праці й, завдяки цьому, впливає на зростання доходів не лише його власника, а й суб'єкта господарювання та країни в цілому.

Враховуючи потреби інтегрованої звітності та ключові характеристики людського капіталу, пропонуємо визначати його як сукупність виробничих,

¹⁴¹ Іляш О.І. Оцінка розвитку людського капіталу України // Економіка і регіон. 2008. №3(18). С.141-145.

¹⁴² Шапуров, О.О. Людський капітал як фактор економічного зростання // Держава та регіони. 2008. №1. С. 180-184.

¹⁴³ Беккер Г. Человеческий капитал (главы из книги) // США : экономика, политика, идеология. 1993. № 11, 12. С. 110.

професійних та загальнолюдських знань, здібностей, навиків, досвіду, загальної культури, умінь, здоров'я, мотивації, власних якостей, компетенцій співробітників, які вони використовують для реалізації та вдосконалення бізнес-моделі суб'єкта господарювання, що сприяє зростанню продуктивності праці та приносить дохід їх носію та роботодавцю.

Таблиця 1.17. Тракткування поняття «людський капітал»

| <i>№ з/п</i> | <i>Автор</i> | <i>Визначення</i> |
|--------------|--|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| 1 | О. Амосов, А. Дегтяр ¹⁴⁴ | сформований чи розвинений і накопичений людьми певний запас здоров'я, знань, звичок, здібностей, мотивації, що цілеспрямовано використовується в тій або іншій сфері суспільного виробництва, сприяє зростанню продуктивності праці й, завдяки цьому, впливає на зростання доходів його власника (а також і суспільства в цілому) |
| 2 | Г. Беккер ¹⁴⁵ | є здатністю індивідуума до виробництва товарів та послуг |
| 3 | О.М. Бородіна ¹⁴⁶ | сукупність інвестованих суспільно доцільних виробничих і загальнолюдських навичок, знань, здібностей, якими володіє людина, які їй належать, є невіддільним від неї та практично використовуються у повсякденному житті |
| 4 | Д.С. Львов ¹⁴⁷ | сукупності знань, практичних навичок та творчих спроможностей робітників, які прикладаються до виконання певних задач, а також моральні цінності господарства, культура праці та загальний підхід до діла |
| 5 | Б.М. Генкін ¹⁴⁸ | сукупність якостей, що визначають продуктивність та можуть стати джерелом доходу для людини, сім'ї, підприємства та суспільства. Такими якостями він вважає здоров'я, природні здібності, освіту, професіоналізм, мобільність |
| 6 | Н.В. Голікова ¹⁴⁹ | це вартість запасу здібностей, досвіду, знань, які залучені до процесу господарювання, капіталізовані на основі найму та приносять додану вартість (прибуток) |
| 7 | О.А. Грішнова ¹⁵⁰ | це економічна категорія, яка характеризує сукупність сформованих і розвинених за допомогою інвестицій продуктивних здібностей, особистих рис і мотивацій індивідів, які знаходяться в їх власності, використовуються в економічній діяльності, сприяють зростанню продуктивності праці і внаслідок цього впливають на збільшення доходу (заробітків) свого власника і національного доходу |

¹⁴⁴ Амосов О., Дегтяр А. Формування людського капіталу в умовах інноваційної економіки: Методологічний аспект. – Публічне управління: теорія та практика. Збірник наукових праць Асоціації докторів наук з державного управління. Х.: «ДокНаукДержУпр». 2011. № 3(7). С.164- 172.

¹⁴⁵ Becker I.G. Investment in Human Capital // Journal of Political Economy. 1962. № 70 (5). Р. 9–49.

¹⁴⁶ Бородіна О. М. Людський капітал як основне джерело економічного зростання // Економіка України. 2003. № 7. С. 48–53.

¹⁴⁷ Введение в институциональную экономику ; под ред. Д. С. Львова. М.: Экономика, 2005. 639 с.

¹⁴⁸ Генкин Б. М. Экономика и социология труда: учебник для вузов. 3-е изд. М.: НОРМА, 2001. 448 с.

¹⁴⁹ Голікова Н. В. Людський капітал як фактор зростання і розвитку економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.01.01; Нац. акад. наук України, Ін-т екон. прогнозування. К., 2004. 23 с.

¹⁵⁰ Грішнова О. А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки. К. : Т-во «Знання», 2001. 254 с.

| 1 | 2 | 3 |
|----|-------------------------------|--|
| 8 | Т.В. Давидюк ¹⁵¹ | сформований або розвинений у результаті інвестицій в освіту, професійну підготовку та накопичений людиною певний запас здоров'я, виробничих і загальнолюдських знань, навичок, здібностей, вмінь, які дозволяють їй успішно виконувати свою професійну діяльність і які доцільно використовувати для одержання певного результату, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва, завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутку підприємства та національного багатства країни |
| 9 | С.А. Дятлов ¹⁵² | сформований у результаті інвестицій і накопичений людиною певний запас здоров'я, знань, навичок, здібностей, мотивацій, що цілеспрямовано використовується в тій чи іншій сфері суспільного виробництва, сприяє зростанню продуктивності праці, а отже, впливає на зростання доходів (заробітків) даної людини |
| 10 | Н.М. Королюк ¹⁵³ | особлива форма капіталу, що включає сукупність природжених та набутих, з одного боку, та продуктивних, з іншого – властивостей, здібностей і рис індивідуума, які перебувають у його власності, формування якого здійснюється на основі цілеспрямованих інвестицій в їх розвиток, має здатність бути нагромадженням протягом всього життя та забезпечувати його власнику отримання і зростання доходу |
| 11 | Ю.А. Корчагін ¹⁵⁴ | як інтенсивний продуктивний і соціальний фактор, на який не поширюється закон спадної віддачі та який здатний накопичувати за рахунок інвестицій в інтелектуальну власність, інформаційну оснащеність праці та життєдіяльності, виховання, навчання, знання, інноваційний і інституціональний потенціали, економічну свободу, підприємницьку здатність і підприємницький клімат, науку, культуру і мистецтво, безпеку та здоров'я населення |
| 12 | Д.С. Насипайко ¹⁵⁵ | – носій системних відносин суспільного відтворювального процесу, в якому відбувається інтеграція індивідуальної форми праці в суспільну; – форма прояву продуктивних сил людини у ринковій економіці, адекватна форма організації продуктивних сил людини, які включено до системи соціально орієнтованої ринкової економіки у якості провідного, творчого фактору суспільного відтворення |

¹⁵¹ Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія : автореф. дис. ... док. екон. наук; спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Житомир, 2011. 36 с.

¹⁵² Дятлов С. А. Основы теории человеческого капитала. СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1994. 160 с.

¹⁵³ Королюк Н.М. Облік і контроль у системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К., 2010. 19 с.

¹⁵⁴ Корчагин Ю.А. Российский человеческий капитал: фактор развития или деградация?: монография. Воронеж: ЦИРЭ, 2005. 252 с.

¹⁵⁵ Насипайко Д. С. Передумови формування ідеї людського капіталу // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. 2010. № 17. С. 28-31.

| 1 | 2 | 3 |
|----|--|--|
| 13 | Р.М. Нуреев ¹⁵⁶ | природні здібності, загальну культуру, знання (загальні й спеціальні), набуті здібності, навички, досвід, уміння їх застосувати в потрібний момент у потрібному місці |
| 14 | О. В. Потьомкіна ¹⁵⁷ | сукупність, природних здібностей і здоров'я людини, надбаних досвіду і знань; культури та менталітету, закладених в процесі виховання, а також сформованих за рахунок інвестицій і власних дій, рівень освіти, навичок, кваліфікації, в результаті взаємодії і використання яких забезпечується зростання доходу його власника на всіх рівнях (особистісному, підприємства, регіону та країни) |
| 15 | К.М. Ульяновченко ¹⁵⁸ | це сукупність придбаних знань, продуктивних здібностей, здоров'я, навичок, досвіду, особистих рис, мотивацій і енергії, які мають певну вартість та використовуються в економічній діяльності з метою отримання доходу |
| 16 | С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи ¹⁵⁹ | міра втіленої в людині здатності приносити дохід. Людський капітал включає вроджені здібності і талант, а також освіту і набуту кваліфікацію |
| 17 | Л. Т. Шевчук ¹⁶⁰ | частина сукупних знань, здібностей і кваліфікацій носіїв робочої сили, яка здатна приносити дохід, тобто, яка використовується для виробництва товарів і послуг |
| 18 | Т. А. Ящук ¹⁶¹ | це соціально-економічна категорія, яка характеризує систему суспільних відносин у процесі створення нової вартості, вираженої у формі певних запасів знань, вмінь, навичок, здоров'я, мотивацій, досвіду, власних якостей, що допомагають підвищити продуктивність праці та рівень доходів суб'єкта, а також покращити добробут людини та людського розвитку в цілому |
| 19 | Ф. Макхлуп ¹⁶² | будь-які «удосконалення», що «збільшують фізичні або розумові здібності людини» |
| 20 | Л. Тхуров ¹⁶³ | виробничі здібності, обдарування і знання людини, а також таку специфічну характеристику, як «повага до політичної і соціальної стабільності |

¹⁵⁶ Нуреев Р. М. Человеческий капитал и проблемы его развития в современной России [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://rustem-nureev.ru/wpcontent/uploads/2011/01/333.pdf>.

¹⁵⁷ Потьомкіна О. В. Сутність поняття “людський капітал” в різних економічних теорія // Економічний форум. 2015. № 3. С. 24-29.

¹⁵⁸ Ульяновченко К.М. Аналіз наукових поглядів на категорію «людський капітал» // Сборник научных трудов "Вестник НТУ "ХПИ" : Актуальні проблеми управління. 2011. №14. Режим доступа: http://www.kpi.kharkov.ua/archive/Наукова_періодика/vestnik/Актуальні_проблеми_управління/2011/14/21_14_2011.html

¹⁵⁹ Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономическая теория. М.: Юнити, 2002. 864 с.

¹⁶⁰ Шевчук Л.Т. Втрати людського капіталу в Україні: понятійно-категорійний апарат і концептуальні положення. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/wwwi32/in/shevchuk_vtrati_ludskogo_kapitaly

¹⁶¹ Ящук Т. А. Сутність концепції людського капіталу // Сталий розвиток економіки. 2013. № 4. С. 71-75.

¹⁶² Machlup F. The Economics of Informations and Humen Capital. Princeton, 1984. P. 419.

¹⁶³ Thurow L. Investment in Learning. San Francisco, 1978. P.15.

На думку В. Сікори, головним напрямом економічного мислення є соціальний капітал, який стає новою парадигмою сталого розвитку. Автор вказує, що соціальний капітал фактично складає 78 % в сукупному багатстві розвинених ринкових економік¹⁶⁴. Концепція «соціального капіталу» отримала надзвичайно широке поширення в сучасній західній соціології в останні десятиліття, незважаючи на те, що саме поняття «соціальний капітал» з'явилося ще на початку ХХ століття та було введено П. Бурдьє в статті «Форми капіталу» для позначення соціальних зв'язків, які можуть виступати ресурсом отримання вигод. За визначенням П. Бурдьє, «соціальний капітал є продуктом суспільного виробництва, матеріальних і тим самим класових практик, засобом досягнення групової солідарності»¹⁶⁵. В розумінні вченого соціальний капітал виступає не тільки і не стільки причиною економічних вигод, скільки проявом соціально-економічних умов і обставин; він є суспільним ресурсом і не може бути вимірний на індивідуальному рівні.

Репутаційний капітал являє собою свого роду мультиплікатор стійкого зростання доходу суб'єкта господарювання. За даними бізнес-школи Гарвардського Університету, за останні 11 років компанії по всьому світу, цілеспрямовано працюючи зі своєю репутацією і ведучи активну соціальну діяльність, підвищили дохід на 682%, прибуток – на 756%, а чисельність співробітників – на 282%. У той же час, компанії, які не приділяють цим питанням уваги, продемонстрували результати в 166%, 1% і 36% відповідно¹⁶⁶. Глобальне дослідження компаній Interbrand і журналу BusinessWeek показало, що в середньому вартість «невловимих цінностей» становить від 10 до 25% їх ринкової капіталізації. Зниження індексу репутації компанії на 1% веде до падіння її ринкової вартості на 3%. За даними Ernst & Young в компанії Yahoo частка ділової репутації становить 91%, Disney – 66%, Nike – 76%¹⁶⁷. Понад 80% керівників компаній з Fortune 500 вважають ділову репутацію таким же важливим активом, як і фінансовий стан підприємства, так як 49% акцій даних компаній продаються тільки завдяки позитивній діловій репутації¹⁶⁸. Термін «корпоративна репутація» був вперше вжитий професором С. Фомбраном у 1996 році під час дослідження маркетингових комунікацій. Вчений визначав корпоративну репутацію як колективне уявлення про минулі дії фірми і їх результати, яке відображає здатність фірми надавати необхідні продукти різним зацікавленим сторонам¹⁶⁹. Як специфічний капітал підприємницької структури в економічну теорію поняття «репутація» вперше ввів відомий австрійський економіст і соціолог Йозеф Шумпетер.

¹⁶⁴ Сікора В. Виступ на круглому столі «Безпека економічних трансформацій» ; у кн.: Від соціального забезпечення до соціальної політики: Зб. ст. за ред. Я. А. Жаліла. К.: Сатсанга, 2001. 100 с.

¹⁶⁵ Bourdieu P. The forms of capital // Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education. N.Y. 1985. P. 241-258.

¹⁶⁶ BizTimes. [Electronic resource]. Mode of access: <http://www.biztimes.ru>.

¹⁶⁷ Берницька Д.І., Кравчук Н.О. Ділова репутація як стратегічний чинник розвитку підприємства // Інноваційна економіка. 2011. №3. С. 43.

¹⁶⁸ Довбенко В.І., Кузьмич О.С. Роль ділової репутації в управлінні розвитком підприємства // Національний університет «Львівська політехніка». 2012. С.126-127.

¹⁶⁹ Fombrun C., Shanley M. What's in a name? Reputation building and corporate strategy. Academy of Management Journal. 1990. №33. P. 258.

У сучасній науковій літературі соціальний капітал неодмінно пов'язується із соціальною відповідальністю і корпоративною репутацією, до складу якої долучають корпоративну культуру, ділову репутацію, імідж брэнда, імідж керівників, якісну стратегію, систему ефективних комунікацій із цільовими аудиторіями та ін. Саме тому в МСІЗ ці два капітали поєднані в один – соціально-репутаційний. Проте, дослідження літературних джерел показали, що в наукових колах відсутні підходи щодо трактування економічного змісту поняття соціально-репутаційний капітал, тому було розглянуто окремо визначення соціального та репутаційного капіталів (табл. 1.18).

При визначенні соціального капіталу вчені акцентують увагу на таких його складових як соціальні зв'язки, довіра в колективі, неформальні норми або цінності, надійність і прозорість у стосунках тощо. З метою розкриття інформації про соціально-репутаційний капітал в інтегрованому звіті важливою складовою соціального капіталу є соціальна відповідальність бізнесу, що полягає в відповідальності суб'єкта господарювання за вплив рішень і дій на суспільство, персонал, стейкхолдерів тощо. Керівники підприємств позитивно оцінюють вплив соціальних інвестицій на вартість бізнесу: понад 80% з них вважають, що соціальна відповідальність компаній впливає на її репутацію і зміцнення брэнду; близько 60% відзначають підвищення мотивації співробітників; близько 50% стверджують, що соціальна відповідальність сприяє підвищенню конкурентоспроможності компанії на ринку¹⁷⁰.

Таблиця 1.18. Тракткування поняття «репутаційний» та «соціальний» капітал

| № з/п | Автор | Визначення |
|----------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Репутаційний капітал | | |
| 1 | Г.С. Буряк, Ю.С. Ковальчук ¹⁷¹ | це те, скільки в грошовому вираженні становить нематеріальний актив – репутація компанії |
| 2 | Т. Гранчак ¹⁷² | вартісне вираження нематеріальних активів компанії, що включають знання ринку, наявність власних комунікаційних технологій, облік лояльності стейкхолдерів та підвищення якості послуг (товарів, процесів) |
| 3 | Г. Даулінг ¹⁷³ | це сума нематеріальних активів, зовнішніх (імідж) і внутрішніх характеристик суб'єкта, що збільшують акціонерну вартість підприємства і є частиною її ринкової вартості |
| 4 | О. С. Дзямулич ¹⁷⁴ | це сума відносин організації із співтовариством, яка визначається в конкретних показниках (довіра, репутація організації) і має формалізований стан репутаційного капіталу різних організацій |

¹⁷⁰ Благов Ю.Е. Доклад о социальных инвестициях. М.: Ассоциация менеджеров, 2008. 95 с.

¹⁷¹ Буряк Г. С., Ковальчук Ю. С. Міжнародне управління репутаційним капіталом у сучасному бізнес-середовищі // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2012. № 6. С. 52-55.

¹⁷² Гранчак Т. Український журнал з питань з агробізнесу «Пропозиція» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.propozitsiya.com/?page=146&ititemid=3035>

¹⁷³ Даулінг Г. Репутація фірми: создание, управление и оценка эффективности ; пер. с англ. М.: ИМИДЖ-Контакт, Инфра-М, 2003. 386 с.

¹⁷⁴ Дзямулич О. С. Репутаційний капітал як основа репутаційної системи суб'єктів підприємництва // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. 2014. Вип. 9–1. Ч. 4. С. 52–55.

| 1 | 2 | 3 |
|----|---|---|
| 5 | А. В. Короткевич ¹⁷⁵ | своя репутація, яка перетворюється в капітал, завдяки інвестиціям фірми в власний імідж і корпоративну культуру |
| 6 | М. Коханова ¹⁷⁶ | сума нематеріальних активів, зовнішніх (імідж) і внутрішніх характеристик суб'єкта, що збільшують акціонерну вартість підприємства і є частиною її ринкової вартості |
| 7 | К.В. Куценко ¹⁷⁷ | це капіталізована додатна (від'ємна) ринкова вартість, що створена позитивною (негативною) діловою репутацією банку при взаємодії із зовнішнім середовищем під дією таких факторів, як: корпоративна соціальна відповідальність, умови праці, результативність, інноваційність, лідерство, продукти (послуги) та управління» |
| 8 | Н. Лысенко ¹⁷⁸ | життєва позиція і вчинки по відношенню до суспільства, довіра / недовіра споживачів, «добре» / «погане» ім'я і історія або її відсутність у компанії – в кінцевому рахунку впливають на те, чи буде споживач або клієнт «голосувати» своїми грошима за продукти компанії, а відповідно, чи буде компанія отримувати прибуток і нарощувати свій матеріальний капітал |
| 9 | Ф.В. Малахов ¹⁷⁹ | це сума відносин організації із співтовариством, яка визначається в конкретних показниках (довіра, репутація організації) і має формалізований стан репутаційного капіталу різних організацій |
| 10 | А.С. Остапенко, Т.М. Головченко ¹⁸⁰ | це сума нематеріальних активів та внутрішніх характеристик суб'єкта, які збільшують акціонерну вартість, та є частиною його ринкової вартості |
| 11 | О.І. Савченко ¹⁸¹ | характеризує формування системи стосунків із «стейхолдерами» |
| 12 | В. Самсонов, С. Марченко ¹⁸² | як нематеріальні активи, які є невіддільними від підприємства, як-от: наявність персоналу, який навчили; досягнення у сфері реклами і просування своєї продукції; переваги територіального розташування; репутація бізнесу |
| 13 | А.Ю. Тривайло, И.П. Миколайчук ¹⁸³ | сума нематеріальних активів, зовнішніх та внутрішніх характеристик суб'єкта, які збільшують ринкову вартість компанії |

¹⁷⁵ Короткевич А. В. Корпоративна культура як основа репутаційного капіталу: методологія побудови, нові методи і форми впливу // Маркетинг і маркетингові дослідження. 2008. № 4. С. 300-311.

¹⁷⁶ Коханова М. Имидж и репутационный капитал фирмы: к проблеме модернизации PR // RELGA, 2005. №12. С. 14-22.

¹⁷⁷ Куценко К.В. Ділова репутація банку як капітал // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1399>.

¹⁷⁸ Лысенко Н. Как корпоративная репутация отражается на финансовом состоянии компании? [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://fdk.net.ua/article/kak-korporativnaya-reputatsiya-otrazhaetsya-na-fynansovom-sostoyaniy-kompaniyu>

¹⁷⁹ Малахов Ф.В. Управление процессом формирования и развития репутации современной российской организации. Автореферат дис... канд. социол. наук. М., 2009. 26 с.

¹⁸⁰ Остапенко А. С., Головченко Т. М. Ділова репутація: сутність, складові та її вплив на фінансовий розвиток фірми // Вісник НТУ «ХП». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. 2013. № 50(1023). С. 145-152.

¹⁸¹ Савченко О.І. Необхідність визначення та оцінки клієнтського капіталу як складової інтелектуального капіталу // Вісник НТУ «ХП». 2013. № 46 (1019). С. 80-87.

¹⁸² Самсонов В., Марченко С. Как оценить гудвилл // Финансовый директор. 2004. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.deloshop.ru

¹⁸³ Тривайло А.Ю., Миколайчук И.П. Формирование репутационного капитала организации [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.ibl.ru/konf/021210/23.html>.

| 1 | 2 | 3 |
|---------------------------|--|---|
| 14 | И.И. Решетникова ¹⁸⁴ | додаткової вартості, яка створюється внаслідок високих стандартів ведення компанією власної діяльності в уявленні зацікавлених сторін у процесі їх взаємодії із підприємством (організацією), що забезпечує додаткові доходи за рахунок покращання ділової репутації та збереження іміджу компанії; є результатом прийняття, знання і довіри до дій фірми в ринкових умовах, який виростає із іміджу фірми, її репутації, соціальної відповідальності бізнесу, відносин споживчої лояльності і внутрішньо фірмових відносин персоналу |
| 15 | К. Т. Джексон ¹⁸⁵ | нематеріальні довгострокові стратегічні активи фірми, розраховані на одержання прибутку |
| Соціальний капітал | | |
| 1 | М.Е. Горожанкіна ¹⁸⁶ | як економічний інститут зі специфічними обмеженнями і перевагами формального та не формального характеру, що забезпечує взаємодію суб'єктів господарювання на основі методологічного принципу «довіра – обов'язки без санкцій». Що означає: «я довіряю власному партнеру настільки – наскільки він бере на себе зобов'язання добровільно» |
| 2 | О.І. Демянчук ¹⁸⁷ | сукупність мережі соціальних зв'язків, норми взаємності та довіри, навички колективних дій, соціальні цінності, через призму концепції, що відома під назвою «радіус довіри». Соціальний капітал підприємства формує низку важливих властивостей: ресурсність, прибутковість та нагромадження |
| 3 | Ю.К. Зайцев ¹⁸⁸ | як якісно нового інституту, що відображає, регулює та забезпечує позитивні зміни в системі економічних відносин, безпосередньо впливає на ефективність мотивів і мотивації до праці та як систему цілеспрямованих соціальних зв'язків, що виникають на рівні суспільства та на рівні окремого підприємства, фірми і забезпечують соціальну організацію відносин між основними суб'єктами господарської діяльності, основу якої складають взаємодія, довіра, надійність і прозорість у стосунках |
| 4 | Дж. Коулман ¹⁸⁹ | здатність людей працювати разом задля досягнення спільної мети в групах, організаціях і об'єднаннях, гармонійно поєднуючи довіру, життєздатні канали комунікації, норми і санкції |
| 5 | І. Мачерінскене, Р. Інкуте-Генріксон, Ж. Симанавічене ¹⁹⁰ | «інституції, загальні цінності, норми, правила, відносини довіри, сукупність яких складає зв'язки, що підтримують функціонування суспільства. Проте соціальним капіталом ці елементи стають лише в тому випадку, якщо цілеспрямовано використовуються для досягнення певної мети» |

¹⁸⁴ Решетникова И.И. Репутационный капитал как фактор обеспечения конкурентоспособности российского бизнеса. Автореферат дисс. д-ра. екон. наук.: 08.00.05. Волгоград, 2011. 40 с.

¹⁸⁵ Jackson Kevin T. Building Reputational Capital: Strategies for Integrity and Fair Play that Improve the Bottom Line. Oxford University Press, 2004. – 240 p.

¹⁸⁶ Горожанкина М.Е. Экономический институт в контексте теории социального капитала // Научные труды ДонНТУ. Серия Экономическая. 2004. Выпуск 70. с. 70-76.

¹⁸⁷ Демянчук О. І. Формування властивостей соціального капіталу підприємства // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2011. Випуск 16. С. 270–276., с. 272.

¹⁸⁸ Зайцев Ю.К. Соціалізація економіки України як стратегічна потреба її розвитку: Автореф. дис. д-ра. екон. наук: 08.01.01 ; Київ. нац. екон. ун-т. К., 2002. 36 с.

¹⁸⁹ Коулман Дж. Капитал социальный и человеческий // Общественные науки и современность. 2001. № 3. С. 121-139.

¹⁹⁰ Мачеринскене И., Инкуте-Генриксон Р.М., Симанавичене Ж. Социальный капитал организации: методология исследования // Социологические исследования. 2006. № 3. С. 29-39.

| 1 | 2 | 3 |
|----|--|--|
| 6 | Р. Д. Патнем ¹⁹¹ | якість діяльності громадських рухів, члени якого співпрацюють на основі, з одного боку, горизонтальної довіри, що породжує згоду учасників руху, а з другого – на основі вертикальної довіри, що полягає у взаємозв'язку з органами державної влади на різних рівнях |
| 7 | Ф. Фукуяма ¹⁹² | це неформальні норми або цінності, які роблять можливими колективні дії у групах людей |
| 8 | М. С. Широкова ¹⁹³ | довготривалі зв'язки та міцні мережі інституціоналізованих відносин, а також реальні та потенційні ресурси, які можна отримати з цих мереж, та надає такі характеристики соціальної організації (мережі, цінності та норми, довіра), які полегшують координацію і співробітництво для взаємної вигоди. |
| 9 | П. Бурд'є ¹⁹⁴ | сукупність наявних чи потенційних ресурсів, що передбачає наявність системи у певній мірі інституціалізованих відносин взаємного розпізнавання та визнання |
| 10 | Дж. Джекобс ¹⁹⁵ | особливості соціальної організації такі, як довіра, соціальні норми, мережі, які підвищують ефективність суспільства через полегшення координації діяльності |
| 11 | Н. Лін ¹⁹⁶ | ресурси, що містяться у соціальних мережах і обраховує об'єм соціального капіталу, сумуючи цінні ресурси (багатство, влада, авторитет), приналежні акторам, з якими фокальний (центральний) актор має прямі чи опосередковані зв'язки |
| 12 | Г. Лоурі ¹⁹⁷ | зв'язки між людьми, що склалися природним шляхом та сприяють отриманню кваліфікації і якостей, що мають цінність на ринку, активи, які можуть бути більш значимими ніж фінансові ресурси |
| 13 | А. Портес ¹⁹⁸ | це здатність індивідів розпоряджатися обмеженими ресурсами на підставі свого членства у певній соціальній мережі чи у більш широкій соціальній структурі |
| 14 | Фахівці Світового банку ¹⁹⁹ | сукупність інститутів, стосунків і норм, які формують кількість і якість соціальних взаємодій в суспільстві» |
| 15 | М. Чіф ²⁰⁰ | це набір елементів соціальної структури, які впливають на відносини між людьми і є базовими аргументами для продукцирування і, або, реалізації функції |

¹⁹¹ Патнем Р. Д., Леонарді Р., Нанетті Р.Й. Творення демократії. Традиції творення громадської активності в сучасній Італії. К.: Основи, 2001. С. 304.

¹⁹² Фукуяма Ф. Що таке соціальний капітал? Київська лекція Френсіса Фукуями // День. 2006. № 177. С. 3.

¹⁹³ Широкова М. С. Роль соціального капіталу організації у формуванні її публічного капіталу // Український соціум. 2009. № 2. С. 84-90.

¹⁹⁴ Bourdieu P. The forms of capital // Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education. N.Y. 1985. P. 241-258.

¹⁹⁵ Jacobs J. The Life and Death of Great American Cities. New York : Random House, 1961. 378

¹⁹⁶ Lin N. Conceptualizing Social Support // Social Support, Life Events, and Depression ; ed. by Nan Lin, Alfred Dean and Walter Ensel. Orlando, Florida: Academic Press. 1986. P. 17–30.

¹⁹⁷ Loury G.C The Economics of Discrimination: Getting to the Core of the Problem // Harvard Journal of African American Public Policy.1992. № 1. P. 1.

¹⁹⁸ Portes A. Social capital: Its origins and application in modern sociology // Annual Review of Sociology. 1998. Vol. 24. P. 1–24.

¹⁹⁹ The World Bank: Social Capital: Publications & Reports [Electronic resource]. Access mode: <http://web.worldbank.org/wbsite/external/topics/extsocialcapital/html>.

²⁰⁰ Schiff M. Social Capital, Labour Mobility and Welfare // Rotation Society. 1995. Vol. 4. P. 157-175.

При розкритті економічного змісту категорії «репутаційний капітал» більшість науковців вбачають його як сукупність нематеріальних активів (Г. Буряк, Т. Головченко, Т. Гранчак, Г. Даулінг, К. Джексон, М. Коханова, А. Остапенко, В. Самсонов, Т. Тривайло); формування системи стосунків із зацікавленими особами (О. Дзямучич, К. Куценко, Ф. Малахов, О. Савченко); додаткової вартості, яка створюється за рахунок покращення ділової репутації (А. Короткевич, К. Куценко, Н. Лисенко, І. Решетнікова). На рівні суб'єкта господарювання важливою складовою репутаційного капіталу є корпоративна репутація, яка дозволяє істотно підвищити ефективність практично всіх основних бізнес-процесів суб'єкта господарювання, які формують загальну бізнес-модель, а також підвищити рівень довіри інвесторів та споживачів.

Враховуючи потреби інтегрованої звітності та загальновизнані складові соціального та репутаційного капіталів, пропонуємо визначати соціально-репутаційний капітал як сукупність взаємовідносин суб'єкта господарювання в колективі та з зацікавленими особами, які характеризуються соціальними зв'язками, нормами, цінностями та традиціями, корпоративною соціальною відповідальністю та корпоративною репутацією, що виражається в додатковій вартості бізнесу на ринку та зміцненні його конкурентних позицій.

Багато наукових досліджень сьогодні присвячено визначенню сутності природного капіталу, як важливої складової національного багатства. Перше відкрите посилання на природний капітал є в дослідженні британського економіста Е.Ф. Шумахера «Малий є прекрасним», в якій він стверджував, що незамінні запаси природного капіталу складають велику частину всього капіталу, а сучасні економісти помилково ставляться до їх виснаження як до доходу²⁰¹. Вчений запропонував виділення двох видів природного капіталу – видобуток вуглеводородів та інших видів палива, які швидко виснажуються, та здатність природних систем до відновлення під загрозою нових хімічних речовин, щодо яких природа не має захисту.

Всю історію досліджень категорій «національне багатство», «багатство», «природний капітал» можна розділити на чотири етапи (рис. 1.9).

І.Г. Черваньов, В.О. Боков та О.О. Карасьов пропонують під природним капіталом розуміти сукупність тіл та властивостей природних або антропізованих систем, які здатні створювати нові цінності (додану вартість та природну ренту) або модифікувати наявні ресурси, надаючи їм додаткової споживчої вартості)²⁰².

²⁰¹ Schumacher E. F. *Small is beautiful: Economics as if people mattered*. New York, Harper & Row, 1973. XXIII. 324 pp.

²⁰² Черваньов І. Г., Боков В. О., Карасьов О. О. Нематеріальне природокористування – ресурс розвитку інформаційного суспільства і об'єкт конструктивної географії // Людина та довкілля. Проблеми неоекології. 2013. № 3-4. С. 78-82.

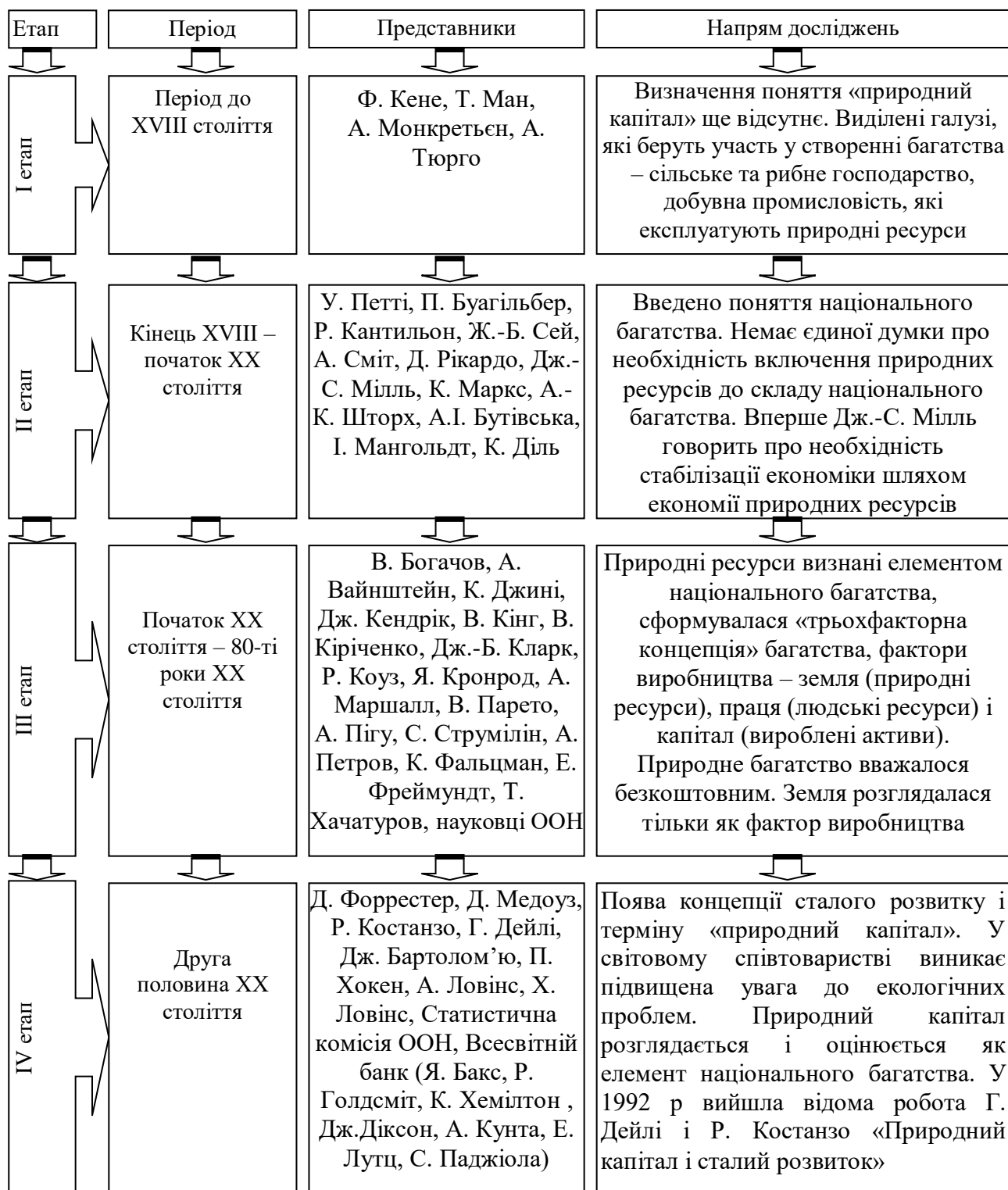


Рис. 1.9. Еволюція поняття «природний капітал»

На думку Т. В. Воробьової та Є. Н. Крючкова, природний капітал – це сукупність природних компонентів та явищ, які використовуються або можуть використовуватися в виробництві товарів та послуг, а також надавати

екосистемі і «духовні» послуги²⁰³. На економічній та екологічній функції природного капіталу базується і змістовне наповнення досліджуваного поняття О. В. Кривень, яка визначає природний капітал як сукупність наземних екологічних систем (екосистем), що є вихідним капітальним активом (запасом природних ресурсів), з якого ресурси втягуються в господарський оборот (потік ресурсів, похідний актив) і нарівні з іншими активами (традиційним фізичним капіталом) беруть уже безпосередню участь у виробництві²⁰⁴.

Сучасні науковці розглядають природний капітал в контексті життєдіяльності людини, як елемент забезпечення її різноманітних потреб та підтримку сталого розвитку екосистем (табл. 1.19).

Таблиця 1.19. Тракткування поняття «природний капітал»

| <i>№ з/п</i> | <i>Автор</i> | <i>Визначення</i> |
|--------------|---|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| 1 | Н.В. Багров ²⁰⁵ | це сукупність тіл та властивостей природних або антропізованих систем, які здатні створювати нові цінності (додану вартість, природну ренту) або модифікувати наявні ресурси, надаючи їм додаткової споживчої вартості |
| 2 | С.Н. Бобилев, В.М. Захаров ²⁰⁶ | економічна категорія, що представляє абіотичні (мінеральна сировина) і біотичні (рослини, тварини, мікроорганізми і ін.) компоненти біосфери, які розглядаються як засоби глобального виробництва кисню, фільтрації води, захисту ґрунтів від ерозії та ін. |
| 3 | І.М.Бобух ²⁰⁷ | запас природних виробничих ресурсів, якими наділене суспільство: усі запаси в «природних коморах», які можуть використовуватися у виробничих цілях, включаючи ґрунт, воду, повітря, корисні копалини |
| 4 | Б.В. Буркинський, В.Ф. Горячук ²⁰⁸ | 1) частину природних ресурсів, яка перебуває у власності економічних одиниць країни і використовуються з метою створення доданої вартості. Таке визначення відповідає класичному визначенню капіталу як вартості, яка створює додану вартість; 2) тотожне поняттю «природні ресурси». При цьому природний капітал складається з «активної» частини природних ресурсів, яка забезпечує створення доданої вартості, та «пасивної» частини, яка потенційно може бути використана для цих цілей |

²⁰³ Воробьева Т. В., Крючков Е. Н., Дебелова Н. Н., Завьялова Е. Н., Самойлюк И. К. Природный капитал в экономике // Известия Томского политехнического университета. Инжиниринг георесурсов. 2009. Т. 315. № 6. С. 13-18.

²⁰⁴ Кривень О. В. Еволюція поняття «природний капітал» // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка та менеджмент». 2004. Вип. 3-4 (13-14). С. 208-214.

²⁰⁵ Багров Н. В. Устойчиво-ноосферное развитие региона // Проблемы. Решения. Симферополь, 2010. 207 с.

²⁰⁶ Бобылев С.Н. Захаров В.М. Экосистемные услуги и экономика. М.: ООО «Типография ЛЕВКО», Институт устойчивого развития, Центр экологической политики России, 2009. 72 с.

²⁰⁷ Бобух І.М. Пропорції та перспективи формування національного багатства України: монографія. Ін-т екон. та прогнозув. К., 2010. 372 с.

²⁰⁸ Буркинський Б. В., Горячук В. Ф. Оцінка природного капіталу регіонів України як умова формування зеленої економіки // Економічні інновації. 2013. Вип. 52. С. 9-20.

| 1 | 2 | 3 |
|----|---|---|
| 5 | О. Веклич, Т. Яхєєва ²⁰⁹ | як фонд, що продукує природні блага та екологічні послуги (приміром, асиміляція викидів і скидів, регулювання водного стоку, запобігання ерозії ґрунтів тощо), додаючи, що виконувати такі функції можуть лише цілісні, непорушені, повноцінні, структурно різноманітні екосистеми, як і є важливою складовою природного капіталу |
| 6 | Л.С. Гринів ²¹⁰ | запас природно-ресурсного потенціалу біогеоценозу (наземної екосистеми), що забезпечує потік і економічних, і екологічних благ, оскільки, на відміну від інших видів капіталу, природний капітал здійснює подвійну функцію: бере участь у виконанні економікою виробничої функції; забезпечує відтворення природи через обмінні процеси енергію і речовиною в межах локальної території |
| 7 | Д.А. Дарбалаєва ²¹¹ | це тільки частина природних ресурсів, фактично залучена в господарський оборот, що є економічним активом в процесі суспільного відтворення і відповідна його ознаками |
| 8 | І.П. Деревяго ²¹² | сукупність природних ресурсів, які можуть здійснювати внесок у збільшення національного багатства протягом тривалого періоду часу, і у відтворенні яких існує об'єктивна необхідність |
| 9 | Т.В. Заплітна ²¹³ | сукупність «природних активів», які надають суспільству ресурси (природні, мінеральні, енергетичні, водні, біологічні, ґрунти та ін.) та екологічні послуги, використання яких призводить до отримання економічних і соціальних вигід виробництва та суспільства в цілому |
| 10 | В.А.Каменецький, В.П. Патрикєєв ²¹⁴ | це різні природні ресурси енергетичного характеру, включаючи сонячну та інші види енергії, земля, вода та атмосфера, як фактори життєзабезпечення існуючого тваринного та рослинного світу |

²⁰⁹ Веклич О., Яхєєва Т. Урахування природного капіталу як базового компонента економічного розвитку України // Економіка України. 2004. №12. С. 75-80.

²¹⁰ Гринів Л.С. Економічні функції природного капіталу // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Випуск 7. Львів: Коопосвіта, 2000. С. 227-232.

²¹¹ Дарбалаєва Д.А. Сущность и место природного капитала в эколого-экономической системе // ЭТАП. 2014. №4. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-i-mesto-prirodnogo-kapitala-v-ekologo-ekonomicheskoy-sisteme>

²¹² Деревяго И.П. Анализ воспроизводственных процессов в системе устойчивого развития // Проблемы современной экономики, 2008. № 2(26) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.m-ecconomy.ru/art.php?nArtId=1934>.

²¹³ Заплітна Т. В. Вартісна оцінка природного капіталу в ринковій економіці // Вчені записки : зб. наук. пр., ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ : КНЕУ, 2014. Вип. 16. С. 20-23.

²¹⁴ Каменецкий В.А., Патрикєєв В.П. Капитал (от простого к сложному). М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2006. 583 с.

| 1 | 2 | 3 |
|----|--|--|
| 11 | О.В. Кривень ²¹⁵ | сукупність наземних екологічних систем (екосистем) і є вихідним капітальним активом (запасом природних ресурсів), з якого ресурси залучаються в господарський оборот (потік ресурсів, похідний актив) і нарівні з іншими активами (традиційним фізичним капіталом) беруть уже безпосередню участь у виробництві |
| 12 | Ю.Л. Мазуров, А.А. Пакіна ²¹⁶ | запаси / активи природного середовища, що дають потік цінних товарів і послуг в майбутньому |
| 13 | М.А. Невська, В.Л. Трушевський ²¹⁷ | запаси/активи природного середовища, які дають потік цінних природних товарів і послуг у сьогоденні та майбутньому |
| 14 | Ю. Стельмашук ²¹⁸ | природно-ресурсний запас наземних екосистем, природні умови (сонячну радіацію, опади, суму активних температур), з яких формуються безперервні потоки життєвих благ для соціуму та екологічних благ для довкілля. |
| 15 | С.К. Харічков ²¹⁹ | сукупність природних ресурсів, які використовуються або можуть бути використані при виробництві товарів. На його думку природний капітал це запас активів природного середовища, які забезпечують потік цінних товарів та послуг у майбутньому. Цей потік є «природним доходом», а то що його забезпечує – «природним капіталом» |
| 16 | Р.І. Хільчевська, П.І. Сафонов ²²⁰ | це земля, атмосфера з її компонентами, флора і фауна – все те, що разом узятє формує основу всіх екосистем, ценозів та біогеоценозів |
| 17 | Фахівці Світового банку ²²¹ | запас природних виробничих ресурсів, якими наділене суспільство: усі запаси в природних коморах", які можуть використовуватися у виробничих цілях, включаючи ґрунт, воду, повітря, корисні копалини |

²¹⁵ Кривень О.В. Природний капітал в системі формування екологічно збалансованої економіки: Автореф. дис... канд. екон. наук / Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2005. 21 с.

²¹⁶ Мазуров Ю.Л., Пакіна А.А. Экономика и управление природо- использованием. М.: МГУ, 2003. С. 37-42.

²¹⁷ Невская М.А., Трушевский В.Л. Современные научные подходы к исследованию природно-ресурсного потенциала // Сборник научных статей «Проблемы системной модернизации экономики России: социально-политический, финансово-экономический и экологический аспекты». СПб.: НОУ ВПО Институт бизнеса и права. 2010. № 9. С. 438-443.

²¹⁸ Стельмашук Ю. Сутність і значення природного капіталу [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.stelmaschuk.info/archive-internet-conference/52-conferencia-20-09-2012/323-2012-09-30-13-58-47.html>

²¹⁹ Харічков С.К. Природный капитал как фактор устойчивого развития // Nowoczesnosc ponowoczesnosc. Spoleczenstwo obywatelskie w europie srodkowej I wschodniej. Lublin. KUL. 2007. V2. С. 421- 425.

²²⁰ Хильчевская Р.И., Сафонов П.И. Проблемы устойчивого развития и экологической экономики и их решение в России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.ulb.ac.be/ceese/STAFF/safonov/HIL-SAF.html>.

²²¹ Краткий словарь терминов / Всемирный банк. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.worldbank.org/depweb/beyond/mirrosg/glossary.html>.

| 1 | 2 | 3 |
|----|--|---|
| 18 | М.Ю. Шлапак ²²² | комплекс природних ресурсів, залучених у систему суспільного відтворення, включаючи їх властивість надавати екосистемні послуги, що прямо або опосередковано продукує економічні, соціальні та екологічні вигоди та підтримує сталий розвиток екосистем |
| 19 | Х.Е. Дейлі ²²³ | запас природних ресурсів або екологічних активів, здатних забезпечити потік корисних товарів і послуг, в даний час і в майбутньому |
| 20 | Фахівці Британської організації «Форум майбутнього» ²²⁴ | запас природних ресурсів, які ділиться на дві категорії: поновлювані (дерева, рослини, риба, вода) і невідновлювані (корисні копалини) |

Для вимог інтегрованої звітності пропонуємо під природним капіталом розуміти сукупність природних ресурсів та екологічних активів, які залучаються суб'єктом господарювання в виробничий цикл для реалізації бізнес-моделі та підтримки біологічного різноманіття в процесі господарської діяльності.

Проведений історико-ретроспективний та понятійно-термінологічний аналіз теорії капіталів доводить їх визначальне значення для реалізації бізнес-моделі суб'єкта господарювання та розкриває їх внесок в процес створення додаткової вартості в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Уточнений економічний зміст різних видів капіталів забезпечить розкриття в інтегрованому звіті достовірної інформації про використання і перетворення різних видів капіталу в їх взаємозв'язку і взаємозалежності, дозволить визначити вартість бізнес-моделі суб'єкта господарювання та надавати постачальникам фінансового капіталу інформацію про те як новостворена вартість відшкодовує використаний капітал та як відновлюються або частково поглинаються окремі види капіталу в процесі створення додаткової вартості. Крім того, уточнення економічного змісту різних видів капіталу організації створить умови для адекватного прогнозування необхідних обсягів окремих видів капіталу для забезпечення сталого розвитку бізнес-моделі суб'єкта господарювання. Для ідентифікації та визначення диспозиції фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів в бізнес-моделі суб'єкта господарювання пропонуємо при розкритті інформації в інтегрованому звіті використовувати розроблену концептуальну модель диспозиції капіталів в бізнес-моделі за ланцюгом створення додаткової вартості суб'єктом господарювання (рис. 1.10).

²²² Шлапак М. Ю. Природний капітал в системі національних рахунків України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.06. К., 2013. 19 с.

²²³ Daly H.E. The Economics of the Steady State // Amer. Econ. Rev. 1974. Vol. 64, №. 2. P. 15-21.

²²⁴ The Guidebook: a guide to using green purchasing in your business. [Electronic resource]. Access mode: <http://www.cannybuyer.com/guidebook/capital-model.shtml>.

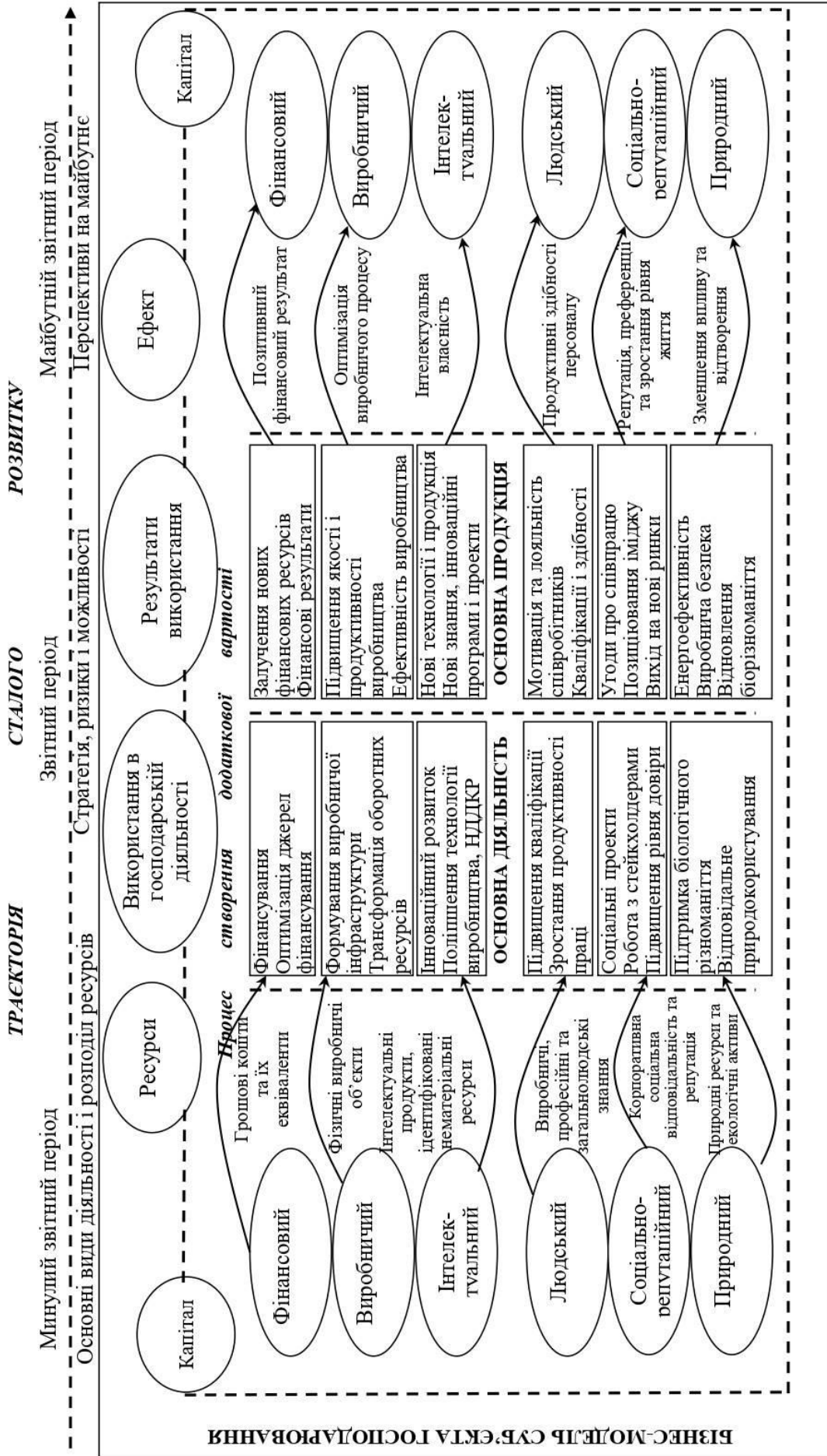


Рис. 1.10. Концептуальна модель диспозиції капіталів в інтегрованому звіті

Якість бізнес-моделі суб'єкта господарювання є одним з визначальних чинників обґрунтованого використання різних видів капіталу, що є основою безперервності та ефективності його діяльності та фундаментом сталого розвитку в цілому. Збалансована бізнес-модель здатна допомогти у вирішенні більшості завдань управління фінансовим, виробничим, інтелектуальним, людським, соціально-репутаційним та природним капіталами.

**Муравський В.В., д.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Муравський В.В.,
викладач кафедри економічної кібернетики та інформатики
Тернопільський національний економічний університет**

1.5. ЕЛЕКТРОННА ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ: ВІЗУАЛІЗАЦІЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЯ

Інтегрована звітність в сучасному інформаційному суспільстві є символом відкритості суб'єкта господарювання. Інформування стейхолдерів про різносторонні аспекти функціонування сприяє формуванню позитивного суспільного іміджу підприємств. Доступ до інтегрованої звітності громадян, громадських та контролюючих інституцій інформаційно наближує їх до суб'єкта господарювання. Інтеграція фінансової та нефінансової інформації в обліковій звітності створює унікальне інформаційне середовище, в якому виявляють інтерес усі учасники звітного процесу. Формування інтегрованих звітів є складовою демократизації економічних процесів та гуманізації виробничо-технологічних, соціально-екологічних перетворень на підприємстві.

1. Інформаційні та організаційні передумови формування електронної інтегрованої звітності.

Майбутнє інтеграції обліку на підприємстві асоціюється з розвитком Інтернет-технологій, які дають змогу ефективно поєднувати інформацію, її візуально відображати та передавати на значну територіальну відстань. Враховуючи дедалі зростаючу роль Інтернет-сервісів опрацювання інформації, перспективним прогнозується напрям розміщення інтегрованої звітності у глобальній мережі з наданням диверсифікованого доступу різним групам користувачів. Оприлюднення звітності в мережі Інтернет забезпечить її відкритість, всюдоступність та оперативність надходження до кінцевих користувачів. Значних змін зазнають алгоритми одержання та обробки звітної інформації. Зокрема, на думку С. В. Івахненкова, оприлюднення звітів у мережі Інтернет вплине на методи проведення аудиторських перевірок, аудитор, не виїжджаючи на підприємство, здійснюватиме перевірку звітності через порівняння поданого підприємством електронного звіту зі зразками та моделями, які він має можливість застосовувати в режимі реального часу²²⁵.

Інтеграція звітності з відображенням у мережі Інтернет є запорукою формування нової відкритої глобальної економіки, в основі якої – принципи відповідальності бізнесу перед працівниками, державою, суспільством і соціальними інституціями. Відкритість економіки ґрунтується на вільному

²²⁵ Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. К. : Знання-Прес, 2003. 349 с., с.182

доступі громадськості до всіх показників діяльності підприємства, що унеможлиблює фінансові махінації, корупційні схеми одержання неправомірної вигоди та завдання екологічної чи соціальної шкоди суспільству.

В потребі підготовки і опублікування інтегрованої звітності зацікавлені великі підприємства і корпорації для демонстрації позаекономічної діяльності. Керівництво суб'єктів господарювання, усвідомивши дієвість комунікацій з контрагентами, працівниками, суспільними і громадськими інституціями, активно вивчає іноземний досвід підготовки інтегрованої звітності. Європейською комісією, як вищим органом виконавчої влади Європейського Союзу, встановлено перелік вимог до компаній щодо обов'язкового розкриття інформації про вплив господарської діяльності на забруднення навколишнього середовища; соціальний захист працівників та населення на території базування підприємства; дотримання людських прав та антикорупційні заходи бізнесу²²⁶. По суті, інтегровані звіти адресуються великому колу зовнішніх користувачів. Звітність – це комунікаційний канал прямого інформування про різні аспекти функціонування суб'єктів господарювання. Сучасні звітні документи готуються за інтеграційним принципом з метою акумулювання максимальної кількості корисної інформації для користувачів. Таким чином, інтегрована звітність об'єднує різні інституції, державні органи, комерційні організації, громадян, соціальні об'єднання, тобто користувачів з діаметрально різними інформаційними очікуваннями в спільному інтересі до діяльності суб'єктів господарювання. Міжнародним стандартом інтегрованої звітності визначено її такі основні завдання:

- підвищення якості облікової інформації, яка надається постачальникам фінансового капіталу для забезпечення продуктивного розподілу фінансових і виробничих засобів;

- забезпечення якості підготовки корпоративної звітності, що поєднує різні напрямки звітності та надає інформацію про повний набір чинників, що істотно впливають на здатність організації створювати цінність для компанії;

- посилення підзвітності та відповідальності у використанні широкого набору капіталів (фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного) і забезпечення їхнього взаємозв'язку;

- підтримання інтегрованого мислення для ефективного управління в коротко-, середньо- і довготерміновому періодах²²⁷.

Міжнародні корпорації розпочали готувати перші інтегровані звіти в 2000 р., а у 2010 р. створено перший регулятивний та іміджевий орган – Міжнародну раду з інтегрованої звітності, в 2011 р. – Раду з облікових стандартів зі стійкого розвитку, що є інституцією з регламентації обліку,

²²⁶ Passant F. What investor expect from non-financial reporting? / F. Passant, G. Hewitt. ACCA, 2013. 12 p., p. 5-6

²²⁷ Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності [Електронний ресурс]. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата звернення: 21.12.2017).

спрямованого на підготовку об'єднаних звітів²²⁸. Хоча згадані інституції функціонують доволі давно, ще досі не завершено створення чітких стандартів із підготовки та формування нефінансової звітності за прикладом фінансових звітів.

Причину недостатнього рівня регламентованості нефінансової звітності пояснюють Р. Екклз та Дж. Серафейм, які вказують на наявність часового відставання підготовки нефінансових звітів від фінансових. Цінність нефінансової звітності також втрачається через відсутність у ній інформації про комплексну бізнес-модель підприємства²²⁹. Як наслідок, використання лише нефінансової звітності позбавляє її користувачів комплексної інформаційної моделі діяльності підприємства, що зумовлює актуалізацію принципу інтегрованості в підготовці звітної інформації.

Поєднання у звітності фінансової та нефінансової інформації перетворює сучасну облікову систему на комплексний інтегрований механізм звітування про соціально-економічні процеси, які відбуваються на мікрорівні. В Україні велика кількість підприємств готують різнопланові інтегровані звіти^{230 231 232}. Наприклад, інтегрований звіт холдингу структурований за такими напрямками: про Групу «ДТЕК»; ключові події 2017 р.; місія, бачення, цінності; стратегія розвитку Групи «ДТЕК» до 2030 р.; топ-менеджмент Групи ДТЕК; Макроекономічні показники України 2017 р.; ринок вугілля; виробнича діяльність; інвестиційні проекти; аналіз фінансових результатів; корпоративне управління; комплексна і корпоративна етика; дивідендна політика; сталий розвиток; суспільство; працівники; охорона праці, промислова безпека та охорона здоров'я; охорона довкілля; стала енергетика.

Використання фінансових, соціальних, природних, людських, інтелектуальних та інформаційних ресурсів зумовлює зростання вартості підприємства і створення нової «цінності», що потрібно відобразити в інтегрованій звітності. Поняття «цінності» запозичене з іноземної фінансової термінології й означає вияв позитивних зрушень або зменшення (усунення) негативних явищ у суспільстві та економіці за ініціалізації діяльності підприємства²³³. Цінність доцільно розглядати з позиції трьох рівнів:

– зовнішня цінність – зростання вартості підприємства чи його акцій на ринку;

– внутрішня цінність – користь діяльності підприємства для фінансово зацікавлених осіб (працівників, покупців, інвесторів);

²²⁸ Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні : моногр. / П. О. Куцик. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2017. 408 с., с. 50

²²⁹ Busco C. Redefining Corporate. Accountability through. Integrated. Reporting / Cristiano Busco, Mark L. Frigo, Paolo Quattrone, Angelo Riccaboni // Strategic finance. 2013. Pp. 33–41., p. 34

²³⁰ Метінвест річний звіт 2017 [Електронний ресурс]. URL : <https://www.metinvestholding.com/ua/investors/reports>.

²³¹ Сталий розвиток корпорації «Оболонь». Офіційний звіт [Електронний ресурс]. URL : <http://report.obolon.ua/ua>.

²³² Coca-Cola HBC 2017 Integrated Annual Report [Електронний ресурс]. URL: https://coca-colahellenic.com/media/3046/coc122_cch-iar-2017_final-web-ready-pdf_180315.pdf (Last accessed: 19.10.2018).

²³³ Integrated Reporting. The future of corporate reporting. PricewaterhouseCoopers, 2017. 96 p.

– загальна цінність – зміна рівня життя суспільства²³⁴.

Як підсумок, кількість користувачів об'єднаних звітів зростає швидкими темпами за рахунок приросту осіб, яких цікавить вплив соціальної, екологічної, інноваційної й іншої діяльності підприємства на його поточний і майбутній фінансовий стан. Як зазначають з цього приводу представники компанії «KPMG», формування прогнозних показників у складі інтегрованої звітності дає змогу подолати існуючий інформаційний розрив між обліковою звітністю та запитами менеджменту²³⁵.

Здатність інтегрованого звіту до нагромодження та деталізації облікової інформації за різні часові інтервали перетворює звітність у механізм стратегічного планування. Наприклад, у французькій фінансовій групі «BNP Paribas» та їхній дочірній українській структурі «УкрСиббанк» (60 % акцій банку належить «BNP Paribas», решта 40 % – Європейському банку реконструкції та розвитку) для формування прогнозних показників грошових потоків його інтегрованої звітності розроблена спеціалізована автоматизована система, яка дозволяє формувати прогнози на кожні наступні 30 хвилин.

Таким чином, операції з прогнозування потреби банківських установ у грошових коштах, на які раніше було потрібно більше 40 робочих годин, виконуються за 10 годин²³⁶. Стратегічне спрямування єдиних звітів доводять дослідження Ц. Адамса, на думку якого об'єднана звітність надає цілісну, стратегічну адаптивну, суттєву й актуальну щодо різних часових вимірів інформацію, цінну для різних груп користувачів²³⁷. Найбільш повне визначення інтегрованого звіту пропонує Міжнародна рада з інтеграції звітності: це стислий виклад інформації про те, як стратегії компанії, управління нею, її діяльність щодо впливу внутрішнього та зовнішнього середовищ сприяли формуванню цінності компанії²³⁸.

Поєднання фінансової та нефінансової інформації в інтегрованих звітах має значні переваги для об'єданого обліку: залучення значної кількості зацікавлених користувачів звітної інформації; забезпечення прозорості та достовірності соціально-економічних процесів на підприємстві; управління ризиками діяльності суб'єкта господарювання; поліпшення взаємовідносин з контрагентами, учасниками, інвесторами тощо.

Як наголошують М. В. Корягін і П. О. Куцик, інтегрована звітність є результатом еволюції облікової системи у напрямку забезпечення зростаючих

²³⁴ Oshika T. Created Value as Sustainability KPIs for Integrated Reporting / T. Oshika, C. Saka // Social Responsibility Journal. 2016. Vol. 13, Issue: 3. Pp. 625–642, p. 631.

²³⁵ Integrated Reporting: Addressing the reporting gap. March 2018 [Електронний ресурс]. URL: www.kpmg.com/...reporting/...reporting/...addressing-the-reporting-gap.pdf (Last accessed: 08.11.2018).

²³⁶ Open Innovation with BNP Paribas Plug and Play [Електронний ресурс]. URL: <https://group.bnpparibas/en/news/open-innovation-bnp-paribas-plug-play> (Last accessed: 14.09.2018).

²³⁷ Adams C. A. The international integrated reporting council: a call to action / C. A. Adams // Critical Perspectives on Accounting. 2015. №27. Pp. 23–28, p. 24

²³⁸ Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності [Електронний ресурс]. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата звернення: 21.12.2017).

вимог користувачів та відображає накопичений досвід корпоративного звітування за відсутності централізованого регулювання методики формування і подання звітів²³⁹. Рівень інтегрованості звітності визначає керівництво підприємства або користувачі звітної інформації. Найпростішим варіантом є санкціоноване додавання додаткових деталізуючих рядків, які, на думку менеджменту підприємства, мають істотне значення для одержувачів звітної інформації. Через мережу Інтернет на основі системи розподіленого доступу інтегрована звітність може подаватися в різні державні інституції.

Складнішим варіантом інтеграції звітності є поєднання фінансової інформації з нефінансовою з додаванням графічних і табличних елементів. Інтегрована звітність, сформована на основі відображення усієї неструктурованої інформації про виробничу, соціальну, екологічну, інноваційну діяльність, стає занадто громіздкою, складною і широко орієнтованою для вузькоспеціалізованих облікових та управлінських фахівців. Основне зауваження до такої гіперболізованої інтегрованої звітності – її ускладнене комунікаційне сприйняття обліковими та управлінськими фахівцями.

На думку Л. О. Лоханової, невирішеними є також проблеми методики формування інтегрованого звіту, його змісту та структури, інтеграції процесу формування єдиної звітності в звітний процес підприємства²⁴⁰. Доповнює дослідження інформаційних і комунікаційних бар'єрів інтеграції звітності К. В. Безверхий, який наголошує на необхідності забезпечення суттєвості звітної інформації, балансу між відображенням необхідних і надмірних показників в об'єднаних звітах²⁴¹.

Подолання більшості перешкод інтеграції звітності передбачає застосування сучасних комп'ютерно-комунікаційних технологій в обліку. Відкритість, всюдоступність, системність, демократичність і гуманізм інтегрованої звітності в умовах розвитку сучасних комунікаційних технологій співпадає з принципами функціонування мережі Інтернет. Розміщення облікової інформації в глобальній мережі підсилює позитивний синергетичний ефект від формування об'єднаних звітних документів. В умовах застосування комп'ютерно-комунікаційних технологій реалізується комунікаційна зручність в одержанні, ознайомленні та опрацюванні показників звітності через використання інтерактивних діалогових форм, графічного інтерфейсу, дозованої подачі інформації, що сприяє максимальному сприйняттю обліковими й управлінськими фахівцями звітної інформації.

²³⁹ Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : моногр. / М. В. Корягін, П.О. Куцик. К.: Інтерсервіс, 2016. 276 с., с. 162.

²⁴⁰ Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : моногр. / Н.О. Лоханова. Херсон : Грінь Д. С., 2012. 400 с., с. 307.

²⁴¹ Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. 2014. №3(65). С. 9–14, с. 14.

Ергономічність звітних документів, розміщених в мережі Інтернет, сприяє опрацюванню облікової інформації особами без спеціальних економічних знань. Інтернет-звітність є унікальним комунікаційним майданчиком, що поєднує генераторів облікової інформації з її користувачами. Електронні комунікації забезпечують ефективне структурування звітної інформації, надійний розподіл між користувачами відповідно до інформаційних потреб і доступ до звітності через глобальну мережу Інтернет.

2. Структурування та візуалізація електронної інтегрованої звітності.

З метою синхронного інформування зовнішніх і внутрішніх користувачів про діяльність підприємства інтегрована звітність має містити значну кількість деталізуючих рядків, пояснювальних коментарів, таблиць та графічних елементів. На даний час бухгалтерський фінансовий облік і звітність значною мірою стандартизовані, відтак, регламентована звітність не здатна забезпечити інформаційні потреби всіх користувачів інформації, що потребує часткової дерегламентації звітних документів. Як підсумок, виникає дилема про правомірність самостійного додавання інформаційних об'єктів у звітні форми.

Нормативними документами не заборонено вносити доповнення у вигляді деталізуючих рядків до фінансової звітності. Для узгодження показників фінансової звітності за національними положеннями та міжнародними стандартами 5 жовтня 2017 р. до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» введено поняття «таксономія». Таксономія – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які обов'язково мають міститися у звітних формах для відповідності міжнародній практиці обліку²⁴². За національним законодавством інформація про діяльність підприємства має бути повністю розкритою, а отже, обов'язково має бути відображена у фінансових звітах або додатках. Якщо підприємства зобов'язані відображати інформацію, щодо якої не передбачено окремих рядків у затверджених формах, то вони змушені додавати у фінансові звіти додаткові рядки самостійно.

У випадках, коли об'єднані звітні форми мають містити значний обсяг різнопланових даних, Г. П. Журавель та П. Я. Хомин застерігають від бажання надмірної інформаційної деталізації звітності. На їхню думку, можуть порушуватися співвідношення критеріїв доцільності та економічності інформаційного наповнення звітності²⁴³. Традиційні паперові та електронні звітні документи при додаванні значної кількості деталізуючих компонентів можуть зазнати значного інформаційного перевантаження. Необхідно додатково враховувати конфіденційність управлінської звітності, що не дає

²⁴² Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг: Закон України №1724-VIII від 03.11.2016 р. [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1724-19> (дата звернення: 28.02.2018).

²⁴³ Журавель Г. П. Теорії бухгалтерського обліку: студії : монографія / Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. Тернопіль : Екон. думка, 2008. 400 с., с. 332.

підстав для її оприлюднення. Чим вищий рівень користувача інформації в ієрархії управління, тим до більшої комерційної таємниці він має доступ. Ієрархічність передбачає розподілений доступ до інформації в інтегрованій звітності. Кожному працівнику підприємства необхідно демонструвати звітну інформацію відповідно до права доступу до комерційної таємниці та інформаційних інтересів і потреб.

Для вирішення проблем інформаційної переваженості та розподіленості звітної інформації між користувачами різних ієрархічних груп управління передбачається формування інтегрованої звітності з використанням технології гіпертексту та її публікації у мережі Інтернет. Оприлюднювати у мережі Інтернет облікову інформацію доцільно спочатку за регламентованою формою фінансової звітності, показники якої не містять комерційної таємниці. При ідентифікації користувача облікової інформації за особистим паролем і цифровим підписом відкривається доступ до додаткового обсягу інформації управлінського обліку. Після авторизації посадової особи чи інституції доцільно трансформувати фінансову звітність в інтегровану. Електронна інтегрована звітність адаптується до права доступу та місця в ієрархії управління зацікавленого користувача облікової інформації. Сучасні Інтернет-технології, доповнена та віртуальна реальність дають змогу трансформувати та візуалізувати облікову інформацію у довільній таксономії. Форма звітного документа може бути конвертована у певний таксономічний об'єкт, який відповідатиме потребам конкретного користувача.

Після верифікації права доступу до облікової інформації користувача буде надана можливість вибору варіанта старту роботи через: деталізацію інтегрованої звітності; узагальнення даних первинних документів; аналіз показників діяльності; графічний інтерфейс (рис. 1.11).

Гіпертекстова технологія відображення інформації дає змогу вільно змінювати варіант роботи з інтегрованою звітністю. Так, від опрацювання первинних документів можна одразу переходити до узагальнення даних, оперативного аналізу та відображення результатів у графічній формі. До кожного показника інтегрованої звітності доцільно демонструвати роз'яснення про спосіб розрахунку, вплив на фінансовий стан, змістове та функціональне значення для підприємства

Інформаційний супровід здійснюється через систему підказок. Додатково необхідно забезпечити функціонування чат-ботів, які в автоматичному режимі здатні здійснювати інструктування щодо опрацювання звітності у спеціально відведеному полі (рис. 1.12).

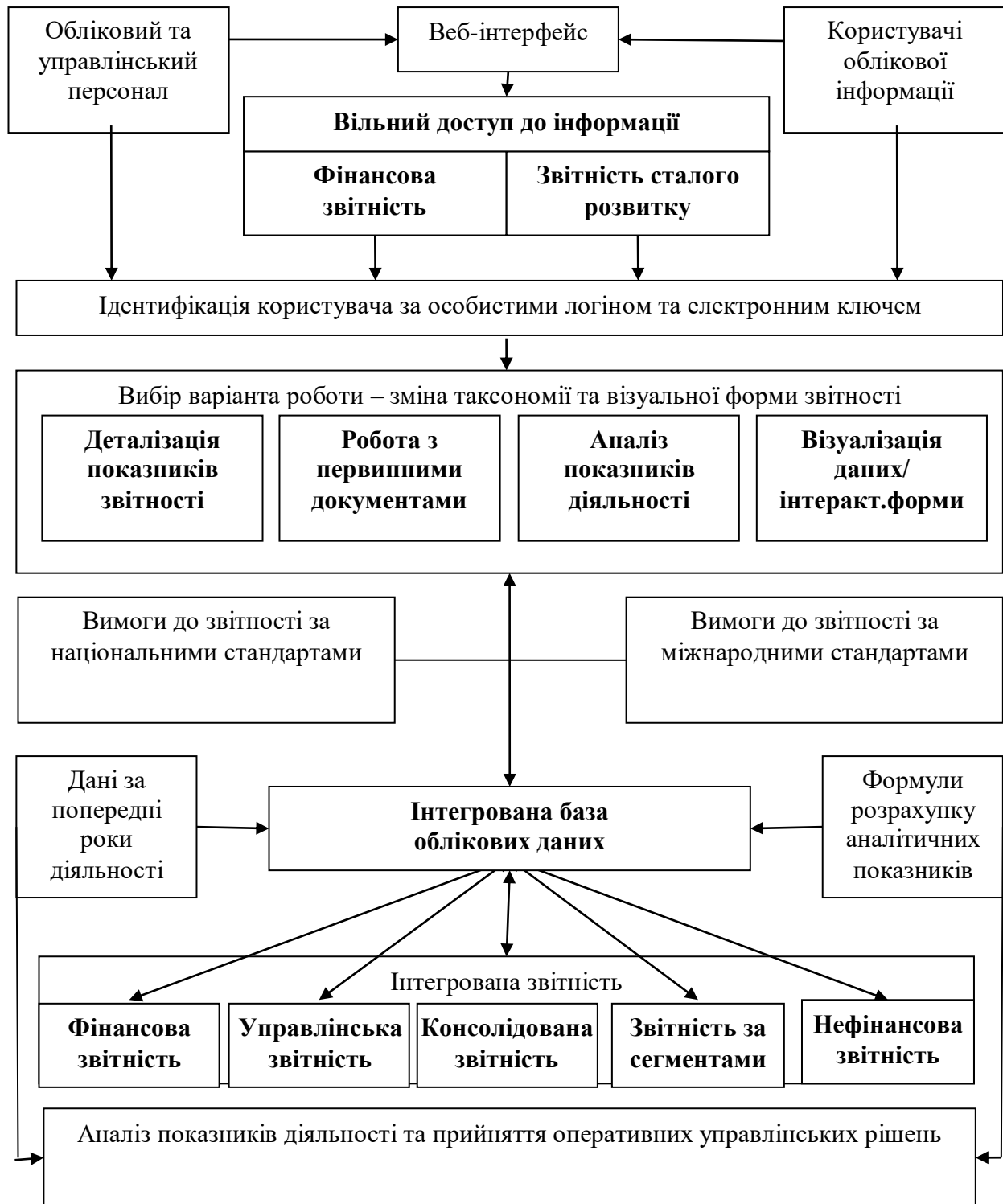


Рис. 1.11. Структура електронного інтегрованого звіту

Для застосування технології доповненої реальності всі цифрові та текстові дані можуть бути ефективно візуалізовані. Візуальні інтерактивні форми дають змогу спростити опрацювання облікової інформації користувачами, які не володіють спеціалізованими знаннями чи професійними навичками у сферах обліку, аналізу чи контролю. Забезпечується комунікаційна зручність доступу до системи обліку та простота інтерпретації облікової інформації всіма особами, які мають комерційний інтерес до суб'єкта господарювання.

Корпорація «МВВ»

Вільною для ознайомлення є фінансова звітність

[Відобразити фінансову звітність](#)

Для того, щоб отримати доступ до усієї обліково-аналітичної та підсумкової інформації, Вам необхідно пройти ідентифікацію особи

Введіть ваше прізвище, ім'я, по-батькові

Введіть ваш пароль

[Забули пароль?](#)

Виберіть розділ, який Вас цікавить

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан).

— **АКТИВ**

— I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ

— II. ОБОРОТНІ АКТИВИ

— III. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ ТА ГРУПИ ВИБУТТЯ

— **ПАСИВ**

— I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

— II. ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

— III. ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

— IV. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПОВ'ЯЗАНІ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

— V. ДОВГОСТРОКОВІ АКТИВА УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ ТА ГРУПИ ВИБУТТЯ

2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

3. Звіт про рух грошових коштів.

4. Звіт про власний капітал.

5. Примітки до річної фінансової звітності

6. Звітність за сегментами

Консолідована звітність

Аналіз показників звітності

Інше

БАЛАНС (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2017 року (тис. грн.)

| Актив | Код рядка | На початок звітного періоду | На кінець звітного періоду | Чат Бухгалтер | Х |
|---|-----------|-----------------------------|----------------------------|-------------------------|--|
| I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ | | | | | |
| Нематеріальні активи | 1000 | 194 | 194 | ИР (гость) 18:36 | Ирина (гость) Привіт, підкажіть Первинні документи з обліку зобов'язань |
| первісна вартість | 1001 | 259 | 259 | | |
| накопичена амортизація | 1002 | 65 | 65 | ОЛ (гость) 18:52 | Оленка (гость) добрий вечір, колеги, підкажіть в який рядок балансу ставити податок на прибуток (з стор 2300 звіту про фін результату) |
| Незавершені капітальні інвестиції | 1005 | 1003 | 1198 | | |
| Основні засоби | 1010 | 4213012 | 4491068 | ЛЕ (гость) 18:57 | Лена (гость) Цех здійснює виготовлення молочної продукції. Знаходиться за адресою: м.Тернопіль, вул. Лозовецька буд.11. Загальна площа - 3566 квадратних метри. |
| — Земельні ділянки | | | | | |
| — Будинки і споруди | | | | | |
| — Адміністративний корпус | | | | | |
| — ВІРОВНИЧНИЙ ПЕХ ЛА | | | | | |
| Первісна вартість | | 1225645 | 1185468 | | |
| Первісна вартість | | 14648478 | 15615278 | | |
| Знос | | | | | |
| Знос обраного об'єкта | 1012 | 6900 | 40177 | | |
| Інвестиційна нерухомість | 1015 | - | - | | |
| Первісна вартість інвестиційної нерухомості | 1016 | - | - | | |
| Знос інвестиційної нерухомості | 1017 | - | - | | |
| Довгострокові біологічні активи | 1020 | - | - | | |
| Первісна вартість довгострокових біологічних активів | 1021 | - | - | ИР (гость) 19:27 | Ирина (гость) Ирина, Первинні документи починаються з договором з контрагентом потім рахунок, платіжне доручення, виписка банку про оплату, видатковим накладна, податкова (якщо платник ПДВ) |
| Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів | 1022 | - | - | | |

Рис. 1.12. Макет початку роботи з інтегрованою звітністю через деталізацію показників Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Узагальнення чи деталізація облікової інформації реалізується завдяки властивій гіпертексту можливості стискання та розгортання елементів тексту. Через розгортання показників фінансової звітності доступна деталізована інформація про активи, зобов'язання та капітал підприємства. Зокрема, можна переглянути детальну структуру та склад оборотних активів підприємства до кожної одиниці товарно-матеріальних цінностей, що обліковується на складі суб'єкта господарювання (рис. 1.13).

Для кожної господарської операції, що вплинула на кінцевий показник діяльності, можна вивести пов'язаний первинний документ. Таким чином, почергова деталізація інтегрованої звітності дає змогу розгорнути облікову інформацію до початкового елемента, яким є первинна документація. Як доводять А. Брайттон та К. Вотерстоун, при роботі із електронними звітами користувачі мають змогу через гіпертекстові посилання ознайомитися з електронними первинними документами, які будуть за потреби відновлені із бази даних²⁴⁴. Отже, через гіпертекстовий документ стає доступною історія всіх процедур обробки інформації.

Можливе опрацювання облікових даних і у зворотному порядку за рахунок адитивного акумулювання інформації від первинних документів до звітних. Компресія інформації відбувається традиційно через сумування даних із первинних документів у проміжні регістри обліку і аж до звітних документів. Після вибору конкретного первинного документа фахівцю з обліку й управління доцільно подавати перелік доступних звітних документів до формування.

Компресія облікової інформації також корисна в процесі формування консолідованої звітності. Традиційний підхід до консолідації передбачає послідовне сумування показників звітності дочірніх і материнської організаційних структур. Після консолідації інтегрований звіт втрачає значний рівень аналітичності. Натомість гіпертекстовий звітний документ, утворений через стискання інформації, дає змогу переглянути звітні показники до моменту консолідації та після неї в одній інтерактивній формі. У довільних розрізах можна порівнювати облікову інформацію за декількома дочірніми підприємствами одночасно з відображенням частки у загальному балансі. Аналогічно можна формувати інтегровану звітність за сегментами. Доцільно зіставляти облікову інформацію про різні види діяльності, інвестиційні об'єкти, види продукції.

Інтегровану облікову інформацію також слід відображати одночасно у формах за національними і міжнародними стандартами, що забезпечує стандартизацію та уніфікацію системи обліку (рис. 1.14).

²⁴⁴ Britton A. Financial accounting / Anne Britton, Chris Waterston. [Fifth edition]. Harlow, England : Prentice Hall, Pearson Education, 2010. 427 p., p.326.

Корпорація «МВВ»

Звіт про стан запасів ТМЦ на складах - наявність товарів станом на: 14:18 год. 12.12.2017

| Підказка: Обравши нижче доступний розділ Ви отримаєте деталізовану інформацію в необхідному розрізі та можливість подальших дій | |
|---|---------------------|
| Назва товару | Назва Кодифікація |
| 1 | Біфідобактерії сухі |
| 2 | Молоко 1 гагунку |

| № | Назва товару | Індивідуальний код | Кількість | Ціна, грн. | Сума, грн. |
|---|---------------------|--------------------|-----------|------------|------------|
| 1 | Біфідобактерії сухі | 48223456400 | 248 кг | 19,78 | 4904,20 |
| 2 | Молоко 1 гагунку | 48265497410 | 264 л. | 6,32 | 1668,48 |

- Звіт про заготовівельну діяльність.
- Звіт про збутову діяльність.
- Звіт про збутову діяльність менеджерів.
- Звіт про стан запасів ТМЦ на складах
- Звіт про можливість зміни цін на ТМЦ.
- Звіт про поіребу в ТМЦ.

Відомість обліку руху ТМЦ за асортиментом
→ Налюдаження

Підказка: Виберіть бажаний розділ для відображення первинних документів

| № | Дата надходження | Вид операції | Постачальних | Кількість | Ціна | Сума |
|---|------------------|-------------------|-------------------|-----------|-------|---------|
| 1 | 13.07.15.10.17 | Від постачальника | ТОВ «Молокія» | 54 кг. | 18,45 | 996,30 |
| 2 | 11:17 16.10.17 | Від постачальника | Тернопільконтитор | 220 кг. | 22,16 | 4875,20 |
| 3 | 09:55 22.11.17 | Від постачальника | ТОВ «Молокія» | 12 кг. | 19,41 | 232,92 |

Доступні первинні документи згідно обраного об'єкта:
Обраний об'єкт - Операція № 1.
Підказка: Оберіть бажаний № операції для відображення доступних первинних документів

Підказка: Формування первинного документа, пов'язаного з обраним об'єктом обліку

Корпорація «МВВ»
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 16450456
Типова форма № М-4
Затверджена наказом Міністерства України
21.06.1996 р. № 193

- Прибутковий ордер №28
- Акт приймання матеріалів № 2
- Рахунок-фактура №23
- Картка № 45 складського обліку.
- Матеріальний ярлик
- Роздрукувати документ

| № документа | Дата складання | Код виду операції | Склад | Код операції | Постачальник | Кореспондуючий рахунок | | Номер супровідного документа |
|-------------|----------------|-------------------|----------|---------------|--------------|------------------------|-----|------------------------------|
| | | | | | | Найменування | код | |
| №28 | 15.10.2017 | 254 | основний | ТОВ «Молокія» | 054 | 2012 | 042 | №23 |

| Матеріальні цінності | | Одиниця виміру | | Кількість | | Ціна | Сума | Номер паспорта | Порядковий номер запису за склад. картогекою |
|----------------------|-----------|----------------|--------------|----------------|---------------|-------|--------|----------------|--|
| Наймен. сорт.марк. | Номенк. № | Код | Найменування | За доку-ментом | Прийнято факт | | | | |
| Біфідобактерії | 254841 | 24 | кг. | 54 | 54 | 18,45 | 996,30 | | 56789-58 |

Рис. 1.13. Макет узагальнення даних з первинних документів в інтегрованій звітності

Підказка: оберіть мову формування та відображення звітності

- Українська
- Російська
- Польська
- Англійська

| Assets | | code | beg. | end |
|---|--|------|--------|--------|
| Allowance for doubtful receivables | | 1170 | | |
| Deferred credits (expenses) | | 1190 | 4240 | 460 |
| Total section II | | 1195 | 359369 | 350883 |
| III. NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE AND DISPOSAL GROUPS | | 1200 | | |
| TOTAL | | 1300 | 698925 | 393983 |

Виберіть розділ, який Вас цікавить:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан).
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).
3. Звіт про власний капітал.
4. Звіт про рух грошових коштів.
5. Примітки до річної фінансової звітності
6. Фінансова звітність за сегментами

Консолідована звітність

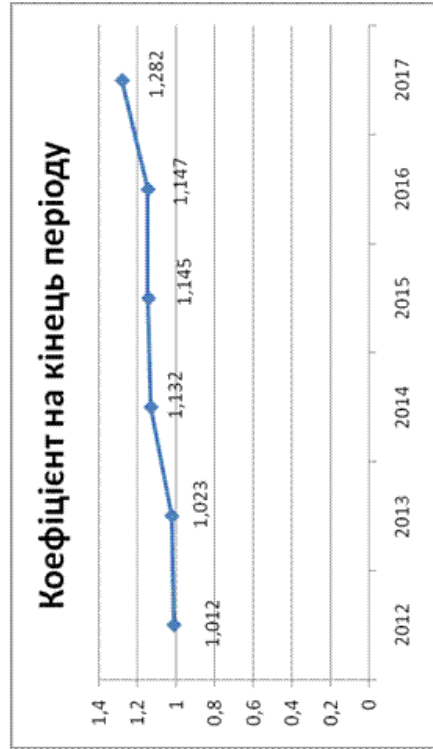
Аналіз показників звітності

- [Оцінка майнового стану.](#)
- [Оцінка та аналіз оборотності капіталу;](#)
- [Коефіцієнт оборотності активів](#)**
- [Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості](#)
- [Коефіцієнт оборотності запасів](#)
- [Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості](#)
- [Тривалість обороту.](#)
- [Оцінка прибутковості](#)
- [Оцінка та аналіз фінансової стійкості.](#)
- [Оцінка ліквідності об'єкта;](#)
- [Оцінка ділової та ринкової активності](#)

Коефіцієнт оборотності активів на 31.12.2017 р.

| | | |
|---|--|--|
| Розрахунок показника | Коб.акт = чистий дохід від реалізації продукції середньорічна вартість-активів | |
| Підказка: показник демонструє оборотність реалізації (вибуття) продукції у відповідності до середньорічної вартості активів | Коефіцієнт на початок періоду = 1,147 Коефіцієнт на кінець періоду = 1,282 | |

| Рік | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Коефіцієнт на кінець періоду | 1,012 | 1,023 | 1,132 | 1,145 | 1,147 | 1,282 |



Звітність підтверджена аудиторською компанією «Консульт»

Дізнатися більше про «Консульт»
Проглянути аудиторський висновок

Чат Бухгалтер

Оленка
добрий вечір, колеги, підкажіть в рядок балансу ставити податок на прибуток (з стор 2300 звіту про фінансові результати)

Рис. 1.14. Макет аналізу фінансових показників в інтегрованій звітності

Публікація інтегрованої звітності у мережі Інтернет забезпечує інтеграцію суб'єкта господарювання в міжнародну економічну систему і, як підсумок, формування глобального економічного простору. Система обліку кожного підприємства є частиною транснаціонального інформаційного середовища з вільноконвертованою та зрозумілою для всіх резидентів і нерезидентів обліковою інформацією, що міститься в гіпертекстових звітах.

Проблемним моментом в інтеграції звітності на підприємстві є часова відмінність формування звітної інформації за результатами бухгалтерського фінансового та управлінського обліку. Мінімальним терміном формування фінансової звітності є календарний місяць. Проте в управлінському обліку передбачено значно коротший часовий лаг між етапами збору та передання інформації. Інтегровану звітність доцільно формувати відповідно до потреб системи оперативного управління. Завдяки здатності гіпертексту до розгортання даних необхідно передбачити можливість формування інтегрованої звітності щоденно чи щогодинно з акумулюванням інформації за вільним часовим критерієм від кількох років до окремих годин. У підсумку інтегрована звітність втрачає часову прив'язаність, що визначає її ідеальним інструментом оперативного аналізу, управління та прогнозування діяльності.

В інтегрованій звітності доцільно передбачити можливість аналізу облікової інформації. Корисним для користувачів інформації є структурний і динамічний аналіз показників діяльності підприємства. Можна проглянути, яку частку певні активи становлять у загальному балансі підприємства тощо. Порівняння показників за різні періоди дає змогу відстежувати напрямок розвитку підприємства з побудовою прогнозних трендів, що корисно для стратегічного планування діяльності. Зіставлення фактичних показників з плановими уможливує здійснення контролю за ефективністю функціонування підприємства, окремих його підрозділів чи працівників. Усі аналітичні показники з роз'ясненням методики їхнього розрахунку та інформаційних джерел походження необхідно розміщувати в інтегрованому гіпертекстовому звіті. Структурування аналітичної інформації доцільно здійснювати в розрізі управлінських звітів, інформація з яких є джерелом для розрахунку аналітичних показників.

Інтегрована звітність може містити інтерактивні форми та графічні елементи: графіки, макети, схеми, діаграми, аудіо- та відеоінструкції тощо. Доцільно погодитися з думкою С. Г. Фалька про обов'язкову наявність в інтегрованій звітності трьох груп елементів: графіку (рисунок, схеми, діаграми), числа (числова характеристика фінансового-господарських процесів), текст (сміслові пояснення поданих показників та порядку аналітичних розрахунків)²⁴⁵.

Застосування динамічних інфографіків дає змогу ілюструвати вплив природоохоронної, соціальної, інноваційної та іншої діяльності на фінансовий стан підприємства. Інтегрована фінансова та нефінансова інформація в єдиному звіті краще сприймається крізь призму поступової деталізації (розкриття)

²⁴⁵ Фалько С. Г. Контроллинг для руководителей и специалистов / С. Г. Фалько. М. : Финансы и статистика, 2008. 272 с., с. 127.

показників функціонування суб'єкта господарювання в необхідних аналітичних розрізах (рис. 1.15).

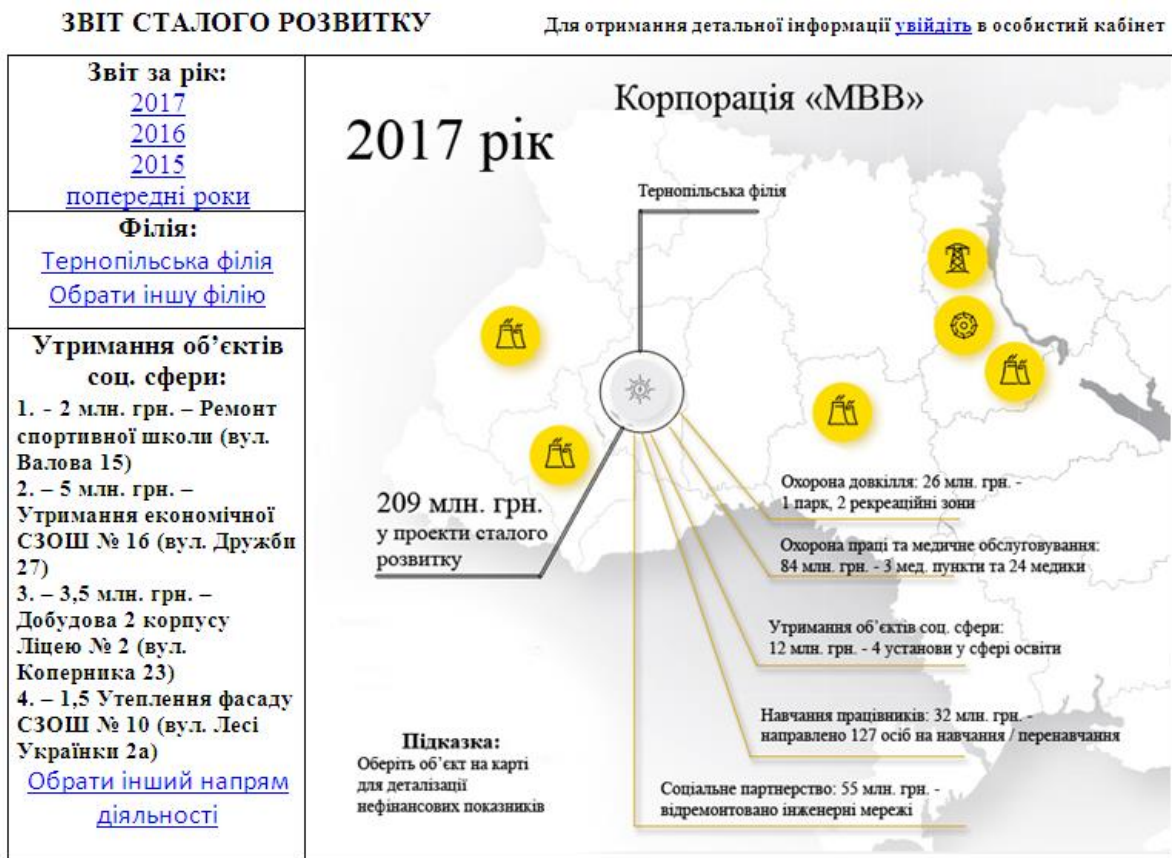
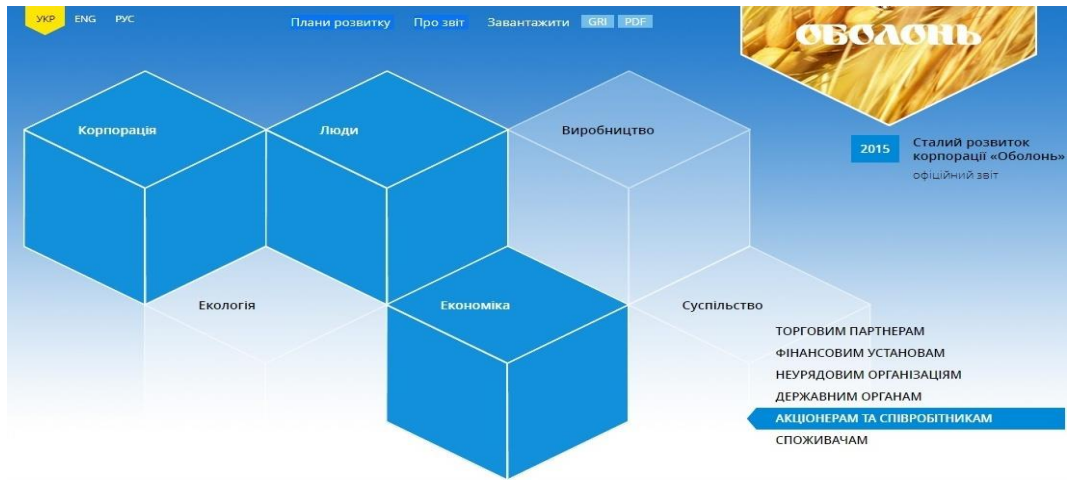


Рис. 1.15. Макет інтегрованої візуалізації фінансової та нефінансової інформації з використанням інфографіків

Найбільш ефективно та інформативно нефінансову звітність доцільно відображати з використанням інфографіків. Наприклад, при відображенні нефінансової інформації при формуванні інтегрованої звітності компанія Кока-Кола активно використовує інфографіки у візуальній формі пляшки газованого напою з метою відображення нефінансової інформації (рис. 6). Застосування загальновідомих логотипів або інших графічних форм, з якими пов'язана діяльність підприємства, дає змогу не лише краще візуалізувати нефінансову інформацію, але й формувати позитивний імідж у користувачів звітності. Кока-кола послідовно в усіх інтегрованих звітах використовує персоналізовані графічні елементи, які дають змогу легко ідентифікувати компанію та її діяльність.

Значну частину нефінансової інформації, яка відображає регіональні аспекти діяльності суб'єкта господарювання, логічно відображати у вигляді інтерактивної карти, як це продемонстровано на рис. 1.16. НАК «Нафтогаз Україна» ілюструє сферу добувної і транспортної діяльності у вигляді карти України з нафтогазовими магістралями та країнами, в які відбувається транзит енергоресурсів. Графічні елементи у формі географічних об'єктів найбільш вдало демонструють діяльність територіально віддалених структурних підрозділів підприємства. Користувач звітної інформації отримує географічно-просторове уявлення про фінансово-господарські процеси підприємства.



How we implement our reward strategy

The chart below illustrates how we put our reward strategy into practice, with the different remuneration arrangements that apply to different employee groups.

| | | |
|---|--|--|
| Chief Executive Officer and Operating Committee | Shareholding guidelines | Support the alignment with shareholder interests ensuring sustainable performance: <ul style="list-style-type: none"> Chief Executive Officer – required to hold shares in the Company equal in value to 200% of annual base salary within a five-year period. Operating Committee – required to hold shares in the Company equal in value to 100% of annual base salary within a five-year period. |
| Chief Executive Officer and Operating Committee and selected senior management | Performance Share Plan | Performance share awards vest over three years. PSP awards are cascaded down to top managers, promoting a focus on long-term performance and aligning them to shareholders' interests. |
| Selected middle and senior management | Long-Term Incentive Plan | Cash long-term incentive awards vest over three years. LTIP awards are cascaded down to select middle and senior management to promote a high-performance culture. |
| All management | Management Incentive Plan | Management employees may be eligible to receive an award under the annual bonus scheme. Performance conditions are bespoke to the role and business unit. |
| All employees | Employee Share Purchase Plan (dependent on country practice) | The Employee Share Purchase Plan encourages share ownership and aligns the interests of our employees with those of shareholders. |
| | Fixed pay and benefits (base salary, retirement and other benefits – dependent on country practice) | Base salaries may reflect the market value of each role as well as the individual's performance and potential. Retirement and other benefits are subject to local market practice. |

Note: Participants in the PSP are not eligible to participate in the Long-Term Incentive Plan.

Рис. 1.16. Приклади інтерактивних електронних інтегрованих звітів

З метою залучення клієнтів, формування ефекту довіри до підприємства через ознайомлення користувачів звітності з усіма працівниками доцільно наводити коротку інформацію про персонал. Відображення в електронній інтегрованій звітності інформації про увесь персонал підприємства доцільне тільки для невеликих суб'єктів господарювання. Корпораціям та об'єднанням підприємств у процесі формування інтегрованої звітності варто обмежитися лише вищими ланками керівництва. Цікавий досвід у ПрАТ «Оболонь» щодо формування інтегрованої звітності, яка може змінюватися залежно від виду користувача. Обсяг відображення фінансової та нефінансової інформації трансформується у відповідно до запиту зацікавленої особи (рис. 1.16).

Наприклад, якщо звітність ПрАТ «Оболонь» демонструється працівнику, буде відображатися дозована інформація про загальні соціально-економічні показники діяльності підприємства і його фінансовий стан. Перспективним також є зміна і графічного формату відображення звітності відповідно до знань, кваліфікації та інформаційних потреб осіб, зацікавлених у діяльності підприємства.

3. Реалізація електронної інтегрованої звітності

Єдина інтегрована електронна звітність, що містить дані фінансового, управлінського обліку та нефінансову інформацію, може бути без значних зусиль підготовлена вітчизняними підприємствами з певним досвідом електронного звітування. В умовах розвитку «хмарних» технологій дедалі більше фахівців з обліку та управління опрацьовують облікову інформацію через веб-браузер. Відповідно електронну інтегровану звітність доцільно не лише передавати через Інтернет, а й розміщувати в глобальній мережі з можливістю опрацювання у веб-інтерфейсі. За традиційного Інтернет-доступу до системи обліку необхідна наявність спеціалізованих комп'ютерних програм у територіально віддалених працівників підприємства.

Дистанційна обробка облікової інформації вимагає знань та умінь роботи зі специфічним інтерфейсом багатьох програмних продуктів. Натомість робота через веб-інтерфейс дає змогу відмовитися від купівлі додаткових робочих місць фахівців з обліку та управління. Розміщення інтегрованої звітності у мережі Інтернет забезпечує зрозумілість, доступність і зручність комунікацій працівників, які не мають професійних знань у сфері обліку, аналізу та контролю. З огляду на це в усі сучасні програмні продукти необхідно інтегрувати генератор гіпертекстових звітів для забезпечення доступу до інтегрованої бази облікових даних через глобальну мережу.

Оприлюднювати електронну інтегровану звітність доцільно зобов'язати всі середні та великі підприємства. Згідно зі змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» коло підприємств, які обов'язково публікують фінансову звітність, значно розширено²⁴⁶. Проте формування відкритої глобальної економіки потребує розголошення облікової

²⁴⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 22.03.2018).

інформації про фінансовий стан і господарську діяльність усіма суб'єктами господарювання. Найбільш простим варіантом розміщення інтегрованої звітності в мережі Інтернет є її публікація на офіційному веб-сайті підприємства. Для всіх суб'єктів господарювання доцільно створити публічні Інтернет-площадки для розміщення звітності, як це організовано Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку²⁴⁷.

Сьогодні багато підприємств уже формують нефінансову звітність та дотримуються принципів соціальної відповідальності бізнесу. На основі аналізу діяльності вітчизняних та зарубіжних суб'єктів господарювання, які працюють в Україні, з досвідом у сфері інтеграції звітності та забезпеченням соціальної відповідальності, можна виділити чотири групи (рівні) підприємств, які можуть бути зацікавлені в підготовці єдиної звітності (рис. 1.17).

Рівень в ієрархії вітчизняних та зарубіжних підприємств визначає потенціал у формуванні та поданні інтегрованих звітів. Чим вищий рівень, тим більше підприємство готове до інтеграції звітності. Наприклад, на сучасних вітчизняних та зарубіжних підприємствах з досвідом формування нефінансової звітності та стратегії соціальної відповідальності наявні усі передумови до інтеграції фінансової та нефінансової інформації у звітних документах. До ієрархічного списку включено лише найбільш великі суб'єкти господарювання. Проте все більше підприємств незалежно від розміру діяльності цікавляться можливістю та перевагами формування інтегрованої звітності. Тому з часом рівні потенційного формування єдиних звітних документів зазнають змін.

Але, загальна доступність інформації з мережі Інтернет може призвести до зростанню кібер-загроз. Глобальні інформаційні війни підсилюють негативні тенденції в захисті інтегрованої звітності. Можливі махінації з обліковими даними з мережі Інтернет з метою викрадення конфіденційної інформації або завдання комерційної шкоди підприємству, яке розмістило інтегровану звітність. З метою забезпечення інформаційної безпеки, особливо для державних підприємств і розпорядників коштів, рекомендовано розміщувати електронну інтегровану звітність на основі Інтернет-технології блок-чейн.

З метою забезпечення публічності та ефективності господарської діяльності рекомендовано формувати та оприлюднювати інтегровану звітність також і усім державним установам. Платникам податків цікавою буде інформація про використання державних коштів їх розпорядниками. Підготовка інтегрованих звітів користувачами державних коштів забезпечить суспільний контроль за їх освоєнням, що сприятиме мінімізації службових зловживань та фінансових махінацій.

Обов'язкове розміщення інтегрованої звітності бюджетними установами потребує формування загальнодержавної інформаційної системи. Основою загальнодержавної комунікаційної мережі є технічне забезпечення кожної державної інституції, що об'єднуються в єдину систему через мережу Інтернет. На основі блок-чейн програмне забезпечення кожної бюджетної установи

²⁴⁷ Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс]. URL: <https://smida.gov.ua/db> (дата звернення: 06.11.2017).

містить не лише її інтегровану звітність, але й частину загальної інформаційної системи. Як наслідок, масив облікової інформації може неодноразово дублюватися в інших учасників комунікаційної мережі.

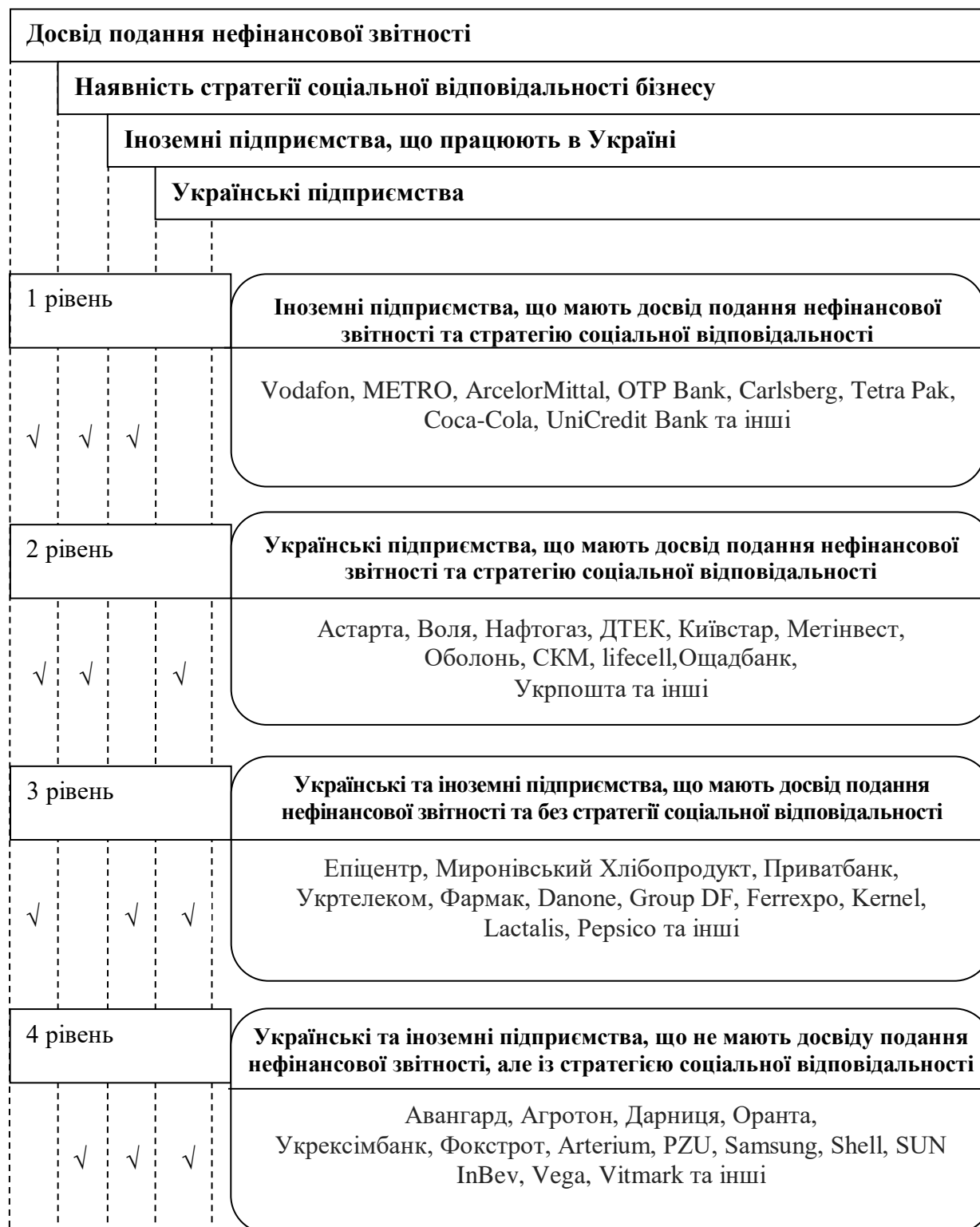


Рис. 1.17. Рівні потенційного формування вітчизняними і зарубіжними підприємствами електронної інтегрованої звітності

У випадку втрати частини облікової інформації чи її пошкодження можливе її повне відновлення за допомогою технологій блок-чейн. Також, доцільний моніторинг попередніх версій підготовленого інтегрованого звіту,

що дасть змогу відслідковувати можливі махінації керівництва державних інституцій. Користувачі облікової інформації мають змогу бачити зміни, які були внесені в звітні форми. Також можуть відобразитися хронологічні записи в інтегрованій звітності з можливістю формування аналогічних індикаторів діяльності за попередні звітні періоди. Користувачі облікової інформації мають змогу моніторити динаміку зміни фінансових та нефінансових показників в єдиному інтегрованому звіті²⁴⁸.

За допомогою технології блок-чейн також можна інформаційно поєднувати інтегровані звіти пов'язаних осіб. У загальнодержавній інформаційній системі можливо автоматично знаходити смислові зв'язки між контрагентами, контролюючими інституціями, дочірніми та материнськими компаніями. За наявності таких зв'язків можуть формуватися гіпертекстові посилання між звітністю учасників комунікаційного процесу. Як наслідок, з електронного звітного документа одного підприємства можна переходити до ознайомлення з інформацією про інший суб'єкт господарювання.

В загальнодержавну комунікаційну мережу можна інтегрувати систему публічних тендерів та закупівель «Prozogo», що забезпечить громадський контроль за витрачанням державних коштів. Усі значні держані витрати після перевірки системою доцільно відображати в інтегрованій звітності. Доступ до електронної інтегрованої звітності необхідно забезпечити контролюючим установам з метою контролю коректності формування звітних документів та достовірності відображення в них показників.

Отже, в умовах активного розвитку Інтернет-сервісів та «хмарних» технологій перспективним є розміщення інтегрованої електронної звітності у глобальній мережі з наданням розподіленого доступу до неї. Властива мережі Інтернет технологія гіпертексту дає змогу значно збільшити інформаційний вміст інтегрованої звітності; забезпечити загальну доступність облікової інформації всім зацікавленим користувачам; зробити звітні документи простими для сприйняття та інтерпретації особами без спеціалізованих знань; спрямувати звітність для виконання державних, соціальних, суспільних та екологічних цілей; уніфікувати та гармонізувати звітну інформацію відповідно до національних і міжнародних вимог. Графічний інтерфейс інтегрованої звітності дає змогу опрацьовувати облікову інформацію зі значним рівнем ергономічності, що покращує комунікаційну взаємодію фахівця з комп'ютеризованою системою обліку та управління. Формування багаторівневих і різноструктурованих звітних документів забезпечує інтегроване обслуговування внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації через веб-інтерфейс.

Для забезпечення стандартизації перевірки інтегрована звітність повинна відповідати певним стандартам, що вимагає їх розробки відповідно до міжнародного досвіду та національної практики, що може бути предметом подальших наукових досліджень.

²⁴⁸ Муравський В. В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку : монографія / В. В. Муравський. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 486 с., с. 124.

Розділ 2

ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

**Дуда Т.Т., к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту,
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут**

2.1. ІНСТРУМЕНТИ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК НЕОБХІДНОЇ КОМПОНЕНТИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Євроінтеграційний розвиток національної системи обліку, включаючи і фінансову звітність підприємств, у контексті введених в дію двох важливих законів України, а саме: «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 01.01.2018 року²⁴⁹ та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» з 01.10.2018 року²⁵⁰, є актуальним з точки зору створення та діяльності господарських одиниць. Норми національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності приведені у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директив 2006/43/ЄС, 2013/34 та Регламенту 537/2014²⁵¹. Означені закони викликають значну увагу у дослідників-економістів як теоретичного, так і практичного спрямування, що пов'язано з процесами вивчення та прикладного втілення положень таких державних документів. Тим більш значно зростає потреба у подальшому розвитку парадигми бухгалтерської звітності у контексті з інтегрованою. У сучасному світі поняття фінансової стабільності та успішності кожної компанії безпосередньо пов'язано з не фінансовими показниками і аспектами її діяльності, позиціями у рейтингах, репутацією, відкритістю та сумлінністю. Користувачі бізнесової інформації стали більше звертати увагу на ставлення компанії до співробітників, клієнтів, конкурентів, суспільства. Однак при цьому ані трохи не зменшується роль фінансової звітності, як заключної складової облікового процесу суб'єкта господарювання.

Відомий французький вчений Жак Рішар²⁵², дослідник континентальної системи обліку у Європі, вказував на «історично відомі чотири способи регулювання бухгалтерського обліку: шляхом банкрутств; через державне «планування» (в т.ч. оподаткування); впливом на біржову діяльність; роботою банків», але жодна країна не використовує тільки один спосіб регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це стосується і України, в якій,

²⁴⁹ Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017р. № 2164-VIII. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/>.

²⁵⁰ Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р. № 2258-VIII. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/>.

²⁵¹ Терещенко Ю. Що готує новий закон про аудит. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://biz.nv.ua/ukr/experts/tereshchenko_yu/shcho-gotuje-novij-zakon-pro-audit-2439033.html

²⁵² Рішар Жак. Бухгалтерский учёт: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2000, с. 22-23.

на мій погляд, всі способи розвиваються, одні більш активно (наприклад, через впровадження МСБО та МСФЗ, фіскальний тиск), другі повільно, зокрема акціонування суспільства тобто емісія цінних паперів та їх розповсюдження.

Особливо актуальним та найбільш потужним способом регулювання є другий, тобто розширене втручання держави у ведення бізнесу та відповідне регулювання бухгалтерського обліку через його подальше реформування та чинну систему оподаткування, зокрема і щодо трансформації фінансової звітності, таксономії, дивідендної політики, яка проявляється щорічно під час державних бюджетних процесів, покращення якісних професійних суджень. При цьому зростають вимоги до якісних характеристик фінансової звітності: дохідливості, зрозумілості, доречності, достовірності, зіставлення, прозорості. Таке особливо стосується публічних звітів, що складаються за вимогами МСБО та МСФЗ: публічних акціонерних товариств, страхових компаній, кредитних спілок, банків, а також тих підприємств, які самостійно прийняли рішення щодо керування принципами міжнародного обліку під час складання своїх фінансових звітів.

У процесі переходу на правила МСБО та МСФЗ, їх подальшого розвитку та удосконалення на основі усучасненого Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) уточнено вимоги щодо складання фінансової звітності за МСФЗ підприємствами, що становлять суспільний інтерес та підприємствами, що займаються видобутком корисних копалин загальнодержавного значення в розрізі категорій підприємств (особливо підприємств, що становлять суспільний інтерес); визначені підходи до подання та оприлюднення фінансової звітності (уточнені дати оприлюднення фінансової звітності) та імплементовані вимоги Директива ЄС № 2013/34/ЄС і МСФЗ в частині консолідованої фінансової звітності з акцентом на тому, що вона складається за правилами національних або міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку. Означений процес складний та тривалий, йому сприяє розвиток такого напрямку регулювання фінансової звітності, як її трансформація.

Проблемам трансформації фінансової звітності приділяється значна увага як з боку вчених-економістів (Голов С., Костюченко В., Кулага О. та інші)²⁵³, так і практиків (аудиторів, практикуючих бухгалтерів, аналітиків)^{254 255}.

З огляду на це виникає необхідність у проведенні більш поглибленого аналізу організації трансформації фінансової звітності, складеної за

²⁵³ Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: методичні рекомендації/ С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага. – Вінниця: ТОВ «Консоль», 2010. – 308 с.

²⁵⁴ Рогозний С. Трансформація за МСФЗ: Порядок. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rogozny.com.ua/zvitnist-za-msfz/transformatsiya-za-msfz-poryadok>.

²⁵⁵ Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/transformaciya-finansovo%D1%97-zvitnosti-ukra>.

національними правилами ведення обліку, у таку звітність, що відповідає принципам МСБО та МСФЗ.

Трансформація – це сукупність процедур перетворення фінансової інформації, складеної за одними правилами, наприклад, за П(С)БО та НП(С)БО, у звітні дані, складені за іншими правилами, зокрема за правилами МСФЗ. Такий процес викликає особливий попит з боку керівництва підприємств, яким необхідно вкрай у стиснуті терміни перейти на міжнародні правила ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Прискореність такого процесу обумовлюється як зовнішніми чинниками (державне регулювання у сфері бізнесу через призму бухгалтерського обліку та фінансової звітності), так і внутрішніми (пошук інвестора та необхідність у проведенні інвестиційно-інноваційних процесів).

У світлі цього нами проведений аналіз переліку консультаційних послуг аудиторських компаній в Україні щодо трансформації фінансової звітності²⁵⁶²⁵⁷. Як виявилось, означений обліково-звітний процес може здійснюватись за планом синтезованих процедур (етапів) та їх аналітичного розкриття шляхом деталізації. На підставі вивчення досвіду українських аудиторських та консультаційних фірм щодо надання послуг з трансформації нами пропонується наступні її укрупнені етапи та їх складові у вигляді табл. 2.1.

У деяких випадках процес трансформації фінансової звітності можна уявити у більш деталізованому варіанті. Наприклад, в цілях цивілізованого і ефективного ведення бізнесу аудиторські компанії готові консультувати та виконувати замовлення за поетапним процесом трансформації фінансової звітності за МСФЗ відповідно такій послідовності:

- 1) розробка облікової політики;
- 2) вибір валюти оцінки і валюти представлення звітності;
- 3) розрахунок вхідних залишків;
- 4) розробка трансформаційної моделі;
- 5) розробка (при необхідності) додаткового плану рахунків за МСБО, МСФЗ і таблиці відповідності (меппінга) українського плану рахунків бухгалтерського обліку;
- 6) оцінка корпоративної структури компанії для визначення дочірніх і залежних підприємств, які необхідно включити у звітність групи компаній;
- 7) визначення характерних галузевих особливостей підприємства і збір інформації, необхідної для розрахунку трансформаційних коректувань;
- 8) перегрупування і перекласифікація статей перерахунків з П(С)БО і НП(С)БО до вимог МСБО та МСФЗ;
- 9) кінцева трансформація фінансової звітності за МСФЗ.

²⁵⁶ Рогозний С. Трансформація за МСФЗ: Порядок. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rogozny.com.ua/zvitnist-za-msfz/transformatsiya-za-msfz-poryadok>.

²⁵⁷ Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/transformaciya-finansovo%D1%97-zvitnosti-ukra>.

Таблиця 2.1. Етапи трансформації фінансової звітності та її складові

| № з/п | Етап трансформації | Елементи етапу |
|-------|-------------------------------|---|
| 1 | Підготовчий | 1.1. Вивчення загальних вимог до звітності у форматі МСБО та МСФЗ 1.2. Порівняльний аналіз МСБО, МСФЗ та П(С)БО і НП(С)БО, виявлення розходжень в оцінках 1.3. Вивчення вимог МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування МСФЗ» 1.4. Складання облікової політики за МСБО та МСФЗ |
| 2 | Саме трансформація | 2.1. Порівняльний аналіз облікової політики за вимогами П(С)БО та НП(С)БО і МСБО та МСФЗ, виявлення сфери коригувань 2.2. Збір інформації, необхідної для трансформації 2.3. Вибір формату компонентів звітності та підготовка робочих документів 2.4. Коригування, декласифікація, перекласифікація статей та елементів фінансової звітності 2.5. Підготовка початкового балансу 2.6. Підготовка балансу та звіту про прибутки та збитки у форматі МСФЗ 2.7. Підготовка звіту про зміни у капіталі та звіту про рух грошових коштів (за обраним макетом) 2.8. Підготовка пояснень та приміток до звітності у форматі МСФЗ |
| 3 | Посттрансформаційні процедури | 3.1. Підготовка додаткових розділів звітності 3.2. Коригування показників звітності з урахуванням інфляції 3.3. Переведення показників у іноземну валюту (за необхідності) |

При трансформації фінансової звітності її показники за вимогами МСФЗ формуються на основі показників звітності, складеної за національними бухгалтерськими стандартами, скоригованими на величину відмінностей у принципах ведення обліку та складання звітності. Особливе та важливе, на наш погляд, місце при цьому займає меппінг²⁵⁸. В широкому розумінні це – процедура взаємозв'язку інформаційної облікової системи з формами звітності шляхом складання таблиць відповідностей бухгалтерських рахунків з різних їх планів, наприклад, українських та відповідних рахунків обліку за правилами МСБО та МСФЗ. У вузькому сенсі меппінг сприймається як закладені спеціалістом з трансформації фінансової звітності підприємства конкретні правила, за якими будуть формуватися необхідні керівництву такого суб'єкта господарювання звіти. При цьому таблиці меппінгу можуть бути застосовані і при формуванні управлінської корпоративної звітності (частіше в холдингах, компаніях з дочірніми підприємствами, філіями).

²⁵⁸ Формирование отчетности компании с использованием «мэппинга».[Електронний ресурс] - Режим доступу: gaap.ru/articles/formirovanie_otchetnosti_kompanii_s_ispolzovaniem_meppinga.

Як вважають спеціалісти щодо трансформації національної звітності(стає актуальною навіть така вузька спеціалізація) до вимог GAAP²⁵⁹, фінансову звітність можна трансформувати що найменше у чотири етапи з використанням таблиць меппінга та ручних коригувань, а саме: перший етап – структурна трансформація балансу та звіту про прибутки та збитки; другий етап – використання коригуючих бухгалтерських проводок, направлених на подолання якісних відмінностей між українською звітністю та звітністю за МСФЗ. Відповідні бухгалтерські проведення здійснює спеціаліст з трансформації ручним методом. Третій етап присвячений складанню звітності за МСБО та МСФЗ на підставі трансформованого балансу, звіту про прибутки та збитки інших форм звітності: звіту про рух грошових коштів, звіту про зміни у власному капіталі. На цьому етапі таблиця включає показники проміжної фінансової звітності за МСФЗ та опис коригувань, здійснених означеним спеціалістом з трансформації. Четвертий етап – це підготовка описової частини конкретного звіту з поясненнями, примітками та різноманітною додатковою інформацією як для фінансових, так і не фінансових менеджерів.

Отже організація процесу трансформації статей звітності тісно пов'язана з її інтерпретацією відповідно до вимог міжнародних облікових та звітних стандартів. За результатами проведеної організаційної та суттєвої роботи утворюються наступні форми фінансової звітності, складеної відповідно до принципів МСФЗ: трансформований звіт про фінансовий стан; трансформований звіт про прибутки та збитки або про сукупний дохід; трансформований звіт про рух грошових коштів (складений прямим або непрямим способом за вільним вибором підприємства); трансформований звіт про зміни капіталу; примітки до фінансової звітності; трансформаційні таблиці. Умовою підготовки якісних фінансових звітів, на наш погляд, є компетентне сприйняття організації процесу її трансформації як менеджерами підприємства всіх рівнів, так і безпосередньо бухгалтерською службою.

Під впливом подальшого реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності, про що свідчать зміни у їх нормативно-правовому полі, розвитку моделі складання фінансових звітів за принципами МСБО та МСФЗ необхідно керуватись знаннями процесу організації трансформаційних процедур як на загальному рівні, так і на рівні їх деталізованих складових.

З метою зростання якісних вимог до фінансової звітності, в тому числі складеної шляхом трансформації та з урахуванням прозорості її елементів, її логічного вливання до складу інтегрованої звітності, постає такий аспект, як компроміс з точки зору взаєморозуміння і згоди, яких досягли завдяки взаємним уступкам дві сторони: укладач фінансової звітності та її користувач.

²⁵⁹ Формирование отчетности компании с использованием «мэппинга».[Електронний ресурс] - Режим доступу: gaap.ru/articles/formirovanie_otchetnosti_kompanii_s_ispolzovaniem_meppinga.

Якісні характеристики, як відомо, врегульовані «Концептуальною основою фінансової звітності» у складі МСФЗ²⁶⁰ та національними нормативами у вигляді Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»²⁶¹ і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²⁶². Означені документи перелічують якісні компоненти, поверхнево їх характеризують, при цьому тільки констатують наявність можливих суперечностей у трактуванні того чи іншого елементу фінансового звіту. Слід зазначити, що про компромісний підхід йдеться у Кодексі етики професійних бухгалтерів²⁶³, але лише з точки зору констатації його можливої наявності без детального прикладного аналізу.

Питання якісної інформації у фінансовій звітності на сучасному її рівні розглядалося автором і раніше^{264 265}, але більш докладно з позиції компромісу з боку бухгалтерів-практиків щодо якісних характеристик не досліджувалось. З огляду на це, важливим є розкриття компромісу під час визнання фінансової звітності під кутом впливу двох аспектів: першого – регулятивного з міжнародного та національного законодавства та другого – прикладного з урахуванням елементів фінансової звітності та її користувачів. Саме такий підхід необхідний для підвищення рівня професійних суджень практикуючих бухгалтерів у формуванні показників фінансової звітності та зростання її якості задля подальшого використання в управлінні діяльністю суб'єктом господарювання.

Як відомо, якість фінансової звітності залежить від компетенцій, а звідси від професійних суджень укладача таких звітів: одноосібного бухгалтера на малому підприємстві, головного бухгалтера та його підлеглих бухгалтерів на великих і середніх підприємствах, аудитора від аудиторської фірми, працівника аутсорсингової компанії з бухгалтерського обліку. Останні два працівника на договірних підставах можуть складати фінансові звіти суб'єктів підприємницької діяльності.

Наявність корупційних схем у веденні енергетичного, нафтопереробного та газового бізнесів, з надання телекомунікаційних послуг та послуг у сфері ЖКГ в Україні, їх розслідування обумовлюють підвищення вимог до якості

²⁶⁰ Міжнародні стандарти фінансової звітності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/meghdunarodnye-standarty-finansovoy-1021501.html>

²⁶¹ Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017р. № 2164-VIII. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/>

²⁶² Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ МФУ від 07.02.2013 № 73// Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. – К.: Алерта, 2015. – С. 19-33.

²⁶³ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року/Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова та інш. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – С.26-27, 106-107.

²⁶⁴ Дуда Т.Т. Регуляторно-організаційні аспекти звітності // Обліково-аналітичні аспекти управлінських концепцій: процеси формування та реалізації: монографія / за наук.ред. М.П.Войнаренка і Л.В. Скоробогатої. – Хмельницький: ХНУ, ФОП Мельник А.А., 2014. - С.250-259.

²⁶⁵ Дуда Т.Т. Сучасна інтерпретація та використання якісних характеристик звітності підприємства // Обліково-аналітичні аспекти управлінських концепцій: процеси формування та реалізації: монографія / за наук. ред. М.П. Войнаренка і Л.В. Скоробогатої. – Хмельницький: ХНУ, ФОП Мельник А.А., 2014. - С.259-284.

показників фінансової звітності багатьох підприємств, а значить і до компетенцій та відповідальності бухгалтерських кадрів. Тому останнім часом активізується застосування компромісу у процесі звітності будь-якого суб'єкта господарювання.

Слово «компромiс» прийшло до нас від латинського слова *compromissum*, яке буквально означає згоду або угоду. При цьому в ньому приймають участь, як мінімум дві особи, які повинні діяти на підставі уступок. Регулятивна сторона компромісу, перш за все, пов'язана із «Концептуальною основою фінансової звітності» та МСФЗ. В них йдеться про оцінки, судження та моделі, що можуть бути прийняті із суперечками. Укладачі фінансової звітності з метою її постійного розвитку та вливання до складу інтегрованої звітності, удосконалення її складових повинні прагнути зростання корисності. Зрозуміло, що суперечності необхідно подолати керівництву підприємства на підставі професійних суджень, висловлених бухгалтерськими працівниками, та одночасно зрозумілими вищому управлінському персоналу. У «Концептуальній основі...» вказано процес застосування якісних характеристик у три кроки: перший – ідентифікація економічного явища з точки зору корисності фінансової інформації для користувача; другий – ідентифікація типу інформації про це явище (чи наявна, чи прогнозна); третій крок – доступність та правдивість такої інформації²⁶⁶. На наш погляд, крім означеного, необхідно завжди розуміти, що за цим є висловлення думки практикуючим бухгалтером, який несе відповідальність за ту чи іншу оцінку економічного явища, втіленого у фінансовій звітності.

Якщо вище означені документи є ґрунтовною підставою для формування показників публічної фінансової звітності, то НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²⁶⁷ тільки перелічує її якісні характеристики та принципи ведення звітності. Аналізуючи Кодекс етики професійних бухгалтерів, безпосередньо частину В, що застосовується до штатних професійних бухгалтерів, нами звертається увага на конфлікт лояльності стосовно правильного розв'язання бухгалтерських проблем, а згодом і вихідної інформації у форматах фінансової звітності. В цьому документі вказуються конкретні фактори, коли відповідальність професійного бухгалтера вступає у конфлікт із тими чи іншими внутрішніми або зовнішніми вимогами, наприклад, такими, як: тиск з боку авторитарної контролюючої особи, управлінського персоналу, директора чи партнера; прохання порушити законодавчі документи у професійній діяльності; опублікування оманливої інформації з наступним нанесенням шкоди роботодавцю або клієнту²⁶⁸.

²⁶⁶ Міжнародні стандарти фінансової звітності. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/meghdunarodnye-standarty-finansovoy-1021501.html>

²⁶⁷ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ МФУ від 07.02.2013 № 73// Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. К.: Алерта, 2015. С. 19-33.

²⁶⁸ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року/Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова та інш. К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. С.26-27, 106-107.

Трактуючи наведені положення стосовно етичних конфліктів задля їх подолання, професійному бухгалтеру необхідно бути готовим до компромісу, а його елементи стосовно ведення фінансових звітів можуть бути різними згідно запропонованої нами табл. 2.2. В ній рівні компромісу ми розглядаємо залежно від займаної посади практикуючого бухгалтера та відносно самого суб'єкта господарювання, звітність якого є публічною (акціонерні компанії, кредитні спілки, фінансові установи тощо).

Таблиця 2.2. Основні елементи компромісу у фінансовій звітності

| <i>№ з/п.</i> | <i>Рівень</i> | <i>Суб'єкт</i> | <i>Об'єкт</i> |
|---------------|---------------------|--|--|
| 1 | Внутрішній низький | Рядовий бухгалтер та керівник бухгалтерського сектору чи підрозділу | Суперечки стосовно правил та стандартів з бухгалтерського обліку залежно від моделі нормативного регулювання (за вимогами МСБО та МСФЗ або за вимогами НП(С)БО та П(С)БО) |
| 2 | Внутрішній середній | Керівник бухгалтерського сектору чи підрозділу та головний бухгалтер | Суперечки у п.1, а також щодо основних принципів облікової політики, податкового законодавства |
| 3 | Внутрішній високий | Головний бухгалтер та вищий управлінський персонал (директор, рада директорів, власник, акціонери) | Суперечки у п.2, а також стосовно розуміння корпоративної власності |
| 4 | Зовнішній | Керівництво підприємства та незалежний аудитор (аудиторська фірма) | Суперечки (вище зазначені) щодо професійних суджень та результатів їх втілення у визначених фінансових звітах, які подаються зацікавленим користувачам |

Слід відмітити, що практикуючі бухгалтера непублічних підприємств тобто тих, чия фінансова звітність офіційно не оприлюднюється, як правило, виокремлено розглядають нормативи з бухгалтерського обліку та аудиту. Ось чому існує тенденція зниження якості фінансових звітів таких компаній (в основному малих підприємств), а це означає наявність ризику непрофесійного судження, в тому числі і незастосування компромісу. Останнє може призвести до перекрученого уявлення про діяльність підприємства та втілення оманливої інформації у фінансові звіти, навіть якщо вони є спрощеними. Тому за умов розширення діяльності підприємства, його інвестування, реорганізації у керівництва можуть виникнути значні витрати для оновлення справедливої фінансової звітності з метою підвищення її якості. Наприклад, виникне необхідність здійснення незалежного аудиту або виконання завдання з надання впевненості. Трансформуючи регулятивний аспект компромісу до завершального етапу облікового циклу – складанню фінансової звітності, на наш погляд, необхідно бути обізнаним щодо можливих сфер компромісу, представлених у табл. 2.3.

Таблиця 2.3. Сфери компромісу у професійних судженнях практикуючого бухгалтеря

| № з/п. | Сфери компромісу |
|--------|---|
| 1 | По складових облікового процесу та його нормативному регулюванню |
| 2 | По об'єктах обліку згідно робочого плану рахунків від класу 1 «Необоротні активи» по клас 7 «Доходи і результати діяльності» з вибором класу рахунків для обліку витрат: або клас 8 «Витрати за елементами», або клас 9 «Витрати діяльності», або з використанням двох класів |
| 3 | По елементах фінансової звітності – активах, капіталу, зобов'язаннях з обґрунтуванням результату компромісу у положеннях про облікову політику та змінах до неї |
| 4 | При визнанні фінансових звітів з огляду на їх формування та подання до відповідного користувача: баланс (звіт про фінансовий стан); звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід); звіт про рух грошових коштів (складений прямим чи непрямим шляхом); звіт про зміни у власному капіталі; примітки до фінансової звітності(табличні та описові) |

Для подолання компромісу та втілення розумного професійного судження, звісно, є бухгалтерські нормативи, про які йшлося вище, але є такі напрямки, що можуть пом'якшити конфліктне уявлення конкретного елемента фінансової звітності. До них належать консультації як внутрішні, тобто з головним бухгалтером або відділом внутрішнього аудитора, так і зовнішні – з працівниками аудиторської компанії; обстеження – це періодичні інвентаризації, натурально-візуальні перевірки перед складанням річної звітності, раптові ревізії; узгоджувальні процедури. При застосуванні погоджувальної процедури на підприємстві утворюють на паритетних засадах погоджувальну комісію з бухгалтерських фахівців, яка і виробляє свої рекомендації стосовно визнання спірного елемента фінансової звітності.

У табл. 2.3 нами представлені узагальнені сфери виникнення компромісу щодо процесу підготовки та подання фінансових звітів. Їх конкретизація залежить від багатьох чинників, а саме: виду економічної діяльності, організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, рівня офіційності ведення бізнесу, його культури, побудови бухгалтерської служби та ступеня бухгалтерської грамотності не фінансових менеджерів, включаючи вищий управлінський персонал, наявності досить якісного наказу про облікову політику, розуміння вигод від користувачів фінансової звітності тощо.

З огляду на це нами взято приклад наявності можливих компромісів у публічній фінансовій звітності ПАТ «Національна компанія «Нафтогаз України» за 2018 рік²⁶⁹ (табл. 2.4). Зрозуміло, що структурний аналіз фінансової звітності за її компонентами практикуючому бухгалтеру зробити досить складно, тим більш виокремити публічно компроміс при цьому. Тому згідно чинного законодавства акціонерні компанії запрошуюють незалежних аудиторів, які керуються МСБО та МСФЗ, МСА в якості національних.

²⁶⁹ Фінансова звітність ПАТ «НАК «Нафтогаз України» за 2018 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual-Report-2018-ukr.pdf>

На наш погляд, в даних випадках компроміс під час складання фінансової звітності є внутрішнім способом її визнання, а в публічному звіті викладається лише його результат, який сформовано на підставі взаєморозуміння та уступок між вищим управлінським персоналом, у складі якого є головний бухгалтер, та незалежною аудиторською компанією. Нами винесено найбільш суперечливі та складні сфери компромісів великої компанії, що має і дочірні підприємства, і сегменти, і іноземну валюту.

Таблиця 2.4. Наявність можливих компромісів при формуванні фінансових звітів за 2018 рік на прикладі ПАТ «НАК «Нафтогаз України»

| № з/п. | <i>Можливі компроміси</i> |
|--------|--|
| 1 | При перегляді вхідних залишків у результаті перерахунку порівняльної інформації |
| 2 | У інформації за сегментами |
| 3 | У залишках та операціях з пов'язаними сторонами |
| 4 | В умовних та контрактних зобов'язаннях і операційних ризиках |
| 5 | При застосуванні справедливої вартості |
| 6 | У подіях після звітної дати |
| 7 | При застосуванні основних принципів облікової політики |
| 8 | В істотних облікових оцінках та судженнях |
| 9 | Під час прийняття до застосування нових або переглянутих облікових стандартів та тлумачень |

Найбільш розповсюдженою сферою наявних компромісів є принципи облікової політики стосовно: оцінки активів компанії (наприклад, історичної чи справедливої вартості, їх складових та відображення в обліку); використання відповідного курсу обміну валют по монетарних активах та зобов'язаннях; вибору операційних сегментів та методу амортизації необоротних активів; формування податку на прибуток за правилами фінансового та податкового обліку; умов визнання дивідендів та обов'язкового внеску частки прибутку до державного бюджету; податкового законодавства. Останнє стає причиною різних тлумачень, але немає гарантій того, що вони не стануть причиною претензій з боку фіскальних органів²⁷⁰.

Для тих підприємств, яким непотрібно публікувати фінансову звітність, хоча їх подання до органів статистики чи банку за умов існування кредитної лінії, чи то до фіскальної служби вважається теж оприлюдненням звітності, необхідно також керуватись компромісом щодо сфери бухгалтерського обліку та його завершального процесу – визнання фінансової звітності, хоча б принаймні знати про нього.

Таким чином, компроміс є необхідною складовою при визнанні якісної фінансової звітності, на основі якого відбувається її подання та прийняття певним користувачем. При цьому його поняття, сфери виникнення, об'єкти та суб'єкти розглядаються під кутом впливу нормативно-правових документів як міжнародних, так і вітчизняних. Практикуючи бухгалтера під час пошуку

²⁷⁰ Фінансова звітність ПАТ «НАК «Нафтогаз України» за 2018 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual-Report-2018-ukr.pdf>

компромісу повинні застосовувати такі процедури, як консультації, інвентаризації та перевірки, узгоджувальні дії, але з наявним превалюванням існуючих бухгалтерських правил стосовно елементів фінансової звітності, врегульованих у наказі про облікову політику підприємства на підставі чинних в Україні нормативних документів у цій сфері.

У вище зазначеному законі України щодо бухгалтерського обліку таксономія фінансової звітності визначається як склад її статей, показників та елементів, що підлягають розкриттю. Одночасно вказано на те, що вона у такому аспекті затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (Департамент прогнозування доходів бюджету та методології бухгалтерського обліку). Тому МФУ видав наказ від 07.12.2018 № 983 «Про затвердження перекладу таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності»²⁷¹, в додатку до якого наводиться переклад статей таксономії фінансової звітності, випущеної Фондом міжнародних стандартів фінансової звітності. Це досить серйозний та розширений перелік показників фінансової звітності підприємства, що базується на даних її повного комплексу тобто звітів про фінансовий стан, про сукупний дохід, про рух грошових коштів, про зміни у власному капіталі, приміток (табличних та описових), розширеної інформації про засновників бізнесу, організаційно-правову форму господарювання, порядок ведення бізнесу, сутність господарських операцій та їх сучасні оцінки тощо. Нами проаналізовано запропоновану МФУ таксономію фінансової звітності у вигляді табл. 2.5. Подібний вигляд таксономії відкрито підкреслює прозорість бізнесу господарської одиниці, акцентує увагу на повному розкритті тих показників фінансової звітності, за якими існує потенціальна можливість їх перекручення. Таке визнання таксономії унеможливорює шахрайські операції та спонукає менеджмент кожного суб'єкта господарювання до високої відповідальності за розкриття облікової інформації у фінансових звітах. Наочно видно, що таксономія, охоплюючи усі форми фінансової звітності, ґрунтується на прозорості бухгалтерського обліку за всіма його циклами, зокрема і завершальним – процесом складання та подання звітності до відповідних користувачів. Однак не всім власникам бізнесу може таке подобатись, тим більш, як вказують вітчизняні практики, наведену таксономію вперше будуть подавати за результатами звітного року (тобто у річній звітності) ті суб'єкти господарювання, що складають фінансову звітність за вимогами МСФЗ (підприємства-емітенти; підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення; підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабміном). Перш

²⁷¹ Про затвердження перекладу таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності»: наказ МФУ від 07.12.2018 № 983. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/taksonomija>

за все, це торкається ПАТ та ПрАТ, які будуть подавати таксономію у спеціально створений центр при НКЦПФРУ.

Таблиця 2.5. Таксономія та її складові за вимогами МСФЗ

| <i>№ з/п.</i> | <i>Форма фінансової звітності</i> | <i>Інформація щодо таксономії</i> |
|---------------|---|---|
| 1 | - | Загальна інформація про фінансову звітність (її опис) |
| 2 | Звіт про фінансовий стан | В розрізі поточних та непоточних активів, власного капіталу, поточних та непоточних зобов'язань (деталізована) |
| 3 | Звіт про фінансовий стан | В розрізі ліквідності активів, зобов'язань (деталізована) |
| 4 | Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток | За функцією витрат (деталізована) |
| 5 | Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток | За характером витрат (деталізована) |
| 6 | Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток | Компоненти іншого сукупного доходу, відображені після оподаткування (деталізована) |
| 7 | Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток | Компоненти іншого сукупного доходу, відображені до оподаткування (деталізована) |
| 8 | Звіт про рух грошових коштів, прямий метод | Рух грошових коштів за видами діяльності (надходження, виплати) та його деталізація |
| 9 | Звіт про рух грошових коштів, непрямий метод | Рух грошових коштів за видами діяльності (коригування, надходження, виплати) та його деталізація |
| 10 | Звіт про зміни у власному капіталі | Компоненти власного капіталу та їх деталізація за складом |
| 11 | Звіт про зміни у чистих активах, наявних для виплат | Активи пенсійної програми, чисті активи, що є наявними для виплат, на початок та кінець періоду |
| 12 | Примітки | Приміток (за нашими підрахунками, коло 56 позицій) стосовно деталізованого розкриття різних видів діяльності підприємства, господарських операцій, компонентів та елементів фінансової звітності у відповідності вимогам МСФЗ |

На наше розуміння, можуть виникнути наступні напрями реалізації таксономії фінансової звітності для означених суб'єктів господарювання: повне припинення діяльності з подальшою ліквідацією, тим більш в умовах посиленої конкуренції; реорганізація, наприклад з ПАТ або ПрАТ у ТОВ або інші господарські товариства без цінних паперів; продаж національної господарської одиниці іншому власнику, зокрема іноземного походження; подальший розвиток з оптимістичним сприйняттям такої вимоги з боку державного регулятора. Означене обумовлюється тим, що Світовий банк вбачає у надійній фінансовій звітності можливість доступу до фінансів, загалом стимулювання економічного росту та, як результат, скорочення рівня бідності. Фонд МСФЗ також наголошує на прямому зв'язку якості фінансової звітності та рівня розвитку країни. Світовий банк багато років працює з донорськими організаціями з метою заохотити застосування МСФЗ у країнах, що розвиваються, в частині програми підтримки створення відкритих та прозорих фінансових систем. Зокрема, за співпраці з Міжнародним валютним фондом

(МВФ/IMF) Світовий банк готує Звіти про дотримання стандартів та кодів щодо обліку та аудиту із застосуванням МСФЗ (Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC) on Accounting and Auditing using IFRS Standards) як показник для фінансової звітності²⁷².

Форматом виразу наведених складових таксономії, як зазначено в наказі МФУ, є текстовий блок, вісь, компонент, стаття, таблиця, абстрактний тип, що вимагає пояснень, трактовок та розуміння. Так, існує міжнародний досвід подання таксономії: вона базується на XBRL – відкритому стандарті для подання фінансової звітності в електронному вигляді. XBRL – Xtensible Business Reporting Language, що буквально означає «Розширювана мова ділової звітності»²⁷³. Даний формат пропонує Фонд з МСФЗ для візуалізації фінансової звітності. По суті, це спрощена структура - ієрархія таксономії та елементів без необхідності знання XBRL, яка дає розуміння, що собою представлятиме така звітність. Приклад містить тексти, цифри та посилання на стандарти, згідно яких потрібно готувати те чи інше розкриття у фінансовій звітності згідно МСФЗ. Таксономія доступна у трьох версіях²⁷⁴ залежно від зв'язку із цими стандартами: 1) на основі МСФЗ (IFRS Standards) без стандарту для SME: візуалізація у форматі типової фінансової звітності; 2) на основі МСФЗ (IFRS Standards) без стандарту для SME: організовано за стандартами; 3) МСФЗ для SME (без всіх інших стандартів). При цьому можливі два технічних формати подання: а) Pdf: доступно для завантаження; б) HTML формат, доступний у платній підписці на eIFRS (необхідна реєстрація).

Отже, з одного боку необхідно знати та розуміти на високому професійному рівні МСФЗ, усі трансформації та перетворення вітчизняної фінансової звітності у міжнародну, а з другого, її технічну інтерпретацію з метою можливого залучення іноземного інвестора до власного бізнесу. Хоча останнє може найближчим часом і не відбутись, але вітчизняна компанія подає таксономію фінансової звітності за встановленими вимогами, оскільки Україна активно співпрацює з МВФ та Світовим банком. В контексті цього є невідворотнім підвищення кваліфікації всіх спеціалістів, хто прямо чи непрямо залучається до такого складного процесу, як таксономія фінансової звітності за всіма її прозорими складовими.

В економічній літературі питання звітності по дивідендах розглядаються в контексті з різноманітними факторами виявлення їх сутності, форми сплати, оподаткування, відображення на рахунках бухгалтерського обліку, в окремих формах звітності. Критичний аналіз економічних поглядів на звітність про дивіденди дозволив нам виділити дві групи авторів: одна група²⁷⁵ дотримується тільки податкових аспектів без виявлення зв'язків між поточним бухгалтерським обліком та його узагальненням у відповідних показниках податкової звітності; друга група²⁷⁶ ретельно розкриває механізм формування

²⁷² Співпраця фонду МСФЗ та світового банку/www.stakeholder.com.ua/new/spivpracya-fondu-msfz-ta-svitovogo-banku.html ByStakeholder on 15/05/2017

²⁷³ Таксономія 2017/http://msfz.liga.zakon.ua/ua/magazine_article/FZ001162

²⁷⁴ Таксономія звітності згідно МСФЗ/www.stakeholder.com.ua/new/taksonomiya-zvitnosti-zgidno-msfz-2.html ByStakeholder on 08/07/2017

²⁷⁵ Виплата дивідендів 2010.<http://www.profit-consul.com.ua/blog/14-06-2010/> Дата звернення 28.08.2010.

²⁷⁶ Мох'д І.М. Аль Нажжар. Облік і контроль дивідендів (на прикладі підприємств Житомирської області) Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 /; Ін-т аграр.економіки УААН. К., 2003, 19 с.

інформації про дивіденди, починаючи з виявлення їх сутності, відображення на основі принципу подвійного запису та завершуючи елементами фінансової звітності, але без зв'язків з формуванням інформації у податковій звітності. Разом з тим, постає питання комплексності у формуванні звітних показників стосовно дивідендів та їх складових у руслі виконання щорічних Законів України «Про Державний бюджет» та посилення контрольної функції держави у сфері дивідендної політики.

Що стосується складу статей та елементів окремих форм фінансової звітності, нами проведено дослідження на прикладі розкриття інформації про дивіденди, що є актуальним як для ПАТ, так і ПрАТ, а також інших підприємств, де відбуваються процеси їх нарахування та виплати. Вивчення механізму дії дивідендів, який реально впливає і на звітність про них, а значить і на доречність звітної інформації для відповідного її користувача дозволило нам виявити фактори, що обумовлюють організацію заключного етапу облікового циклу. Результати аналізу представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6. Перелік факторів щодо розкриття повної та прозорої інформації про дивіденди у звітності

| <i>№ з/п</i> | <i>Назва фактору</i> | <i>Наслідки дії фактору</i> |
|--------------|--|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| 1 | Ідентифікація особи | 1.1. Юридична особа з дотриманням вимог ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та правил НП(С)БО, П(С)БО, МСФЗ 1.2. Фізична особа з дотриманням правил оформлення первинних документів, але в межах обраної системи оподаткування |
| 2 | Обрана система оподаткування | 2.1. Звичайна, за якою сплачується податок на прибуток 2.2. Спрощена, за якою сплачується єдиний податок 2.3. Сплата податку на прибуток при консолідації |
| 3 | Форма власності та організаційно-правова форма | 3.1. Державна (акціонерні товариства) 3.2. Недержавна (акціонерні товариства та інші господарські товариства) |
| 4 | Резидент чи нерезидент | Наявність чи відсутність законодавства про запобігання подвійного оподаткування |
| 5 | Форма корпоративних прав | 5.1. Інвестор не сплачує податки з дивідендів 5.2. Емітент сплачує податки з дивідендів |
| 6 | Джерела виплати дивідендів | 6.1. Прибуток звітного періоду 6.2. Нерозподілений прибуток минулих років |
| 7 | Форма виплати дивідендів | 7.1. Грошова – не вимагає сплати ПДВ 7.2. Негрошова – вимагає сплати ПДВ 7.3. Змішана – часткова сплата ПДВ 7.4. Прихована – ухилення від сплати податків |
| 8 | Регулювання періодичності нарахування та сплати дивідендів | 8.1. ЗУ «Про акціонерні товариства» 8.2. ЗУ «Про господарські товариства» |

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|---|
| 9 | Інтерпретація у бухгалтерському обліку | 9.1. Нарахування та виникнення зобов'язань 9.2. Обчислення та врахування податків 9.3. Виплата та рух грошових коштів |

Акцентуючи на останньому факторі, як правило, необхідно вказати елементи фінансової звітності з урахуванням сутності дивідендів. Так, згідно ст. 14.1 ПКУ²⁷⁷ дивіденди-платіж, що здійснюється юридичною особою-емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні емітента у зв'язку з розподілом частини прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. Правила бухгалтерського обліку формування дивідендів, підтверджені практикою розвинених країн, прямо не вказують таке, оскільки існують їх обмеження або облікові принципи такі, як: превалювання сутності над формою, нарахування і відповідності доходів та витрат, послідовності тощо. Означені принципи впливають з чинних НП(СБО, П(С)БО, МСФЗ, що обумовлюють складові дивідендів залежно від порядку їх формування.

Нарахування дивідендів відбувається за рахунок власного капіталу підприємства – прибутку незалежно від часового підходу у його формуванні з одночасною їх ідентифікацією між власниками корпоративних прав. Поряд із змінами у власному капіталі виникають зобов'язання щодо сплати дивідендів. За умов дії сучасної системи оподаткування та форми сплати дивідендів з'являються поточні зобов'язання щодо відповідних податків, а також тих активів, якими безпосередньо сплачуються дивіденди. Названі елементи фінансової звітності щодо дивідендів з огляду часового фактору її формування та подання можна представити у вигляді табл. 2.7.

Таблиця 2.7. Визнання дивідендів та складових їх визначення у статтях фінансової звітності та інших звітах

| № з/п | Статті фінансової звітності по дивідендах | Форма фінансової та інтегрованої звітності | Звітний період або дата складання | Розділ, рядок | Дата подання |
|-------|--|--|--|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Нерозподілений прибуток як джерело виплати | Баланс | На 31.03, на 30.06, на 30.09, на 31.12 | 1-й розділ «Власний капітал», рядок 1420 | Не пізніше 25.04, 25.07, 25.10, 28.02 (або 15.04 для консолідованої) |
| 2 | Інші поточні зобов'язання | Баланс | На 31.03, на 30.06, на 30.09, на 31.12 | 4-й розділ «Поточні зобов'язання», рядок 1690 | Не пізніше 25.04, 25.07, 25.10, 28.02 (або 15.04 для консолідованої) |

²⁷⁷ ПКУ в останній чинній редакції від 15 серпня 2018 року. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://urist-ua.net/кодекси/податковий_кодекс_України.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|--------------------------------|---|---|---|--|
| 3 | Чистий прибуток чи збиток | Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) | За 1-й квартал, за 1-е півріччя, за 9 місяців та за рік | 1-й розділ «Фінансові результати», рядки 2350 або 2355 | Не пізніше 25.04, 25.07, 25.10, 28.02 (або 15.04 для консолідованої) |
| 4 | Дивіденди на одну просту акцію | Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) | За 1-й квартал, за 1-е півріччя, за 9 місяців та за рік | 4-й розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій», рядок 2650 | Не пізніше 25.04, 25.07, 25.10, 28.02 (або 15.04 для консолідованої) |
| 5 | Отримані дивіденди | Звіт про рух грошових коштів | За рік | 2-й розділ «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності», рядок 3220 | Не пізніше 28.02 (або 15.04 для консолідованої) |
| 6 | Сплачені дивіденди | Звіт про рух грошових коштів | За рік | 3-й розділ «Рух коштів у результаті фінансової діяльності», рядок 3355 | Не пізніше 28.02 (або 15.04 для консолідованої) |
| 7 | Виплати власникам (дивіденди) | Звіт про власний капітал | За рік | Розподіл прибутку, рядок 4200 | Не пізніше 28.02 (або 15.04 для консолідованої) |
| 8 | Виплати дивідендів державі | Звіт про виплати уряду на щорічній основі | За рік | Довільна форма у вигляді приміток | Не пізніше 28.02 (або 15.04 для консолідованої) |

Інформація з даної таблиці обумовлює інтерпретацію дивідендів у формах фінансової звітності та приміток до неї (п.п.1-7), а також у не фінансових звітах (п. 8), наприклад, у Звіті про корпоративне управління, залежно від чинного механізму її подання до користувачів. Звіт про корпоративне управління є обов'язковою складовою звіту керівництва. Так, відома компанія «Henkel»²⁷⁸ до означеного звіту включає: об'єктивний огляд розвитку і результатів діяльності підприємства і його позиції; опис основних ризиків і невизначеностей, з якими вона стикається. Розширену інформацію у подібному звіті надає і вітчизняна компанія ПАТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»: звіт наглядової ради; корпоративне управління; ключові менеджери та їх

²⁷⁸ Компанія Хенкель в Україні/ <https://www.henkel.ua>.

винагорода; управління ризиками к групі Нафтогаз; управління персоналом; безпека праці; взаємодія з місцевими громадами; інвестиції в енергоефективність; екологія та охорона довкілля; управління закупівлями²⁷⁹.

Така інформація повинна бути максимально достовірною, що підтверджується взаємозв'язками між складовими формування дивідендів, а також підтвердженням аудитора. Так, наявність нерозподіленого прибутку у балансі підприємства та чистого прибутку у звіті про фінансові результати говорить про потенційні можливості власників прийняти рішення про сплату дивідендів. Однак, якщо в балансі відсутні поточні зобов'язання щодо їх конкретної виплати, а у звіті про рух грошових коштів немає даних про їх сплату, то операції щодо дивідендів не відбувались, тобто лишились лише побажаннями. На жаль, вітчизняні примітки до річної фінансової звітності за рік у вигляді табличної форми № 5 не відображають інформації про дивіденди. Лише ті підприємства, фінансова звітність яких оприлюднюється, в описових примітках повинні розкрити наступну інформацію: права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу; накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями; суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені. Така інформація впливає із статутних документів та рішень засновників підприємств, до якої частіше бухгалтерських працівників не допускають. Звідси показники фінансової звітності щодо дивідендів, особливо їх нарахування та сплати, можуть бути непрозорими, необ'єктивними.

Але з прийняттям закону України про аудиторську діяльність посилюється спосіб регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств завдяки її аудиту, який тісно пов'язаний із сучасними змінами відповідного законодавства. Одним з таких важливих змін, на наш погляд, є класифікація суб'єктів господарювання, згідно з якою виникають у бізнесі дві основні проблеми: 1) склад фінансової звітності та відповідний її зміст: тобто внутрішній та зовнішній підхід до управління означеною звітністю, зокрема і стосовно звітності по дивідендах; 2) обов'язковість проведення аудиту фінансової звітності.

З огляду на це актуальним є висвітлення комплексного підходу до формування оптимально повної звітної інформації про діяльність суб'єктів господарювання під кутом зору впливу важливих факторів організації звітності, зокрема класифікації підприємств, обов'язковості аудиту, посилення прозорості фінансової звітності завдяки її таксономії, визнанню дивідендів як сучасного об'єкта обліку.

Про обов'язковість здійснення аудиту фінансової звітності суб'єктами бізнесу прямо не йдеться в жодному з двох вище зазначених законах, але таке впливає зі ст. 14 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

²⁷⁹ Фінансова звітність ПАТ «НАК «Нафтогаз України» за 2018 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual-Report-2018-ukr.pdf>

Україні»²⁸⁰, що розкриває механізм подання та оприлюднення такої звітності. На підставі аналізу змінених та доповнених статей оновленого закону нами представлені підприємства (табл. 2.8), яким необхідно подавати фінансову звітність їх користувачам разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці у повному обсязі. Наведена таблиця свідчить про складність відповідності суб'єктів господарювання вимогам оприлюднення ними фінансової звітності та підтвердження її показників незалежним аудитором.

Таблиця 2.8. Градація підприємств для оприлюднення їх фінансової звітності

| № з/п | Категорія підприємств та їх склад | Критерії їх функціонування | Виключення | Періодичність здійснення аудиту | Дата оприлюднення фінансової звітності | | |
|--|--|---|--|---------------------------------|---|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | |
| Підприємства, що становлять суспільний інтерес: | | | | | | | |
| 1 | 1.1.1. Емітенти цінних паперів (ПАТ та ПрАТ) | Їх цінні папери допущені до біржових торгів | Крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів | Щорічно | Не пізніше, ніж 30 квітня року, що настає за звітним періодом | | |
| | 1.1.2. Банки 1.1.3. Страховики | | | | | | |
| | 1.1.4. Недержавні пенсійні фонди 1.1.5. Інші фінансові установи | | Крім тих, що належать до мікропідприємств та малих підприємств | | | | |
| Підприємства, які не становлять суспільний інтерес: | | | | | | | |
| 2 | 2.1. Суб'єкти природних монополій | Працюють на загальнодержавному ринку | - | | | | |
| | 2.2. Підприємства, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин | Загальнодержавне значення | | | | | |

²⁸⁰ Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017р. № 2164-VIII. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/>.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|--------------------------------|--|---|---|---------|---|
| 3 | 3.1. Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів | 3.1.1. Балансова вартість активів понад 20 млн. євро; 3.1.2. Чистий дохід від реалізації понад 40 млн. євро; 3.1.3. Середня кількість працівників понад 250 осіб Обираються два критерії з трьох | | Щорічно | Не пізніше, ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом |
| | 3.2. Середні підприємства | 3.2.1. Балансова вартість активів до 20 млн. євро; 3.2.2. Чистий дохід від реалізації до 40 млн. євро; 3.2.3. Середня кількість працівників до 250 осіб Обираються два критерії з трьох | | Щорічно | Не пізніше, ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом |
| Інші фінансові установи | | | | | |
| 4 | 4.1. Як малі підприємства | 4.1.1. Балансова вартість активів до 4 млн. євро; 4.2.2. Чистий дохід від реалізації до 8 млн. євро; 4.2.3. Середня кількість працівників до 50 осіб Обираються два критерії з трьох | | Щорічно | Не пізніше, ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом |
| | 4.2. Як мікропідприємства | 4.2.1. Балансова вартість активів до 350 тис. євро; 4.2.2. Чистий дохід від реалізації до 700 тис. євро; 4.2.3. Середня кількість працівників до 10 осіб Обираються два критерії з трьох | | | |

В основі запропонованої нами класифікації українських підприємств закладене поняття «суспільний інтерес», яке закріплене ст. 1 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та поділ суб'єктів господарювання незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності на мікропідприємства, малі, середні і великі підприємства за ст. 2 даного законодавчого документа.

Якщо перша категорія суб'єктів господарювання пов'язана із випуском цінних паперів, швидко ліквідними активами підприємств чи установ, то друга ґрунтується на показниках фінансової звітності, а саме двох її основних складових – на бухгалтерському балансі та звіті про фінансові результати. Як відомо, ці звіти

відображають фінансовий стан підприємства на дату балансу (річного на 31 грудня) та його фінансові результати за звітний рік. Вони, на що вказує табл. 2.8, підлягають аудиту, процес якого досить складний, врегульований Законом У країни «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» з 01.10.2018 року. Фінансова звітність суб'єктів господарювання, що підлягає щорічному обов'язковому аудиту, за своїм форматом є повною, консолідованою, спрощеною. Консолідована охоплює не тільки одну господарську одиницю, а декілька (материнську та дочірні компанії). Не зважаючи на це, наведені формати об'єднують елементи фінансової звітності: активи, капітал, зобов'язання, доходи, витрати, а звідси фінансовий результат (прибуток чи збиток). Кожний елемент представлено у форматах фінансової звітності або узагальнено, або деталізовано.

З огляду на вище висвітлений комплексний підхід до формування фінансової звітності у складі інтегрованої та її оприлюднення керівництву кожного суб'єкта господарювання необхідно ретельно:

а) вивчати сучасне регулювання визнання фінансової звітності залежно від її потреби на міжнародному рівні та здійснення її обов'язкового незалежного аудиту;

б) визначити відповідне місце у градації підприємств, що впливає на склад та якість фінансової інформації, яка підлягає обов'язковому щорічному аудиту;

в) розуміти нестабільний та невизначений характер приміток до річного фінансового звіту, зокрема і на підставі таксономії;

г) постійно аналізувати перелік факторів, що впливають на фінансову звітність, і, в тому числі, форму нарахування та виплати дивідендів і статус їх платника;

д) розуміти бухгалтерську інтерпретацію дивідендів з точки зору їх нарахування та виплати, а також складових дивідендів серед елементів фінансової звітності та механізмів їх подання;

е) вищому управлінському персоналу, у складі якого є фінансові та не фінансові менеджери, керуватись розумінням компромісу щодо визнання кожної компоненти фінансової звітності, яка у свою чергу, є вкрай необхідною складовою сучасного інтегрованого звіту кожної компанії;

є) усвідомлювати терміни подання та оприлюднення фінансової звітності із постійно зростаючою відповідальністю керівництва підприємства за її прозорість перед користувачами такої звітності, до яких все частіше залучаються не тільки державні регулятори, а й громадські організації.

**Малишкін О.І., д.е.н., професор,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Ярмоліцька О.В., к.е.н.,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Державний університет інфраструктури та технологій**

2.2. ІНТЕГРОВАНІ ЗВІТИ УКРАЇНСЬКИХ КОМПАНІЙ КРІЗЬ ПРИЗМУ ВИМОГ МІЖНАРОДНОГО СТАНДАРТУ І ДИРЕКТИВ ЄС

Сучасні компанії працюють в умовах певної невизначеності в часі, економічній, політичній нестабільності в глобальному і локальному рівнях. Виникає необхідність у відображенні у звітах не лише фінансової, а й нефінансової інформації. Нові сучасні вимоги до бізнесу з боку широкого кола користувачів призвели до виникнення інтегрованого звітування.

Інтегровану звітність (далі – ІЗ або інтегрована звітність) експерти різних країн часто називають інформацією зі стійкого розвитку. Ідея стійкого розвитку компаній почала набирати обертів на початку нового тисячоліття. Концепція стійкого розвитку була розроблена на початку 2000 рр. в ряді документів ООН. Структурно вона передбачає інтеграцію трьох компонентів – економічного зростання, соціального розвитку та охорони навколишнього середовища – в якості взаємодоповнюючих елементів. Генератором нових тенденцій у звітності є Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Committee – IIRC), який у 2013 році видав Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності (МСІЗ, англ. – IR).

Нова модель звітності компаній поєднує фактори ESG і фінансові результати. Фактично вона є віддзеркаленням у інформаційному середовищі концепції стійкого розвитку, котра визнається міжнародною спільнотою ідеологією бізнесу XXI століття.

Глобальні цілі сталого розвитку (17 цілей) були затверджені у 2015 році на саміті ООН з питань сталого розвитку (далі – ЦСР). За ініціативи Уряду України та за сприяння системи ООН в Україні була розроблена національна система ЦСР (86 завдань розвитку та 172 показники для моніторингу їх виконання). Цілі сталого розвитку в Україні повинні становити нову систему взаємоузгоджених управлінських заходів за економічним, соціальним та екологічним (природоохоронним) вимірами, спрямовану на формування суспільних відносин на засадах довіри, солідарності, рівності поколінь, безпечного навколишнього середовища²⁸¹.

Одночасно, в Європі відбуваються аналогічні процеси і урядові органи ЄС реагують певним чином на глобальні процеси у змінах до звітування компаній. Слід зазначити, що в нормативних документах ЄС відсутні прямі вимоги щодо складання і подання інтегрованих звітів (ІЗ) компаніями ЄС.

²⁸¹ United Nations Ukraine. Цілі сталого розвитку 2016-2030. URL: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysyacholittia/tsili-staloho-rozvytku> (дата звернення: 10.09.2019).

Проте, нормативи заохочують впровадження елементів таких звітів. Відповідно до Директиви 2013/34/ЄС суб'єкти громадського інтересу додатково до фінансових звітів зобов'язані подавати: *звіт про управління, звіт про корпоративне управління* (р. 5 Директиви 34) і *Звіт про платежі на користь урядів* (р. 10 Директиви 34)²⁸². Такі звіти можна розглядати як спосіб наближення до формату ІЗ в окремих сегментах звітності. Також посилюється вимога до нефінансових звітів. Нагадаємо, що Директива 2014/95/ЄС вносить зміни до Директиви 2013/34/ЄС шляхом додавання нової статті 19а і зобов'язує великі підприємства готувати нефінансовий звіт, який міститиме інформацію щодо як мінімум таких аспектів:

- охорона навколишнього середовища,
- зайнятість та соціальні питання,
- повага до прав людини,
- боротьба з корупцією і хабарництвом.

Усі ці фактори створюють нові умови діяльності компаній України з орієнтацією звітності на широке коло користувачів. Вітчизняні фахівці з бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування мають багаторічний досвід досліджень проблем звітності підприємств. Тому не дивно, що фахівці саме цього сегменту наукових досліджень стали першими дослідниками нової проблеми.

Так, Н. Лоханова розглядає інтегровану звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи²⁸³. В. Сорокіна досліджує інтегровану звітність як нову модель звітності для бізнесу, аналізує структуру та принципи її складання²⁸⁴. М. Проданчуком було розроблено диференційовану форму інтегрованої звітності для українського ринку²⁸⁵. К. Безверхий сформував мету інтегрованої звітності, розробив пропозиції щодо удосконалення організації і методики її складання^{286 287}. Р. Костирко визначив передумови розробки єдиної моделі інтегрованої звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів щодо соціальної відповідальності бізнесу, розкрив принципи реалізації концепції стійкого розвитку компанії та запропонував індикатори оцінки фінансово-економічної, екологічної та соціальної стійкості компанії^{288 289}. С. Голов дослідив взаємозв'язок та відмінності фінансової

²⁸² 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 Text with EEA relevance. URL: <http://www.eur-lex.europa.eu/> (accessed 12 August 2019).

²⁸³ Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с., с. 292-336.

²⁸⁴ Сорокіна В. Нова модель фінансової звітності для бізнесу. Корпоративна фінансова звітність. Міжнародні стандарти. 2011. № 7. URL: <http://alls.in.ua/40343-integrovanazvitnist-nova-model-zvitnosti-dlya-biznesu.html/> (дата звернення: 03.09.2019).

²⁸⁵ Проданчук М. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 2. С. 24-31.

²⁸⁶ Безверхий К.В. Генезис інтегрованої звітності у світі. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. № 3 (85). С. 87-96.

²⁸⁷ Безверхий К.В. Розвиток завдань інтегрованої звітності суб'єктів господарювання. *Облік і фінанси*. 2017. № 3 (77). С. 6-11.

²⁸⁸ Костирко Р.О. Інтегрована звітність – інструмент соціально-відповідального бізнесу. Часопис економічних реформ. 2014. № 1. С. 49-54.

²⁸⁹ Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові. Економіка України. 2013. № 2. С. 18-28.

та інтегрованої звітності; визначив недоліки сучасних підходів до складання інтегрованої звітності на основі даних обліку²⁹⁰.

Питанням інтегрованої звітності присвячено чимало праць закордонних авторів: В. Zyznarska-Dworczak, А. Pistoni, L. Songini, F. Bavagnoli та ін.^{291 292 293}.

Проте аспекти кореляції практики українських компаній з нормами МСІЗ і Директив ЄС і залишаються значною мірою не дослідженими в силу специфіки українського бізнесу та новизни самої теми.

Для відповіді на питання: наскільки звіти українських компаній відповідають міжнародним та європейським вимогам, потрібно з'ясувати фундаментальні речі, які визначають сутність нового звітування за МСІЗ, навести порівняння міжнародних та європейських норм, проаналізувати зміст інтегрованих звітів українських компаній.

Безумовно, нова звітність є специфічною, вона не дублює фінансову і не доповнює її. Вважається, що інформація подана в інтегрованих звітах, має більшу цінність для користувачів, аніж стандартна фінансова звітність. Адже, користувачам більш корисна звітність, яка відображає взаємозв'язки між стратегічною, управлінською, операційною, фінансовою і нефінансовою інформаціями (рис. 2.1). Інтегрований звіт слугує інформаційною базою оцінювання ризиків і можливостей компанії.



Рис. 2.1. Концепція побудови інтегрованої звітності

Джерело: побудовано авторами за²⁹⁴

Специфічні риси ІЗ проявляються через з'ясування факторів, мети і завдання.

²⁹⁰ Голов С.Ф. Інформаційне забезпечення інтегрованого звітування. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Серія: Менеджмент та підприємництво: етапи становлення і проблеми розвитку. 2017. № 862. С. 75-81.

²⁹¹ В. Zyznarska-Dworczak. The Reliability of Integrated Reporting. PRACE NAUKOWE UNIwersytetu EKONOMICZNEGO WE WROCLAWIU RESEARCH PAPERS OF WROCLAW UNIVERSITY OF ECONOMICS. 2018. № 503. С. 494-502. (doi.org: 10.15611/pn.2018.503.44).

²⁹² А. Pistoni, L. Songini, F. Bavagnoli. Integrated Reporting Quality: An Empirical Analysis. Corporate Social Responsibility and Environmental Management. Vol. 25, Issue 4. (https://doi.org/10.1002/csr.1474).

²⁹³ М. Enamul Hoque. Why Company Should Adopt Integrated Reporting? International Journal of Economics and Financial Issues. 2017. 7(1), 241-248. URL: <http://www.econjournals.com> (accessed 02 September 2019).

²⁹⁴ Воробей В. Інтегрована звітність. Аналітичний огляд (липень 2013 р.). Портал спільноти «Соціально відповідальний бізнес». URL: www.svb.org.ua (дата звернення: 20.08.2019)

Фактори звітності. В літературі (О. Гриценко) вже наведене порівняння факторів звичайної та інтегрованої звітності підприємства, які свідчать про особливості останньої (табл. 2.9).

Таблиця 2.9. Фактори, що розкривають особливості інтегрованої та звичайної звітності (О. Гриценко)

| <i>Фактори</i> | <i>Звичайна звітність</i> | <i>Інтегрована звітність</i> |
|----------------------------|--|--|
| Зміст та порядок складання | Законодавче регулювання на національному рівні, фінансова звітність складена за МСФЗ | Відсутнє регулювання на національному рівні (прийнято Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності від 2013 року) |
| Надійність | Обмежене розкриття інформації | Велика прозорість |
| Контроль за ресурсами | Фінансовими | Всі види капіталу |
| Часові межі | Короткостроковий період | Короткостроковий, середньостроковий та довгостроковий періоди |
| Спроможність адаптуватися | Низька, чітка відповідальність встановленим правилам | Висока, реагування на конкретні обставини |
| Стиль подання | Складна, часто надлишкова інформація | Найбільш істотні короткі дані |
| Рівень відповідальності | Чітке визначення відповідальності | Визначення відповідальності відсутнє |
| Технології | Переважно паперові документи | Застосування інформаційних технологій |

Джерело: складено на основі²⁹⁵

Зазначені фактори важливі, але їх можна поглибити, що відображено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10. Фактори, що розкривають особливості інтегрованої та звичайної звітності (доповнені авторами)

| <i>Фактори</i> | <i>Звичайна звітність</i> | <i>Інтегрована звітність</i> |
|--------------------------------------|--|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| Якість | Генерує якісну фінансову інформацію | Генерує якісну інтегровану (фінансову та нефінансову) інформацію |
| Прозорість | Керується певними правилами | Сфокусована на прозорість згідно зі стандартами ділової етики |
| Розкриття ризиків | Не передбачає | Передбачає |
| Задоволення потреб бізнесу | Не задовольняє | В основному задовольняє |
| Креативність та критичність мислення | Складається за встановленими правилами | Креативний та критичний підхід до складання |

²⁹⁵ Гриценко І.О. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання. Молодий вчений. 2014. № 2. С. 31-34, 33

Продовження табл. 2.10

| 1 | 2 | 3 |
|---------------------------------|---|---|
| Погляд уперед | Складається на історичній інформації, відсутній | Складається на історичній інформації та на довгострокову перспективу |
| Глобальні цілі сталого розвитку | Не враховує | Направлений на розкриття інформації для досягнення цілей сталого розвитку |

Джерело: власна розробка авторів

Зазначені фактори, що розкривають особливості звітності та впливають на вибір сучасного формату звітування з урахуванням принципу «погляд уперед» (forward looking statements), дозволяють вважати ІЗ новим видом звітності компаній.

Мета інтегрованої звітності. В закордонних та вітчизняних джерелах мета інтегрованої звітності розглядається у таких ракурсах:

- як пояснення створення вартості (С.Ф. Голов, М.М. Проданчук, Н.Ю. Єршова, В.М. Костюченко, А.С. Крутова, Р.В. Кузіна, О.А. Лаговська, О.О. Нестеренко, В.В. Рядська);
- як надання інформації про ресурси та взаємозв'язки (І. Бол (I. Ball));
- як створення комплексного уявлення про діяльність організації (В.В. Пікінер, М. М. Проданчук);
- як об'єднання всіх форм корпоративної звітності (Л.В. Гнилицька);
- як надання інформації щодо здатності створення майбутніх економічних вигід (Р.О. Костирко).

К. Безверхий формує мету інтегрованої звітності наступним чином: мета інтегрованої звітності полягає у наданні інформації всім зацікавленим користувачам для прийняття управлінських рішень стосовно можливості підприємства створювати вартість в коротко-, середньостроковому та довгостроковому періодах, а також забезпечення інформацією зацікавлених осіб про капітал, який використовує та на який впливає суб'єкт господарювання²⁹⁶.

Проведений аналіз бачення мети ІЗ закордонними та вітчизняними науковцями дозволяє сформулювати власне бачення авторами, згідно якого мета інтегрованої звітності полягає у наданні стейкхолдерам достовірної інформації про фінансовий та навколофінансовий капітал (виробничий, людський, інтелектуальний, соціальний, природний) в коротко-, середньостроковому та довгостроковому періодах з урахуванням ризиків, можливостей та цілей розвитку господарюючого суб'єкта для підтримання неперервного створення вартості з плином часу.

Завдання інтегрованої звітності. Виходячи з різного визначення мети до цього часу в вітчизняних літературних джерелах завдання розглядаються також по різному (табл. 2.11).

²⁹⁶ Безверхий К.В. Методологічні підходи до визначення мети інтегрованої звітності підприємства. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2017. № 4. С. 48-58, с.55

Таблиця 2.11. Визначення завдань інтегрованої звітності в літературних джерелах

| <i>Автор</i> | <i>Завдання інтегрованої звітності</i> |
|----------------|---|
| Єршова Н.Ю. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Задоволення інформаційних потреб інвесторів, завдяки інформації про наслідки прийняття рішень в довгостроковій перспективі. 2. Створення умов для зв'язаного та ефективного підходу до корпоративної звітності, яка розкривала б повний спектр чинників, що роблять істотний вплив на здатність організації створювати цінність протягом часу і поєднувала б у собі інші напрями звітності. 3. Розвиток безперервної взаємодії між факторами ESG (environmental, social and governance) і фінансовими показниками при прийнятті рішень, що впливають на довгострокові результати діяльності бізнесу, зробивши зрозумілим і прозорим зв'язок між стійкістю бізнесу (sustainability) та його економічної цінністю (economic value). 4. Посилення підзвітності щодо широкої бази капіталів (фінансового, промислового, інтелектуального, соціального і природного) і поліпшення розуміння взаємозалежності між ними. 5. Створення інноваційних елементів забезпечення формату звітності за ESG-факторами для систематичного включення в процес при прийнятті довгострокових управлінських рішень. 6. Підтримка інтегрованого мислення при прийнятті рішень, зосереджених на створенні цінності компанії в довгостроковому періоді. |
| Костирко Р.О. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Задоволення інформаційних потреб довгострокових інвесторів. 2. Відображення взаємозв'язку між чинниками оточуючого середовища, соціальними, наглядними і фінансовими чинниками в прийнятті рішень. 3. Відображення зв'язку між стійкістю бізнесу і його економічною цінністю. 4. Зміщення акцентів в показниках оцінки результатів роботи бізнесу з короткострокових на довгострокові. |
| Кузіна Р.В. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Вироблення більш зв'язного та ефективного підходу до корпоративної звітності, яка б розкривала повний спектр факторів, що суттєво впливають на здатність організації створювати цінність протягом часу, та поєднувала в собі інші напрями звітності. 2. Надання інформації для розподілу фінансового капіталу, який підтримує довгострокове, а також коротко- та середньострокове створення вартості. 3. Підтримка інтегрованого мислення, прийняття рішень і дій, зосереджених на створенні цінності в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах. |
| Безверхий К.В. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Задоволення інформаційних потреб усіх зацікавлених користувачів. 2. Об'єднання фінансових та нефінансових показників у стандартизованій формі інтегрованої звітності. 3. Надання інформації стосовно створеної вартості в коротко-, середньостроковому та довгостроковому періодах. |

Джерело: складено за ²⁹⁷

²⁹⁷ Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС: монографія. [О. І. Малишкін, К. В. Безверхий, І. С. Ковова, С. М. Семенова, С. М. Шуляренко, В. П. Карев]; за наук. ред. О. І. Малишкіна. К.: «АртЕк», 2018. 418 с.

Види капіталу, що висвітлює інтегрований звіт. Відповідно до МСІЗ капітал, з яким працює підприємство поділено на такі шість різновидів – фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціальний і капітал відносин, природний.

Розмаїття капіталів, що показано на діаграма (рис. 2.2) є одним із способів показати види капіталу; тут не мається на увазі ієрархія, яку потрібно застосовувати до ІЗ конкретної компанії. У той же час фінансові і виробничі капітали для більшості компаній є засадничими (базовими). Їх оточують інтелектуальний, соціальний, людський капітали, які пов'язані з діяльністю людини у сфері виробництва, взаємовідносинами в колективі. Природний капітал забезпечує середовище, в якому перебувають всі інші види капіталу.

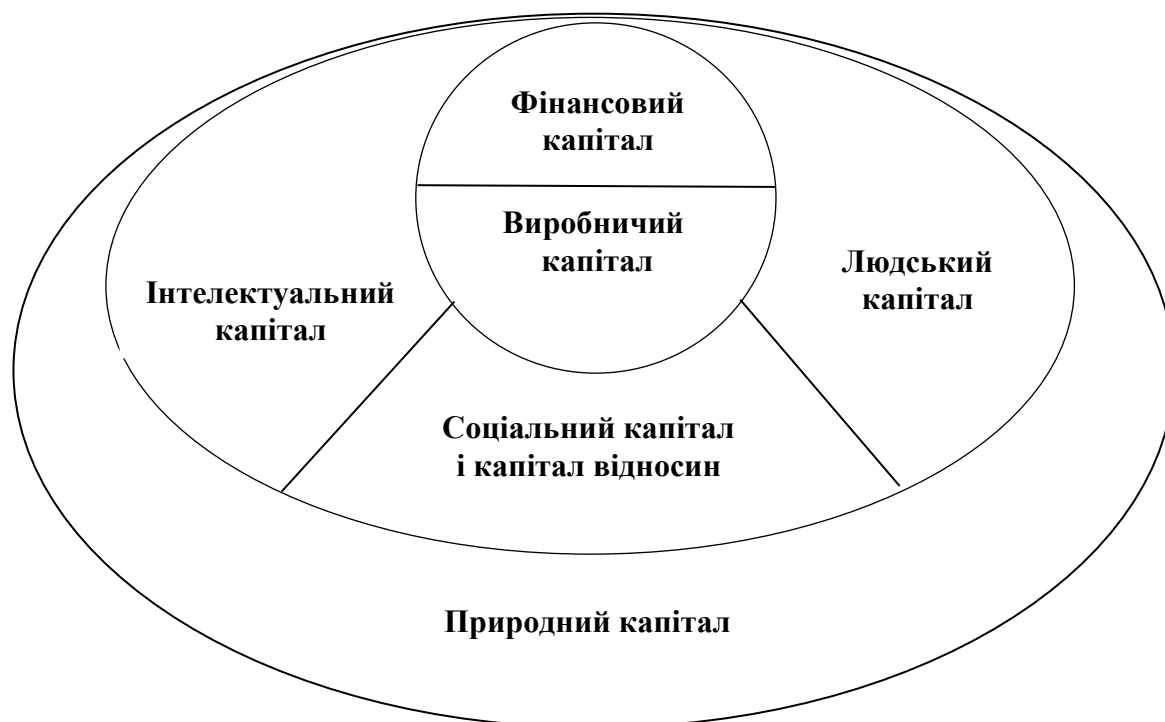


Рис. 2.2. Види капіталу, які взаємодіють у процесі створення вартості компанії

Джерело: побудовано авторами за²⁹⁸

В літературі вважається, що не усі види капіталів однаково можуть бути актуальними й застосовуватися до всіх організацій. Більшість компаній взаємодіють певною мірою з усіма капіталами, Взаємодія з окремими може бути незначною або непрямомою і тому несуттєвою для інтегрованої звітності.

Важливо, на наш погляд, що інтегрований звіт не має на меті надати вичерпні показники усіх капіталів компанії. Важливо показати, яка їхня кількість і вартість призводить до фактичних показників за звітний період та на короткострокову, середньострокову і довгострокову перспективу (планові показники) при створенні вартості. Можливо, слід також у звіті зазначати

²⁹⁸ Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС : монографія. [О. І. Малишкін, К. В. Безверхий, І. С. Ковова, С. М. Семенова, С. М. Шуляренко, В. П. Карєв]; за наук. ред. О. І. Малишкіна. К.: «АртЕк», 2018. 418 с.

дефіцит тих чи інших ресурсів (капіталів) або їхній надлишок. При цьому варто користуватися принципом суттєвості (матеріальності).

В літературі вважається, що не усі види капіталів однаково можуть бути актуальними й застосовуватися до всіх організацій. Більшість компаній взаємодіють певною мірою з усіма капіталами, Взаємодія з окремими може бути незначною або непрямною і тому несуттєвою для інтегрованої звітності.

Важливо, на наш погляд, що інтегрований звіт не має на меті надати вичерпні показники усіх капіталів компанії. Важливо показати, яка їхня кількість і вартість призводить до фактичних показників за звітний період та на короткострокову, середньострокову і довгострокову перспективу (планові показники) при створенні вартості. Можливо, слід також у звіті зазначати дефіцит тих чи інших ресурсів (капіталів) або їхній надлишок. При цьому варто користуватися принципом суттєвості (матеріальності).

МСІЗ вимагає, щоб капітали, за якими звітуються, належали компанії або контролювалися нею. Такий підхід пов'язаний з розумним обмеженням обсягу звіту. Стандарт не розшифровує питання належності капіталів компанії з правової позиції або форми контролю над капіталами. Напевно, доречно у цьому аспекті користуватися підходом, що прописуються в МСБО/МСФЗ щодо активів, зобов'язань і капіталу підприємства, які слід відображати у фінансовій звітності. Тобто зазначати, чи компанія володіє даним видом капіталу, чи орендує, чи користується безоплатно.

Інтегрований звіт, як всеосяжна історія створення вартості і цінностей компанії, повинен показувати комбінації, взаємопов'язаності та взаємозалежності між компонентами, які мають істотне значення для здатності організації створювати цінність з плином часу. Отже, ІЗ є не лише звітом, як таким, а й значною мірою прогнозом на найближчу перспективу. Прогнозні цифри мають ґрунтуватися на реальних розрахунках із застосування надійних методів математичного моделювання, прогнозування. Які саме методики використані у звіті – доцільно відобразити у звіті.

Такий підхід має обґрунтувати здатність компанії (організації) створювати вартість для себе і забезпечувати повернення інвестицій постачальникам фінансового капіталу.

Вартість, що створює компанія, залежить від наступних чинників:

1) *зовнішнє середовище*, включаючи економічні умови, технологічний процес, соціальні та екологічну структуру, створює контекст в напрямку якого працює компанія. Місія та стратегічне бачення охоплює всю компанію, чітко визначає її цілі та напрямки подальшого розвитку;

2) *особи, які наділені управлінськими функціями*: відповідають за створення організаційної структури та підтримують здатність компанії створювати вартість протягом тривалого періоду часу;

3) ядром будь-якої компанії є її *бізнес-модель*, яка засновується на різних капіталах;

4) *комерційна діяльність*, яка включає в себе планування, проектування та виробництво товарів, робіт та послуг;

5) *результати діяльності* – це зовнішні та внутрішні наслідки (позитивні та негативні) для капіталів від результату комерційної діяльності компанії;

6) *постійний моніторинг* та аналіз зовнішнього середовища дозволяє виявити компанії ризики та можливості, які пов'язані із її стратегією та бізнес-моделлю;

7) *стратегія компанії* визначає, як вона зможе знижувати ризики або керувати ними, а також максимально використовувати можливості;

8) *інформація про результати діяльності компанії*, необхідна для того, щоб проаналізувати ефективність діяльності, управління компанії.

Процес створення вартості не є статичним, постійний аналіз кожного компонента, який впливає на процес створення вартості, є одним із головних завдань компанії, що в подальшому дає змогу покращити ефективність роботи компанії.

Засади принципи. Міжнародний стандарт інтегрованої звітності визначає наступні *засади принципи*, що лежать в основі підготовки та презентації інтегрованої звітності:

- 1) стратегічний фокус та орієнтація на майбутнє;
- 2) зв'язність інформації;
- 3) взаємодія із зацікавленими сторонами;
- 4) суттєвість;
- 5) стислість;
- 6) повнота та достовірність;
- 7) постійність та співставність.

Зазначені принципи широко коментуються в літературі, тому не будемо зупинятися на них.

Елементи і формат звіту. Важливим з практичної точки зору звітування є процес форматування звіту по елементах. Елементи, як розділи формують структуру звіту. Інтегрований звіт компанії згідно з МСІЗ має містити вісім елементів (табл. 2.12).

Таблиця 2.12. Характер елементів інтегрованого звіту

| <i>Елемент звіту згідно МСІЗ</i> | <i>Характер інформації (фінансова/нефінансова)</i> |
|---|--|
| 1) Огляд організації і зовнішнє середовище | Нефінансова |
| 2) Управління | Нефінансова |
| 3) Бізнес-модель | Нефінансова |
| 4) Ризики і можливості | Нефінансова |
| 5) Стратегія і розподіл ресурсів | Фінансова/нефінансова |
| 6) Результати діяльності | Фінансова |
| 7) Перспективи на майбутнє | Не фінансова |
| 8) Основні принципи підготовки та презентації | Не фінансова |

Отже, з 8 елементів ІЗ лише один модуль можна віднести до фінансової інформації (модуль «Результати діяльності») і один – частково до фінансової і нефінансової інформації (модуль «Стратегія і розподіл ресурсів»). Решта модулів інформації носить нефінансовий характер. Таким чином, ІЗ має

здебільшого характер не фінансового звіту з елементами фінансової інформації.

Кожному підприємству доцільно встановити етапи формування інтегрованої звітності та джерела отримання даних, які забезпечать процес її складання. Що стосується фінансових показників, вони мають бути узгоджені з даними офіційної фінансової звітності компанії.

Формат звіту. Формат ІЗ ні на міжнародному, а ні на національному рівнях, як правило, не затверджується. Компанія, що добровільно прийняла рішення звітуватися, самостійно визначає і формат, і структуру звіту. При компонуванні звіту важливо так представити комплекс інформації, щоб вона відображала здатність кожної конкретної компанії створювати і підтримувати вартість у довгостроковому періоді.

Дослідник М. Проданчук вважає, що потрібно створити та впровадити в практику таку структуру інтегрованого звіту, яка була б доцільною для існування саме в Україні (табл. 2.13).

Таблиця 2.13. Структура інтегрованого звіту в Україні (пропозиція М. Проданчука)

| № з/п | Склад та елементи інтегрованого звіту |
|--|--|
| 1 | 2 |
| <i>1 Фінансовий стан та результати діяльності</i> | |
| 1.1 | Фінансовий стан діяльності компанії |
| 1.2 | Фінансові результати |
| 1.3 | Рух грошових коштів |
| 1.4 | Рух елементів власного капіталу |
| <i>2. Податки та статистичні дані</i> | |
| 2.1 | Податки та платежі до бюджетів і фондів |
| 2.2 | Основні статистичні дані про роботу компанії |
| <i>3. Соціальна та екологічна відповідальність</i> | |
| 3.1 | Соціальний розвиток та соціальні інвестиції |
| 3.2 | Екологічна відповідальність компанії |
| <i>4. Економічні показники діяльності компанії</i> | |
| <i>5. Примітки до інтегрованої звітності</i> | |

Джерело: ²⁹⁹

Структура пропонованого інтегрованого звіту відрізняється як від структури оприлюднених звітів українських компаній, так і вимог МСІЗ – здебільше орієнтована на фінансову, ніж нефінансову інформацію³⁰⁰. Стандарт ІЗ і практика опублікованих звітів українських компаній віддають перевагу нефінансової інформації над фінансовою.

²⁹⁹ Проданчук М. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 2. С. 24-31.

³⁰⁰ The International <IR> Framework. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>. (accessed 22 August 2019).

Вимоги Директив ЄС

Як зазначалося вище, в нормативних документах ЄС відсутні прямі вимоги щодо складання і подання інтегрованих звітів (ІЗ) компаніями ЄС. Разом з тим, Директива 2014/95/ЄС вносить зміни до Директиви 2013/34/ЄС шляхом додавання нової статті 19а і зобов'язує великі підприємства готувати нефінансовий звіт, який міститиме інформацію щодо як мінімум таких аспектів:

- охорона навколишнього середовища,
- зайнятість та соціальні питання,
- повага до прав людини,
- боротьба з корупцією і хабарництвом.

Отже, урядові структури ЄС підтримують сучасні тенденції у формуванні звітності компаній шляхом прийняття відповідних директив. Сприяє цьому інституційна підтримка. Так, у складі комітетів Європейської комісії функціонує експертна група з розкриття нефінансової інформації компаніями ЄС.

Щодо практики країн ЄС, то елементи інтегрованої звітності вже широко використовуються у європейських країнах. Так, на законодавчому рівні підтверджено обов'язковість складання нефінансових звітів у Франції, Норвегії, Швеції, Данії, Голландії, Фінляндії.

Порівняння вимог МСІЗ та Директив ЄС. Порівняння структури інтегрованого звіту за МСІЗ та звіту про управління (Management Report) за Директивою 2013/34/ЄС представлено в табл. 2.14.

Таблиця 2.14. Порівняння структури інтегрованого звіту за МСІЗ та звіту про управління за Директивою 2013/34/ЄС

| <i>Елемент інтегрованого звіту</i> | <i>Елемент звіту про управління</i> | <i>Відповідність</i> |
|--|---|----------------------|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| 1) Огляд організації і зовнішнє середовище | 1) Достовірний огляд розвитку підприємства та його стану | Відповідає частково |
| 2) Управління | 2) Мета та політика підприємства щодо управління своїми фінансовими ризиками, у т. ч. його політика хеджування кожного основного виду прогнозованих операцій, для якого застосовується облік хеджування | Відповідає частково |
| 3) Бізнес-модель | 3) Інформація стосовно використання підприємством фінансових інструментів та, якщо це суттєво для оцінки його активів, зобов'язань, фінансового стану і прибутків та збитків | Не відповідає |
| 4) Ризики і можливості | 4) Ціновий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності та ризик грошових потоків | Відповідає частково |
| 5) Стратегія і розподіл ресурсів | 5) Стратегія, місія | Відповідає частково |
| 6) Результати діяльності | 6) Аналіз екологічних та соціальних показників, комплексний аналіз ефективності діяльності підприємства | Відповідає частково |

Продовження табл. 2.14

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---------------------|
| 7) Перспективи на майбутнє | 7) Ймовірні перспективи подальшого розвитку | Відповідає частково |
| 8) Основні принципи підготовки та презентації | 8) Інформація про придбання власних акцій згідно статті 24 (2) Директиви 2012/30/ЄС, наявність філій підприємства | Не відповідає |

Джерело: складено авторами.

Отже, порівняння структури інтегрованого звіту та звіту про управління за Директивою 2013/34/ЄС свідчить лише про часткову відповідність європейських вимог нормам МСІЗ. У той же час, МСІЗ охоплює майже всі питання, що розкриваються у звіті про управління.

Згідно із Директивою 2013/34/ЄС Звіт про корпоративне управління (Corporate governance statement) подають підприємства-суб'єкти суспільного інтересу, які регулюються законодавством держави-члена та оборотні цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку будь-якої держави-члена у значенні підпункту (14) статті 4 (1) Директиви 2004/39/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 21 квітня 2004 року про ринки фінансових інструментів.

Порівняння структури інтегрованого звіту та звіту про корпоративне управління за Директивою 2013/34/ЄС представлено в табл. 2.15.

Таблиця 2.15. Порівняння структури інтегрованого звіту та звіту про корпоративне управління за Директивою 2013/34/ЄС

| Елемент інтегрованого звіту | Елемент звіту про корпоративне управління | Відповідність |
|--|--|---------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 1) Огляд організації зовнішнє середовище | 1) Посилання на Кодекс корпоративного управління, яким керується підприємство, кодекс корпоративного управління, який підприємство, можливо, добровільно вирішило застосовувати або всю відповідну інформацію про практику корпоративного управління | Не відповідає |
| 2) Управління | 2) Опис основних характеристик систем внутрішнього контролю та управління ризиками підприємства | Відповідає частково |
| 3) Бізнес-модель | 3) Інформація про значні пакети акцій, що використовуються прямо або опосередковано (включно з тими, що використовуються через фінансові піраміди та при перехресному володінні ними) у відповідності до змісту статті 85 Директиви 2001/34/ЄС | Не відповідає |
| 4) Ризики можливості | 4) Інформація про власників будь-яких цінних паперів з особливими правами контролю та описом цих прав. | Не відповідає |
| 5) Стратегія розподіл ресурсів | 5) Інформація про будь-які обмеження прав голосу, такі як обмеження прав голосу власників за відсотковим або чисельним показником голосів, строки для використання прав голосу, або системи, згідно з котрими, при співпраці з компанією, фінансові права, надані цінними паперами, відокремлені від самого володіння цінними паперами | Не відповідає |

| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
|---|--|---------------|
| 6) Результати діяльності | 6) Права, що регулюють призначення та заміщення членів ради директорів та внесення змін до уставу акціонерного товариства; повноваження членів ради директорів, та зокрема право випуску та скуповування акцій | Не відповідає |
| 7) Перспективи на майбутнє | 7) Опис функціонування зборів акціонерів та їх основні повноваження, а також опис прав акціонерів та способів їх реалізації, якщо така інформація у повному обсязі не міститься у національному законодавстві | Не відповідає |
| 8) Основні принципи підготовки та презентації | 8) Склад і функціонування адміністративного, керівного та наглядового органів та їх комітетів | Не відповідає |

Джерело: складено авторами.

Отже, звіт про корпоративне управління охоплює елементи, що повністю розкривають особливості корпоративного управління в компаніях. Цей звіт має бути окремим розділом звіту про управління і містити, як мінімум інформацію, що зазначена в табл. 2.15 згідно із Директивою 2013/34/ЄС. Виходячи із порівняння структури інтегрованого звіту та звіту про корпоративне управління за Директивою 2013/34/ЄС можна зробити висновок, про майже повну невідповідність цих звітів. А це означає, що інтегрована звітність є більш ширшою за масивом розкриття інформації.

Сучасна практика інтегрованої звітності українських компаній

На сьогодні, структура інтегрованого звіту не є уніфікованою, підприємство може самостійно обирати склад показників даного звіту. У дослідників також різняться погляди щодо інформації, яка має бути подана в інтегрованому звіті. Так, К.В. Безверхий виділяє 7 розділів інтегрованої звітності, М. Проданчук – 5 розділів. На думку Чумак О.В. і Салатської О.А., інтегрований звіт повинен включати розділи (елементи): стратегічний звіт, управління підприємством, фінансова та нефінансова звітність, результати діяльності підприємства. Отже, окремі вітчизняні економісти вважають Міжнародний стандарт ІЗ недосконалим і рекомендують його змінити. Лише практика покаже, наскільки компанії будуть дотримуватись рекомендацій МСІЗ щодо структури і наповнення звіту.

За даними І. Деруна в Україні налічується близько 40 компаній, які склали і публікували ІЗ (публікація 2017 року). Огляд відкритих джерел українських компаній на веб-сторінках дає уявлення про стан інтегрованої звітності вітчизняних компаній. Серед вітчизняних компаній ознаки інтегрованої звітності спостерігаються в ПрАТ «Оболонь», «ДТЕК», «Нібулон», «Артеріум», «Астарта-Київ», «Тетра Пак», «lifecell», «Київстар», «МЕТІНВЕСТ», АТ «Укрзалізниця» та інших. При аналогічності підходів мають місце відмінності у структурі звітів. Так, ПрАТ «Оболонь» приділяє більше уваги економічним показникам діяльності, «ДТЕК» – оргструктурі та діяльності, ТОВ «lifecell» – персоналу компанії, «Аспарта-Київ» – екологічним аспектам, «МЕТІНВЕСТ» – соціальним аспектам та кадрам.

На офіційному сайті АТ «Укрзалізниця» розміщена інформація, що за підсумками експертів Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» є одним із найкращих зразків звітності в Україні та за кордоном за своєю повнотою та якістю розкриття інформації. Звіт складено згідно з вимогами МСФЗ, IIRC, GRI Standards, AA1000 і Положенням про розкриття інформації емітентами цінних паперів, що відповідає найкращим міжнародним практикам³⁰¹. Саме тому Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» було обрано для порівняння зі структурою інтегрованого звіту за МСІЗ (табл. 2.16).

Таблиця 2.16. Порівняння структури інтегрованого звіту за МСІЗ та інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» за 2017-2018 рр.

| <i>Елемент інтегрованого звіту</i> | <i>Елемент інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» за 2017 рік</i> | <i>Елемент інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» за 2018 рік</i> | <i>Відповідність</i> |
|--|---|---|----------------------|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| 1) Огляд організації і зовнішнє середовище | 1) ПАТ «Укрзалізниця» сьогодні (Звернення Голови наглядової Ради і в.о. голови правління ПАТ; Місія та цінності, важливі події та огляд транспортного ринку) | 1) ПАТ «Укрзалізниця» сьогодні (Звернення Голови наглядової Ради і в.о. голови правління ПАТ; Місія та цінності, важливі події та огляд транспортного ринку) | Відповідає |
| 2) Управління | 2) Наш бізнес (стратегічний підхід до розвитку Товариства, корпоративне управління, ключові операційні результати, інвестиційна діяльність, міжнародне співробітництво) | Наш бізнес (розвиток та реформування, кредитна політика, корпоративне управління, ключові операційні результати, інвестиційна діяльність, ключові інвестиційні проекти, міжнародне співробітництво) | Відповідає частково |
| 3) Бізнес-модель | 3) Соціальна та екологічна відповідальність (соціальна політика, безпека руху та охорона праці, охорона навколишнього середовища, енергоефективність та енергозбереження) | 3) Наші працівники та країна (соціальна політика, управління та розвиток персоналу, взаємодія із закладами освіти, безпека руху та охорона праці) | Не відповідає |
| 4) Ризики і можливості | 4) Сталий розвиток та взаємодія із зацікавленими сторонами (підхід до сталого розвитку, взаємодія із зацікавленими сторонами) | 4) Наша екологічна відповідальність (реалізація екологічної політики, інвестиції в охорону навколишнього середовища, вплив на довкілля, енергоефективність та енергозбереження) | Не відповідає |

³⁰¹ Укрзалізниця випускає перший публічний інтегрований звіт. URL: https://www.uz.gov.ua/press_center/up_to_date_topic/484460/ (дата звернення: 20.08.2019).

Продовження табл. 2.16

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|--|---|--|
| 5) Стратегія і розподіл ресурсів | 5) Фінансові результати (Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, розрахунки з бюджетом, кредитна політика та зобов'язання, примітки до фінансової звітності, звіт незалежного аудитора) | 5) Наш сталий розвиток (сталий розвиток та КСВ в АТ «Укрзалізниця», внесок АТ «Укрзалізниця» у досягнення Цілей сталого розвитку ООН, взаємодія із зацікавленими сторонами, збереження та використання історичної спадщини) | Не відповідає за 2017 рік; частково відповідає за 2018 рік |
| 6) Результати діяльності | 6) Додатки | 6) Наші фінансові результати | За 2017 рік – у попередньому розділі; за 2018 рік - відповідає |
| 7) Перспективи на майбутнє | - | 7) Додатки | Не відповідає |
| 8) Основні принципи підготовки та презентації | - | - | - |

Джерело: складено авторами.

Аналіз структури інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» за 2017, 2018 роки дозволяє сформулювати висновок, що протягом зазначеного періоду відбулася зміна його структури. Одним із нових розділів ІЗ у 2018 році став Розділ «Наш сталий розвиток» компонентом якого є «Внесок АТ «Укрзалізниця» у досягнення Цілей сталого розвитку».

З метою більш детального дослідження структури інтегрованого звіту проведено огляд та аналіз елементів річного інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» за 2018 рік (табл. 2.17-2.23).

Таблиця 2.17. Огляд елементу «АТ «Укрзалізниця сьогодні»

| Елемент | Піделементи | Інформація, що розкривається |
|----------------------------|---------------------------|--|
| АТ «Укрзалізниця» сьогодні | Огляд транспортного ринку | Наводиться опис транспортного ринку з графічним поданням інформації основних показників із вантажних та пасажирських перевезень; векторів розвитку; розкриваються завдання та виклики. |
| | Місія та цінності | Описуються місія та цінності; головні події 2018 року; ключові показники діяльності; наводиться інформація про філії; про приватні акціонерні товариства АТ «Укрзалізниця». |

Джерело: складено авторами самостійно на основі³⁰²

За елементом «АТ «Укрзалізниця сьогодні»» можна провести огляд організації та зовнішнього середовища. Таке представлення інформації відповідає рекомендованому елементу «Огляд організації і зовнішнє середовище» за міжнародним стандартом. Тобто зберігається і хронологічне його представлення.

Наступним елементом інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» є елемент «Наш бізнес» (табл. 2.18).

Таблиця 2.18. Огляд елементу «Наш бізнес» інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця»

| <i>Елемент</i> | <i>Піделементи</i> | <i>Інформація, що розкривається</i> |
|----------------|--|--|
| Наш бізнес | Розвиток та реформування АТ «Укрзалізниця» | Інформація про те, що АТ «Укрзалізниця» забезпечує до 2,6 % ВВП України; розкривається мета прийняття нової стратегії розвитку; розкриваються ключові цілі, виклики та стратегічні завдання. |
| | Кредитна політика АТ «Укрзалізниця» | Розкриття показників кредитного портфеля товариства, ключові виклики. |
| | Корпоративне управління | Відображення інформації про реформу корпоративного управління, метою якої є досягнення високих стандартів відкритості, прозорості та підзвітності; органів управління; наводиться склад наглядової ради АТ «Укрзалізниця», членів правління; зазначається про управління ризиками та ін. |
| | Ключові операційні результати | Наводяться основні показники пасажирських перевезень, інформація про приміські пасажирські перевезення, графічне подання інформації; розкриваються основні виклики у сфері приміських пасажирських перевезень та плани; надається інформація про комерційну діяльність; інфраструктуру та всі господарства залізничного транспорту; розкриваються плани на наступний рік та на майбутнє й перспективи. |
| | Інвестиційна діяльність | Представлено суму освоєних капітальних інвестицій; капітальні видатки за основними напрямками діяльності АТ «Укрзалізниця» в 2018 році; капітальні інвестиції за основними напрямками та пріоритетні інвестиційні напрями. |
| | Ключові інвестиційні проекти | Короткий опис інвестиційних проектів. |
| | Міжнародне співробітництво | Представлено перелік міжнародних організацій та заходів, у роботі яких беруть участь фахівці АТ «Укрзалізниця». |

Джерело: складено авторами самостійно на основі³⁰³

Отже, інформація, що наводиться в даному елементі інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» частково відповідає елементу «Управління» та «Стратегія і розподіл ресурсів» за міжнародним стандартом. При цьому, залишається не повністю розкрита стратегія розвитку АТ «Укрзалізниця» на довгострокову перспективу.

Інформаційне наповнення елементу «Наші працівники та країна» (табл. 2.19) більше відповідає соціальній звітності.

Таблиця 2.19. Огляд елементу «Наші працівники та країна» інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця»

| <i>Елемент</i> | <i>Піделементи</i> | <i>Інформація, що розкривається</i> |
|---------------------------|----------------------------------|---|
| Наші працівники та країна | Соціальна політика | Надається інформація щодо ефективної соціальної політики на основі галузевої угоди та колективних договорів структурних підрозділів; розкриваються показники розподілу витрат на виконання галузевої угоди. |
| | Управління та розвиток персоналу | Описується кадрова політика та відображаються показники кількості і складу персоналу, структури фонду оплати праці; програма забезпечення житлом; підготовка та перепідготовка кадрів; галузева рада і професійні стандарти. |
| | Взаємодія із закладами освіти | Розкривається інформація щодо співпраці із закладами вищої освіти щодо дуальної форми навчання, перепідготовки кадрів та ін. Наведено опис планів в цьому напрямку. |
| | Безпека руху та охорона праці | Наводиться інформація щодо безпеки руху; розкриваються показники безпеки руху, випадків. Наводиться інформація щодо охорони праці, показники витрат на охорону праці, турбота про здоров'я працівників; реалізовані проекти та програми, розкриваються плани. |

Джерело: складено авторами самостійно на основі³⁰⁴

Екологічна відповідальність наводиться в елементі «Наша екологічна відповідальність», також подається інформація щодо енергоефективності та енергозбереження (табл. 2.20).

Таблиця 2.20. Огляд елементу «Наша екологічна відповідальність» інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця»

| <i>Елемент</i> | <i>Піделементи</i> | <i>Інформація, що розкривається</i> |
|----------------------------------|---|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| Наша екологічна відповідальність | Реалізація екологічної політики | Надається коротка інформація щодо реалізації екологічної політики. |
| | Інвестиції в охорону навколишнього середовища | Коротка інформація щодо інвестицій в охорону навколишнього середовища з графічним поданням інформації та показників. |

³⁰⁴ Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» за 2018 рік. URL: [https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final\(new\).pdf](https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final(new).pdf).

Продовження табл. 2.20

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|---|
| | Вплив на довкілля | Розкривається вплив на довкілля та зниження впливу на земельні ресурси, використання та охорона водних ресурсів, охорона атмосферного повітря, внесок компанії у боротьбу зі зміною клімату, аналіз утворених та наявних відходів. Весь опис супроводжується показниками, що подані графічно. |
| | Енергоефективність та енергозбереження | Зазначається мета енергетичного менеджменту товариства. Наводяться основні вигоди (прямі та непрямі) від впровадження та сертифікації системи енергоменеджменту на всіх рівнях. Розкривається програма енерго-, ресурсозбереження на залізничному транспорті. Наводяться показники та плани на найближчу перспективу. |

Джерело: складено авторами самостійно на основі³⁰⁵

Враховуючи специфіку діяльності АТ «Укрзалізниця» елемент «Наша екологічна відповідальність» є важливим, в свою чергу, спостерігається часткова відповідність елементу «Управління» за міжнародним стандартом. Адже в даному елементі наводиться мета енергетичного менеджменту товариства, основні вигоди (прямі та непрямі) від впровадження та сертифікації системи енергоменеджменту на всіх рівнях. Розкривається програма енерго-, ресурсозбереження на залізничному транспорті. Без чого, неможливо здійснювати ефективне управління залізничним транспортом в цілому.

В інтегрованому звіті АТ «Укрзалізниця» наводиться елемент «Наш сталий розвиток» (табл. 2.21), що може бути частиною інформації в елементі «Стратегія і розподіл ресурсів» відповідно до міжнародного стандарту з інтегрованої звітності.

Таблиця 2.21. Огляд елементу «Наш сталий розвиток»

| Елемент | Піделементи | Інформація, що розкривається |
|---------------------|--|--|
| Наш сталий розвиток | Сталий розвиток та КСВ в АТ «Укрзалізниця» | Описується стратегічний підхід до сталого розвитку та корпоративної соціальної відповідальності (КСВ). |
| | Внесок АТ «Укрзалізниця» у досягнення Цілей сталого розвитку ООН | Надається опис внеску АТ «Укрзалізниця» у досягнення 16 цілей сталого розвитку ООН. |
| | Взаємодія із зацікавленими сторонами | Надається коротка інформація про співпрацю з органами влади та міжнародне співробітництво; взаємодія з громадськими організаціями. |
| | Збереження та використання історичної спадщини | Описується науково-дослідницька діяльність, виставки, поїздки на ретро поїздах. |

Джерело: складено авторами самостійно на основі³⁰⁶

³⁰⁵ Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» за 2018 рік. URL: [https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final\(new\).pdf](https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final(new).pdf).

АТ «Укрзалізниця» одне із небагатьох товариств, що виділило у ІЗ окремий розділ присвячений внеску в досягнення ЦСР. Наводимо уривок з ІЗ АТ «Укрзалізниця» за 2017 рік: «Вересень 2015 року став знаменний тим, що лідери 193 країни світу взяли на себе зобов'язання виконати 17 цілей і 169 конкретних завдань, які сприятимуть досягненню до 2030 року трьох важливих результатів: покінчити з крайньою бідністю, подолати нерівність та несправедливість, протистояти викликам зміни клімату». В ІЗ АТ «Укрзалізниця» наводиться власний внесок у досягнення 16 цілей.

Фінансова інформація, що наводиться в елементі «Наші фінансові результати» відповідає рекомендованому елементу «Результати діяльності» згідно міжнародного стандарту (табл. 2.22).

Таблиця 2.22. Огляд елементу «Наші фінансові результати»

| <i>Елемент</i> | <i>Піделементи</i> | <i>Інформація, що розкривається</i> |
|---------------------------|---|---|
| Наші фінансові результати | Консолідований звіт про фінансовий стан | Наводяться фінансові показники на основі опублікування консолідованих звітів, складених за МСФЗ. Розкриваються цілі та політика управління фінансовими ризиками. Надається звіт незалежного аудитора. |
| | Консолідований звіт про сукупний дохід | |
| | Консолідований звіт про зміни у власному капіталі | |
| | Консолідований звіт про рух грошових коштів | |
| | Примітки до консолідованої фінансової звітності | |
| | Звіт незалежного аудитора | |

Джерело: складено авторами самостійно на основі³⁰⁷

В додатках наводиться інформація, що може бути представлена у елементі «Основні принципи та презентації» згідно міжнародного стандарту (табл. 2.23).

Таблиця 2.23. Огляд елементу «Додатки»

| <i>Елемент</i> | <i>Піделементи</i> | <i>Інформація, що розкривається</i> |
|----------------|-------------------------------------|---|
| Додатки | Про Звіт | Зазначається інформація про те, що звіт складено відповідно до стандартів та нормативних вимог; межі звіту, принцип визначення змісту звіту, взаємодія із зацікавленими сторонами; принципи забезпечення якості; верифікація звіту. |
| | Частка акцій в статутному капіталі | Наводиться частка акцій в статутному капіталі. |
| | Ліцензії АТ «Укрзалізниця» | Наводиться інформація про ліцензії. |
| | Таблиця відповідності GRI Standards | Розкриваються загальні стандартні елементи звітності, опис показника та розділ звіту. |
| | Керівники АТ «Укрзалізниця» | Надається інформація про керівників, їх посади та контактні номери телефонів. |
| | Анкета зворотного зв'язку | Надається анкета зворотного зв'язку. |

Джерело: складено авторами самостійно на основі³⁰⁸

³⁰⁶ Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» за 2018 рік. URL: [https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final\(new\).pdf](https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final(new).pdf).

³⁰⁷ Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» за 2018 рік. URL: [https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final\(new\).pdf](https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final(new).pdf).

³⁰⁸ Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» за 2018 рік. URL: [https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final\(new\).pdf](https://www.uz.gov.ua/files/file/Book%20UZ_18_Final(new).pdf).

Такий детальний огляд інтегрованого звіту АТ «Укрзалізниця» та огляд інтегрованих звітів інших крупних українських компаній дозволив встановити ступінь їхньої відповідності вимогам міжнародного стандарту з інтегрованої звітності (табл. 2.24).

Таблиця 2.24. Хронологічна відповідність структури інтегрованого звіту українських компаній вимогам міжнародного стандарту

| Елемент інтегрованого звіту за МСІЗ | «Укрзалізниця» 2018 р. | | «ДТЕК»-2017 р. | | «Нафтогаз України»-2018 р. | |
|---|-------------------------------------|---------------|------------------------------------|---------------|----------------------------|---------------|
| | Елемент ІЗ | Відповідність | Елемент ІЗ | Відповідність | Елемент ІЗ | Відповідність |
| 1) Огляд організації і зовнішнє середовище | 1) ПАТ «Укрзалізниця» сьогодні | + | 1) Вступне слово | - | 1) Вступ | - |
| 2) Управління | 2) Наш бізнес | - | 2) Про групу ДТЕК | - | 2) Наш ринок та реформи | - |
| 3) Бізнес-модель | 3) Наші працівники та країна | - | 3) Огляди макроекономіки та галузі | - | 3) <i>Наші результати</i> | - |
| 4) Ризики і можливості | 4) Наша екологічна відповідальність | - | 4) <i>Результати діяльності</i> | - | 4) Корпоративне урядування | - |
| 5) Стратегія і розподіл ресурсів | 5) Наш сталий розвиток | + | 5) Корпоративне управління | - | 5) Наша відповідальність | - |
| 6) <i>Результати діяльності</i> | 6) <i>Наші фінансові результати</i> | + | 6) Сталий розвиток | - | 6) Фінансова звітність | + |
| 7) Перспективи на майбутнє | 7) Додатки | - | | - | 7) Додаткова інформація | - |
| 8) Основні принципи підготовки та презентації | | - | | - | | - |

Джерело: складено авторами.

Отже, хронологічна структура інтегрованого звіту зазначених українських компаній не зовсім відповідає вимогам міжнародного стандарту. Проте, по змісту, основні аспекти звітування висвітлюються. Значну увагу приділено результатам діяльності компанії – в кожному звіті така інформація наводиться, хоча і з різними формулюваннями (помічено *курсивом*). Меншою мірою висвітлюються аспекти «Ризики і можливості», «Стратегія і розподіл ресурсів», «Перспективи на майбутнє».

Більшість українських компаній в додатках до звіту зазначають відповідність інформації стандартам GRI (глобальна ініціатива звітності). Це свідчить про те, що такі українські компанії складають здебільше нефінансовий звіт зі сталого розвитку або звіт з управління, ніж інтегрований звіт. Тому, по-

перше, настав час розділити сфери нефінансового і інтегрованого звітів компанії. На наш погляд, перший звіт виступає складовою другого. По-друге, у разі відступу підприємством від вимог МСІЗ або стандарту GRI, слід пояснити причини відступу. Такий підхід свідчив би про повагу бізнесу до вимог міжнародних стандартів.

Пропозиції з удосконалення інтегрованих звітів

Аналізуючи структуру звітів за МСІЗ та практикою українських компаній помітно, що в них недостатня увага приділяється інформації про податки і збори компанії. Наявність такої інформації у звіті свідчить про рівень «податкового навантаження» компанії, а значить про суспільну (соціальну) віддачу, значимість компанії. Така інформація поєднує функції фінансового і соціального звіту, що є корисним для оцінки компанії з боку громадських організацій, державних інституцій, експертів.

Оприлюднення звітування про податки на сьогодні вирішено на рівні законодавства ЄС і України шляхом запровадження звітування компаній видобувних галузей в контексті ініціативи прозорості. Інші галузі поки що такою звітністю не охоплено. Між тим, у суспільства існує запит на оприлюднення такої інформації, оскільки свідчить про соціальну значимість і відповідальність компанії (рівень «тенізації» бізнесу, уникнення оподаткування і т.п.). Тому доцільно, на наш погляд, передбачити у структурі ІЗ інформацію про податки і збори підприємства. Наприклад, у вигляді зведеної таблиці (табл. 2.25).

Таблиця 2.25. Приклад формату розділу «Податки, збори, внески» у складі інтегрованого звіту компанії (тис. грн)

| Найменування показника | Код рядка | Заборгованість на початок року | | Нараховано | Сплачено, зараховано | Заборгованість на кінець року | |
|--|-----------|--------------------------------|--------------|------------|----------------------|-------------------------------|--------------|
| | | Дебіторська | Кредиторська | | | Дебіторська | Кредиторська |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Загальнодержавні податки і збори: | 1400 | | 7500 | 22000 | 21000 | | 8500 |
| Податок на прибуток підприємств | 1410 | | 2000 | 7000 | 8000 | | 1000 |
| Податок на додану вартість | 1420 | | 3500 | 15000 | 13000 | | 5500 |
| | 1430 | і т.д. | | | | | |
| Місцеві податки і збори | 1500 | | | | | | |
| Податок на майно | 1510 | | | | | | |
| | 1520 | | | | | | |
| Разом податки та збори: | 1590 | | | | | | |
| Єдиний соціальний внесок | 1600 | | | | | | |

Продовження табл. 2.25

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|------------------------|------|---|---|---|---|---|---|
| | 1610 | | | | | | |
| Внески до інших фондів | 1620 | | | | | | |
| Разом: | | | | | | | |

Таблицю можливо будувати за одним з двох варіантів:

а) по рівнях загальної класифікації відповідно до Податкового кодексу України - загальнодержавні податки та збори (стаття 9 ПКУ) та місцеві податки (стаття 10 ПКУ); або

б) по рівнях бюджетної класифікації надходжень до державного та місцевих бюджетів.

У табл. 2.25 представлено інформацію по рівнях загальної класифікації відповідно до Податкового кодексу України. При цьому важливо показати громадськості суми не лише сплачених податків за звітний рік, а й суми їх нарахувань. Перша група даних дає уявлення про податкове навантаження на грошовий потік, а другий – на доходи підприємства. Суми заборгованості на початок і кінець року дають уявлення про стан боргу компанії перед центральним і місцевим бюджетами та соціальними фондами.

Компанія може додатково показати також сплату податків по рівнях бюджетної класифікації - до державного та місцевих бюджетів. Такий підхід посилює аналітичність даних про податки компанії.

Інформація ІЗ, яку має готувати бухгалтерія компанії. Бухгалтерська служба компанії відповідно до статусу підрозділів компанії і посадових обов'язків виконавців може готувати фінансову інформацію бухгалтерського змісту про:

- доходи та прибутки (збитки);
- податки та збори;
- заборгованість;
- активи;
- власний капітал.

Тобто мова йде про розшифровку або агрегування статей бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Решту інформації готують інші служби компанії. За нашими підрахунками у складі ІЗ АТ «Укрзалізниця» за 2017, 2018 роки частка бухгалтерсько-фінансової інформації складала не більше 20 %.

Висновки і пропозиції за результатами дослідження

За результатами проведеного дослідження, можна стверджувати, що інтегрована звітність є вимогою сьогодення і тому вона широко використовується компаніями країн з розвиненою економікою та провідними підприємствами України. Аналізуючи опубліковані на сайтах компаній звіти можна зробити висновок, що склад і формат звітів поступово наближається до вимог міжнародного стандарту ІЗ, з кожним роком удосконалюється.

Дослідження вказують, що надати вичерпну інформацію усім зацікавленим особам – користувачам, нереально. Логіка і практика свідчать, що неможливо

також створити єдиний алгоритм складання та подання інтегрованої звітності для усіх зацікавлених сторін. Адже кожна компанія має свої особливості функціонування та розвитку, які слід враховувати при звітуванні. Тому недоцільним є варіант створення національного стандарту з інтегрованої звітності. Компаніям достатньо дотримуватись вимог міжнародного стандарту інтегрованої звітності аби забезпечити інформацією зацікавлених користувачів, яка має сприяти популяризації компанії на ринках і в суспільстві, залученню інвестицій в розвиток, досягненню Глобальних цілей сталого розвитку.

Наукова складова полягає у формуванні власного бачення дослідниками мети інтегрованої звітності, доповнення факторів, що впливають на особливості звичайної та інтегрованої звітності. Слід поглиблювати порівняння вимог до інтегрованої звітності за міжнародним стандартом, директивами ЄС і практикою українських компаній. В результаті напрацювати пропозиції щодо удосконалення інтегрованого звітування на засадах раціональності і максимальної корисності інформації.

**Пантелесєв В.П., д.е.н., професор,
професор кафедри обліку та оподаткування
Національна академія статистики, обліку та аудиту**

2.3. НОРМАТИВНІ ЗАСАДИ ТА ПРАКТИКА ОЦІНКИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ВИМОГАМИ ЗОВНІШНЬОГО ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Нездатність існуючої системи обліку, контролю та звітності забезпечити високий рівень впевненості користувачів інформації викликають критику наявної парадигми обліку, контролю, аудиту та пошуки шляхів, які б забезпечили гарантії та повернули довіру. Такими шляхами розглядаються використання людського фактору, як от розуміння фахівцем підприємства та його бізнесу, наприклад, підвищення вимог до дотримання правил етики бухгалтерами, аудиторами, розподіл обов'язків; концепція суттєвості, надання впевненості, твердження, застосування критеріїв, заходів контролю, врахування ризиків; якість (достовірність) інформації, використання даних бухгалтерського обліку, управлінського обліку, інформації нефінансових систем тощо; шляхом, який об'єднує («інтегрує») вказані вище поняття є інтегрована звітність. Значна частина корисного критичного матеріалу міститься у роботах науковців країн з ринковою економікою.

Дослідниками інтегрованої звітності зазначено важливість забезпечення достовірності інформації інтегрованої звітності^{309 310} та сутність інформації інтегрованої звітності^{311 312}, необхідність встановлення предмету та предметної області зовнішнього аудиту³¹³, звертається увага на підтримання професіоналізму бухгалтерів та аудиторів при складанні звітності³¹⁴, здійснює вплив чинник мислення внутрішніх аудиторів³¹⁵, велике значення довіри до роботи внутрішніх аудиторів та необхідність для них внутрішніх інструкцій³¹⁶, формуються завдання

³⁰⁹ Безверхий К. В. Принцип достовірності та повноти інтегрованої звітності / Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 15-16.

³¹⁰ Мулик Я.І. Особливості аудиторської перевірки інтегрованої звітності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 344-345.

³¹¹ Дмитренко О.М. Переваги та проблемні аспекти формування інтегрованої звітності вітчизняними компаніями/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 50-51.

³¹² Лайчук С.М. Суттєвість як характеристика звітної інформації/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 104-105.

³¹³ Мельник К.П. Трансформація предмету аудиту інтегрованої звітності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 340-341.

³¹⁴ Хаврак І.В. Нефінансова звітність як інструмент популяризації корпоративної соціальної відповідальності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 191-192.

³¹⁵ Пантелесєв В. П. Фактор мислення фахівців із зовнішнього та внутрішнього аудиту при підготовці інтегрованої звітності підприємств/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 346-347.

³¹⁶ Назаренко Т.П. Інтегрована звітність підприємства: проблемні питання організації, методики складання та аудиту / Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 125-126.

з боку Аудиторського Комітету³¹⁷, повинні затверджуватися звіти внутрішніх аудиторів³¹⁸ тощо. В той же час поза увагою дослідників залишилися проблеми надання впевненості при зовнішньому аудиті інтегрованої звітності; недостатньо розкрито вплив людського фактору, дотримання етичних вимог внутрішніми аудиторами, використання практики конструктивного досвіду застосування прогресивних методів та прийомів у відповідь на виклики часу, застосування аудиторами наукових методів управління та інше.

Метою даного дослідження є наукова розвідка сутності зовнішнього та внутрішнього аудиту інтегрованої звітності підприємств, в тому числі значень терміну «інтеграція» та словосполучень з ним.

Категорії «інтеграція», «інтегрований». Науковий мовний/когнітивний зміст інтеграції – це об'єднання, відновлення, заповнення, цілісність, єдність, нерозривно пов'язаний (не розірваність), об'єднання частин у ціле, у економіці на макрорівні інтеграція - процес взаємного пристосування та об'єднання національних хазяйств двох або більше держав з однотипним суспільним ладом. За часи СРСР мала місце практика інтеграції країн із соціалістичним укладом. Зараз розвивається практика інтеграції капіталістичних країн. Відомі позитивні приклади інтегрованого спільного управління фермами в Іспанії³¹⁹. Сучасна концепція інтеграції бачиться як намагання до цільності, об'єднання, з'єднання, як різновид мирного не конкурентного існування навіть злиття суб'єктів; узгодженість компаній, які не конкурують між собою; зусилля утворити чітку, послідовну та переконливу уяву про компанію для ефективного управління нею. У поведінці людини, етиці похідна від інтеграції (англ. *the integrity*) це добродієність, порядність, чесність тощо.

З точки зору науки існують інтеграційні теорії, виникає можливість трактування інтеграції конкретним напрямом економічної теорії та практики: через запровадження інтеграції в економіці суб'єктів господарювання досягається зниження ризиків, реалізується шанс економії витрат та ресурсів, можливість отримання переваг економії від масштабу та розширення бізнесу, спосіб вирішення конфлікту інтересів власника та менеджменту тощо.

Управлінський облік щодо інтеграції. За новітніми правилами управлінського обліку³²⁰, у розвитку управлінського обліку передбачене чотири принципи, що зосереджено на досягнення чотирьох цілей. За правилами, комунікація породжує інформацію, що має вплив. Управлінський облік починається і завершується спілкуванням. Принципи управлінського обліку були розроблені з тим, щоб допомогти організаціям подолати розрізненість та стимулювати інтегроване мислення, яке забезпечить більш ефективне

³¹⁷ Антонюк О.Р. Основні тенденції в дослідженнях аудиту інтегрованої звітності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 329-340.

³¹⁸ Яременко Л.М. Інтегрована звітність як новаторська звітність розвитку бухгалтерської звітності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 327-328.

³¹⁹ Трейси М. Сельское хозяйство и продовольствие в экономике развитых стран : Введение в теорию, практику и политику / Пер. с англ. СПб.: Экономическая школа, 1995. 431 с., с. 38.

³²⁰ Global Management Accounting Principles – CIMA. 2014 [Електронний ресурс] Режим доступу до ресурсу: https://www.cgma.org/resources/reports/downloadable_documents/global-management-accounting-principles.pdf

прийняття рішень. Під інтегрованим мисленням (англ. *the integrated thinking*) розуміється здійснення організацією активного аналізу відносин між різними оперативними і функціональними підрозділами, а також фінансових засобів, які використовує або на які чинить вплив організація.

Управління проектами, як важливий інструмент управлінського обліку передбачає інтеграцію всіх аспектів проекту, щоб забезпечити необхідність нових знань і ресурсів в необхідний термін і в необхідному місці, задля своєчасного, економічно ефективного і якісного результату. Бізнес-модель (англ. *the business model*) Міжнародна комісія з інтегрованої звітності (англ. *IIRS*) визначає бізнес-модель як «обрану компанією систему чинників виробництва, господарських операцій, продукції, що виробляється, і результатів, що мають на меті створення цінностей в коротко-, середньо- чи довгостроковий період».

Зміни у нормативних документах регуляторів щодо звітності. У останній редакції Міжнародних стандартів аудиту³²¹ концепцією з фінансового звітування³²² вживається більш широке поняття - застосована концептуальна основа фінансового звітування (англ. *the Conceptual Framework for Financial Reporting*), а постійна фінансова звітність (англ. *the Financial Report*) вже грає роль етапу процесу фінансового звітування. Встановлюється мета фінансового звітування, оцінюється відповідальність за фінансове звітування, розглядаються належні бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування; суми, що автоматично вносяться в систему фінансового звітування; розглядається інформація, яку було отримано з інших джерел; для інформації застосуються моделі, інформація стосовно даних і суджень тощо.

Зміст категорії «інтеграція» у зовнішньому аудиті. У МСА, виходячи із наявності численних систем, які незадовільно інтегровані, знайшов місце термін інтеграція у сенсі методичного прийому як належного інтегрування характеру, часу й обсягу процедур експерта аудитора в іншу роботу з аудиту та прийнятній модифікації цілей експерта аудитора під час проведення аудиту; інтеграція роботи експерта практикуючого фахівця, робота експерта інтегрована в характер, час та обсяг загальної роботи по завданню; робота такого експерта буде інтегруватись у роботу іншого персоналу обробку виробничих даних; інтегровано в систему виробничого чи фінансового звітування, яка ґрунтується на інформаційних технологіях. Зазначається у Змінній міжнародній концептуальній основі завдєнь з надіння впевненості³²³, що розподіл за категоріями не є повним, категорії не є взаємовиключними, а деякі предмети завдання чи інформація з предмету завдання можуть мати компоненти з більш, ніж однієї категорії, наприклад, інтегрована фінансова

³²¹ Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

³²² The Conceptual Framework for Financial Reporting (2019) [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2019/conceptualframework.pdf>.

³²³ Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

звітність та корпоративна звітність щодо соціальної відповідальності будуть містити як історичну інформацію, так й інформацію, орієнтовану в майбутнє, а також як фінансову, так й нефінансову інформацію.

Інформація про об'єкти управління засобами обліку та контролю підприємства може оброблятися лише в електронній формі (наприклад в інтегрованих системах), що обумовлює формування аудиторських доказів лише в електронній формі, а достатність, прийнятність та факт не виявлення інформації буде залежати від ефективності заходів контролю; причинами ускладнення отримання аудиторських доказів можуть бути внутрішньогрупові операції між суб'єктом господарювання та його компонентами є численними, а значний обсяг інформації про такі операції ініціюється, реєструється, обробляється МСА 550 «Пов'язані сторони» чи звітується в електронній формі в інтегрованій системі, аудитор може визнати, що неможливо розробити ефективні аудиторські процедури по суті, що самі по собі знижуватимуть ризики суттєвих викривлень, пов'язаних з цими операціями, до прийнятно низького рівня. У такому випадку відповідно до вимог МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» про отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо операційної ефективності відповідних заходів контролю аудитор повинен виконати тести заходів контролю суб'єкта господарювання щодо повноти і точності реєстрації відносин та операцій з пов'язаними сторонами. Проблемою може бути різний рівень інформаційних систем підприємства. Наприклад, щоб бути в змозі управляти ризиками фінансових інструментів та здійснювати моніторинг заходів контролю. Труднощі можуть виникати у суб'єктів господарювання, які мають великий обсяг фінансових інструментів, зокрема якщо існують численні системи, які незадовільно інтегровані та мають ручні інтерфейси без достатніх заходів контролю.

Надання впевненості практикуючого фахівця за МСА 315 (переглянутого) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення серез розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», може виявитись більш ефективним виконання подальших процедур, що відрізняються від тестів заходів контролю. зовсім або майже немає ручного втручання, наприклад, якщо відповідна інформація реєструється, оброблюється з подальшою підготовкою звітів лише в електронній формі, як це, наприклад, робиться в системі безперервного моніторингу, або якщо обробку виробничих даних інтегровано в систему виробничого чи фінансового звітування, яка ґрунтується на інформаційних технологіях. У таких випадках:• докази можуть існувати лише в електронній формі, а їх достатність та відповідність залежатимуть від ефективності заходів контролю за їх точністю і повнотою; можливість неправильної генерації або внесення змін в інформацію, які не буде виявлено, може збільшуватись, якщо відповідні заходи контролю працюють неефективно.

Природа терміну «інтеграція» у внутрішньому аудиті та професійній діяльності внутрішнього аудитора.

Внутрішній аудит є важливим елементом контрольного середовища підприємства, За визначенням Міжнародного інституту внутрішнього аудиту,

внутрішній аудит – це незалежна, об’єктивна діяльність з надання впевненості та консультування, що має додавати вартості організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Внутрішній аудит, який проводять працівники підприємства, має для нього велике значення, оскільки за Міжнародним стандартом супутніх послуг 4410 (переглянутому) «Завдання з компіляції інформації», широта та повнота розуміння практикуючим фахівцем, яке він має чи отримує про бізнес і діяльність суб’єкта господарювання, менші, ніж ті, якими володіє управлінський персонал.

Функції (англ. *the roles*) внутрішнього аудиту у контенті елементів інтегрованої звітності за³²⁴ передбачає низку заходів для залучення внутрішніх аудиторів у цій сфері. Документом³²⁵ очікується покращення інтегрованої звітності через пропозицію щодо вартості внутрішнього аудиту. У публікації філії Інституту внутрішніх аудиторів роз’яснюють, чому і як внутрішні аудитори можуть допомогти побудувати ефективний процес інтегрованої звітності та задовольнити потреби у впевненості, а саме:

- у контексті і структурах для створення вартості це: організаційний огляд і зовнішнє середовище - рекомендація: Оцінка вартості аудитом очікується шляхом перегляду або оскарження розкриття інформації про цінності організації та надання гарантій щодо процесів перевірки зовнішнього середовища; управління - рекомендація: Внутрішній аудит повинен переглянути систему управління, включаючи комплексне мислення та внесок у створення цінності, з акцентом на м’який контроль; бізнес-модель
Рекомендація: Бізнес-модель;

- у контексті моніторингу цілей та результатів це: стратегія та розподіл ресурсів – рекомендація: Внутрішній аудит може сприяти вдосконаленню процесу стратегічного планування та оцінити його узгодження з місією та розподілом ресурсів організації; рекомендація щодо ефективності: При оцінці процесів управління та внутрішнього контролю, пов’язаних з виконанням, внутрішній аудит сприяє підвищенню якості інформації, що використовується для осіб, що приймають рішення, розкритих у інтегрованому звіті;

- у контексті роботи з наслідками невизначеності: ризики та можливості - рекомендація: Внутрішній аудит може оцінити, чи включає інтегрований звіт ключову інформацію про процес управління ризиками; рекомендація: Розкриття «карти достовірності» (англ. *the Assurance Map*) в інтегрованому звіті є важливим для тих, хто відповідає за управління та ключові зацікавлені сторони. Внутрішній аудит може сприяти надійності цієї інформації; рекомендація: <IR> ефективність пов’язана з якістю ключових критеріїв ризику та індикаторів. Внутрішній аудит може сприяти поліпшенню дизайну та моніторингу цих елементів; Прогноз (англ.

³²⁴Enhancing integrated reporting internal audit [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/integrated-reporting.original.pdf

³²⁵ Enhancing integrated reporting internal audit [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/integrated-reporting.original.pdf

the outlook) – рекомендація: Інтегрований звіт розкриває інформацію, яка ґрунтується на знаннях основних проблем стратегії організації та планів дій щодо їх вирішення. Діяльність внутрішнього аудиту повинна бути використана для надійного розкриття інформації.

Дослідниками проблем внутрішнього аудиту висловлено корисні погляди на значення ключових понять проблематики інтегрування, а саме інтеграції, інтегрування та доброчесності (анг. *the integrity*) внутрішнього аудитора та підготовки звітності, табл. 2.26.

Таблиця 2.26. Групування думок дослідників стосовно ролі інтеграції, інтегрування та доброчесності, виявленої при дослідженні внутрішнього аудиту

| <i>Зміст</i> | <i>Автор, джерело</i> |
|--|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> |
| Головний принцип середовища контролю - прихильність до доброчесності та етичних цінностей | L. Graham, 20 |
| Принцип гарного корпоративного управління: підтримувати доброчесність у фінансовій звітності | N. Mahzana, C. Meng Yanb, 21 |
| Потреба утворення незалежного аудиторського комітету як захід у підвищенні незалежності та цілісності фінансової звітності | W. Razali, R. Arshad, 24 |
| Деякі відповідні фактори середовища контролю, безпосередньо пов'язані з можливістю шахрайського повідомлення, стосуються доброчесності та етичної авторитетності та відповідальності. У будь-якому випадку ми визнаємо, що такий інвестиційний комітет повинен складатися з осіб, які (і) не мають сумнівного сумління | I-O. Spataceana, 26 |
| Кодекси професійної етики містять моніторинг цілісності фінансової звітності та перегляд суттєвих суджень про фінансову звітність. Наприклад, Кодекс етики BVB чітко визначає основні обов'язки аудиторського комітету, що складаються ...серед іншого, з моніторингу достовірності та цілісності фінансової інформації та перевірки відповідності діючих стандартів бухгалтерського обліку. | E.C. Spatariu, M.A. Caratas, 27 |
| Доречно посилювати роль для аудиторського комітету, що контролює цілісність фінансової звітності компанії та посилює вимоги до зовнішнього аудитора переглянути управління фінансовими та іншими ризиками. Потрібно враховувати ризик пригнічення базової недоторканності вищого керівництва | A. Alzeban, 13 |
| При оцінюванні ризику шахрайства за МСА 240 „...такі обставини містять аспекти, пов'язані з цілісністю та компетентністю керівництва, внутрішніми або зовнішніми незвичними умовами, які впливають на діяльність економічного агента. Запобігання та виявлення шахрайства потребує поважання цілісності суб'єкта господарювання (чітка організаційна структура, формулювання політики щодо конфлікту інтересів, наявність відділу внутрішнього аудиту) | D. Petraşcu, A. Tieanub, 22 |
| Аудиторський комітет як фактор структури корпоративного управління забезпечує цілісність процесу фінансової звітності в організації (64) із (3.52). | Z. Tumwebaze1, V. Mukyala, B. Ssekiziyivu, C. Bonareri Tirisa, A. Tumwebonire, 28 |

| 1 | 2 |
|--|----------------------------|
| Американським стандартом, який встановлює правила управління ІТ, називається СОВІТ (Control Objectives for Information and Related Technology) дається визначення цілісності (англ. the integrity) - зміст і точність даних повинні відповідати правилам та очікуванням організації | I. Rus, 25 |
| особисті властивості, щоб бути успішним внутрішнім аудитором (крім технічної та професійної кваліфікації): базова справедливість та добросовісність (<i>integrity</i>) | S. Ramamoorti, 23 |
| Процес NPD (<i>New product development</i>) інтегрує різні знання та перспективи різних функцій, застосовуючи таким чином різні види знань | K. Wittayapoom, 29 |
| Дуже важливою метою аудиту разом із підтвердженням бухгалтерської надійності звітності є оцінка діяльності організації, яка передбачає розробку методів інтегрованої оцінки зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на діяльність суб'єкта, що перевіряється | V. Gurov, I. Milgunova, 19 |
| Аналіз внутрішнього середовища та визначення контексту управління ризиками встановлює основу як люди сприймають та вирішують ризик, включаючи філософію управління ризиками та ризик-апетит, цілісність та етичні цінності, і середовище, в якому вони працюють. | O. Savčuk, 23 |
| Основною метою було визнати завдання аудиту стосовно діагностованих або виявлених ризиків, одночасно визнавши, що процес ідентифікації ризику є етапом інтегрованої оцінки ризику в процесі управління ризиками....зазначається важливість ідентифікації ризику як етапу інтегрованої оцінки ризику для завдання аудиту, на основі карти ризику ... Ідентифікація ризику може становити окремий процес у процесі управління ризиками або, що пропонується в управлінні ризиками на підприємстві (ERM), це етап інтегрованого процесу оцінки ризику. Для зменшення ризику за допомогою ретельного аудиту слід спочатку правильно діагностувати ризики, тобто ідентифікувати їх під час інтегрованої оцінки ризику ... для того, щоб дозволити впроваджувати в організації методи зменшення ризику, необхідно створити адекватну систему контролю та інтегровану систему управління ризиками | S.Božek, I. Emerling, 15 |

Джерело: складено автором за^{326 327 328 329 330 331 332 333 334 335 336 337 338}

³²⁶ Abdulaziz ALZEBAN (2018) CEO INVOLVEMENT IN SELECTING CAE, INTERNAL AUDIT COMPETENCY AND INDEPENDENCE, AND FINANCIAL REPORTING QUALITY [Електронний ресурс].– Режим доступу: <https://journals.vgtu.lt › JBEM › article › view>

³²⁷ Božek, S., & Emerling, I. (2016). Protecting the Organization Against Risk and the Role of Financial Audit on the Example of the Internal Audit. *Oeconomia Copernicana*, 7(3), 485-499. [Електронний ресурс].–Режим доступу: https://www.researchgate.net/publication/310741449_PROTECTING_THE_ORGANIZATION_AGAINST_RISK_AND_THE_ROLE_OF_FINANCIAL_AUDIT_ON_THE_EXAMPLE_OF_THE_INTERNAL_AUDIT

³²⁸ Gurov V., Milgunova I. (2016) Improving of assessment methodology of the audited organizations performance at the stage of audit planning [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: soskin.info › userfiles › file › DOI › ea-V157-0036

³²⁹ GRAHAM L. (2015) Internal Control Audit and Compliance Documentation and Testing Under the New COSO Framework [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <https://www.litres.ru › ... › Lynford Graham>

³³⁰ Mahzana N., Meng C. Y. (2013) Harnessing the benefits of Corporate Governance and Internal Audit: Advice to SME [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.researchgate.net/publication/261324356_Harnessing_the_Benefits_of_Corporate_Governance_and_Internal_Audit_Advice_to_SME

³³¹ Petrașcu D., Ticanub A. (2014) The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <https://core.ac.uk › download › pdf>

³³² Ramamoorti S. (2003) INTERNAL AUDITING: HISTORY, EVOLUTION, AND PROSPECTS [Електронний

Доброчесність та дотримання етичних цінностей внутрішнім аудитором розглядається як безальтернативний принцип його діяльності, прописаний у кодексі етики внутрішніх аудиторів підприємства; важливе значення має незалежність аудиторського комітету; подолання шахрайства розглядається як функція цілісності підприємства; невід'ємним елементом управління вважається інтегрування дій, знань, оцінки, зокрема, інтегрована оцінка ризику, яка формується разом із системою контролю.

Основи (по-сучасному – *the pillars*) професії внутрішнього аудитора це довіра суспільства та бізнес-спільноти до об'єктивних аудиторських послуг стосовно корпоративного управління, управління ризиками та контролю на підприємстві та сподівання та здатність інституту контролю (внутрішнього аудиту, зокрема) протистояти викликам часу. Інструментами внутрішнього аудитора є посібники з політик, обліку та фінансового звітування, а також меморандуми, внутрішні інструкції, перевірки, завдання, наради, зустрічі, повідомлення, сигнали та реагування на сигнали, звіти, ключові показники та припустимі/неприпустимі відхилення тощо.

Дискусії. Поняття інтегрована звітність разом із ризиком, розвитком (варіант сталий розвиток), вартістю організації, звітуванням тощо стало з початку XXI стор. *lingva franka* (змішана мова; широко розповсюджений жаргон; сленг). Автор матеріалу сповідує майже класичне словосполучення «Звітності без обліку не буває!». Не до кінця вирішеними залишаються питання джерел інформації для складання інтегрованої звітності (у форматі бухгалтерського обліку, ведення окремих реєстрів для обліку соціальних та природоохоронних аспектів діяльності підприємства), узгодженість фінансових та не фінансових показників, можливо, проведення процедур консолідації - у сенсі зміцнення, злиття, об'єднання, інтегрування, зведення тощо).

Зараз проблематика інтегрованої звітності, консолідованої звітності та контролю залишаються чи не єдиним майданчиком наукового та освітянського напряму поза моноліту оподаткування та аудиту, які можна розглядати як прагматичні та важливі, але кон'юнктурні течії розвитку сучасного бухгалтерського обліку, звітності, економічного аналізу, контролю та аудиту.

ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>

³³³ Razali W., Arshad R. (2014) Disclosure of corporate governance structure and the likelihood of fraudulent financial reporting [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.researchgate.net/publication/280719430_Disclosure_of_Corporate_Governance_Structure_and_the_Likelihood_of_Fraudulent_Financial_Reporting

³³⁴ RUS I. (2015) Technologies And Methods For Auditing Databases [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.researchgate.net/publication/283954937_Technologies_and_Methods_for_Auditing_Databases

³³⁵ Spataceana I-O. (2012) Addressing Fraud Risk by Testing the Effectiveness of Internal Control over Financial Reporting Case of Romanian Financial Investment Companies. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <https://core.ac.uk › download › pdf>

³³⁶ Spataru E. C., Maria Alina Caratas M. A. (2013) Contemporary Approaches in Internal Audit. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <https://pdfslide.net › Category Documents>

³³⁷ Tumwebaze Z., Mukyal V., Ssekiziyivu B., Bonareri C., Tumwebonire A. (2018) Corporate governance, internal audit function and accountability in statutory corporations [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <https://www.tandfonline.com › doi › pdf>

³³⁸ Wittayaroom K. (2014) New Product Development, Accounting Information, and Internal Audits: A Proposed Integrative Framework [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <https://www.sciencedirect.com › article › pii>

Під впливом інституціональних змін робляться нові акценти на подальший вектор розвитку теорії бухгалтерського обліку, а зокрема і звітності, що побудована на основі міжнародних моделей соціального та природоохоронного звітування, яка б надавала інформацію на запити всіх зацікавлених користувачів про результати соціальної та екологічної діяльності підприємства. Такі обліково-звітні компоненти сприяють забезпеченню організаційно-управлінської підтримки соціальної та екологічної відповідальності.

Об'єктивною необхідністю посилення заходів з контролю є відсутність повноти інформаційного забезпечення управління, ... теоретично бухгалтери повинні мати справу із відмінними даними аналітики. Однак, за підрахунками, майже 80% даних про підприємство зараз неструктуровані, що означає, що значна більшість даних про рівні управління фірмою не є у легкодоступній формі бази даних³³⁹.

Словосполучення «інтегрована звітність» як предмет досліджень з'явилося лише на початку XXI стор. Хоча інтегрована звітність знаходиться на периферії практики обліку, звітності та контролю, зараз спостерігаємо безперервний розвиток досліджень Інтегрованої звітності підприємств у світі та в Україні; інтегрована звітність свого часу не «пробилася» у паспорт спеціальності 08.00.09-бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), але зараз інтегрована звітність включена у тематику робіт підготовки магістрів на бакалаврів, стає предметом численних досліджень на здобуття як ступеня кандидата наук, так й доктора економічних наук. Інтегрована звітність має інноваційний характер.

Так співпало, що концепція інтегрованої звітності історично виникла в епоху post-Enron, SOX, всесвітньої фінансової кризи 2008-2010 рр. тощо, коли проводиться ревізія та оновлюються переглядаються регуляторні правила з управління та прийняття рішень, аудиту, внутрішнього аудиту, бухгалтерського обліку, управлінського обліку тощо. Засвоєні уроки (англ. *the lessons learned*) подолання кризових явищ у економіці для досягнення гарного управління (англ. *a good management*) викликають максимальне використання існуючих важелів управління, але також пошук нових шляхів, серед яких є інтегрована звітність. Але зараз панує гібрид концепцій управління та обліку.

В Україні потрібна власна міцна теорія звітності або інтерпретація перевірених часом концепцій інтегрованої звітності (зовнішнього незалежного аудиту, внутрішнього аудиту, управлінського обліку, звітності) адаптованих до умов, що склалися в Україні.

Отже, проведені дослідження базуються на засадах сучасного парадигматичного підходу до формування інтегрованої звітності з акцентом на взаємопов'язані ролі процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, внутрішнього аудиту зовнішнього аудиту, зменшення впливу шахрайства, які контролюються та координуються офіційною структурою підприємства, зокрема аудиторським комітетом. Аргументи, які ми наводимо, ґрунтуються на філософських аспектах прояву інтеграції в економіці, складанні інтегрованої звітності та у внутрішньому аудиті, критичному аналізі думок дослідників

³³⁹ Andrew M. Bauer (2017) A highlevel introduction for accounting practitioners [Електронний ресурс].– Режим доступу: <https://www.thetaxadviser.com/issues/may/d>

стосовно ролі інтеграції, інтегрування та доброчесності, виявленої при дослідженні внутрішнього аудиту та загального пейзажу розвитку інтегрованої звітності, використаних сучасних джерел в основному 2013-2018 років та матеріалах наукової конференції «Розвиток інтегрованої звітності підприємств» 2019 р. Це дозволяє припустити, що подальший розгляд відповідних економічних, інституціональних та когнітивних / поведінкових факторів, що виходять за межі раціональної моделі вибору традиційної економіки, повинен підтримувати майбутні зміни в необхідних режимах та структурах управління.

Новітня інтерпретація управлінського обліку, враховуючи задоволення потреби в комунікації стимулює інтегроване бачення; управління проектами передбачає інтеграцію всіх аспектів проекту. Широке використання сучасних інформаційних технологій є вимогою інформаційного суспільства. У зовнішньому аудиті використовується інтеграція як методичний прийом процедур експерта та аудитора при виконанні завдання, інтегрована звітність класифікується як складний об'єкт із значною кількістю компонентів кількох категорій. Надання впевненості фахівця передбачає виконання подальших процедур (крім тестів заходів контролю) при застосуванні обробки даних за умови інтеграції даних у систему звітування, які яка ґрунтується на інформаційних технологіях. При зовнішньому аудиті, за МСА 720 (переглянутому) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації», головним є оцінка суттєвості викривлення інформації або систем координат під час визначення, чи є суттєвим викривлення іншої інформації (пріоритет загальних інформаційних потреб користувачів, судження щодо суттєвості враховують конкретні обставини викривлення та міркування як щодо якісних та кількісних чинників). Зовнішній аудит може передбачає заходи із залучення внутрішніх аудиторів для створення вартості, моніторингу цілей та результатів та роботи з наслідками невизначеності. Результати вивчення кращої практики (англ. *the best practice*) внутрішнього аудиту продемонстрували імперативний характер дотримання етичних цінностей внутрішнім аудитором та його доброчесність, застосування наукових методів управління, інтегрування дій, знань, оцінки, зокрема, інтегрована оцінка ризику.

При складанні інтегрованої звітності зростає роль людського фактору, професіоналізму фахівця, відповідальності персоналу та працівників підприємства; у фокусі уваги внутрішнього аудиту знаходяться достовірність та якість інформації, гармонізація дій на підприємстві, ключові показники та критерії.

Інтегрована звітність в ідеалі має високий потенціал (функціонал) розвитку інноваційного характеру. Розробка системи чинників, показників, критеріїв, методик, інструментаріїв інших знарядь внутрішнього аудиту, інших елементів середовища контролю,

В той час як зовнішній аудит обмежений вимогами дотримання еталону суттєвості при виконанні завдання щодо достовірності фінансової звітності, внутрішній аудит має більш широкий діапазон завдань та об'єктів, критерії численності внутрішньогрупових операцій при використанні обліку чи звітування в електронній формі в інтегрованій системі.

Розділ 3

РОЗВИТОК ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Пластун О.Л., д.е.н., професор
професор кафедри міжнародних економічних відносин
Макаренко І.О., д.е.н., доцент
доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування
Єльнікова Ю.В., к. е. н.,
асистент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування
Шелюк А.А., к.е.н.,
асистент кафедри міжнародних економічних відносин
Сумський державний університет

3.1. КЛАСИФІКАЦІЯ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВІДПОВІДАЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ КОМПАНІЙ

Відповідальне інвестування компаній є однією з найменш врегульованих сфер фінансового забезпечення сталого розвитку з огляду на численні стандарти, ініціативи та нормативні документи різних країн і наднаціональних організацій, призначених для впорядкування цього процесу. Така ситуація породжена не лише нетривалою історією відповідального інвестування у світовій фінансовій архітектурі, але й мультиплікацією екологічних, соціальних та управлінських ESG – критеріїв при розробці інвестиційних стратегій та прийнятті інвестиційних рішень, які містяться у різномірних за видом і ступенем значимості стандартах.

Не зважаючи на здебільшого добровільний статус таких стандартів, останнє десятиліття ознаменувалося прийняттям державними органами влади різних рівнів нормативних документів для урегулювання процесу відповідального інвестування як бенчмарків для розширення фінансування сталого розвитку та його Цілей. Разом з тим, значне число стандартів, нормативів та керівництв добровільного та обов'язкового характеру потребує класифікаційного упорядкування у контексті формування інституціонального забезпечення процесу відповідального інвестування компаній.

Академічні джерела (Brunsson & Jacobsson, 2000)³⁴⁰ (Power, 1997)³⁴¹ Cadman (2012)³⁴². Cadman (2012)³⁴³ наголошують на важливості стандартизації для сучасного суспільства і стандартизації в межах ESG – критеріїв. Їх походження та обґрунтування доцільності для прийняття інвестиційних рішень

³⁴⁰ Brunsson, N. & Jacobsson, B. (Eds.) (2000). A world of standards. Oxford: Oxford University Press

³⁴¹ Power, M. (1997). The audit society: Rituals of verification. New York: Oxford University Press

³⁴² Cadman T. (2012) The Legitimacy of ESG Standards as an Analytical Framework for Responsible Investment. In: Vandekerckhove W., Leys J., Alm K., Scholtens B., Signori S., Schäfer H. (eds) Responsible Investment in Times of Turmoil. Issues in Business Ethics, vol 31. Springer, Dordrecht

³⁴³ Cadman T. (2012) The Legitimacy of ESG Standards as an Analytical Framework for Responsible Investment. In: Vandekerckhove W., Leys J., Alm K., Scholtens B., Signori S., Schäfer H. (eds) Responsible Investment in Times of Turmoil. Issues in Business Ethics, vol 31. Springer, Dordrecht

асоціюють з роботами Hawley and Williams, 2005³⁴⁴ UNEP FI and Mercer 2007³⁴⁵. Проте, єдиного набору стандартів у сфері відповідального інвестування не напрацьовано. Різні аспекти стандартизації та інституціоналізації відповідального інвестування розглядали у своїх працях West, 2009)³⁴⁶, Carver, 2010)³⁴⁷, Sandberg та ін. (2009)³⁴⁸, Déjean та ін., 2004)³⁴⁹, Rivoli, 2003, Slager та ін. 2012^{350 351}, вказуючи як на позитивні, так і негативні їх аспекти.

Важливою думкою, що прослідковується у цих працях є надання державі значної ролі у формуванні інституціонального забезпечення процесу відповідального інвестування компаній.

Значна кількість ініціатив з формування такого забезпечення у 2013-2016 рр. виникла не тільки у розвинених країнах (Франції, ЄС, Канаді, Сполученому королівстві, ПАР), але й у країнах, що розвиваються (Китай, Бразилія, Південна Корея, Казахстан, Індія, Малайзія). Серед таких ініціатив слід відмітити Керівництво зі стабілізації зеленої фінансової системи (Guidelines on establishing the Green Financial System, Китай, 2016), Закон з транзиту енергії (France's Energy Transition Law, Франція 2016), Лістингові правила Казахстанської фондової біржі (Stock Exchange (KASE) listing rules, Казахстан, 2009), Система зеленого розкриття Комісії з фінансових послуг (The Financial Services Commission's Green Posting System, Південна Корея, 2012), Проект стратегії сталих фінансів для європейських ринків капіталу (Project of Sustainable finance strategy for European capital markets, ЄС 2016), Акт щодо регулювання пенсійної системи (The Pensions Regulator, Сполучене Королівство, 2016), Керівництво Канадської асоціації органів нагляду за пенсійною системою (Guidance Canadian Association of Pension Supervisory Authorities, Канада 2017), Кодекс принципів відповідальних інвесторів (Stewardship Principles for Responsible Investors, Сингапур, 2016) та багато інших.

Більшість із існуючих ініціатив на думку Принципів відповідального інвестування (PRI) стосується розкриття інформації лістинговими компаніями (Глобальне керівництво з регулювання відповідального інвестування³⁵². Вони запроваджені у 76,0 % досліджуваних країн. На другому місці знаходяться вимоги до розкриття інформації та формування інвестиційних стратегій

³⁴⁴ Hawley, J. and Williams, A., 2005. Shifting Ground: Emerging Global Corporate-governance Standards and the Rise of Fiduciary Capitalism. *Environment and Planning*, 37. 1995-2013.

³⁴⁵ UNEP FI and Mercer, 2007. Demystifying Responsible Investment Performance. UNEP FI and Mercer, No location.

³⁴⁶ West, A., 2009. Corporate Governance Convergence and Moral Relativism. *Corporate Governance: An International Review*, 17 (1). 107–119

³⁴⁷ Carver, J., 2010. A Case for Global Governance Theory: Practitioners Avoid It, Academics Narrow It, the World Needs It. *Corporate Governance: An International Review*, 18 (2). 149– 157

³⁴⁸ Sandberg, J., Juravle, C., Hedesström, T.M. et al. The Heterogeneity of Socially Responsible Investment *J Bus Ethics* (2009) 87: 519. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9956-0>

³⁴⁹ Déjean, F., Gond J.-P., & Leca, B. (2004). Measuring the unmeasured: An institutional entrepreneur strategy in an emerging industry. *Human Relations*, 57, 741–764

³⁵⁰ Rivoli, P. (2003). Making a difference or making a statement? Finance research and socially responsible investment. *Business Ethics Quarterly*, 13, 271–287.

³⁵¹ Slager, R., Gond, J.-P., & Moon, J. (2012). Standardization as Institutional Work: The Regulatory Power of a Responsible Investment Standard. *Organization Studies*, 33(5–6), 763–790. <https://doi.org/10.1177/0170840612443628>

³⁵² Global guide to responsible investment regulation URL: <https://www.unpri.org/download?ac=325>

пенсійними фондами – 46,0%; на третьому – кодекси поведінки інвесторів у сфері відповідального інвестування – 28,0%.

Таким чином, у класифікації зазначених ініціатив за змістовною ознакою виділяють:

- Регулятивні документи, які стосуються діяльності пенсійних фондів (Pension fund regulations);
- Кодекси поведінки (Stewardship Codes);
- Керівництва з розкриття корпоративної інформації (Corporate Disclosure Guidelines)³⁵³.

Однак, зосереджуючись на змістовному аспекті та на критерії обов'язковості, зазначена класифікація не враховує ряд важливих критеріїв розмежування нормативних документів у сфері відповідального інвестування таких як галузева чи інструментальна специфіка таких документів, роль у формуванні бенчмарків системи відповідального інвестування, рівень її регламентації. Це не дозволяє ні регуляторам, ні окремим інвесторам використовувати переваги чітко структурованого нормативного ландшафту відповідального інвестування та обирати найбільш доцільні форми стандартизації цього процесу.

У цьому контексті розглянуту класифікацію слід розширити з огляду на визначення ролі значного числа стандартів у сфері відповідального інвестування. Під такими стандартами з огляду на світовий досвід та напрацювання вчених доцільно розуміти не лише обов'язкові та закріплені на рівні регуляторів кодифіковані норми чи добровільні загальновизнані інвестиційною спільнотою принципи і кодекси, але і сукупність метрик, рейтингів, індексів, програмних документів щодо відповідального інвестування міжнародних організацій та мультистейкхолдерських партнерств тощо.

Ключовим питанням після створення чіткої класифікації зазначених норм у сфері відповідального інвестування, що на нашу думку, постає основою для процесу його стандартизації, є забезпечення релевантності використання тих чи інших стандартів регуляторами та інвесторами та/або обґрунтування доцільності розробки нових норм. Крім того, у авторській спробі впорядкувати нормативний ландшафт відповідального інвестування, не ставиться за мету вичерпного представлення усіх існуючих стандартів/документів/принципів у цій сфері. Ключовою метою є створення логічно завершеної та зручної у використанні системи класифікаційних ознак, що дозволять обирати регуляторам і інвесторам найбільш значимі для умов їх діяльності стандарти.

Серед основоположних критеріїв класифікації нормативних документів, що супроводжують регулювання процесу відповідального інвестування у доповнення до розглянутої класифікації Глобального керівництва з регулювання відповідального інвестування слід розглянути ознаку *обов'язковості дотримання* цих документів.

До прикладу, система стандартів Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) - Стандарти звітності зі сталого розвитку – GRI Sustainability Reporting Standards,

³⁵³ Global guide to responsible investment regulation URL: <https://www.unpri.org/download?ac=325>

прийнята у 2016 вважається однією з найбільш затребуваною та часто використовуваною компаніями, але добровільною системою підготовки звітності зі сталого розвитку, у той час як Директива 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами закріплює обов'язковий характер розкриття нефінансової інформації компаніями ЄС. Окремі стандарти (Модельне керівництво з розкриття інформації зі сталого розвитку Ініціативи бірж зі сталого розвитку (SSEI) та подібні рекомендації Світової Федерції бірж (WFE) носять взірцевий, рекомендаційний характер, у той час як лістингові правила бірж ПАР, Малайзії, Тайваню, Індії мають жорсткий обов'язковий характер розкриття такої інформації компаніями як умову допуску до торгів.

Ознака галузевої/інструментальної специфіки відповідального інвестування передбачає групування стандартів за критерієм їх розробника, що належить до певної галузі (тематичного спрямування чи інвестиційного продукту на ринку відповідального інвестування). До таких стандартів належать документи:

– Ініціативи бірж зі сталого розвитку (SSEI) як мультистейкхолдерської платформи, спрямованої на просування корпоративної прозорості та заохочення довгострокових відповідального інвестування, яка включає 23 біржі-партнери, у лістингу яких перебуває понад 21 тис. компаній загальна капіталізація яких перевищує 41 трлн. дол. США;

– PRI, що об'єднує понад 1400 компанії з управління активами та власників активів вартістю понад 59 трлн. дол. США;

– Фінансової ініціативи Програми захисту навколишнього середовища Об'єднаних націй (UNEP Finance Initiative), яка включає понад 200 банків, страхових компаній та керуючих фондами та Принципів страхування сталого розвитку (Principles for sustainable insurance), що мають 80 підписантів, які репрезентують 20% світового обсягу страхових премій на суму 14 трлн. дол. США;

– Принципи Екватора (Equator Principles), що включають передусім банківські установи, які у сукупності надають 70% боргового фінансування проектів з урахуванням ESG критеріїв у країнах, що розвиваються.

Чіткою інструментальною специфікою вирізняються мережі стейкхолдерів та організації, такі як Мережа банків зі сталого розвитку (Sustainable Banking Network), Форум страхування у сфері сталого розвитку (Sustainable Insurance Forum), Альянс зелених цифрових фінансів (Green Digital Finance Alliance), Стандарти зелених облігацій (Green Bond Standards).

Наступною ознакою впорядкування нормативного ландшафту відповідального інвестування є *рівень прийняття стандартів*. У межах цієї класифікаційної ознаки варто розглядати наднаціональні, регіональні, національні стандарти.

Група наднаціональних стандартів відповідального інвестування включає у себе передусім документи прийняті такими організаціями як Світовий банк (у складі Міжнародного банку реконструкції та розвитку (МБРР) та Міжнародної асоціації розвитку (МАР), Міжнародну фінансову корпорацію (МФК), Організацію

з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Конференцію Організації Об'єднаних Націй з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД), Глобальний екологічний фонд (ГЕФ). Серед документів зазначених організації, що мають вплив на процеси відповідального інвестування, у тому числі варто назвати такі групи:

– стандарти, спрямовані на відповідального інвестування країн світу, зокрема, країн що розвиваються (Інструкцію з організації діяльності Світового банку, Стандарти діяльності та Політика соціальної і екологічної стійкості МФК);

– принципи (стандарти) щодо загальних засад відповідальної діяльності окремих компаній (Рекомендації щодо загальних підходів до довкілля і кредитування експорту ОЕСР та Принципи ОЕСР для мультинаціональних компаній, Керівництво для укладачів та користувачів звітності з відображення показників екологічної ефективності, Керівництво з найкращої практики у розкритті корпоративного управління ЮНКТАД).

Групу стандартів регіонального рівня складають керівництва з фінансування проектів у сфері сталого розвитку регіональних банків розвитку (Африканського банку розвитку, Міжамериканського банку розвитку, Європейський банк реконструкції та розвитку та ін.) Останнього з названих вважають одним з найбільш екологічно відповідальних з огляду на спрямованість його діяльності передусім на «зелене інвестування».

Групу стандартів національного рівня складають понад 300 інструментів державної інвестиційної політики, що містяться у базі PRI та були згруповані за критерієм змісту.

Доповненням до зазначеного критерію змісту у класифікації стандартів відповідального інвестування є такі авторські критерії як сприяння КСВ та належному корпоративному управлінню суб'єктів інвестування, забезпечення прозорості відповідального інвестування, а також формування бенчмарків в системі відповідального інвестування. Зазначена тріада ознак, на нашу думку, виступає основоположною для упорядкування стандартів у сфері відповідального інвестування, особливо значимих для формування ринкового та інституціонального середовища відповідального інвестування у країнах, що розвиваються. Саме такі країни потребують не лише стандартизації ринкових практик відповідального інвестування чи регламентації цього процесу як механізму інвестиційної політики, але й першочергової розбудови ринкового середовища на відповідальності та підзвітності бізнесу, залучення стейкхолдерів, прозорості, врахування взірцевих практик у сфері сталого розвитку і оцінювання прогресу на шляху до Цілей сталого розвитку.

Ознака *сприяння КСВ та належному корпоративному управлінню суб'єктів інвестування*, на нашу думку, є основоположною відносно інших змістовних аспектів класифікації. Саме стандарти цієї групи створюють рамкове середовище для здійснення відповідального інвестування компаніями та інституційними інвесторами у межах їх більш широкої політики досягнення Цілей сталого розвитку та відповідального ведення бізнесу, політики ризик-менеджменту, стратегії і тактики діяльності в умовах сталого розвитку взагалі. Серед вказаних стандартів містяться як стандарти, що кореспондують з одним з критеріїв ESG так і їх сукупністю:

Е: Бізнес-хартія для сталого розвитку (ICC); Порядок денний щодо добровільних дій відносно навколишнього середовища (СВІ); «Природний відбиток» (Natural Footprint), Європейська схема еко-менеджменту та аудиту (EMAS); ISO 14001;

С: Керівні принципи ООН з бізнесу та прав людини (UN Guiding Principles on Business and Human Rights), Ключові стандарти з праці Міжнародна організація праці (Core Labor Standards ILO), Універсальна декларація з прав людини, Глобальні принципи Саллівана (The Global Sullivan Principles of Social Responsibility), Трестороння декларація з принципів щодо мультинаціональних компаній та соціальної політики; Базовий кодекс Ініціативи з етичної торгівлі; Міжнародна соціальна підзвітність 8000 (Social Accountability International, SAI);

Г: Принципи ОЕСР з корпоративного управління; Комбінований кодекс з корпоративного управління; Служба корпоративного управління (PIRC), Кодекс Кінга (The King II);

ESG: Принципи Гермес (Hermes); Керівництво для мультинаціональних компаній ОЕСР (Guidelines for Multinational Enterprises), ISO 26000 Керівництво з соціальної відповідальності Міжнародної організації зі стандартизації (ISO Guidance on social responsibility), Хартія Групи друзів параграфу 47 (Group's Charter) 10 Принципів та Повідомлення про прогрес Глобальний договір ООН (UNGC Communication on Progress).

У межах ознаки забезпечення прозорості відповідального інвестування групування стандартів перетинається із ознаками регламентації (обов'язкові, добровільні, «відповідай або поясни» (comply-or-explain), рівнями прийняття (наднаціональні, регіональні, національні), суб'єктами регламентації (державні та недержавні регулятори (фондові біржі та недержавні громадські об'єднання, формуми стейкхолдерів), врахуванням критеріїв інвестування (монокритеріальні та крос-критеріальні), ступенем агрегації (загальні засадничі принципи розкриття інформації чи специфічні вимоги в межах певного набору індикаторів для індексу, галузі і т.д.).

Серед стандартів цієї групи, крім уже згадуваних Стандартів звітності зі сталого розвитку (GRI Sustainability Reporting Standards), Директиви 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами, варто назвати стандарти Альянсу з фінансування природного капіталу (Natural Capital Finance Alliance), Керівництво з відображення корпоративної відповідальності у річних звітах (Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports UNCTAD), Корпоративний стандарт з обліку та звітності щодо вуглецевих газів (GHG Protocol Corporate Accounting and Reporting Standard), Стандарти щодо кліматоорієнтованого розкриття фінансової інформації Ради з фінансової стабільності (FSB Task Force on Climate-related Financial Disclosures) Міжнародну концептуальну основу інтегрованої звітності (PIRC), Стандарти Ради зі сталого розвитку (SASB) за секторами та багато ін. (усього понад 30 організацій та відповідних номенклатур стандартів).

Зазначені стандарти та вимоги націлені на створення прозорого рамкового середовища поширення інформації щодо відповідального інвестування ,

нейтралізації інформаційної асиметрії та моральних ризиків та забезпечення процесу прийняття обґрунтованих інвестиційних рішень.

Національні ринкові системи, що характеризують відповідальним способом ведення бізнесу та його прозорістю, зазвичай демонструють і третю ознаку, яку покладено нами в основу класифікації стандартів відповідального інвестування, а саме формування системи бенчмарків відповідального інвестування.

Наявність ринкових орієнтирів, кодифікованих взірцевих практик та методик і моделей оцінювання корпоративної діяльності відповідальних компаній виступає вагомим складовою інституалізації відповідального інвестування.

За ознакою формування системи бенчмарків відповідального інвестування групування стандартів має найбільш різнобічний характер та включає:

– стандарти організацій та фондових бірж: Керівництва, рекомендації та модельні лістингові правила організацій (WFE, SSEI Guidance & Recommendations), Огляд відповідальних інвестицій і підприємств Конференція ООН з торгівлі та розвитку (Investment and Enterprise Responsibility Review UNCTAD);

– рейтинги та ренкінги відповідальних компаній та інвесторів: RepRisk рейтинг, Vigeo Eiris рейтинг зі сталого розвитку, бенчмарк з корпоративних прав людини, 100 найкращих корпоративних громадян та ін., ренкінг зі сталого розвитку каналу Нова Азія (Channel NewsAsia Sustainability Ranking) Керівництва Глобальної ініціативи рейтингів зі сталого розвитку (Global Initiative for Sustainability Ratings);

– індекси сталого розвитку (група індексів сталого розвитку DJSI, S&P 500 ESG, FTSE4Good, Ethibel Sustainability Index (ESI) Excellence Global, Global Compact 100 Index (GC 100), MSCI Global Environment Index та ін.).

На особливу увагу у контексті стандартизації відповідального інвестування заслуговують індекси сталого розвитку, кожен з яких має унікальну систему метрик, показників та індикаторів відповідності компаній – конститuentів індексу ESG критеріям та вимірам сталого розвитку. У той же час, це може розцінюватися як перепона на шляху до стандартизації практик відповідального інвестування.

Таким чином, на основі узагальнення напрацювань вчених, світового досвіду стандартизації відповідального інвестування розроблено авторську систему ознак класифікації стандартів відповідального інвестування, що передбачає їх групування за рівнем прийняття стандартів, ступенем обов'язковості, інструментальною (галузевою) специфікою, а також ознаками, що є основою для формування ринкового середовища відповідального інвестування (сприяння відповідальній діяльності компаній, забезпечення прозорості та формування бенчмарків).

Зазначена система ознак дозволяє провести впорядкування нормативного ландшафту регулювання відповідального інвестування, що виступає основою для його розвитку в межах інвестиційної політики країн, що розвиваються та створює інституціональне підґрунтя для його поширення.

**Свірко С.В., д.е.н., професор,
професор кафедри економічної безпеки,
публічного управління та адміністрування
Тростенюк Т.М.,
аспірант кафедри обліку і аудиту
Державний університет «Житомирська політехніка»**

3.2. ОБЛІК ВИТРАТ В КОНТЕКСТІ РОЗБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЗВО: РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Сучасні видозміни облікової системи в бюджетній сфері включають сукупність методологічних, методичних та організаційних зрушень в сегменті фінансового обліку^{354 355 356 357 358 359 360}. Фактично останні поступово реалізуються на практиці впродовж 5 років, що свідчить про планомірне виконання завдань Стратегії модернізації системи управління державними фінансами України³⁶¹. Втім, попри важливість вказаних кроків з реформування системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, залишаються слабо опрацьованими питання управлінського обліку в цілому та зокрема в межах облікової системи ДЗВО, які на сьогодні виступають активними учасниками ринкових відносин вітчизняного економічного механізму.

Проблематикою управлінського обліку у різні часи переймалася значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: А. Апчер³⁶², П.Й. Атамас³⁶³, М.О. Бахрушина³⁶⁴, П. Брюер³⁶⁵, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов³⁶⁶, Р. Гаррісон³⁶⁷, З.В. Гуцайлук, Т.В. Давидюк,

³⁵⁴ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 р.р.: Постанови Кабінету Міністрів України №34 від 16.01.07 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>

³⁵⁵ НІП(С)БОДС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83023

³⁵⁶ Свірко С.В. Бюджетний облік в Україні: новачі XXI ст. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Вип.№4(74). – 2015.

³⁵⁷ Свірко С.В. Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине // Международный бухгалтерский учет. – № 21(315) – 2014 (июнь). – М.: Финансы и статистика. – 2014. – С. 53-66.

³⁵⁸ Левицька С.О., Кошка К.А. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2009. – № 3 (47). – С. 379-387.

³⁵⁹ Сушко Н., Гізатуліна Л. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Незалежний аудитор. – 2012. – №6. – С. 56-57.

³⁶⁰ Сушко Н.І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012. – №1. – С. 11-17.

³⁶¹ Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінет Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-р>

³⁶² Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

³⁶³ Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.

³⁶⁴ Бахрушина М.А. Бухгалтерский учет управленческий: Уч. пособие: ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359 с.

³⁶⁵ Гаррисон Р., Норин Э., Брюер П. Управленческий учет / Пер. с англ. О.В. Чумаченко. – К.: Companion Group, 2007. – 1024 с.

³⁶⁶ Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

В.М. Добровський³⁶⁸, К. Друри³⁶⁹, О.Д. Каверіна³⁷⁰, Т.П. Карпова³⁷¹, М.В. Корягін³⁷², В.Е. Керімов³⁷³, М.І. Кужельний, П.О. Куцик³⁷⁴, В.С. Лень³⁷⁵, Б. Нідлз³⁷⁶, Л.В. Нападівська^{377 378}, С.А. Ніколаєва³⁷⁹, Е. Норін³⁸⁰, В.Ф. Палій^{381 382}, Дж. Рис, Б. Райан³⁸³, Т. Скоун³⁸⁴, Я.В. Соколов³⁸⁵, В.В. Сопко, В.І. Ткач³⁸⁶, М.В. Ткач³⁸⁷, Ч. Хорнгрен³⁸⁸, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет³⁸⁹, А. Яругова³⁹⁰ та інші. Опрацювання питань бюджетного обліку в Україні у різні часи здійснили вітчизняні вчені П.Й. Атамас, Л.О. Гуцайлюк, Р.Т. Джога, О.О. Дорошенко, Т.В. Канєва, І.О. Кондратюк, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, А.І. Фаріон, І.Д. Фаріон, О.О. Чечуліна. Постановкою завдання щодо формування системи управлінського обліку в ДЗВО вирізняються дисертаційні роботи вітчизняних науковців: Кондрашової Т. («Управлінський облік в ДВНЗ» (2007)), Сисюк С. («Облік витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг» (2007)), Харчук Ю. («Обліково-аналітичне забезпечення фінансової стійкості вищих навчальних закладів державної та комунальної власності» (2014)), Григорів О. («Бюджетування в системі управлінського обліку ДВНЗ: методика і організація» (2014)). Втім, запровадження нової методології та методики бюджетного обліку в цілому та бухгалтерського обліку в бюджетних установах зокрема потребує додаткового

-
- ³⁶⁷ Гаррисон Р., Норин Э., Брюер П. Управленческий учет / Пер. с англ. О.В. Чумаченко. – К.: Companion Group, 2007. – 1024 с.
- ³⁶⁸ Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: Навч. Посібник. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.
- ³⁶⁹ Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
- ³⁷⁰ Каверіна О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
- ³⁷¹ Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.
- ³⁷² Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : [монографія] / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2016. – 276 с.
- ³⁷³ Керімов В.Э. Управленческий учет: Учебник. Изд. 2 изм. и доп. – М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К», 2003. – 416 с.
- ³⁷⁴ Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : [монографія] / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2016. – 276 с.
- ³⁷⁵ Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник. – 2.вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с.
- ³⁷⁶ Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
- ³⁷⁷ Нападівська Л. В. Управлінський облік: Підручник. – К.: Наука, 2004. – 550 с.
- ³⁷⁸ Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 356 с
- ³⁷⁹ Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». – М.: Финансы и статистика, 1993. – 125 с.
- ³⁸⁰ Гаррисон Р., Норин Э., Брюер П. Управленческий учет / Пер. с англ. О.В. Чумаченко. – К.: Companion Group, 2007. – 1024 с.
- ³⁸¹ Управленческий учет / Под ред. В. Ф. Палия и Р. Вандер Вила. М.: ИНФРА-М, 1997. – 80 с.
- ³⁸² Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА, 1997. – 480 с.
- ³⁸³ Райан Боб. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. -М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
- ³⁸⁴ Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 170 с.
- ³⁸⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. – М.:ЮНИТИ, 1996. – 638с.
- ³⁸⁶ Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
- ³⁸⁷ Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
- ³⁸⁸ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ.; Под ред. Я .В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
- ³⁸⁹ Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
- ³⁹⁰ Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с пол. М.: Финансы и статистика, 1991. – 237 с.

опрацювання вже представлених в дисертаціях позицій, центральною з яких має виступити облік витрат, як інформаційна основа управлінської звітності.

Зауважимо, що господарська та фінансово-бюджетна діяльність ДЗВО на сучасному етапі їх розвитку передбачає досягнення основної функціональної мети – надання освітніх послуг та виконання науково-дослідних робіт^{391 392}. Отже, в контексті розбудови підсистеми управлінського обліку постає завдання з формування його функціонального сегмента, а саме: обліку витрат на НДР та надання освітніх послуг.

Звертаючись до оновленого бюджетного законодавства в частині НП(С)БОДС, відмітимо наявність в НП(С)БОДС 13 «Витрати» деталізації витрат в межах собівартості реалізованих продуктів діяльності бюджетних установ в цілому, яка передбачає виокремлення: собівартість створеного продукту (прямі витрати на оплату праці; прямі відрахування на соціальні потреби; прямі матеріальні витрати; інші прямі витрати; змінні загальні витрати на створення продукту; постійні розподілені витрати на створення продукту); інші витрати (нерозподілені постійні витрати на створення продукту; наднормативні витрати на створення продукту)^{393 394}.

Згідно вказаного нормативного документу до складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо^{395 396}.

³⁹¹ Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник / Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник; За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.

³⁹² Свірко С.В., Тростенюк Т.М. Передумови запровадження управлінського обліку в державних закладах вищої освіти // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Житомир: ЖДТУ. – 2018. – №3(41). – С. 55-61.

³⁹³ Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 6.06.12 №568 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>

³⁹⁴ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

³⁹⁵ Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 6.06.12 №568 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>

³⁹⁶ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

До складу загальновиборничих витрат включаються^{397 398}:

– витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами тощо; відрахування на соціальні заходи апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами; витрати на оплату службових відряджень працівників суб'єктів тощо).

– амортизація основних засобів загальновиборничого призначення.

– амортизація нематеріальних активів загальновиборничого призначення.

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиборничого призначення.

– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати, пов'язані з використанням матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

– витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

– інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

Вочевидь, представлений склад витрат є досить загальним, а тому дослідимо профільні нормативні документи щодо обліку витрат науково-дослідних робіт та освітніх послуг ДЗВО.

Так, загальний склад витрат на НДДКР визначено Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості

³⁹⁷ Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 6.06.12 №568 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>

³⁹⁸ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830^{399 400}.

Собівартість НДДКР становлять витрати, пов'язані з їх виконанням головною організацією, а також витрати на виконання робіт сторонніми підприємствами, установами і організаціями.

До витрат, що включаються у собівартість НДДКР, належать^{401 402}:

– витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів;

– витрати, пов'язані з доборою та вивченням науково-технічної літератури, інформаційних матеріалів вітчизняних і зарубіжних видань, проведенням досліджень на патентну чистоту, складанням аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, вибором напряму досліджень, складанням методики виконання робіт, розробленням техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації;

– витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, монтаж та налагодження, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;

– витрати на дослідні роботи і випробування, узагальнення і аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт;

– витрати на винахідництво і раціоналізацію;

– витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів, на здійснення авторського нагляду;

– витрати на передачу підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень і надання допомоги щодо впровадження та використання ними передового досвіду.

Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються за^{403 404}:

– видами витрат (елементи, статті);

³⁹⁹ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴⁰⁰ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

⁴⁰¹ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴⁰² Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

⁴⁰³ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴⁰⁴ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

- темами і завданнями НДДКР, затвердженими у встановленому порядку, укладеними договорами на розроблення та виконання цих робіт;
- календарними періодами, протягом яких витрати включаються у собівартість НДДКР (місяць, квартал, рік);
- місцем виконання НДДКР (відділ, сектор, лабораторія та інші підрозділи організації);
- джерелами фінансового забезпечення НДДКР (за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів, коштів замовника, власних коштів організації, за рахунок кредитів).

Відповідно до класифікаційних принципів, прийнятих в вітчизняній практиці, витрати на НДДКР можна поділити на відповідні групування за: видами робіт; економічними елементами; статтями калькулювання (рис. 3.1) [405; 406].

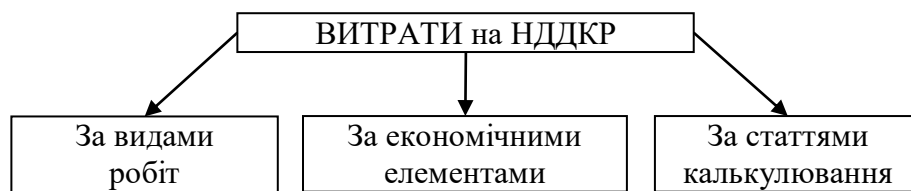


Рис. 3.1. Схема класифікації витрат на НДДКР

Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами:

- матеріальні витрати (з вирахуванням вартості зворотних відходів);
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів та нематеріальних активів;
- інші витрати.

До елемента «Матеріальні витрати» належать^{407 408}:

- вартість сировини та матеріалів, які придбані у сторонніх підприємств, установ і організацій та входять до складу вироблюваної продукції, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами під час виконання НДДКР;
- вартість покупних матеріалів, що використовуються під час проведення НДДКР для забезпечення нормального проходження технологічного процесу і упакування продукції або витрачені на інші виробничі та господарські потреби (проведення випробувань, контролю, утримання, ремонт і експлуатація устаткування, будівель, споруд, інших основних фондів, придбання запасних

⁴⁰⁵ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴⁰⁶ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

⁴⁰⁷ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴⁰⁸ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

частин для ремонту устаткування тощо), а також зносу інструменту, пристроїв, інвентаря, приладдя, лабораторного обладнання та інших засобів праці, які не належать до основних виробничих фондів;

– вартість покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають монтажу або додатковій обробці у даній організації;

– вартість робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються чи надаються сторонніми підприємствами, установами і організаціями або їх структурними підрозділами і не належать до основного виду діяльності. До робіт і послуг виробничого характеру належать: здійснення окремих операцій з виготовлення продукції (робіт, послуг), оброблення сировини та матеріалів, проведення випробувань з метою визначення якості сировини і матеріалів, контроль за додержанням встановлених технологічних процесів, поточний ремонт основних виробничих фондів, транспортні послуги сторонніх підприємств, установ і організацій щодо перевезення;

– вантажу на території організації (переміщення сировини, матеріалів, інструментів, деталей, заготовок, інших видів вантажу з базового (центрального) складу в цехи (відділення) і доставка готової продукції на склади зберігання);

– вартість використаної природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологічні розвідки та розшуки корисних копалин, на рекультивацію земель, включаючи витрати на оплату робіт з рекультивації земель, що здійснюються спеціалізованими організаціями;

– плата за деревину, продану на пні;

– плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів;

– сума відшкодувань у межах нормативу втрат сільськогосподарського виробництва під час вилучення угідь для розширення видобутку мінеральної сировини;

– сума платежів за використання інших природних ресурсів;

– втрати від нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного убутку;

– вартість придбаного у сторонніх підприємств, установ і організацій будь-якого палива, що витрачається з технологічною метою на вироблення всіх видів енергії, опалення приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виконання НДДКР власним транспортом;

– вартість придбаної енергії всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні та інші потреби організації.

Витрати організації на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат («Матеріальні витрати», «Витрати на оплату праці» тощо).

Вартість матеріальних ресурсів за елементом «Матеріальні витрати» визначається виходячи з цін їх придбання без урахування податку на добавлену вартість, за винятком випадків, коли це передбачено законодавчими актами, націнок (надбавок), комісійних винагород, сплачених постачальницьким і

зовнішньоекономічним організаціям, вартості послуг товарних бірж, включаючи брокерські послуги, витрат на транспортування, зберігання та доставку, які здійснюються сторонніми підприємствами, установами і організаціями.

Витрати, пов'язані з управлінням НДДКР, включаючи матеріально-технічне забезпечення та транспортне обслуговування апарату управління організації, та витрати, пов'язані з транспортною доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів і персоналу організації, включаються до відповідних елементів витрат («Матеріальні витрати», «Витрати на оплату праці», «Амортизація основних фондів та нематеріальних активів» тощо).

До вартості матеріальних ресурсів включаються також витрати на придбання упаковочних матеріалів і тари, крім дерев'яної та картонної, одержаної від постачальників матеріальних ресурсів, за винятком вартості цієї тари за ціною її можливого використання у тих випадках, коли ціни на них установлені окремо, понад ціни на ці ресурси. З витрат на матеріальні ресурси, що включаються у собівартість НДДКР, вираховується вартість зворотних відходів.

До елемента «Витрати на оплату праці» належать витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими в організації, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат.

До фонду основної заробітної плати належать виплати, які плануються і включаються у фактичну собівартість НДДКР:

1) заробітна плата, нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) за відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами;

2) вартість продукції, що видається в порядку натуральної оплати працівникам згідно із законодавством;

3) надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених законодавством: за високу кваліфікаційну майстерність кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах; за класність водіям автомобілів, робітникам локомотивних бригад, трактористам-машиністам, робітникам провідних професій та іншим категоріям працівників галузей народного господарства, в яких запроваджені зазначені надбавки та доплати; за керівництво бригадами бригадирам з числа робітників, не звільненим від основної роботи; персональні надбавки; за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань на термін їх виконання; за знання іноземної мови у випадках, передбачених законодавством; за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт; за стаж роботи та вислугу років згідно з чинним законодавством; доплата до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством; інші надбавки і доплати, передбачені законодавством;

4) оплата праці працівників, які не перебувають у штаті організації, але виконують роботи (надають послуги) згідно з договором цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу провадяться безпосередньо цією організацією. Розмір коштів,

спрямованих на оплату праці зазначених працівників, визначається виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом. Плата за виконання разових робіт (ремонт інвентаря, побіл і фарбування, експертиза тощо) працівникам, які не перебувають у штаті організації;

5) вартість безкоштовно наданих працівникам окремих галузей народного господарства відповідно до законодавства комунальних послуг, продуктів харчування; витрати на оплату безкоштовно наданого працівникам організацій відповідно до законодавства житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовного житла, комунальних послуг тощо);

б) вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами відповідно до чинного законодавства (крім вартості виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, знешкоджувальних засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх адміністрацією організації);

7) оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку (крім оплати відпустки у відповідній частці заробітної плати, яка нараховується за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні організації);

8) оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, пільгового часу підлітків;

9) оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час відповідно до законодавства;

10) плата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час за розцінками, встановленими законодавчими актами;

11) виплати за районними коефіцієнтами, коефіцієнтами за роботу в пустелях, безводних місцевостях і високогірних районах, за іншими коефіцієнтами до заробітної плати, що враховують галузеві особливості;

12) відсоткові надбавки до заробітної плати за безперервний стаж роботи в районах Крайньої Півночі та прирівняних до них місцевостях і в інших районах з важкими природно-кліматичними умовами;

13) доплати за шкідливі умови праці (за роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах, у багатозмінному режимі, у нічний час тощо);

14) доплати працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час пересування їх у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і у зворотному напрямку;

15) заробітна плата до кінцевого розрахунку після закінчення року (або іншого періоду), зумовлена системою оплати праці на сільськогосподарських підприємствах;

16) відсоткові або комісійні винагороди незалежно від того, виплачені вони додатково до тарифної ставки (окладу) чи є основною оплатою в тих галузях, де це передбачено законодавством;

17) виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших організацій із збереженням протягом деякого часу відповідно до законодавства розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заміщення;

18) оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою в понад робочий час при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством;

19) суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим до роботи в організації відповідно до спеціальних договорів з державними організаціями (на надання робочої сили), як видані безпосередньо цим особам, так і перераховані державним організаціям;

20) оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів організацій, залучених без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, до керівництва виробничою практикою студентів, до навчання учнів загальноосвітніх шкіл;

21) суми заробітної плати за основним місцем роботи, виплачені робітникам, керівникам і спеціалістам організацій за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

22) оплата праці студентів вищих закладів освіти і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти, які працюють в організаціях у складі студентських загонів;

23) оплата праці студентів вищих закладів освіти і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти, які проходять виробничу практику в організації, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, залучених на тимчасову роботу до посиленої праці на період канікул;

24) оплата відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних закладах освіти, аспірантурі, а також без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах, для участі у сесії та складання іспитів;

25) оплата відпустки перед початком роботи випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі заклади освіти;

26) оплата працівникам-донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку.

До фонду основної заробітної плати належать виплати, які включаються у фактичну собівартість НДДКР, але не плануються:

1) плата за час вимушеного прогулу або виконання нижче оплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;

2) суми вихідної допомоги, яка виплачується на період працевлаштування працівникам, звільненим у зв'язку із змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу;

3) виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків.

До фонду додаткової заробітної плати належать виплати, які плануються і включаються у фактичну собівартість НДДКР:

1) премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення, освоєння та впровадження нової техніки, за введення в дію в термін і достроково виробничих потужностей і об'єктів будівництва, за своєчасну поставку продукції на експорт тощо;

2) одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань);

3) премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, в тому числі за: виконання і перевиконання виробничих завдань; виконання акордних завдань у встановлений термін; підвищення продуктивності праці, виробітку; поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, цеху; економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей; зменшення простоїв устаткування та інші якісні показники в роботі організацій, а також премії, нараховані робітникам з преміального фонду майстра тощо;

4) виплата різниці в заробітній платі у разі переведення на нижче оплачувану роботу.

До елемента «Відрахування на соціальні заходи» належать здійснювані у порядку та розмірах, передбачених законодавством:

1) відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування;

2) відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування;

3) відрахування до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення і Фонду сприяння зайнятості населення.

До елемента «Амортизація основних фондів та нематеріальних активів» належать:

1) сума амортизаційних відрахувань на повне відтворення та капітальний ремонт основних виробничих фондів, що належать організації, а також тих, що перебувають у користуванні організації за умовами оренди, обчислена за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію активної їх частини;

2) сума амортизаційних відрахувань на надані в оперативну оренду основні фонди (крім тих, що належать до державної форми власності) обчислюється орендодавцем і використовується ним на повне відновлення наданих в оренду або інших належних йому основних фондів. При цьому в собівартість НДДКР орендаря за елементом «Інші витрати» включається сума нарахованих

орендодавцем амортизаційних відрахувань на надані в оренду основні фонди та винагорода за користування ними;

3) сума амортизаційних відрахувань на надані у фінансову оренду основні фонди, а також на надані в оперативну оренду основні фонди, що належать до державної форми власності, обчислюється орендарем і використовується ним виключно на повне відновлення орендованої частки основних фондів. При цьому в собівартість НДДКР орендаря за елементом «Інші витрати» включається сума винагороди за користування орендованими основними фондами;

4) витрати, пов'язані із зносом нематеріальних активів у вигляді амортизаційних відрахувань, які визначаються щомісяця за нормами, розрахованими виходячи з їх первинної вартості та терміну корисного використання, але не більш як десять років безперервної експлуатації або терміну діяльності підприємства.

До елемента «Інші витрати» належать^{409 410}:

1) витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством;

2) витрати на оплату робіт (послуг) консультаційного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, зберіганням і реалізацією продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованою організацією, а також передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок;

3) витрати на оплату робіт, пов'язаних із сертифікацією продукції;

4) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, установ і організацій щодо управління виробництвом, зберігання і реалізації продукції (робіт, послуг), якщо штатним розписом організації не передбачені відповідні функціональні служби;

5) витрати на оплату послуг обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;

6) витрати на оплату вартості ліцензій та інших державних дозволів для ведення господарської діяльності організації;

7) витрати на оплату збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію організації в органах державного управління;

8) витрати на винахідництво і раціоналізацію, виплати авторських винагород, якщо вони не є роялті.

9) Витрати, передбачені на винахідництво і раціоналізацію, включаються у собівартість НДДКР з початку їх проведення;

10) передбачені законодавством витрати, пов'язані з набором робочої сили, з урахуванням витрат на оплату випускникам середніх спеціальних і

⁴⁰⁹ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴¹⁰ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі заклади освіти, вартості проїзду до місця роботи;

11) витрати на перевезення працівників до місця роботи і у зворотному напрямку за маршрутами, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками організації за діючими тарифами на відповідний вид транспорту або віднесена за рахунок фінансового результату, що залишається в розпорядженні організації); витрати на перевезення працівників-інвалідів I і II групи до місця роботи і у зворотному напрямку незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування;

12) додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;

13) платежі з обов'язкового страхування майна організації та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;

14) витрати на сплату відсотків з фінансових кредитів, одержаних для поповнення власних обігових коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування;

15) сума орендної плати у разі оперативної оренди основних фондів та сума винагороди орендодавцю за користування основними фондами у разі фінансової оренди, що включаються у витрати орендаря;

16) витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків і кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингові та довірчі операції, обліку боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфні послуги та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом;

17) витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією;

18) витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;

19) витрати на сплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;

20) витрати на здійснення реклами сторонніми підприємствами, установами і організаціями; відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу). Зазначені витрати включаються у собівартість в розмірі, що не перевищує 2 відсотків обсягів реалізованої продукції (робіт, послуг) за оподатковуваний період та в цілому за рік;

21) платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інші види шкідливого впливу в межах встановлених лімітів;

22) нарахування на заробітну плату і авторські винагороди творчих працівників, що перераховуються до фондів творчих спілок відповідно до законодавства;

23) податки, відрахування на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг, до Державного інноваційного фонду, позабюджетних фондів фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних робіт і заходів щодо освоєння нових технологій та виробництва нових видів продукції, які створюються за рахунок відрахувань від внесків до Державного інноваційного фонду, Державного фонду сприяння конверсії, а також збори та інші обов'язкові платежі, передбачені Податковим кодексом, законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України;

24) витрати на операції із скляною тарою;

25) витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів;

26) витрати на сплату концесійних платежів за використання природних копалин;

27) витрати на оприлюднення річного звіту;

28) витрати орендаря на капітальний ремонт орендованих будівель (приміщень) нежитлового призначення. Витрати на здійснення капітального ремонту орендованих будівель (приміщень) нежитлового призначення включаються у собівартість НДДКР щомісячно рівними частками протягом терміну дії договору оренди;

29) орендна плата за отримані в оперативну оренду приміщення нежитлового призначення включається у собівартість НДДКР в розмірі, визначеному угодами сторін, а щодо комунальної власності – не вище ніж ставки орендної плати, встановленої місцевими органами державної виконавчої влади;

30) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, установ і організацій пожежної та сторожової охорони.

Витрати, пов'язані з розробленням НДДКР, створенням дослідного зразка і проведенням виробничих випробувань в обліку і калькулюванні, групуються за статтями:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріали;

- паливо та енергія для науково-виробничих цілей;
- витрати на службові відрядження;
- спец устаткування для наукових (експериментальних) робіт;
- витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації;
- інші витрати;
- накладні витрати.

До статті «Витрати на оплату праці» належать витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати керівникам відділів, лабораторій, секторів і груп, науковим, інженерно-технічним працівникам, конструкторам, технологам, креслярам, копіювальникам, лаборантам, робітникам, студентам, аспірантам та іншим працівникам, безпосередньо зайнятим виконанням конкретної теми, обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими в організаціях системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які належать до елемента «Витрати на оплату праці».

До статті «Відрахування на соціальні заходи» належать відрахування щодо всіх видів як державного обов'язкового, так і недержавного страхування (у первісній незмінній редакції Постанови: відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування; відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду); відрахування на додаткове пенсійне страхування; відрахування до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; відрахування до Фонду сприяння зайнятості населення).

До статті «Матеріали» належать витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, інструменти, пристрої та інші засоби і предмети праці, які придбані у сторонніх підприємств, установ і організацій та витрачені на проведення НДДКР за прямим призначенням згідно з нормами їх витрачання, а також витрачені придбані комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають монтажу або виготовленню та додатковій обробці в даній організації, чи дослідні зразки, що виготовляються виробниками за документацією наукової організації.

До статті «Паливо та енергія для науково-виробничих цілей» належать витрати на придбання у сторонніх підприємств, установ і організацій будь-якого палива, що витрачається з технологічною метою на проведення НДДКР.

Стаття формується у разі виконання енергоємних наукових досліджень за методом прямого включення витрат і досягає значної питомої ваги у собівартості НДДКР.

Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних статей витрат.

До статті «Службові відрядження» належать витрати на відрядження штатних працівників, працівників організацій, які працюють за договорами

цивільно-правового характеру, аспірантів, зайнятих розробленням НДДКР, відрядження, пов'язані з проведенням випробувань машин та приладів, а також витрати на відрядження на наукові з'їзди, конференції, наради, пов'язані з виконанням конкретних НДДКР.

До статті «Спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт» належать витрати на виготовлення та придбання спецустаткування, верстатів, пристроїв, інструментів, приладів, стендів, апаратів, механізмів, іншого спецобладнання, необхідного для проведення НДДКР, включаючи витрати на їх проектування, виготовлення, транспортування, монтаж та встановлення. Після завершення виконання НДДКР спецустаткування передається замовнику, якщо інше не передбачене умовами договору. Витрати на проведення НДДКР після їх завершення чи припинення не зменшуються на ціну залишеного замовником обладнання, дослідних зразків, макетів та інших виробів.

До статті «Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації» належать витрати на проведення НДДКР, що не можуть бути виконані штатними працівниками або наявним обладнанням організації, а виконуються на договірній основі іншими підприємствами, установами і організаціями незалежно від форм власності та позаштатними працівниками.

До статті «Інші витрати» належать витрати, які не знайшли відображення у зазначених статтях витрат і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість НДДКР за прямими ознаками. До цієї статті належать витрати на повне відновлення та капітальний ремонт основних фондів у вигляді амортизаційних відрахувань від вартості основних виробничих фондів на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт фондів, що належать організації; основних фондів, що надаються безоплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників, які перебувають з організацією у трудових відносинах; основних фондів, що перебувають в користуванні організації на умовах оренди (лізингу), обчислених за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію їх активної частини, а також орендної плати за отримані в оренду основні фонди.

Всі інші витрати відносяться до статті «Накладні витрати».

Залежно від способу включення у собівартість НДДКР витрати поділяються на прямі та непрямі і входять до складу калькуляції кошторисної вартості [411; 412]. Прямі витрати, пов'язані з проведенням НДДКР, безпосередньо включаються до відповідних статей витрат за прямими ознаками («Витрати на оплату праці», «Матеріали» тощо). Непрямі витрати, а саме: витрати, пов'язані з управлінням організацією та забезпеченням її функціонування, допоміжних дослідних

⁴¹¹ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴¹² Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

виробництв, що не перебувають на самостійному балансі, та інші включаються до комплексних статей витрат за непрямими ознаками («Накладні витрати» тощо).

Облік витрат на проведення НДДКР здійснюється на підставі документів первинного обліку. Облік фактичних витрат ведеться по кожній НДДКР окремо. На документах первинного обліку обов'язково зазначається код (шифр) НДДКР, за допомогою якого ведеться облік витрат у межах статей калькуляції.

В аналітичному обліку витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються в межах визначеної номенклатури статей калькуляції.

Аналітичний облік здійснюється на картках обліку фактичних витрат, складених за відповідною формою по кожній НДДКР^{413 414}.

Витрати на проведення НДДКР включаються у їх собівартість за той звітний період, у якому вони здійснені незалежно від часу їх оплати, якщо інше не передбачене Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Прямі витрати відповідно до документів первинного обліку включаються у собівартість НДДКР безпосередньо за прямими ознаками. Накладні витрати щомісяця розподіляються пропорційно заробітній платі персоналу, зайнятого проведенням НДДКР. Фактичні витрати на здійснення заходів щодо охорони праці (техніки безпеки, виробничої санітарії, вентиляції тощо), які не належать до капітальних робіт, включаються у накладні витрати. Облік праці та заробітної плати ведеться залежно від системи організації оплати праці, рівня механізації обліково-обчислювальних робіт та інших умов. Заробітна плата за проведення відповідних НДДКР обчислюється виходячи з оформлених належним чином нарядів, табелів, відомостей обліку відпрацьованого часу або обсягу виконаних робіт та інших документів за встановленою формою. Облік матеріалів (сировина, покупні напівфабрикати, основні та допоміжні матеріали, паливо, комплектуючі вироби, запасні частини тощо) ведеться за цінами придбання без податку на доддану вартість (за винятком, коли це передбачено законодавством). Облік використання організацією дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння ведеться відповідно до встановленого порядку^{415 416}.

За основу бухгалтерського обліку приймається кількісний (кількісно-сортовий) і грошовий облік використання матеріалів у структурних підрозділах і на складах. Документи первинного обліку на використання матеріалів оформляються тими посадовими особами, на яких покладена відповідальність

⁴¹³ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴¹⁴ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

⁴¹⁵ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴¹⁶ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

за їх правильне використання. Матеріали, необхідні для проведення НДДКР, відпускаються за вагою, об'ємом, площею чи кількістю відповідно до діючих норм використання та за наявності належно оформлених документів.

Витрати матеріалів – це їх споживання безпосередньо під час проведення НДДКР. Вартість витрачених матеріалів списується за фактичними витратами відповідно до документів чи звітів, що підтверджують ці витрати.

Вартість робіт та послуг, що виконуються, надаються дослідними (експериментальними) виробництвами, які не мають самостійного балансу, визначається виходячи з фактичної суми витрат. Щомісяця зазначені суми відносяться на витрати для проведення відповідної НДДКР.

Видатки на поточний ремонт будівель, споруд, обладнання та інвентаря, що здійснюється у звітному році, включаються у витрати звітного року в міру їх виконання. Вартість поточного обслуговування обладнання та інших основних засобів включається у витрати на утримання та поточний ремонт будівель, споруд, обладнання та інвентаря.

Залишене у виконавця після завершення чи припинення НДДКР обладнання, дослідні зразки, макети та інші вироби, придбані чи виготовлені в процесі роботи, повинні бути проінвентаризовані та оприбутковані на баланс виконавця як безоплатне отримання майна. Знос предметів за період проведення НДДКР визначається комісією на підставі діючих норм зносу або експертним шляхом і відображається на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Акт інвентаризації затверджується керівником організації.

НДДКР, що не пройшли всі стадії виробництва, передбачені технічним завданням чи технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання, належать до незавершеного виробництва. Витрати щодо незавершеного виробництва складаються з витрат, які здійснені безпосередньо організацією під час проведення НДДКР, і витрат на роботи, виконані сторонніми підприємствами, установами і організаціями та окремими особами^{417 418}.

Незавершене виробництво обчислюється за фактичною та кошторисною вартістю до повного його завершення. Завершення чи припинення проведення НДДКР здійснюється замовником у встановленому порядку. При цьому кошти сплачені за окремі етапи проведення НДДКР, з балансу організації не списуються, а залишаються у незавершеному виробництві як виконані етапи.

Витрати на НДДКР, проведення яких припинено з різних причин, повинні залишатися на балансі організації за фактичною вартістю до вирішення у встановленому порядку питання про списання цих витрат. Витрати, що здійснені в одному періоді, а підлягають звітності у наступних періодах,

⁴¹⁷ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴¹⁸ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

відображаються в обліку на рахунку як витрати майбутніх періодів і підлягають списанню на витрати виробництва та обігу протягом терміну, до якого вони належать.

Завершені та прийняті НДДКР, проведені за госпрозрахунковими договорами або за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, обліковуються і списуються з балансу організації у зазначеному порядку.

Іншим видом продукту діяльності ДЗВО виступає освітня послуга. Склад елементів витрат на її надання визначається Наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України № 736/902/758 від 23.07.10 року «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами»^{419 420}.

Деталізація елементів витрат має наступний вигляд:

- витрати на оплату праці працівників;
- нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;
- безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій;
- капітальні витрати;
- індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавства.

До витрат на оплату праці працівників, які залучені до надання платної освітньої послуги, враховуються розміри посадових окладів, ставок заробітної плати (у тому числі погодинної оплати), підвищення, доплати, надбавки та інші виплати обов'язкового характеру, визначені відповідними нормативно-правовими актами^{421 422}. При формуванні витрат на оплату праці працівників, що залучені до надання платної освітньої послуги, також можуть враховуватись виплати, що носять заохочувальний характер, у порядку, встановленому законодавством та колективними договорами. У витратах на оплату праці враховується оплата праці працівників, які не перебувають у штаті навчального закладу, але залучені до надання платних освітніх послуг. Оплата праці таких працівників здійснюється на підставі трудових договорів та договорів цивільно-правового характеру за тими самими умовами та розмірами оплати праці, за якими здійснюється оплата праці відповідних штатних працівників. У разі залучення до надання платної освітньої послуги визнаних, видатних вітчизняних та іноземних фахівців для проведення одного або декількох навчальних занять, лекцій, майстер-класів тощо оплата їхньої праці

⁴¹⁹ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴²⁰ Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.10 № 736/902/758 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>

⁴²¹ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴²² Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.10 № 736/902/758 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>

здійснюється на підставі окремо укладених договорів цивільно-правового характеру. Кількість працівників відповідної кваліфікації, залучених до надання платних освітніх послуг, з відповідними розмірами посадових окладів (тарифних ставок, ставок заробітної плати), а також кількість годин їх роботи визначаються виходячи з необхідності врахування всього обсягу виконуваних робіт відповідно до затверджених норм навантаження або часу, необхідного для виконання тих чи інших видів робіт. За відсутності затверджених норм зазначені показники визначаються розрахунково.

Кількість ставок працівників викладацького складу, що залучаються до надання платних освітніх послуг, визначається відповідно до чинних нормативно-правових актів на основі навчальних планів, затверджених для кожного напрямку, спеціальності, дисципліни (предмета) з урахуванням поділу груп на підгрупи при вивченні окремих дисциплін (предметів) або при виконанні окремих видів навчальних занять, затверджених норм часу на виконання тих чи інших видів навчальної роботи (у тому числі при індивідуальній формі навчання), за винятком годин, відведених для самостійної роботи, та з урахуванням встановленого співвідношення викладач-студент у вищих навчальних закладах III-IV рівнів акредитації. Кількість ставок (штатних одиниць) інших працівників, які враховуються при обрахунку вартості платних освітніх послуг, визначається виходячи з необхідності врахування всіх функцій і видів робіт, які безпосередньо пов'язані з організацією надання платних освітніх послуг замовникам. Для цього використовуються затверджені у встановленому порядку штатні нормативи, встановлені для навчальних закладів різних типів, або штатні розписи навчальних закладів, затверджені у встановленому порядку. Кількість ставок (штатних одиниць) працівників, для яких немає затверджених у встановленому порядку штатних нормативів або які виконують функції із забезпечення діяльності навчального закладу в цілому (автотранспортні підрозділи, планові та бухгалтерські служби тощо), визначається виходячи із затвердженого у встановленому порядку штатного розпису навчального закладу з урахуванням необхідності забезпечення виконання навчальним закладом статутних завдань у повному обсязі.

Нарахування на оплату праці, в тому числі: збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, на випадок безробіття, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності тощо, здійснюються у розмірах, передбачених чинним законодавством^{423 424}.

⁴²³ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴²⁴ Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.10 № 736/902/758 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>

До безпосередніх витрат та оплати послуг інших організацій при визначенні вартості платних освітніх послуг належать матеріальні витрати, що використовуються на надання освітніх послуг, у тому числі на придбання сировини, матеріалів, інвентарю, інструментів, запасних частин, медикаментів, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів, бланкової та навчальної документації, що використовується при наданні платних освітніх послуг, паливно-мастильних матеріалів, хімікатів, білизни, спецодягу, обмундирування та фурнітури до нього, спортивного одягу, комунальних послуг та енергоносіїв, захисних пристроїв, харчування у випадках, передбачених статутами (положеннями) навчальних закладів або законодавством; проведення поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних фондів, що використовуються для надання платних освітніх послуг, службові відрядження та стажування, пов'язані з наданням платних освітніх послуг, оплата послуг зв'язку, засобів сигналізації, ліцензій для надання платних освітніх послуг.

Вартість сировини і матеріалів, що використовуються під час навчальних занять, розраховується відповідно до затверджених в установленому порядку навчальних планів з кожного напрямку, спеціальності, дисципліни (предмета), виду навчальних занять та форми організації навчання, а паливно-мастильних матеріалів, крім того, виходячи з технічних характеристик транспортних засобів та тривалості їх роботи при наданні відповідної платної освітньої послуги.

Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються навчальними закладами для надання платних освітніх послуг, включають оплату виконання обов'язкових робіт, які не можуть бути виконані працівниками навчальних закладів і які повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій (у тому числі суб'єктами господарювання), придбання та тиражування методичних матеріалів, передплату періодичних видань^{425 426}. Це, зокрема, оплата всіх банківських послуг (у тому числі за готівкове обслуговування), оплата за ветеринарні послуги, охорону, встановлення пожежної та охоронної сигналізації, юридичні та інформаційні послуги, що забезпечують виконання навчальним закладом його статутних завдань, оренду, встановлення лічильників і спеціального обладнання, їх перевірку та гарантійне (післягарантійне) обслуговування, поточний ремонт, що здійснюється залученими юридичними особами, встановлення та подальше супроводження програмного забезпечення, послуг зв'язку (у тому числі мобільного), за послуги Інтернет-провайдерів. Крім цих витрат, включаються відрахування, які обчислюються від загального розміру витрат на оплату праці і які не включаються до нарахувань на оплату праці (зокрема відрахування профспілковим організаціям), плата за отримання

⁴²⁵ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴²⁶ Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-п>

ліцензій та акредитації, дозволів, отримання яких є необхідною умовою для надання того чи іншого виду платних освітніх послуг, витрати на обов'язковий медичний огляд працівників, заходи з охорони праці та безпеки, охорона навколишнього природного середовища, страхування транспортних засобів, що використовуються при наданні платних освітніх послуг.

Вартість безпосередніх витрат та оплата послуг інших організацій вираховуються прямим розрахунком на основі⁴²⁷ ⁴²⁸: встановлених чинними нормативно-правовими актами ставок орендної плати або витрат на оренду приміщень інших підприємств, що використовуються у навчальному процесі, вартість оренди яких встановлена згідно з укладеними договорами оренди, строку надання тієї чи іншої платної освітньої послуги, площ, що використовуються для її надання; інших видатків, що необхідні для надання замовлених платних освітніх послуг, норм витрат та тарифів відповідно до затверджених в установленому порядку нормативів, порядку розрахунку за комунальні послуги та спожиті енергоносії (за опалювальний сезон або рівномірно протягом року).

У тих випадках, коли прямий розрахунок вартості безпосередніх витрат, оплати послуг інших організацій здійснити неможливо, їх вартість визначається виходячи з фактичних витрат на одиницю наданої аналогічної платної освітньої послуги, що склались у цьому навчальному закладі за минулий звітний період, з урахуванням індексу інфляції.

До капітальних витрат на придбання (створення) основних засобів включаються витрати на забезпечення надання навчальним закладам платних освітніх послуг, а саме:

– придбання або створення основних засобів, зокрема навчального, лабораторного, спортивного, виробничого обладнання, приладів, механізмів, споруд, меблів, комп'ютерної та оргтехніки, придбання навчальної літератури, оновлення бібліотечних фондів;

– капітальне будівництво, придбання, ремонт, реконструкцію та реставрацію приміщень, будівель, споруд, транспортних засобів, що використовуються у навчальному процесі (у тому числі придбання будівельних матеріалів, виготовлення проектно-кошторисної документації);

– придбання програмного забезпечення (у тому числі з передачею прав на користування), авторських та суміжних прав.

Капітальні витрати враховуються у розмірі до 10 відсотків в межах вартості платної освітньої послуги.

Облік витрат здійснюється бухгалтерією установи у порядку визначеному головним бухгалтером в розрізі об'єктів витрат – факультетів, кафедр та інших

⁴²⁷ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴²⁸ Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.10 № 736/902/758 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>

структурних підрозділів. На практиці облік витрат збігається з обліком видатків зокрема: аналітичний облік здійснюється в картках аналітичного обліку фактичних видатків, синтетичний – в системі облікових реєстрів потрібного обліку меморіальних ордерів^{429 430}.

З метою забезпечення обліку розрахунків із замовниками – ДЗВО ведуть картки аналітичного обліку отриманих авансів, інформація за якими фіксується в розрізі присвоєного умовного кодового позначення студента, яке відображається надалі у всіх прибуткових документах по надходженню авансів.

Для обліку витрат ДЗВО призначено рахунки Класу 8 «Витрати»; наведемо основні бухгалтерські проведення з обліку витрат ДЗВО в процесі виконання науково-дослідних робіт та надання освітніх послуг (табл. 3.1)^{431 432}.

Таблиця 3.1. Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат бюджетних установ

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|-------|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт | 8111 «Витрати на оплату праці» | 6511 «Розрахунки із заробітної плати» |
| | | 16 «Виробництво» | 8111 «Витрати на оплату праці» |
| 2 | Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування | 8112 «Відрахування на соціальні заходи» | 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування» |
| | | 16 «Виробництво» | 8112 «Відрахування на соціальні заходи» |
| 3 | Передача матеріалів і продуктів харчування в переробку | 8113 «Матеріальні витрати» | 15 «Виробничі запаси» |
| | | 16 «Виробництво» | 8113 «Матеріальні витрати» |
| 4 | Нарахування амортизації на необоротні активи, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (виконання робіт) | 8114 «Амортизація» | 1411 «Знос (амортизація) основних засобів» |
| | | 16 «Виробництво» | 8114 (8124) «Амортизація» |
| 5 | Оприбуткування готових виробів і продукції, переданих з виробництва на склад | 1811 «Готова продукція» | 16 «Виробництво» |

⁴²⁹ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴³⁰ Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.10 № 736/902/758 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>

⁴³¹ Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

⁴³² Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

Продовження табл. 3.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|---|--|--|
| 6 | Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції | 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги» | 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» |
| 7 | Нарахування сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають перерахуванню в бюджет | 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» | 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами» |
| 8 | Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції | 2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки» | 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги» |
| 9 | Перерахування в бюджет сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції | 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами» | 2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки» |
| 10 | Нарахування плати за оренду майна | 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» | 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» |
| 11 | Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, яка відповідно до законодавства відноситься на відшкодування касових видатків | 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 8013, 8113 «Матеріальні витрати» |
| 12 | Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах | 2313 «Реєстраційні рахунки» | 6911 «Доходи майбутніх періодів» |
| 13 | Включення до складу доходів звітного періоду суми одержаних доходів майбутніх періодів | 6911 «Доходи майбутніх періодів» | 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» |
| 14 | Здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах | 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів» | 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» |
| 15 | Списання витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду | 8013, 8113 «Матеріальні витрати» | 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів» |

Опрацьовані положення обліку витрат з урахуванням реалій діяльності ДЗВО, у тому числі їх місця в бюджетній системі, механізмі та сфері дозволяють визначити такі основні нагальні проблеми обліку витрат в ДЗВО⁴³³ ⁴³⁴: уточнення складу витрат в контексті основних продуктів діяльності – науково-дослідних робіт та освітніх послуг; формування схеми включення статей витрат до складу видатків за КЕКВ; опрацювання аналітичної супідрядності рахунків бухгалтерського обліку з метою досягнення необхідної деталізації інформації за субрахунками. За цих умов розбудова управлінського обліку в ДЗВО виступить реальною можливістю, а власне останній стане дієвим інструментом управління діяльністю сказаних суб'єктів господарювання.

⁴³³ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua>

⁴³⁴ Свірко С.В. Облік витрат і калькулювання послуг установ соціально-культурного комплексу (на прикладі ДВНЗ): дис. кандидата екон. наук : 08.06.04 / Свірко Світлана Володимирівна. К., 1998. 182 с.

**Сокіл О.Г., д.е.н., доцент,
завідувач кафедри обліку і оподаткування
Таврійський державний агротехнологічний університет ім. Д. Моторного**

3.3. БАЛАНСОВИЙ МЕТОД ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Еволюційна зміна українського законодавства, зокрема і в обліково-аналітичному регулюванні, нові вимоги суспільства до інформації та приписи Європейського Парламенту та Ради ЄС з огляду на євроінтеграцію спричинюють позитивні зрушення в удосконаленні та імплементації обліку, що є реєстратором процесів сталого розвитку в сільському господарстві. Тому облік сталого розвитку потребує стандартизації та регламентації процесів завершального етапу формування систематизованої інформації у вигляді розширених документів річної фінансової звітності.

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»⁴³⁵ у 2018 р. чітко встановлюють класифікацію підприємств відповідно до їхніх розмірів, за якою мікропідприємства та малі підприємства звільняються від подання звіту про управління. Середні за розміром підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Найважливішою рисою Закону є визначення звіту про управління, як документа, що містить не тільки фінансову, а й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває основні ризики та невизначеності його діяльності. Тобто звіт про управління можна ототожнити зі звітністю зі сталого розвитку.

Для вітчизняних агрохолдингів, що мають подавати крім консолідованої, ще і звітність про управління, питання формування звітності про сталий розвиток вирішується, зважаючи на достатні потенційні економічні й кадрові можливості. Ці підприємства належать до категорії середніх і великих підприємств. З іншого боку, мікро- та малі сільськогосподарські підприємства через брак таких можливостей для формування комплексних показників сталого розвитку можуть скористатися таксономією обов'язкових, але за дозволом скорочених балансу й звіту про фінансові результати.

Традиційна обов'язкова фінансова звітність сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого підприємства в Україні, повністю задовольняє потребу зовнішніх користувачів і менеджерів у фінансово-економічній частині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. Тоді як соціальна – складова недостатньо розкрита, а екологічна – зовсім відсутня. Звідси впливає необхідність ґрунтовного розгляду питання про групування показників екологічної та соціальної складової сталого розвитку й діяльності сільськогосподарських підприємств у складі методики формування таксономії

⁴³⁵ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 18.09.2018 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 30.10.2019).

фінансової звітності. Першим етапом дослідження буде вивчення особливостей обліку й відображення екологічних активів і зобов'язань у розширеній таксономії формування статей балансу та звіту про фінансові результати.

Щодо обліку природних активів, то відповідно до загальноприйнятих правил обліку до розгляду приймаються тільки ті активи, що мають грошову оцінку. Як нами вже наголошувалося, не існує універсальної й загальновизнаної методики оцінки природних активів (ресурсів, навколишнього середовища, екосистемних благ і послуг, що надаються ними) у грошових вимірниках.

На даний момент існують різні методи грошової оцінки природних активів – ринкова ціна (справедлива вартість), відновна вартість, тіньові (контингентні) ціни, вартість використання, дисконтова на вартість доходу від використання тощо.

Об'єкти обліку сталого розвитку, що також є базою формування звітності про сталий розвиток, складаються з активів, пасивів, витрат і доходів (результатів) економічної, екологічної та соціальної діяльності сільськогосподарських підприємств.

З економічними об'єктами бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств є певна визначеність на противагу обліку сталого розвитку, що охоплює як екологічну, так і соціальну складову. Розглянемо класифікацію об'єктів обліку, пов'язаного з екологічною діяльністю, за видами екологічних активів, їх оцінкою та синтетичними рахунками обліку, запропонованою І.В. Замулою (табл. 3.2).

Таблиця 3.2. Структурування об'єктів обліку сталого розвитку за екологічною складовою

| <i>Група</i> | <i>Об'єкт</i> | <i>Синтетичний рахунок</i> | <i>Оцінка</i> |
|---|---|----------------------------|-------------------------|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| Господарські засоби | Природно-ресурсний потенціал | 10, 11, 12, 01 | Справедлива вартість |
| | Генетично модифіковані організми | 20, 21, 23, 26, 27 | Облікова вартість |
| | Відходи виробництва | 206, 209 | |
| | Необоротні активи природоохоронного призначення | 10, 11, 12, 13, 01 | |
| Джерела утворення господарських засобів | Екологічні зобов'язання | 63, 64, 68 | Договірна, розрахункова |
| Результати діяльності | Екологічні доходи | 70, 719 | Облікова оцінка |
| | Екологічні витрати | 15, 23, 91, 92, 93, 94 | |
| | Фінансові результати від екологічної діяльності | 44 | |

*Джерело:*⁴³⁶ [108]

⁴³⁶ Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 40 с., с. 7.

З наведеною класифікацією об'єктів екологічного обліку можна погодитись у загальному розумінні – на рівні синтетичних рахунків. Якщо використати розгалуження аналітичних рахунків, то виникає велике навантаження на обліковця, якому необхідно вести аналітичний облік усіх екологічних активів і пасивів. Це може призвести до значної ймовірності виникнення помилок, навіть при використанні автоматичної системи обліку. До того ж, як було зазначено вище, існують різні методи оцінки активів. На наш погляд, найбільш практичною й виправданою є оцінка природних активів за вартістю їх відновлення або заміщення.

Майданевич П.М. узагальнює три основні й найбільш ефективні методи оцінки, які можна використати в екологічному обліку: ринкова оцінка природних ресурсів; оцінка екологічних ресурсів на основі компенсаційних витрат; умовна оцінка при оцінюванні гіпотетичних витрат⁴³⁷. Вважаємо, що за наявності достатньої методично-нормативної бази та варіантів оцінки активів і пасивів екологічної та соціальної діяльності перевага надається методу оцінки за справедливою вартістю для екологічних активів і методу дисконтованої вартості (теперішньої вартості майбутніх платежів) – для зобов'язань.

Розширений метод класифікації об'єктів екологічного обліку використано В.А. Фостолович та М.В. Агаповою⁴³⁸, які визначають екологічний облік як елемент інноваційного підходу до еколого-економічної системи управління підприємством. Ця характеристика принципів відображення надає користувачам більший спектр можливостей у відображенні результатів екологічної діяльності й та впливу підприємства на об'єкти обліку (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Характеристика об'єктів екологічного обліку

| <i>Об'єкт</i> | <i>Вид обліку</i> | <i>Оцінка</i> |
|----------------------|---|----------------------|
| Активи | Аналітичний другого та третього порядку | Облікова вартість |
| Зобов'язання | Відображення теперішніх та майбутніх результатів | Первісна оцінка |
| Доходи | Аналітичний та синтетичний | Справедлива вартість |
| Витрати | Оперативний, інвестиційний, фінансовий, аналітичний | Облікова вартість |
| Фінансовий результат | Статистичний, оперативний | Облікова оцінка |

Джерело: ⁴³⁹.

Усвідомлення важливості та змісту екологічного обліку не обмежується лише його визначенням. Складові екологічного обліку ґрунтовно розкрито у працях В.М. Жука та О.І. Гриценка. Жук В.М. обґрунтовує, що облік екологічної діяльності повинен включати чотири складові: облік екологічних

⁴³⁷ Майданевич П.М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29_46 (дата звернення: 30.10.2018).

⁴³⁸ Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1. С. 141–144.

⁴³⁹ Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1. С. 141–144, с. 142–143.

витрат, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність та аудит відповідної інформації, кожна з яких має економічний вплив⁴⁴⁰.

Гриценко О.І. диференціював об'єкти екологічного обліку на витрати, доходи та фінансові результати в контексті екологічної діяльності, що згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту тощо). Автор підкреслює, що «екологічний бухгалтерський облік підприємств повинен діяти як цілісна система і бути спрямований на складання екологічної складової інтегрованої звітності»⁴⁴¹.

Беренди Н.І., Н.В. Остапенко⁴⁴², О.В. Кантаєва та О.В. Кузнецова⁴⁴³ наголошують на вагомому внескові бухгалтерського обліку в систему управління соціальною й екологічною відповідальністю бізнесу та пропонують групувати об'єкти в системі управління стійким розвитком підприємств відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку, приєднуючи до кожного класу назву екологічного/соціального призначення (до активів і джерел їх утворення), діяльності (до доходів і витрат) та вводячи нові субрахунки.

Пелиньо Л.М.⁴⁴⁴ у структурі еколого-економічного обліку в підприємстві вбачає взаємозв'язок складових частин фінансового та управлінського обліку, водночас із віднесенням екологічної звітності до останнього. Проте підлягає сумніву можливість оприлюднення екологічної звітності, якщо вона буде побудована на внутрішньому обліку. До того ж, автор пропонує окрім складання традиційних звітів фінансової діяльності ще є формування п'яти балансів на основі фінансового екологічного обліку та екологічної (внутрішньої) звітності: сировини, «витрати-випуск», процесів, продукції та місця розташування виробництва. У цьому контексті при формуванні звітності, можна вважати безпідставним та економічно не вигідним складання додаткових звітів, особливо тих, що ґрунтуються виключно на управлінському обліку, який практично не підлягає перевірці. На нашу думку, на часі розширення наявних форм звітності, що особливо доречно для малих і мікропідприємств, які не володіють достатніми ресурсами забезпечення формування додаткових звітностей. Для спрощення їх сприйняття навколишньою спільнотою (стейкхолдерами) найкращим варіантом є таксономія фінансової звітності екологічними та соціальними результатами діяльності.

⁴⁴⁰ Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18–23, с. 22.

⁴⁴¹ Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження. Економіка і суспільство. 2016. Вип. №2, С. 678–683, с. 681.

⁴⁴² Беренди Н. І., Остапенко Н. В. Розвиток екологічного обліку в Україні з врахування світового досвіду. Теоретичні та практичні аспекти стійкого розвитку фінансової системи України : кол. моногр., Умань: Візаві, 2013. Ч. 2. С. 205–214.

⁴⁴³ Кантаєва О. В., Кузнецова О. В. Місце бухгалтерського обліку в системі управління соціальною відповідальністю бізнесу. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2012. № 4 (62). С. 103–106, с. 106.

⁴⁴⁴ Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. Науковий вісник НЛТУ України. 2008. Вип. 18.2. С. 70–75, с. 71.

Такі автори, як О.І. Коблянська⁴⁴⁵, О.А. Лаговська⁴⁴⁶ приділяють особливу увагу екологічним зобов'язанням, які виникають у частині потенційних або незавершених, пов'язані з відновленням та усуненням негативних наслідків: 1) нарахування плати за використання природних ресурсів; 2) невиконання вимог чинного екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, виплати штрафів; 3) усунення негативних наслідків впливу підприємств на навколишнє середовище. При аналізі праць П.М. Майданевича⁴⁴⁷, А.А. Мункуєва⁴⁴⁸, Л.А. Попова⁴⁴⁹ та результатів попередніх досліджень автора здійснено спробу узагальнити принципи виокремлення й уточнення об'єктів сталого розвитку у розрізі екологічної діяльності:

– зосередження на безпосередньому використанні природних ресурсів, тобто обліку результатів впливу (доходу, витрат), а не їх вартості як активу;

– специфічне застосування можливе не для всіх підприємств та галузей діяльності;

– пріоритет надається екологічним витратам серед усіх інших об'єктів.

Важливим чинником, що визначає розмір витрат на природокористування, є соціальний. Виробнича діяльність підприємств істотно впливає на соціальні елементи навколишнього природного середовища, в т.ч. й на людину. Негативний вплив на них у межах, що перевищують офіційно допустимі нормативи, завдає прямих та непрямих матеріальних збитків⁴⁵⁰. Другим етапом дослідження є оцінка й дослідження соціальної складової об'єктів обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

З урахуванням змісту показників «соціальна відповідальність бізнесу»⁴⁵¹ С.О. Левицька⁴⁵² виокремила сукупність таких блоків: забезпечення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації; відпочинок та розваги; мотивація праці, з одночасним відображенням у фінансовій, статистичній, податковій та соціальній звітності підприємств. Автор наголошує на відсутності значної частини інформації, що стосується соціальної діяльності й обліку сталого розвитку. Вона пропонує запровадити

⁴⁴⁵ Коблянська О.І. Актуальні аспекти обліку екологічних зобов'язань. Вісник Університету банківської справи НБУ. 2014. № 2 (20). С. 212–214, с. 213.

⁴⁴⁶ Лаговська О. А. Розвиток бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія, методологія, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 09.00.09. Житомир, 2012. 40 с., с. 19-20.

⁴⁴⁷ Майданевич П.М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29__46 (дата звернення: 30.10.2018).

⁴⁴⁸ Мункуєв А. А. Развитие методов эколого-экономического обоснования управленческих решений на предприятии : автореферат дис. канд. экон. наук : 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством. Улан-уде, 2005. 22 с., с. 10.

⁴⁴⁹ Попов Л. А. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в коммерческих организациях в условиях устойчивого развития экономики : автореферат дис. докт. экон. наук : 08.00.12. Ростов н/Д, 2015. 25 с., с. 11.

⁴⁵⁰ Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18–23, с. 21.

⁴⁵¹ Сасенко Ю. Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження : монографія. Київ, 2005. 30 с.

⁴⁵² Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 255–262., с. 259. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_36

систему кількісних і якісних показників оцінки соціальної відповідальності з урахуванням економіко-екологічної збалансованості підприємницької діяльності; запровадження механізму подання соціальної звітності у комплексі з показниками існуючих форм звітності або у формі створеної інтегрованої звітності⁴⁵³. Проте, за всієї важливості та значущості праць науковців, що досліджують відображення соціальних й екологічних об'єктів обліку, вони всебічно не вирішують проблему, а ускладнюють ведення бухгалтерського обліку додатковими аналітичними рахунками третього і четвертого порядків. З метою підвищення еко-соціальної відповідальності невеликих сільськогосподарських підприємств ефективним вважається розширення необхідних екологічних і соціальних показників для покращення якісних характеристик регламентованих балансу та звіту про фінансові результати. Безперечно, аналітичний облік не повинен відійти на другий план, проте він має бути економічно виправданим і мінімальним.

Досліджуючи фінансову звітність, В.А. Дерій докладно описує всі її статті, що містять інформацію про соціальну діяльність підприємства, доводить, що соціальна звітність за нинішніх умов є до певної міри відмежованою від фінансової та частина економічних показників, а в автоматизованому режимі її можна використовувати водночас із фінансовою звітністю, оскільки містить низку показників, що частково стосуються соціального ефекту⁴⁵⁴. Автор також зазначає, що відсутність стандартної форми нефінансової звітності є перевагою. Із цим твердженням ми не можемо погодитися через низку причин, головною з яких є можливі ухилення підприємств від своїх соціальних та екологічних зобов'язань, або умисне приховування негативного впливу на зовнішнє середовище.

Серед матеріальних потоків біорізноманіття як складової частини природних активів вирізняють, наприклад, нереалізовані відходи: тверді й рідкі, викиди в атмосферу та у водні ресурси (розчинні хімічні речовини). Отже, для більшої наочності можна проілюструвати місце природних і соціальних активів у процесі відтворення (рис. 3.2).

Підприємства, як правило несуть фінансову відповідальність за забруднення навколишнього середовища й за недбале використання природних ресурсів, але вони не звітують про наслідки і вплив цієї відповідальності. Дійсно, частина великих компаній в Україні вже публікує дані про свою екологічну та соціальну діяльність, й лише три сільськогосподарські підприємства України оприлюднюють звітність сталого за вимогами GRI та іншими стандартами. Визначальні фактори суперечливі: з одного боку, розкриття будь-якої інформації про екологічну діяльність містить загрози й потенційні конфлікти; з іншого боку – наявні чинники, що спонукають організації публікувати ці дані.

⁴⁵³ Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 255–262., с. 261-262. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_36

⁴⁵⁴ Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2014. №2. с. 95–103, с. 98. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2326.pdf>

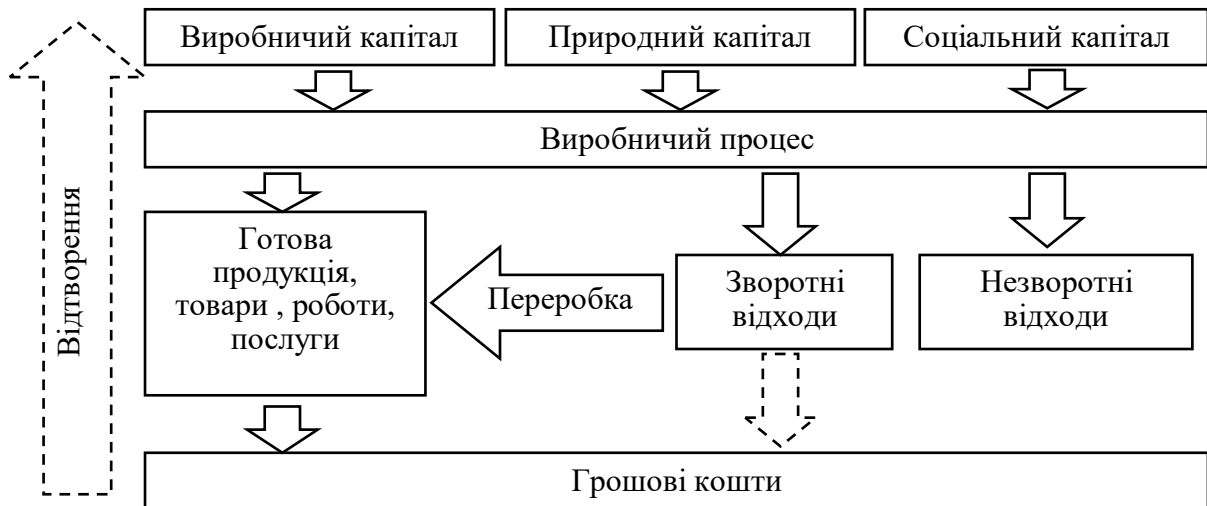


Рис. 3.2. Процес відтворення капіталу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

Джерело: розроблено автором.

Поєднання типології запропонованих різними дослідниками методів відображення результатів екологічної та соціальної діяльності, зокрема й сільськогосподарськими підприємствами, із загальним планом рахунків бухгалтерського обліку вхідних-вихідних потоків може бути важливим кроком у напрямку визнання всіх основних переваг для аграрного підприємства. При цьому можливі тільки два варіанти формування звітності, наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4. Варіанти відображення об'єктів обліку та звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств

| ВАРІАНТ 1: Комплексний облік із додаванням нових позицій і рядків (таксономія) | ВАРІАНТ 2: Комплексний бухгалтерський облік із додаванням допоміжних звітів |
|---|--|
| Інтегрований баланс Інтегрований звіт про фінансові результати Інтегрований звіт про рух грошових коштів Інтегрований звіт про власний капітал Розширені примітки до річної звітності екологічними та соціальними результатами діяльності | Варіація корпоративних звітів: Соціальний звіт Екологічний звіт Еко-баланс Звіт матеріальних вхідних/вихідних потоків (у вартісному/грошовому вимірнику) |

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, метою обліку сталого розвитку щодо екологічних об'єктів є надання користувачеві релевантної інформації про активи, їх джерела утворення, витрати на екологічну безпеку та доходи від екологічних заходів. Визначення такого підходу до дослідження дало змогу обґрунтувати п'ять основних складових системи обліку сталого розвитку в сільськогосподарському підприємстві:

- облік активів та джерел їх утворення;
- облік екологічних і соціальних зобов'язань;
- облік екологічних і соціальних витрат та доходів;
- звітність зі сталого розвитку;
- аудит (контроль) еко-соціальної діяльності.

У процесі дослідження проведено класифікацію ідентифікованих об'єктів бухгалтерського обліку за можливістю їх відображення в обліково-аналітичній системі сталого розвитку та звітності сільськогосподарських підприємств (рис. 3.3).

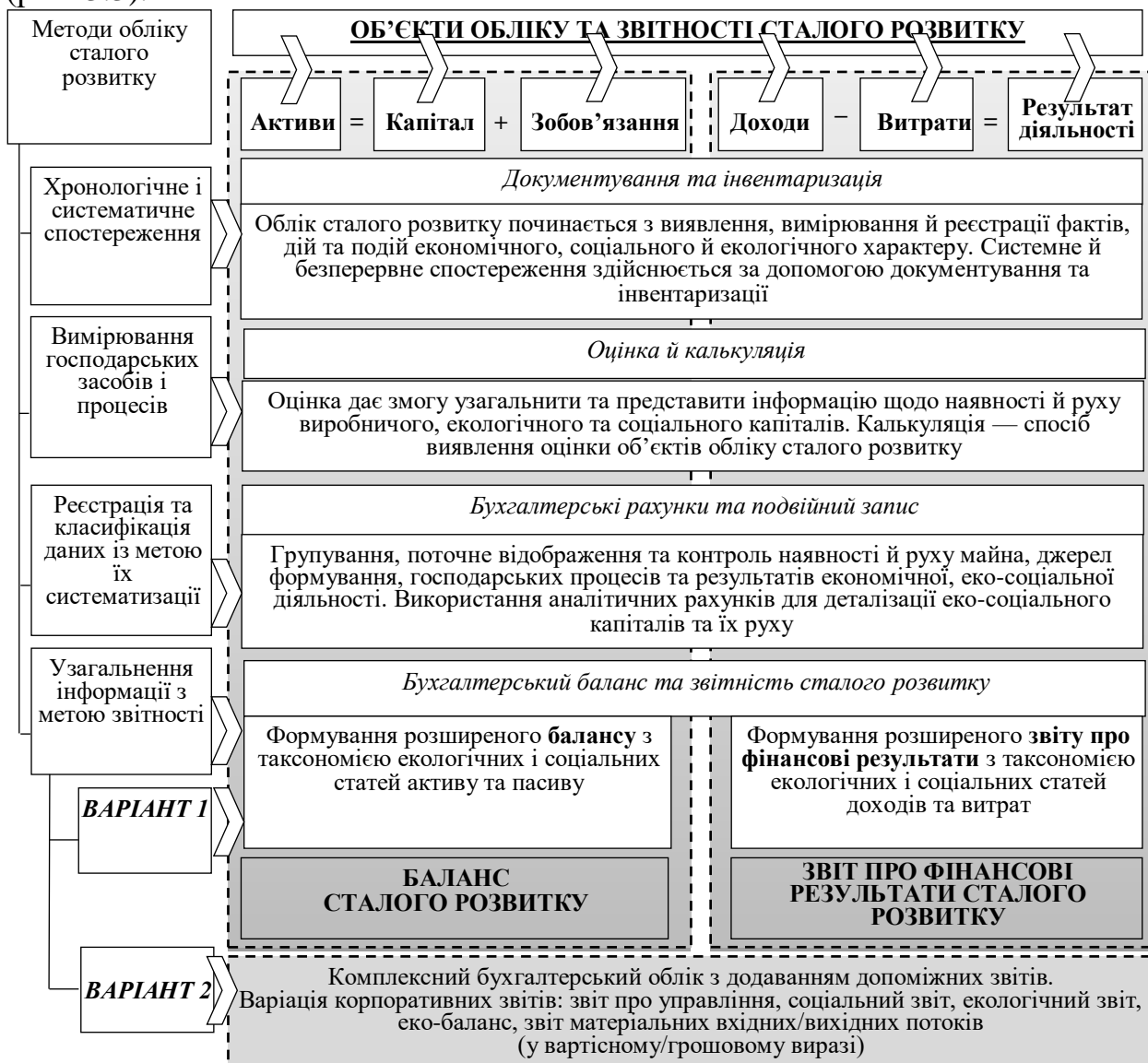


Рис. 3.3. Об'єкти обліку сталого розвитку та їх відображення в обліково-аналітичній системі звітності сільськогосподарських підприємств*
Джерело: розроблено автором.

Об'єктами обліку сталого розвитку є факти господарської діяльності, активи, зобов'язання, джерела фінансування діяльності сільськогосподарського підприємства, доходи, витрати та інші об'єкти, пов'язані з економічною та еко-соціальною сферами діяльності. Відповідним чином впливають на вищенаведені об'єкти, їх взаємодію та характеристику методи документування й інвентаризації, оцінки та калькуляції, бухгалтерські рахунки й подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність, що відображені на рис. 3.3.

Документування й інвентаризація підтверджують факт наявності, місцезнаходження, стан ті кількість засобів. Хоча за внесеними змінами до Закону

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»⁴⁵⁵, що набули чинності з січня 2018 року, первинний документ більше не підтверджує факт здійснення операції. Відтепер первинні документи не фіксують факти здійснення господарських операцій та можуть бути складені не тільки під час здійснення господарської операції, але й безпосередньо після її закінчення.

Оцінка й калькуляція мають досить розгалужену систему методик, визначених на законодавчому рівні чи запропонованих провідними вченими світу як альтернативи-доповнення. Залежно від виду екологічних і соціальних об'єктів їм властиві оцінки за обліковою, первісною, справедливою, дисконтованою (приведеною), залишковою, відновною, переоціненою та ліквідаційною вартістю. Ускладнюють процес оцінки умовні екологічні й соціальні зобов'язання, активи та джерела, що не може обмежуватися звичайними методами. Отже, облікова політика сільськогосподарських підприємств повинна відображати дані процеси у реальних вимірах та оцінках, наприклад, найбільш практичною й виправданою є оцінка природних активів за вартістю їх відновлення або заміщення. Альтернативою оцінки є калькуляція, яка переважно використовується для оцінки витрат. Вітчизняні сільськогосподарські підприємства часто використовують стандартні методи калькуляції (простий, попередільний, нормативний, позамовний, метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі), меншою мірою зарубіжні методи «стандарт-кост», «директ-костинг», «таргет-костинг» та «кайзен-костинг», ABC-метод тощо.

Бухгалтерські рахунки й подвійний запис є найбільш регламентованими методами, що не варіюються за конкретними умовами чи прикладами. Але сільськогосподарські підприємства можуть формувати власні робочі плани рахунків із деталізацією синтетичних рахунків відповідно до потреб. Перспективним у вирішенні даної проблеми є застосування аналітичного обліку з подальшим формуванням розширених таксономією фінансових звітів або ж окремих звітів зі сталого розвитку (варіант 1, 2 на рис. 3.3).

У досліджуваній проблематиці стрижневим не тільки методом, але й головною метою обліку сталого розвитку є баланс сталого розвитку сільськогосподарського підприємства — це конститутивний документ фінансової звітності та звіту про управління, інформаційна база про соціо-еколого-економічні відносини та результати сільськогосподарської діяльності, засіб для аналізу, нормування, планування, організації виробництва, управління та контролю внутрішніми й зовнішніми користувачами-стейкхолдерами в інноваційному спрямуванні вектора сталого розвитку.

Глобальний договір Організації Об'єднаних Націй (UNGC)⁴⁵⁶ – найчастіше використовуваний українськими компаніями стандартом КСВ. 10 принципів розкриття інформації про розкриття UNGC як форми SR притаманні 83 %

⁴⁵⁵ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. Дата оновлення: 18.09.2018 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 30.10.2019).

⁴⁵⁶ Value of sustainability reporting: A study by EY and Boston College Center for Corporate Citizenship. URL : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/\\$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf) (Last accessed: 15.03.2017).

українського бізнес-середовища. Водночас іноземні компанії надають набагато ширшу основу для відстеження та звітності по різних аспектах сталого розвитку. Серед стандартів міжнародних урядових і неурядових організацій, які враховують усі ці аспекти, можна розглянути директиву про нефінансову звітність ЄС⁴⁵⁷, с. 353-354.

Звіт про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарського підприємства є джерелом інформації не тільки про результати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, а й екологічної та соціальної. Для мікро- та малих сільськогосподарських підприємств баланс та звіт про фінансові результати дозволено надавати у скороченій формі, але їх наповнення може бути доповнено таксономією результатів екологічної і соціальної діяльності. Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»⁴⁵⁸, що набудуть чинності у 2018 р. чітко встановлюють класифікацію підприємств за їх розмірами, відповідно мікропідприємства та малі підприємства звільняються від подання звіту про управління. Середні підприємства мають право не відображати у такому звіті нефінансову інформацію. Найважливішим надбанням Закону є визначення звіту про управління як документа, що містить не тільки фінансову, але й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває основні ризики та невизначеності його діяльності. Тобто звіт про управління можна ототожнити зі звітністю зі сталого розвитку.

Для українських агрохолдингів, що мають обов'язково подавати не тільки консолідованої звітності, а й звітності про управління, питання формування звітності про сталий розвиток вирішується з огляду на достатні потенційні економічні й кадрові можливості. Ці підприємства належать до категорії середніх і великих підприємств. З іншого боку, мікро- і малі сільськогосподарські підприємства, не маючи таких можливостей для формування комплексних показників сталого розвитку, можуть скористатися таксономією обов'язкових, але, за дозволом, скорочених балансу та звіту про фінансові результати.

Купалова Г.І. та Т.О. Матвієнко відзначають, що узгодження термінів подання форм державних статистичних спостережень, розроблення єдиної методики складання нефінансової звітності та розширення системи її екологічних і соціальних показників дадуть можливість удосконалити національну інформаційну систему з охорони навколишнього середовища, що сприятиме прозорості й повноті розкриття інформації про еко-соціальну діяльність у звітності, поліпшенню процесу подання звітів до державних органів, доповненню економічних, соціальних та екологічних показників нефінансової звітності, а також розумінню показників екологічної звітності

⁴⁵⁷ Vasyl'eva, T. A., Leonov S., Makarenko I. Modern methodical approaches to the evaluation of corporate reporting transparency. Науковий вісник Полісся. 2017. Vol. 2, Issue 1(9). С. 185-190, с. 187. URL: http://journals.uran.ua/nvp_chntu/article/view/102261/97437

⁴⁵⁸ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 18.09.2018 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 30.10.2019).

стейкхолдерами⁴⁵⁹. Таким чином, особливого значення набуває необхідність застосування обліку ті звітності сталого розвитку, оскільки природоохоронні та соціальні заходи позначаються на фінансовому результаті сільськогосподарського підприємства.

Варте уваги дослідження напрямків розвитку елементів методу бухгалтерського обліку Д.О. Грицишеним, що сприятиме формуванню інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою підприємства на рівні загальних рекомендацій та варіантів удосконалення методології обліку сталого розвитку. Ним встановлено, що «трансформація елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє розширити напрями використання облікової інформації, а, отже, й підвищити, його значення та вагомість у системі управління»⁴⁶⁰. Вищенаведене актуалізує розроблення методики формування балансу та звіту про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, яка буде загальнодоступною і прозорою для підвищення рівня поінформованості користувачів та можливого впливу на їх управлінські рішення і дії.

В Україні облікова інформація еколого-економічного характеру позбавлена нормативних меж через відсутність спеціальних бухгалтерських стандартів щодо рахунків витрат на охорону навколишнього середовища. Обов'язковими є лише форми статистичної звітності, які подаються про обсяги викидів, відходів, про суми поточних витрат на природоохоронні заходи та про здійснення раціональної експлуатації природних ресурсів. Інформація, що міститься в цих щорічних статистичних звітах, є конфіденційною. Соціальна звітність, регламентована законодавством і вимогами Міністерства соціальної політики України, містить економічні результати діяльності підприємства, а вплив на соціальне оточення за межами підприємства залишається поза увагою через небажання розголосу та можливу доступність внутрішніх даних бухгалтерського обліку конкурентам.

Водночас, на нашу думку, звітність про сталий розвиток має відображати:

- вид екологічних та соціальних активів, що відносяться до діяльності даного сільськогосподарського підприємства;
- офіційну політику та програми, затверджені підприємством щодо обліку еко-соціальних заходів;
- показники еко-соціальних витрат аграрного підприємства та співвіднесення його діяльності з цими показниками;
- рівень виконання зобов'язань щодо природоохоронних та соціальних заходів у межах обліку сталого розвитку;
- фінансові-оперативні наслідки та результати заходів з екологічної та соціальної діяльності (капіталовкладення й дохід сільгосппідприємства та будь-які конкретні наслідки для майбутніх періодів).

⁴⁵⁹ Купалова Г., Матвієнко Т. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля. Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Економіка. 2012. Вип. 142. С. 12–16, с. 16.

⁴⁶⁰ Грицишен Д. О. Склад об'єктів та розвиток методу бухгалтерського обліку господарської діяльності як соціально-еколого-економічної системи. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 1. С. 442–468, с. 462-463.

Відповідно до даних звітності про сталий розвиток зацікавлені сторони володіють інформацією про вплив підприємства на навколишнє природне й соціальне середовище, про вжиття заходів для зменшення цього впливу та здатність до контролю в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі.

Дотримуючись цього положення, визначимо місце активів, капіталу та зобов'язань в обліковій інформації сталого розвитку в додатку Д (авторські доповнення виділено курсивом).

Так, В.А. Кулик обґрунтовує розподіл різновидів бухгалтерського балансу за спектром інформаційних потреб користувачів інформації для забезпечення прийняття конкретних рішень, що ґрунтується на припущенні про можливість використання детальнішої інформації щодо активів, зобов'язань і власного капіталу:

– бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб акціонерів (засновників), що не беруть безпосередньої участі в управлінні підприємством – характеризується підвищеною аналітичністю інформації за статтями I розділу пасиву балансу «Власний капітал» та статті IV розділу пасиву «Поточні зобов'язання» «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками»;

– бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб фінансово-кредитних установ – деталізується загальна вартість майна та результативність діяльності, залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, дотримання термінів погашення кредитів і сплати відсотків, величина майна, що перебуває у заставі;

– бухгалтерський баланс, призначений для задоволення інформаційних потреб працівників підприємства – розкривається інформація щодо подальшого збереження робочих місць, дотримання термінів виплати заробітної плати, відпускних, додаткового пенсійного забезпечення, збільшення фінансування підприємством соціокультурної сфери (придбання (будівництво) курортно-оздоровчих комплексів, лікарень, житлових будинків)⁴⁶¹.

Дані види розширених деталізованих балансів розкривають інформацію для визначених стейкхолдерів. Позитивним моментом є обізнаність відповідної групи зацікавлених осіб у соціально-фінансовій інформації. Негативні моменти – неекономічність обліку при підготовці кожного виду балансу, що підвищує трудомісткість та вимагає високого рівня професійної підготовки бухгалтера, проте кінцевий результат не завжди задовольняє стейкхолдерів (щодо інформації). За таких умов спробою подолати вищенаведені недоліки є розроблення універсального балансу сталого розвитку, який задовольнить усі потреби стейкхолдерів при ухваленні рішень.

Традиційна обов'язкова фінансова звітність сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого підприємства України, повністю задовольняє потребу зовнішніх користувачів і менеджерів у фінансово-економічній частині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. Тоді як, соціальна

⁴⁶¹ Кулик В. А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє : монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. 186 с., с. 120-122.

складова недостатньо розкрита, а екологічна – повністю відсутня. Як результат – існує необхідність ґрунтовного розгляду питання про групування та формування таксономії фінансової звітності за допомогою показників екологічної та соціальної складової сталого розвитку та фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств. Першим етапом дослідження буде вивчення особливостей обліку й відображення екологічних активів та зобов'язань у розширеній таксономії статей балансу та звіту про фінансові результати.

Аналізуючи праці О.В. Будько⁴⁶², Л.С. Гангала⁴⁶³, В.М. Жука⁴⁶⁴ та П.М. Майданевича⁴⁶⁵, які досліджували місце та процеси відображення в бухгалтерському обліку екологічних активів, нами зроблено висновок про необхідність удосконалення Балансу (Звіту про фінансовий стан), який повинен бути узгоджений із Планом рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. Даний документ містить окремі неточності щодо назв рахунків реєстрації операцій екологічної та соціальної діяльності. Пропонуємо їх змінити та доповнити наступним чином (табл. 3.5).

Таблиця 3.5. Таксономія активу Балансу показниками сталого розвитку для сільськогосподарських підприємств

| Законодавчо регламентовані статті балансу відповідно до НП(С)БО 1 | Пропонується | |
|---|---|---|
| | Таксономія балансу показниками сталого розвитку | Синтетичний та аналітичний облік |
| 1 | 2 | 3 |
| I. Необоротні активи | | |
| Нематеріальні активи | Права користування природними ресурсами | Субрахунок 121 «Права користування природними ресурсами» деталізується наявністю права користування ресурсами природного середовища |
| | Інші нематеріальні активи еко-соціального призначення | Субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи» деталізується наявністю об'єктів природного та соціального характеру |
| Незавершені капітальні інвестиції | Витрати еко-соціального призначення | Деталізація субрахунків рахунка 15 при набутті необоротних активів еко-соціального призначення |

⁴⁶² Будько О. В. Екологічний облік як складова інформаційного забезпечення управління сталим розвитком підприємства. Економіка в умовах сталого розвитку: контекст підприємств, регіонів, країн : матеріали Міжнар. наук. конф., 20 листоп. 2013 р., Дніпропетровськ – Хмельницький. 2013. С. 180–182.

⁴⁶³ Гангал Л. С. Концептуальні засади облікового забезпечення управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі екологічних показників. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 6. С. 71–75.

⁴⁶⁴ Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18–23.

⁴⁶⁵ Майданевич П.М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29__46 (дата звернення: 30.10.2018).

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|--|
| Основні засоби | Земельні ділянки | Деталізація субрахунку 101 «Земельні ділянки» |
| | Капітальні витрати на поліпшення земель | Субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» — ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель. |
| | Інші об'єкти еко-соціального призначення | Деталізація всіх субрахунках еко-соціального призначення |
| Інвестиційна нерухомість | Інвестиційна нерухомість еко-соціального призначення | Субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» еко-соціального призначення |
| Знос | Знос (амортизація) об'єктів еко-соціального призначення | Деталізація субрахунків синтетичного рахунка 13 на основі нарахування амортизації на зазначені об'єкти |
| II. Оборотні активи | | |
| Запаси | Запаси еко-соціального призначення | Аналітичний облік за рахунками 20, 22, 23, 25, 26 27, 28, що відповідають належності до екологічної та соціальної діяльності |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом | Заборгованість по розрахункам екологічного й соціального призначення | Аналітичний облік за рахунком 64 по переплатах чи відшкодуванню екологічного податку, ПДФО тощо |

Джерело: розроблено автором.

Прикладами об'єктів нематеріальних активів еко-соціального призначення можуть бути строкові й безстрокові права та інші праворозпорядчі документи, що підтверджують право користуватися природними та соціальними ресурсами. Відмінність в обліку може виявлятися у необхідності нарахування амортизації та первісній і подальшій оцінці ресурсів. Вартісна оцінка земельних ділянок є головним елементом методу обліку сталого розвитку, яка б об'єктивно визначала оцінку землі будь-якого призначення. Менеджери сільськогосподарських підприємств залишають поза увагою оборотні активи природоохоронного та соціального призначення, які є складовою забезпечення платоспроможності та автономії підприємств. Тому відображення інформації про оборотні активи у балансі слугує для підвищення його інформативності для стейкхолдерів сільськогосподарських підприємств.

Якщо немає можливості змінити виробничий процес (наприклад, обробіток ґрунту чи утримання основного стада великої рогатої худоби), може бути розроблений стандартний графік амортизації на основі моделі, відповідно до якої очікується, що характеристики активів, такі як види вирощуваних сільськогосподарських культур, структура ґрунту будуть суб'єктом споживання. Це дасть змогу визнати амортизаційні відрахування у звіті про прибутки і збитки та інформувати менеджерів про необхідність передбачити

витрати (наприклад, роботи з поліпшення ріллі або пасовищ) для поновлення активу⁴⁶⁶.

Таким чином, вважаємо за необхідне відобразити у складі активів організацій, зокрема сільськогосподарських підприємств, природні активи за їх відмінністю щодо господарського циклу підприємства, тобто основних й оборотних активів. Інші основні активи доцільно відобразити як вироблені активи, а в складі незавершеного будівництва виділяти капітальні вкладення використання природних активів і компенсаційні екологічні капітальні вкладення.

Власний капітал сільськогосподарського підприємства, окрім регламентованих його видів, складається з соціального та екологічного капіталу. До екологічного капіталу відносять «земельний природний капітал, водний природний капітал, лісовий природний капітал, мінерально-сировинний природний капітал, екосистемний природний капітал»⁴⁶⁷. Тому буде доцільним і цілком виправданим приєднання цих капіталів до власного з можливим відображенням на балансових і позабалансових рахунках (табл. 3.6).

Таблиця 3.6. Таксономія розділу «Власний капітал» Балансу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств

| Законодавчо регламентовані статті балансу відповідно до НП(С)БО 1 | Пропонується | | |
|---|--|---|---|
| | Таксономія балансу показниками сталого розвитку | Синтетичний та аналітичний облік | |
| I. Власний капітал | | | |
| Земельний природний капітал | Доповнення статтями розділу 1 пасиву балансу. Відображення на позабалансових рахунках | Балансові аналітичні рахунки субрахунку 101 «Земельні ділянки» у кореспонденції з аналітичними рахунками рахунка 425 «Інший додатковий капітал» | Відображення на позабалансових рахунках умовних активів 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 04 «Непередбачені активи й зобов'язання», з додатковими аналітичними рахунками |
| Водний природний капітал | | | |
| Лісовий природний капітал | | | |
| Мінерально-сировинний природний капітал | | | |
| Екосистемний природний капітал | | | |

Джерело: розроблено автором.

Слід зважити на наявність різних методів оцінок перелічених вище активів, що належать до природного та соціального капіталу, але оцінка є лише першим етапом в обліку сталого розвитку, який відобразатиме операції з оцінки – визначити місце даних активів та пасивів у Балансу (табл. 3.7).

⁴⁶⁶ Sue Ogilvy. Developing the ecological balance sheet for agricultural sustainability. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. 2015. Vol. 6 Issue: 2. P.110–137. URL : <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2014-0040>.

⁴⁶⁷ Клиновий Д. В., Петровська І. О. Концептуальні засади комплексної оцінки природного багатства України. Збірник наукових праць НУДПСУ. 2014. № 1. С. 105–111, с. 107-108.

Таблиця 3.7. Операції з відображення природного капіталу сталого розвитку в сільськогосподарському підприємстві

| № з/п | Зміст господарської операції | Балансові рахунки | | Позабалансові рахунки | |
|-------|---|-------------------|--------|-----------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| 1 | Відображення у складі земельного капіталу земель прилеглих територій | 101 | 425 | 020 (041) | |
| 2 | Відображення у складі водного капіталу артезіанських свердловин або колодязів | 114 | 425 | 020 (041) | |
| 3 | Відображення природних лісів, лісосмуг, дерев на земельних ділянках | 114 | 425 | 020 (041) | |
| 4 | Відображення мінерально-сировинних засобів у природному капіталі | 114 | 425 | 020 (041) | |

Джерело: розроблено автором.

Вартість екосистемного ресурсу, який є джерелом екосистемних послуг і, фактично, джерелом додаткової вартості, що формується через системну взаємодію всіх компонентів природи у природно-антропогенних господарських системах⁴⁶⁸. Відображення природного капіталу в балансових або позабалансових рахунках має переваги й недоліки. При використанні балансових рахунків можливе збільшення активів підприємства та власного капіталу, що призводить до збільшення валюти балансу, фондомісткості. Недоліком може бути неправильна оцінка у вартісних вимірах, що призведе до викривлення загальних показників звітності про сталий розвиток.

Наступними за власним капіталом у пасиві Балансу сталого розвитку мають відобразитися довгострокові та поточні еко-соціальні зобов'язання. Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання»⁴⁶⁹, зобов'язання можуть бути визнані при достовірній їх оцінці та існуванні ймовірності зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їх погашення. Визначення поняття «екологічні зобов'язання» не має у стандарті.

Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє середовище, виходячи із бажання підтримувати свою репутацію. Екологічні зобов'язання поділяються на умовні та реальні⁴⁷⁰.

Костишин Н.С. визначає зміст поняття екологічних зобов'язань та схему визначення процедури оцінки екологічних зобов'язань, що включає:

- усвідомлення зобов'язань із відшкодування екологічного збитку;

⁴⁶⁸ Клиновий Д. В., Петровська І. О. Концептуальні засади комплексної оцінки природного багатства України. Збірник наукових праць НУДПСУ. 2014. № 1. С. 105–111, с. 108.

⁴⁶⁹ Зобов'язання : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 від 31 січ. 2000 р. № 20. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення: 02.10.2019).

⁴⁷⁰ Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. Інноваційна економіка. 2013. № 1. С. 141–144, с. 142–143.

- оцінка, відображення у примітках до фінансової звітності при умовних видах зобов'язань;
- відображення на рахунках обліку;
- зміна оцінки зобов'язань з урахуванням часу;
- відображення сукупних результатів у складі фінансової звітності⁴⁷¹.

Прокопишин О.С. вважає фактом підтвердження екологічних зобов'язань сільськогосподарських підприємств податкову звітність. Тимчасом, у вітчизняній обліковій практиці наразі все ще немає чіткого розмежування екологічних витрат та екологічних зобов'язань. Відображення у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств екологічних факторів зумовлено тим, що будь-який суб'єкт господарювання у сфері сільського господарства може зазнати екологічного ризику⁴⁷². Для нашого дослідження становить інтерес розроблена методика розширення даними екологічного обліку фінансової звітності для Балансу та Звіту про фінансові результати у складі витрат, доходів та зобов'язань від їх виникнення.

З використанням запропонованої методики нами обґрунтовано похідні інтегровані бухгалтерські звіти – Баланс сталого розвитку (Додаток Д) з урахуванням інтеграції в актив природних активів і в пасив – оцінки природного капіталу і природних зобов'язань та Звіт про фінансові результати сталого розвитку (Додаток Е) (авторські доповнення виділено курсивом). Запаси невідновлюваних ресурсів можуть бути оцінені на основі вартості заміщення еквівалентних кількостей (сум) поновлюваних ресурсів з позиції корисності.

Доповнення пасиву природним капіталом має супроводжуватися еквівалентом в активі (наприклад, джерела природних ресурсів), який буде знецінюватися внаслідок потоку використання матеріалів (оцінюється як вартість заміщення).

При відображенні природних активів суперечливим, але важливим є питання про розрахунок та облік їх амортизаційних відрахувань. На нашу думку, вичерпні природні активи необхідно амортизувати, а ті активи, що не вичерпуються в майбутньому – не повинні змінювати вартості з подальшим її контролем під дією різних факторів, наприклад ринкових.

У розділі активу Балансу сталого розвитку «Необоротні активи» пропонуємо виокремлювати позиції природних активів та активів, призначених для природоохоронних цілей, зокрема екологічні витрати використання та компенсаційні екологічні витрати капітального характеру. За розділом «Незавершені капітальні інвестиції» (рахунок 15 плану рахунків бухгалтерського обліку) для підприємств АПК пропонуємо вирізняти витрати

⁴⁷¹ Костишин Н. С. Сутність екологічних зобов'язань як об'єкт екологічного обліку. Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. 2015. Вип. 33. С. 582–589, с. 587.

⁴⁷² Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. Наукові праці: науково-методичний журнал. Серія : Економіка. 2016. Т. 275. Вип. 263. С. 78–83, с. 80-81.

на придбання, створення нових і реконструкцію, ремонт (і капітальний також) та модернізацію основних фондів природоохоронного призначення, які запобігають негативному впливові господарської діяльності на навколишнє середовище. Витрати по незавершених капітальних інвестиціях еко-соціального призначення відображаються на аналітичних рахунках субрахунків 151, 152, 153 у кореспонденції з рахунками 23 «Основне виробництво», 91 «Допоміжні виробництва» або «Загальновиробничі витрати». Крім того, при складанні Звіту про фінансові результати сталого розвитку суми з останнього наведеного рахунка можуть зазначатися окремо як управлінські витрати або обліковуватися в складі собівартості й таким чином списуватися в кінці звітного періоду на рахунок 23 «Основне виробництво».

Розділ «Оборотні активи» відображає природні (оборотні) засоби, в основному тварини на вирощуванні та відгодівлі, а також біорізноманіття та екосистемні послуги. У складі біорізноманіття та екосистемних послуг слід виділяти компоненти, які знаходяться в екосистемі підприємства, наприклад, мікроорганізми, роль птахів, запилювачів рослин тощо.

На нашу думку, у складі поточних витрат важливо виокремлювати поточні екологічні витрати використання й компенсаційні екологічні витрати. Водночас у складі екологічних платежів, що віднесено до останньої з названих категорій витрат, рекомендуємо відображати платежі за викиди забруднюючих речовин, утилізацію відходів та за користування природними ресурсами. Крім того, варто виділяти екологічно чисту (за правилами системи сертифікації) готову продукцію, сировину, матеріали та інші аналогічні цінності.

Щодо розділу «Власний капітал» пасиву Балансу сталого розвитку, серед короткострокових зобов'язань слід відображати екологічні зобов'язання, а також заборгованість за екологічною та природоохоронною діяльністю у складі кредиторської.

Для визначення величини екологічних зобов'язань пропонуємо виділяти такі етапи:

– виявити науковим шляхом критичні межі різних природних активів – біорізноманіття, екосистемних послуг, зокрема рівень родючості ґрунту з урахуванням особливостей (географічних, кліматичних тощо) місцевої специфіки;

– визначити реальні межі природних активів;

– у разі перевищення реальних меж порівняно з критичними розробити заходи щодо наближення реального рівня до або вище критичного.

Доцільно виокремлювати серед резервів майбутніх витрат резерви щодо екологічних ризиків, а також резерв витрат на природоохоронне забезпечення виробничої діяльності, резерв на ремонт основних засобів, призначених для захисту навколишнього середовища.

Важливо наголосити, що нині ще не розроблено цілісної й ефективної системи незалежної оцінки екологічних ризиків і її методичного забезпечення.

Варто уточнити резерви екологічних ризиків, джерелом яких слід вважати прибуток після оподаткування, оскільки природні ресурси, що є основою навколишнього природного середовища, переходять господарюючим суб'єктам шляхом сплати досить низькою суми природоохоронних платежів.

Соціальну складову інформативного забезпечення Балансу сталого розвитку варто доповнити інформацією щодо виконання своїх зобов'язань із працівниками та іншими особами-стейкхолдерами, які зацікавлені у деяких соціальних виплатах та забезпечень підприємства, що дозволяється НП(С)БО 1⁴⁷³ (табл. 3.8).

Таблиця 3.8. Статті-доповнення Балансу сталого розвитку сільськогосподарського підприємства

| <i>Статті</i> | <i>Код рядка</i> |
|--|------------------|
| Пенсійні зобов'язання | 1505 |
| Довгострокові забезпечення витрат персоналу | 1521 |
| Благодійна допомога | 1527 |
| Страхові резерви | 1530 |
| у тому числі: | |
| резерв довгострокових зобов'язань | 1531 |
| резерв збитків або резерв належних виплат | 1532 |
| Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками | 1640 |
| Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків | 1645 |
| Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю | 1650 |

Джерело: ⁴⁷⁴

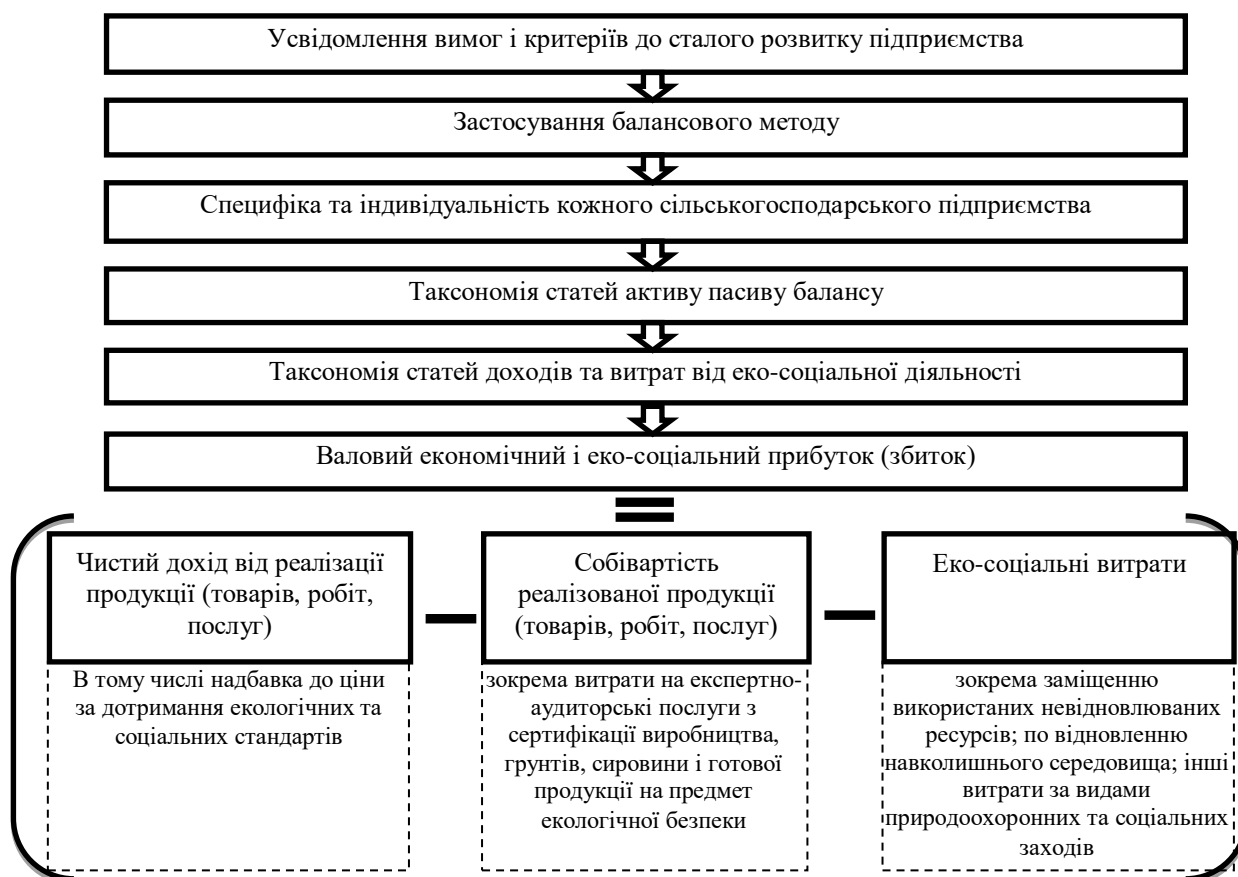
У Звіті про фінансові результати сталого розвитку вважаємо за потрібне окремим блоком виділити екологічні витрати, що виникають з умовної «виплати боргу природі», тобто витрати на заміщення невідновлюваних природних ресурсів іншими ресурсами, насамперед поновлюваними, що виражається в перевищенні собівартості відновлюваних ресурсів над вартістю використовуваних невідновлюваних ресурсів, а також витрати на відновлення навколишнього середовища щодо обмеження причин забруднень та їх наслідків з метою досягнення екологічного балансу та збереження природного капіталу. Останню категорію витрат можна оцінити за вартістю заходів щодо усунення причин забруднення й відновлення деградованого середовища. Відсутність даних за рядком «Екологічні витрати» свідчить про нехтування підприємством еколого-економічних та соціальних наслідків діяльності, що, відповідно, не є видатками бюджету, або підприємству внаслідок господарювання у звітному періоді не було чого відновлювати стосовно до навколишнього середовища (що на практиці трапляється нечасто).

⁴⁷³ Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07 лют. 2013 р. № 73. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

⁴⁷⁴ Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07 лют. 2013 р. № 73. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

У підсумку, після вирахування з валового прибутку видатків на охорону довкілля буде отримано «валовий екологічно-інтегрований прибуток (збиток)» (рис. 3.4), який, на наше переконання, слід відображати в окремому рядку в Звіті про фінансові результати сталого розвитку (Додаток Е).

На основі ієрархії об'єктів обліку та звітності про сталий розвиток виділено варіації допоміжних корпоративних звітів та таксономією Балансу сталого розвитку з урахуванням інтеграції в актив природних активів й в пасив – оцінки природного капіталу і природних зобов'язань та таксономією Звіту про фінансові результати сталого розвитку з розрахунком валового екологічно-інтегрованого прибутку (збитку), що надасть стейкхолдерам та менеджерам сільськогосподарського підприємства релевантну інформацію про ефективність діяльності аналізованого підприємства в контексті сталого розвитку. Відтак, порівнюючи валовий прибуток до та після вирахування видатків на охорону довкілля та додаткові соціальні заходи, що можливо до цього відносились на інші адміністративні або інші витрати періоду, можна зробити висновок про ефективність діяльності аналізованого підприємства в контексті сталого розвитку.



*Рис. 3.4. Адаптація балансового методу бухгалтерського обліку під узагальнення і вимір еколого-соціальної результативності аграрного підприємництва **

Джерело: розроблено автором.

У розшифровці окремих прибутків і збитків рекомендуємо виділити рядок, що стосується умовних екологічних витрат, а саме: «Штрафи, пеня та неустойки за порушення екологічного та соціального законодавства й по заповненню завданих збитків».

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та сучасний тренд сталого розвитку вимагають перегляду усталеної методики формування балансових показників і фінансових результатів діяльності підприємств. Сільськогосподарським підприємствам надано право вибору у формуванні цих показників з урахуванням екологічної та соціальної складової діяльності, що має вплив на зовнішнє і внутрішнє середовище. Агрохолдинги й інші великі аграрні підприємства мають достатньо ресурсів та можливостей формувати додаткові звіти про управління, які спрямовані на задоволення потреб стейкхолдерів у інформації. Але з іншого боку, малі та мікропідприємства потребують методичних розробок для таксономії фінансової звітності показниками сталого розвитку.

Важливим для подальших наукових пошуків є виявлення ризиків і контроль обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

Хоменко Г.Ю., к.е.н.,
доцент кафедри обліку і аудиту
Державний університет «Житомирська політехніка»,
Федорова І.В., аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет

3.4. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВЕНЧУРНИМ ФІНАНСУВАННЯМ ІННОВАЦІЙНИХ ТА СОЦІАЛЬНИХ ПРОЕКТІВ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Сучасні тенденції розвитку економіки та суспільства загалом суттєво трансформувалися під впливом впровадження інновацій та результатів наукового технічного прогресу, а також важливості участі бізнесу у вирішенні важливих соціальних проблем в рамках здійснення своєї діяльності.

Інноваційний розвиток та соціальна відповідальність суб'єктів господарювання на сьогодні є пріоритетними напрямками у сучасній економіці. Найбільшу цінність у розвинутих країнах та успішних компаніях генерують вже не матеріальні ресурси, а нематеріальні активи, які пов'язані з впровадженням новітніх технологій, досвіду, знань і навиків працівників підприємства.

Дослідження показують, що останнім часом дві третини американських компаній стали мислити проактивно і приділяють достатньо багато уваги збору та аналізу не фінансових даних. Підтверджується той факт, що третина всіх прийнятих інвестиційних рішень базується на існуючих нематеріальних активах і ці рішення дозволяють більш точно прогнозувати дохід і дохідність компанії у майбутньому, а отже, і цінність компанії для акціонерів. Включення в системи вимірювання результатів діяльності ефектів, пов'язаних з нематеріальними активами компанії, дозволяє зробити їх більш дієвими, в результаті чого з'являється можливість створення і більш ефективної системи винагород менеджменту [⁴⁷⁵, с. 82-83].

Сталий розвиток підприємств передбачає його економічне зростання, соціальну участь та екологічну відповідальність перед суспільством. Саме корпоративну соціальну відповідальність суб'єктів господарювання можна вважати відповіддю бізнесу на виклики сталого розвитку.

Корпоративна соціальна відповідальність (Corporate Social Responsibility – CSR) перетворюється на більш активну форму соціального залучення бізнесу (Corporate Social Involvement – CSI), що, в свою чергу, є підходом до створення цінності для загального блага. Як результат, це генерує нову категорію підприємців: корпоративних соціальних інвесторів. Вони повинні усвідомлювати соціальний вплив, спричинений їх діяльністю. Вони часто навмисно змінюють свою ділову діяльність для посилення соціального впливу. Вони також починають вимірювати цей вплив [⁴⁷⁶].

⁴⁷⁵ Волков Д.Л., Гаранина Т.А. Нематериальные активы: проблемы состава и оценивания / Д.Л. Волков, Т.А. Гаранина // Вестник Санкт-Петербургского университета. 2007. Сер. 8. Вып. 1. С. 82-105.

⁴⁷⁶ Filantropia przedsiębiorcza i inwestycje społeczne. Nowy sposób myślenia o biznesie / [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.forbes.pl/biznes/venture-philanthropy-i-social-investment-czym-sa/7fwlmf0>

Актуальним питанням у нашій країні сьогодні є підтримка соціальних програм, що мають на меті підтримку соціально незахищених верств населення, зокрема в умовах нестабільної політичної ситуації в країні військовослужбовці з місць військових конфліктів, сім'ї поранених та загиблих в зоні Антитерористичної операції та Операції Об'єднаних сил.

Варто зазначити, що на сьогодні в Україні переважає здебільшого адресна допомога, зокрема, починаючи з 2014 року надзвичайних обертів набув волонтерський рух, колосальну допомогу якого неможливо виміряти у важкі для населення України часи. Адже особливого ставлення і піклування потребують, у першу чергу, військовослужбовці з місць військових конфліктів, сім'ї поранених та загиблих в зоні Антитерористичної операції та Операції Об'єднаних сил. Це сприятиме зменшенню соціальної напруги в суспільстві в умовах ведення країною-агресором гібридної війни на території України. Що стосується організацій, які покладаються на адресну допомогу, тобто фінансування за рахунок пожертв, одним із елементів стабільності буде розробка та реалізація довгострокового плану збору коштів.

На сучасному етапі вітчизняний ринок благодійних послуг зміцнюється змістовно: збільшується частка «нової філантропії», яка орієнтована на раціональне використання благодійних ресурсів у контексті створення й підтримки людського капіталу та громадських ініціатив. Критерії номінування вітчизняної благодійності удосконалюються, вона оцінюється з точки зору таких критеріїв як: ступінь актуальності її спрямованості, системності управління, орієнтації на результат, ефективності та результативності, прозорості вкладених інвестицій. Процедури вимірювання якості благодійності наближаються до еталонних методик оцінювання ефективності соціальних проектів. Відходить у минуле оцінювання ефективності благодійних ініціатив, підпорядкована комунікаційним засобам їх популяризації. Благодійники намагаються відстежувати якісні зміни, що відбуваються в «підшефних» групах та сферах, благодійні фонди здійснюють спеціальні порівняльні заміри на основі офіційних статистик, або даних цільових досліджень. Наявність процедури оцінювання ефективності благодійних ініціатив вітчизняних фондів має пряму залежність від якості професіоналізму їх співробітників [⁴⁷⁷, с. 16].

Як зазначає Лестер Саламон у своїй книзі «Фінансовий важіль добра», в основі такої бурхливої появи безлічі нововведень лежать чотири важливі чинники змін. Отже, сучасна благодійність виходить:

– за межі грантового підходу – використовуючи різноманітні фінансові інструменти для досягнення соціальних цілей: позики, кредитні гарантії, різні види інвестування в акціонерний капітал, сек'юритизацію, інструменти з фіксованим доходом і соціальні облігації, що з'явилися зовсім недавно;

– за межі фондів – створюючи безліч організацій та інституційних структур, через які здійснюється соціально орієнтоване фінансування: агрегаторів капіталу, вторинних ринків, соціальних бірж, брокерів соціальних підприємств, інтернет-порталів, і це лише мала частина;

⁴⁷⁷ Гончар Л.К., Дмитрук Н.А. До питання про основні тенденції благодійності в Україні на сучасному етапі / Л.К. Гончар, Н.А. Дмитрук // Вісник «Соціологія та профспілковий рух». 2013. Вип. 2. С. 14-18.

– за межі пожертвувань – формуючи благодійні та соціально орієнтовані пули капіталу не просто через дарування заможних філантропів, а й за рахунок приватизації державних і квазідержавних активів або шляхом заснування спеціалізованих соціально орієнтованих інвестиційних фондів;

– за межі грошового обороту – застосовуючи нові бартерні угоди і можливості Інтернету, що дозволяє на додаток до коштів надавати різноманітну допомогу іншим способом, наприклад наданням часу волонтерів або комп'ютерного обладнання та програмного забезпечення [478].

Також варто відмітити, що світові тенденції на сьогодні говорять про те, що вести соціально відповідальний бізнес – це престижно і високо цінується у суспільстві будь-якої країни. На підтвердження цього є ряд фактів. Зокрема, в першу чергу, варто звернути увагу на прибутки компаній, які у веденні свого бізнесу не забувають бути соціально активними та витрачають певні кошти на здійснення благодійної діяльності.

Таким чином, загальний прибуток акціонерів компаній, що мають високі фінансові та соціальні показники (social performance), за останні 15 років зросла на 43 %. За той же час цей показник для «просто» фінансово успішних компаній зріс лише на 19 %. Соціальна залученість приносить свої дивіденди. Прибутковість продажів у соціально активних компаній на 3 % вище, прибутковість активів вище на 4 %, а прибутковість капіталу і акцій на 10 % вище, ніж у компаній, що не проявляють себе в цій сфері [479].

Згідно з результатами досліджень, найпоширенішими є ті інструменти благодійності, в основі яких лежить фінансовий актив компаній: надання адресної благодійної допомоги, здійснення власних операційних благодійних чи грантових програм, створення корпоративного фонду. Багато компаній започаткували практику здійснення благодійних програм через співпрацю з благодійними та громадськими організаціями [480, с. 65].

Посилаючись на ряд досліджень, психологи відзначають той факт, що альтруїстичні дії викликають почуття задоволення та винагороди у мозку людини. Передбачається, що люди насправді генетично запрограмовані займатися благодійністю та допомагати один одному у важкі часи. Це може бути однією з причин, по якій людина стає філантропом. Крім людської схильності, багаті люди також знаходяться під певним соціальним тиском. У сучасному світі, вони можуть бути засуджені за нездатність внести свій вклад на різні благодійні цілі [481].

На сьогодні соціальна відповідальність світових компаній стає їх конкурентною перевагою на сучасному ринку, а тому обсяги пожертвувань із року в рік тільки зростають (табл. 3.9), оскільки мають не тільки

⁴⁷⁸ Лестер Саламон. Финансовый рычаг добра. Новые горизонты благотворительности и социального инвестирования. Москва, 2016. 198 с.

⁴⁷⁹ Савчук О.М., Бугера О.М. Благодійна діяльність бізнесових організацій та благодійних фондів. Наукові записки НаУКМА. Том 123. Педагогічні, психологічні науки та соціальна робота. 2011. С. 61-69.

⁴⁸⁰ Туркин С. Зачем бизнесу социальная ответственность? Управление компанией. 2004. № 7. Режим доступа: www.cfin.ru/press/zhuk/2004-7/16.shtml

⁴⁸¹ За даними сайту <http://termin.in.ua/filantropiia/>

соціальний ефект, а й підвищують прибутковість соціально активних суб'єктів господарювання. Варто зазначити також у цьому аспекті, що сучасні принципи ведення бізнесу базуються не лише на юридичній та економічній відповідальності суб'єкта господарювання, а й передбачають здійснення діяльності в рамках сталого розвитку, що передбачає вирішення важливих соціально-екологічних проблем країни.

Таблиця 3.9. Загальні суми пожертвувань топ самих філантропічних компаній у світі [482]

| <i>№ з/п</i> | <i>Компанія</i> | <i>Рік</i> | <i>Загальна сума пожертвувань за рік, млн. дол.</i> |
|--------------|------------------------------|------------|---|
| 1 | Gilead Sciences | 2015 | 446,7 |
| 2 | Walmart | 2015 | 301,0 |
| 3 | Goldman Sachs (Голдман Сакс) | 2015 | 168,5 |
| 4 | ExxonMobil (ЕксонМобіл) | 2015 | 168,5 |
| 5 | Chevron | 2015 | 168,5 |
| 6 | Alphabet (Google) | 2015 | 167,8 |
| 7 | Bank of America | 2015 | 168,5 |
| 8 | JPMorgan | 2017 | 250,0 |
| 9 | Microsoft | 2017 | 169,0 |
| 10 | Wells Fargo | 2017 | 286,5 |

В Україні за останні роки теж суттєво зросла відповідальність підприємств у вирішенні актуальних проблем суспільства. Так, серед 150 соціальних підприємств Каталогу соціальних підприємств України 2016-2017 рр.⁴⁸³, за останні 10 років (з 2008 по 2017 рік) було створено 112 соціальних підприємств, з яких 66 соціальних підприємств зареєстровано у 2015-2016 рр. 78 соціальних підприємств мали до 5 осіб, 26 соціальних підприємств – 6-10 осіб, у 15 соціальних підприємств зареєстровано 11-20 офіційно зайнятих. Лише у чотирьох соціальних підприємств працювало понад 100 працівників. 10 соціальних підприємств працювали лише за підтримки волонтерів [484, с. 44].

Для досягнення комерційної життєздатності новостворені соціальні підприємства потребують стартового фінансування у формі безповоротної фінансової допомоги. Їх розвиток вимагає більшого капіталу та ресурсів, які можуть бути залучені через проекти [485, с. 44].

91 соціальне підприємство з Каталогу основною діяльністю вбачало працевлаштування уразливих груп населення (люди з інвалідністю, ветерани АТО, внутрішньо переміщені особи тощо). 79 соціальних підприємств

⁴⁸² За даними сайту <http://termin.in.ua/filantropiia/>

⁴⁸³ socialbusiness.in.ua

⁴⁸⁴ Зелена книга соціального підприємництва в Україні. / Український Форум Благодійників. Інститут Інклюзивного Розвитку. Київ, 2019. 105 с.

⁴⁸⁵ Зелена книга соціального підприємництва в Україні. / Український Форум Благодійників Інститут Інклюзивного Розвитку. Київ, 2019. 105 с.

генерували прибуток для підтримки діяльності організації. 60 соціальних підприємств генерували прибутки для надання послуг конкретним групам населення. 40 соціальних підприємств фінансували певні види послуг. Лише 5 соціальних підприємств зазначили, що займаються охороною довкілля або вирішують екологічні проблеми. Соціальне підприємство здатне одночасно здійснювати кілька видів діяльності ⁴⁸⁶.

Таким чином, представлена статистика соціального підприємництва в Україні підтверджує наявність соціальних проблем, пов'язаних з конфліктом на сході України. Оскільки на сьогодні за сучасного розвитку економіки України та її політичного становища неможливо забезпечити повноцінне фінансування інноваційних та соціальних програм в країні, використовуючи традиційні форми фінансування, що будуть спрямовані на підтримку постраждалих внаслідок військового конфлікту на території України. Тому актуальним стає пошук альтернативних, нетрадиційних джерел залучення вільних коштів небайдужих інвесторів задля фінансування благодійних програм, які мають на меті подолати наслідки військового конфлікту на території України.

У даному аспекті вирішення зазначених питань варто наголосити на тому, що використання венчурного капіталу на засадах філантропії, що у світі отримало назву «венчурна філантропія», є важливим інструментом у створенні суттєвого ефекту у вирішенні соціальних проблем українського населення та впровадженні інновацій в економіку країни. За теперішнього політичного становища України, військового конфлікту на Сході та анексії Криму пошук таких альтернативних шляхів вирішення важливих соціальних питань, які, в першу чергу, пов'язані з підтримкою населення у важкі конфліктні часи, є важливим та актуальним.

Як більшість нових ідей в області добродійності, модель венчурної філантропії зародилася в США, але дуже швидко поширилася і в Старому Світі, де фінансовий сектор традиційно дуже сильний і в багатьох країнах має яскраво виражений національний колорит: від консервативних сімейних банків Італії до транснаціональних «акул капіталізму» з лондонського Сіті. Саме в європейських країнах венчурна філантропія приймає найцікавіші форми. В 2005 році на базі Центру Сколла по соціальному підприємництву при Оксфордському університеті була створена Європейська асоціація венчурної філантропії (налічує 70 учасників практично з кожної країни Європи) [⁴⁸⁷].

Венчурна філантропія – це важливий елемент із всього інструментарію філантропії в цілому. Дане явище з'явилося в Європі на початку 2000х рр., в Україні – тільки починає розвиватися та набирати обертів своєї

⁴⁸⁶ Final report: According to findings of the research «Social enterprises in Ukraine». Law on Cooperation, Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1087-15?lang=en>

⁴⁸⁷ Венчурна філантропія: прямі інвестиції в благодійність / Експертна думка – Портал «Новий бізнес: соціальне підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nb-forum.ru/interesting/experts/venchurnaya-filantropiya-pryamye-investitsii-v-blagotvoritelnost.html#ixzz51FLdXgdi>

популярності. З одного боку, венчурний капітал – це капітал, що має достатньо високий ступінь ризику, а венчурні інвестори вкладають цей капітал в обрані інноваційні підприємства, маючи на меті отримати високі прибутки в майбутньому. З іншого боку, венчурний капітал сьогодні відіграє важливу роль у фінансуванні благодійної діяльності і соціальних проєктів, оскільки завдяки цьому об'єкт вкладення може отримати не лише потрібні фінансові ресурси, а й отримати неоціненний вклад у вигляді досвіду та управлінських здібностей венчурних інвесторів.

Термін «венчурна філантропія» був введений ще в 1969 році Джоном Д. Рокфеллером III. Він описував ідею венчурної філантропії як «пригодницький підхід до фінансування непопулярних громадських ініціатив». Венчурна філантропія досягла піку своєї популярності в середині-кінці 1990-х [488].

Філантропія – це термін, який використовується для визначення процесу добровільних пожертвувань або іншої благодійності на користь нужденних. Термін походить від злиття двох грецьких слів: *phileo* (люблю, любити) та *anthropos* (людина), що буквально можна перекласти, як «любов до людей» або «любов до людини» [489].

Щодо з'ясування сутності таких понять, як «благодійність» та «філантропія», то як зазначає О.Б. Сивак, поняття «філантропія» використовується як синонім поняття «благодійність», що в буквальному перекладі з грецької означає людинолюбство. З цим важко не погодитись, оскільки і те й інше проявляється як добровільний розподіл приватних ресурсів в інтересах нужденних. Однак в деяких випадках благодійність не є філантропією. Наприклад, надання безоплатної допомоги тваринам із заповідника неможна назвати людинолюбством, тобто філантропією, однак можна назвати благодійністю. Таким чином, різниця між філантропією та благодійністю полягає не в конкретних формах дій, а виключно в сфері мотивації. Поняття «філантропія» охоплює велику кількість різних соціальних явищ – від адресної допомоги приватної особи до широкомасштабного «соціально орієнтованого бізнесу» крупних комерційних компаній. Одним з основних механізмів філантропії є фандрайзинг. Синонімом даному поняттю є залучення пожертвувань, тобто збір засобів для конкретної адресної допомоги. Така діяльність характерна для невеликих некомерційних волонтерських організацій [490].

Поняття венчурної філантропії було вперше згадано в 1997 році в статті *Harvard Business Review* «Віртуозний капітал: чому можуть повчитися благодійні фонди у венчурних капіталістів». Автори задалися питанням –

⁴⁸⁸ Dan Moskowitz. Impact Investing vs. Venture Philanthropy [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/060915/impact-investing-vs-venture-philanthropy.asp>

⁴⁸⁹ За даними сайту <http://termin.in.ua/filantropiia/>

⁴⁹⁰ Сивак О.Б. Благодійність як складова соціально відповідальної діяльності підприємства: обліковий аспект / О.Б. Сивак // Економіка і організація управління. 2014. № 1 (17)-2 (18). С. 233-237.

чому трильйони доларів, вкладені в благодійність за десять років до того, не принесли ефекту у вирішенні соціальних проблем американців? Далі вони припустили, що для підвищення ефективності фонди могли б запозичити практики венчурних капіталістів: юридичну експертизу, управління ризиками, оцінку ефективності, управління зв'язками, тривалість і розмір інвестування та стратегію виходу [491].

Реалізація цих принципів на практиці припала на період розвитку так званих «доткомів» – перше фінансово успішних інтернет-стартапів. Їх власники вирішили, що вони готові на більше, ніж просто революція в бізнесі. Вони були впевнені, що якщо їм вдалося швидко заробити великі гроші завдяки власному розуму, то і витратити ці гроші вони будуть розумніше, ніж інші. На початку 2000-х років фінансова «бульбашка» доткомів, що здулася, поставила хрест на більшості починань, проте вони показали, що систему філантропії в США і в усьому світі необхідно змінювати [492].

Класична філантропія націлена на конкретні програми, які розраховані на порівняно короткий період часу і не орієнтовані на повторне фінансування в разі успіху. Тому, навіть якщо організація доводить свою ефективність, спонсори все одно рідко надають їм достатньо капіталу для масштабування своєї діяльності [493].

Розуміючи важливість і глибину соціальних проблем, компанії привносять ефективність і в благодійність. На зміну звичній філантропії приходять венчурна, що підтримує соціально орієнтовані некомерційні організації та проекти, а адресна благодійність витісняє соціальні інвестиції [494].

Венчурна філантропія як вид благодійної діяльності, з одного боку, є відшкодування тягаря негативних зовнішніх ефектів під час швидкого переходу до ринкової економіки, а з іншого, амортизація «провалів» держави з виконання економічних функцій, зокрема перерозподіл доходів у суспільстві [495].

Венчурна філантропія – це не просто підхід до фінансування некомерційних організацій на ранніх стадіях, а й спосіб забезпечити масштабування вже більш зрілих організацій. Венчурні філантропи, як правило, не забезпечують стабільне фінансування – замість цього вони прагнуть допомогти організаціям масштабувати свою діяльність, що

⁴⁹¹ Социальная инженерия на венчурной основе [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://2035.media/2018/05/30/venture-philanthropy/>

⁴⁹² Социальная инженерия на венчурной основе [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://2035.media/2018/05/30/venture-philanthropy/>

⁴⁹³ Социальная инженерия на венчурной основе [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://2035.media/2018/05/30/venture-philanthropy/>

⁴⁹⁴ На смену привычной филантропии приходит венчурная [Электронный ресурс] // Материалы подготовлены редакцией партнерских проектов РБК+. Режим доступа: <https://plus.rbc.ru/news/59c3fd967a8aa95896fda10f>

⁴⁹⁵ Ульянова О.Ю. Венчурная филантропия – институт социальной ответственности бизнеса / О.Ю. Ульянова, М.Е. Никифорова // Российское предпринимательство: журнал. 2007. № 8. С. 111–115.

дозволить їм отримувати довгострокові потоки фінансування. При цьому серед венчурних філантропів немає загальноприйнятого визначення «масштабу» або хоча б згоди з приводу потенційного шляху досягнення широкомасштабного соціального ефекту [496].

Венчурні філантропи фокусуються на різних аспектах організаційних потреб некомерційних організацій, в залежності від стадії розвитку. Наприклад, на ранніх стадіях свого розвитку організація більше потребує фінансування людського капіталу і управлінської підтримки, в той час як більш зрілим організаціям важливо інвестувати в інфраструктуру [497].

Варто також відмітити, що венчурна філантропія використовує інструменти та ідеї, безпосередньо пов'язані з інноваціями. Наприклад, Impact investing – інвестування для створення позитивних соціальних змін – інновації, що допомагають створювати суспільне благо [498].

Сфера імпаکت-інвестицій зараз переживає бурхливе зростання. Очікується, що до 2019 року активи в цьому секторі виростуть до \$ 500 млрд – з 50 млрд в 2009 році. Деякі прогнози говорять, що розмір активів досягне в кінцевому підсумку все \$ 3 трлн [499].

Імпаکت-інвестиції, або інвестиції впливу (соціального внеску) – стали реальністю в 2007 році, коли це словосполучення вперше вжили в Фонді Рокфеллера. У той час імпакт-інвестування визначили як «мобілізацію великих приватних пулів з нових джерел для вирішення критичних світових проблем» [500].

Головною перевагою використання імпакт-інвестицій у процесі фінансування благодійності є, в першу чергу, те, що такий вид інвестицій має на меті гармонізувати інвестиційну діяльність зі сталим розвитком суспільства. Крім того, порівнюючи такий вид інвестицій з традиційними, можна сказати, що це найсучасніший спосіб поєднання цілей інвестора в отриманні фінансових прибутків та його участі у сталому розвитку суспільства.

Венчурна філантропія фокусується саме на громадських ініціативах, в той час як імпакт-інвестування розуміє громадські та екологічні ініціативи більш широко. Як правило, обидва види інвестицій націлені на отримання фінансового прибутку, одночасно роблячи позитивний вплив на світ, але не всяка венчурна філантропія ставить прибуток на перше місце [501].

⁴⁹⁶ Социальная инженерия на венчурной основе [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://2035.media/2018/05/30/venture-philanthropy/>

⁴⁹⁷ Социальная инженерия на венчурной основе [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://2035.media/2018/05/30/venture-philanthropy/>

⁴⁹⁸ Социальная инженерия на венчурной основе [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://2035.media/2018/05/30/venture-philanthropy/>

⁴⁹⁹ Dan Moskowitz. Impact Investing vs. Venture Philanthropy [Электронный ресурс]. – Режим доступа до статті: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/060915/impact-investing-vs-venture-philanthropy.asp>

⁵⁰⁰ Dan Moskowitz. Impact Investing vs. Venture Philanthropy [Электронный ресурс]. – Режим доступа до статті: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/060915/impact-investing-vs-venture-philanthropy.asp>

⁵⁰¹ Dan Moskowitz. Impact Investing vs. Venture Philanthropy [Электронный ресурс]. – Режим доступа до статті: <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/060915/impact-investing-vs-venture-philanthropy.asp>

Таким чином, поєднання принципів венчурної філантропії та здійснення соціального підприємництва, зумовлює формування гібридного підходу до здійснення благодійної діяльності та формує більш високий рівень та довгостроковий характер взаємодії інвестора і реципієнта у процесі створення соціального ефекту та впровадження інновацій від вкладених коштів та зусиль венчурних інвесторів.

Слід зазначити, що венчурна філантропія скоріше доповнює філантропію в її традиційному сенсі. Маючи різноманітні інструменти фінансування (у вигляді облігацій, конвертованих облігацій, конвертованих привілейованих акцій, звичайних акцій, цільового фінансування), методи венчурних капіталістів під час фінансування соціальних проектів (юридичний супровід, управління ризиками та їх розподіл, моніторинг ефективності проектів на всіх його стадіях, довгостроковий характер співпраці) та умови фінансування соціальних проектів і програм, в системі бухгалтерського обліку є ряд підходів до відображення того чи іншого інструменту фінансування в рамках здійснення благодійної діяльності на засадах венчурної філантропії.

На рис. 3.5 систематизовано основні характерні риси, притаманні венчурній філантропії, представлено її роль та форми здійснення у процесі фінансування інноваційних та соціальних проектів.

Зокрема, використання принципів соціального підприємництва на засадах венчурної філантропії формує цікавий підхід до здійснення благодійної діяльності і досягнення найбільшого соціального ефекту. Цей вид благодійності для України на сьогодні, враховуючи незакінчений військовий конфлікт на Сході України, може стати альтернативним рішенням у пошуку соціально активних інвесторів, які мають бажання допомогти військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих в зоні Антитерористичної операції (АТО) та Операції Об'єднаних сил (ООС), оскільки за таких умов відбувається не лише залучення вкрай необхідних сьогодні фінансових ресурсів, але й досвіду інвесторів, їх часу, репутації, особистих та професійних контактів. Це, в свою чергу, дає можливість досягти набагато ширшого впливу у сфері вирішення найважливіших соціальних проблем українського суспільства вже сьогодні.

Венчурна філантропія та соціальні інвестиції найчастіше передбачають високий рівень прихильності та партнерську підтримку до суб'єктів, які потребують соціальної підтримки та можуть бути як типовими благодійними організаціями (надання безпосередньої допомоги), так і неприбутковими організаціями, а також соціальними підприємствами або компаніями із соціальною місією. Така модель філантропії являє собою підхід, аналогічний практиці венчурного капіталу або фондів приватного капіталу, що спрямовані на створення компаній з високою ринковою вартістю. Що стосується підприємницької філантропії та соціальних інвестицій, метою їх є створення стабільних та фінансово незалежних організацій, що працюють задля соціального ефекту.

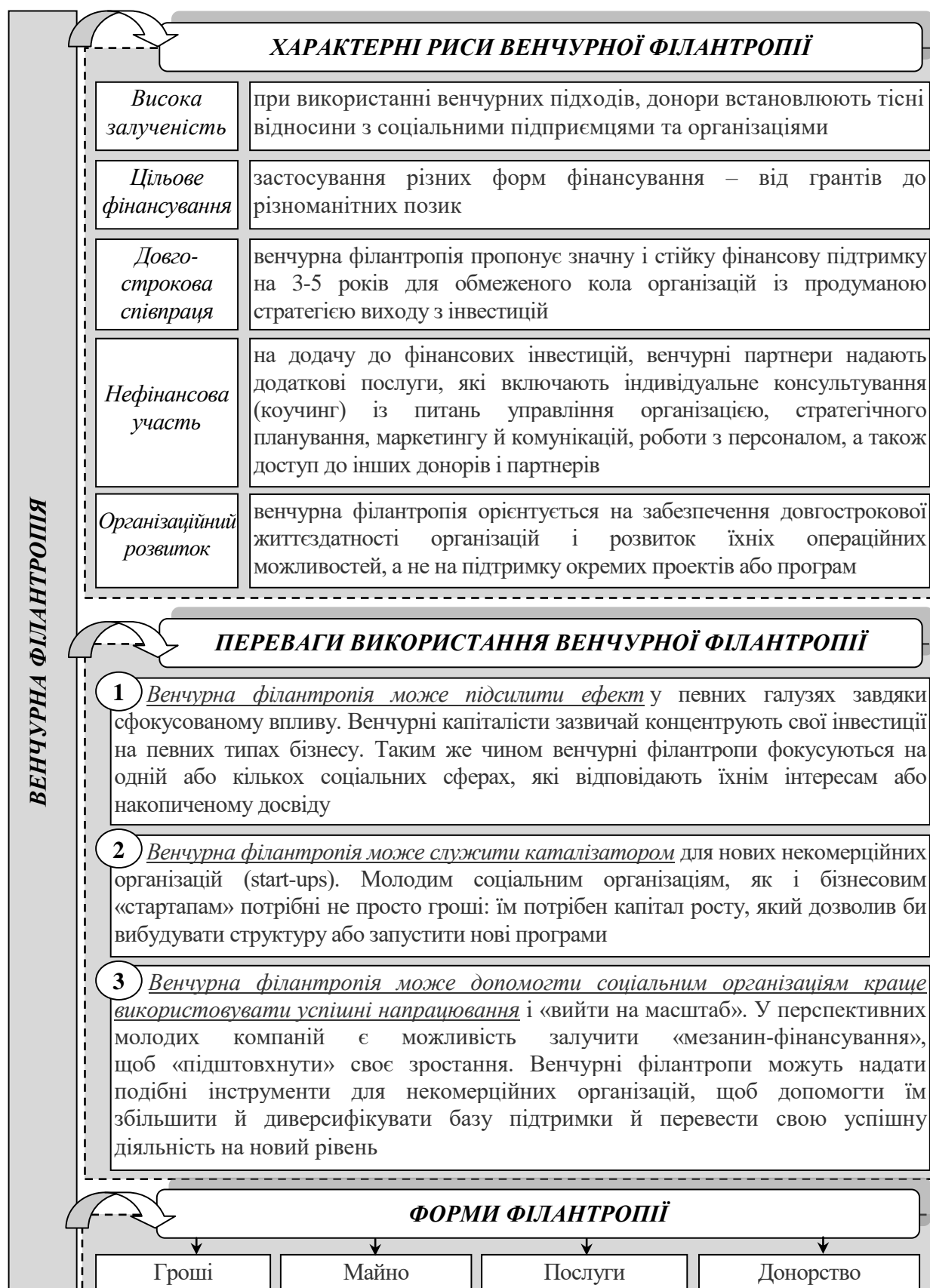


Рис. 3.5. Характеристика та значення венчурної філантропії у фінансуванні благодійної діяльності (систематизовано на основі [502, 503, 504])

⁵⁰² Венчурна філантропія [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://ufb.org.ua/sekto-r-blagodijnosti/filantropija-u-sviti/trendi/trend-1.htm>

⁵⁰³ За даними сайту <http://termin.in.ua/filantropiia/>

Представлена специфіка залучення венчурного капіталу у впровадження інновацій та соціальну сферу на засадах філантропії, зокрема венчурної, обумовлюють вплив не лише на систему бухгалтерського обліку, а й специфіку управління таким фінансуванням. Рахунки бухгалтерського обліку, в тому числі система аналітичних рахунків обліку, в свою чергу, акумулюють інформацію про форми венчурної філантропії, обсяги інвестицій в рамках венчурної філантропії, структуру венчурного фінансування, терміни фінансової підтримки соціальних проєктів. Зокрема, формування інформаційної бази відповідно до зазначених розрізів має вагомий роль у прийнятті важливих управлінських рішень як для інвестора-благодійника, так і для реципієнта.

Крім того, на систему бухгалтерського обліку в рамках здійснення соціального підприємництва та впровадження інновацій на засадах венчурної філантропії буде мати рівень участі інвестора в управлінні реципієнтом, оскільки додатково до фінансових інвестицій венчурні інвестори-партнери надають індивідуальні консультації з питань управління, роботи з персоналом, стратегічного планування, маркетингу тощо. Крім того, донори венчурних інвестицій під час фінансування різних соціальних програм орієнтовані на посилення соціального ефекту та тривалої життєздатності соціального проєкту, в який вкладають кошти.

Варто також зазначити, що соціально відповідальні підприємства як потенційні соціальні інвестори є одним з ключових елементів у сфері венчурної філантропії та соціальних інвестицій. Ця концепція реалізує три основні принципи соціального інвестування: індивідуальні фінансові інструменти, підтримка в управлінні та визначення соціального впливу.

В умовах світової глобалізації масштаби соціальних та економічних викликів стали настільки значними, що суб'єкти господарювання разом з розвитком власного бізнесу намагаються приймати активну участь у вирішенні соціальних проблем, оскільки це не тільки суттєво підвищує престиж компанії у суспільстві, а певною мірою збільшує прибутки компанії у майбутньому. Тому на сьогодні актуальними стають питання формування інтегрованих звітів в розрізі основної діяльності суб'єкта господарювання з врахуванням його соціальної участі у сталому розвитку суспільства.

Проведені дослідження та визначення ключових характеристик і переваг фінансування інноваційних та соціальних програм на засадах венчурної філантропії сприяли окресленню основних напрямів управління фінансуванням соціальних проєктів з використанням венчурного капіталу інвесторів. Важливими рішеннями у даному аспекті є питання щодо джерел залучення венчурного капіталу та його розподілу на засадах венчурної філантропії. Крім того, ключовим в прийнятті важливих управлінських рішень є вимірювання соціального впливу від здійснення інвестицій у вигляді венчурного фінансування задля розвитку тих чи інших соціальних програм, важливих на сьогодні для українського суспільства. Важливим кроком в оцінці такого

ефекту може стати формування показників інтегрованої звітності підприємства в розрізі фінансової участі та отриманого соціального ефекту від інвестицій на засадах венчурної філантропії.

На сьогодні результати досліджень багатьох науковців не дають чіткої відповіді на те, чи стане інтегрована звітність загальною формою корпоративного звітування суб'єктів господарювання. Проте, більшість науковців підтверджує важливість її складання, оскільки саме на основі її показників, які місять інформацію як про фінансовий стан, так і про соціальну відповідальність суб'єкта господарювання, можна прийняти важливі та обґрунтовані управлінські рішення про діяльність конкретного підприємства.

Як зазначає, В.В. Томчук, інтегрована звітність – це спосіб створення більш стійкого уявлення про «здоров'я» бізнесу. Вимірюючи низку змінних і акцентуючи на довгостроковій, замість короткострокової, фінансовій стабільності, інтегрована звітність забезпечує готовність підприємства до стійкого майбутнього. Це не лише буде корисним для компанії, а й дасть стейкхолдерам віру в те, що компанія є прибутковою і стійкою. Інтегрована звітність сфокусована на прозорості згідно зі стандартами ділової етики, вона надає можливість господарюючому суб'єкту показати, що компанія справді виконує свої обов'язки щодо захисту навколишнього середовища, соціальних питань і трудових ресурсів [505].

На думку, Бек-Гаїк Б. (Bek-Gaik B.), беручи до уваги інформаційні вимоги заінтересованих осіб, що постійно зростають, схоже, що інтегрована звітність не замінить існуючі звіти, а лише доповнить існуючі форми звітності. Гарантією успіху інтегрованої звітності буде удосконалення її формальної структури і точне окреслення елементів змісту інтегрованого звіту (наприклад, визначення ключових вимірників ефективності) [506, с. 26].

Таким чином, з позиції формування інформаційного забезпечення управління венчурним фінансуванням інноваційних та соціальних проєктів доцільно з'ясувати, яким чином необхідно здійснювати збір інформації про можливі шляхи залучення та використання венчурного фінансування, опрацьовувати та оцінювати цю інформацію з метою її використання для прийняття ефективних управлінських рішень в сфері здійснення інноваційної діяльності та пошуку шляхів залучення необхідних інвестицій для соціального розвитку.

В умовах постійних змін у економічному та політичному становищі країни, а також антикризового управління, інформаційна база обліку поступово має доповнюватись іншими об'єктами. Це пояснюється тим, що система обліково-інформаційного забезпечення повинна відповідати на всі питання управління венчурним фінансуванням інноваційних та соціальних проєктів.

В такому разі актуальним та необхідним стає розробка пакету внутрішньої звітності щодо надання інформації про інструменти фінансування, методи

⁵⁰⁵ Томчук В.В. Інтегрована звітність: новий етап у еволюції бухгалтерського обліку / В.В. Томчук // Фінанси, облік, банки. 2017. № 1 (22). С. 170-180.

⁵⁰⁶ Bek-Gaik B. Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań / B. Bek-Gaik // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości. 2017. Tom 92 (148). S. 9-28.

венчурних капіталістів під час фінансування інноваційних та соціальних проєктів, форми венчурної філантропії, обсяги інвестицій в рамках венчурної філантропії, структуру венчурного фінансування, терміни фінансової підтримки інноваційних та соціальних проєктів.

Розуміння ролі і місця внутрішньої звітності в системі інформаційного забезпечення управління підприємством забезпечує ефективне її використання, дозволяє сформувати її необхідну структуру та змістовне наповнення. Враховуючи зростання ролі інтелектуальних та нематеріальних факторів в діяльності сучасних підприємств, активізацію їх інноваційної діяльності, що є передумовою досягнення конкурентоздатності [507, с. 101], актуальною проблемою обліково-інформаційного забезпечення вітчизняних підприємств є побудова системи внутрішньої звітності, що відображає інформацію про ефективність здійснення вкладень у розвиток соціальних та інноваційних проєктів на засадах венчурної філантропії.

Формування пакету внутрішньої звітності дає змогу удосконалити систему документообігу на підприємстві, оптимізувати показники діяльності окремих структурних підрозділів, налагодити інформаційний зв'язок між структурними підрозділами та оптимізувати процес визначення ефективності вкладення інвестицій на засадах венчурної філантропії в інноваційні та соціальні проєкти. Основна мета складання внутрішніх звітів про фінансування інноваційних та соціальних проєктів – це систематизація і подання інформації про відповідальність суб'єкта господарювання в частині розвитку соціальної та інноваційної складової ведення бізнесу. Інтегрована форма подання інформації дає змогу відобразити та зрозуміти її користувачам багатовимірні результати реалізації цілей гармонізації економічних, екологічних та соціальних цілей підприємством, а також оцінити його майбутні можливості.

Виходячи з цілей складання, розрізняють внутрішню звітність яка є системою взаємопов'язаних економічних показників, що характеризує результати діяльності окремого підприємства, або деталізує стан та рух за її окремими складовими. Періодичність складання, форма та набір показників внутрішньої звітності залежить від організаційно-економічних особливостей підприємства та цілей управління відносно конкретного об'єкту обліку.

З метою деталізації інформації про фінансування інноваційних та соціальних проєктів на засадах венчурної філантропії в частині обсягів і структури такого фінансування, а головне – визначення ефективності здійснення таких вкладів, варто формувати наступні звіти:

- ЗВФ-1 «Звіт про структуру венчурного фінансування підприємства»,
- ЗВФ-2 «Звіт про обсяги венчурного фінансування»,
- ЗВФ-3 «Звіт про ефективність використання венчурного фінансування»,
- Загальний звіт щодо венчурного фінансування (додаток Ж, додаток З).

Характеристика, призначення та основні користувачі такої звітності представлено в табл. 3.10.

⁵⁰⁷ Гуцайлюк З.В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: Монографія / З.В. Гуцайлюк. Тернопіль: Крок, 2013. 176 с.

Таблиця 3.10. Характеристика запропонованих форми внутрішньої звітності щодо венчурного фінансування інноваційних та соціальних проектів

| Назва звітної форми | | Характеристика та призначення звітної форми | Користувачі |
|---|---|---|--|
| 1 | | 2 | 3 |
| Загальний звіт щодо венчурного фінансування | ЗВФ-1 «Звіт про структуру венчурного фінансування підприємства» | Дозволяє одержати інформацію про структуру венчурного фінансування інноваційних та соціальних проектів відповідно до форм участі в рамках венчурної філантропії | Венчурний інвестор, венчурний фонд, компанія з управління активами, Спостережна рада, Загальні збори учасників, власник, керівник підприємства, головний бухгалтер, обліковий персонал |
| | ЗВФ2 «Звіт про обсяги венчурного фінансування» | Забезпечує формування інформації про обсяги венчурного фінансування в розрізі джерел отримання (венчурних інвесторів), етапів та траншів венчурного фінансування інноваційних та соціальних проектів | |
| | ЗВФ-3 «Звіт про ефективність використання венчурного фінансування» | Дозволяє сформуванню інформацію про ефективність інноваційного та соціального проекту в результаті залучення капіталу на засадах венчурної філантропії, зокрема в результаті розрахунку: - показників структури венчурного фінансування (коефіцієнт концентрації власного венчурного капіталу, коефіцієнт концентрації залученого венчурного капіталу, коефіцієнт венчурного фінансування, коефіцієнт стійкості венчурного фінансування, коефіцієнт ризику венчурного фінансування); - показників забезпеченості інноваційної продукції венчурним фінансуванням (коефіцієнт забезпеченості інноваційної продукції власним венчурним капіталом, коефіцієнт забезпеченості інноваційної продукції залученим венчурним капіталом, коефіцієнт забезпеченості інноваційної продукції венчурним фінансуванням); - показників ефективності венчурного фінансування (рентабельність власного венчурного капіталу, рентабельність залученого венчурного капіталу, рентабельність венчурного фінансування) | |

Метою розробки даних форм внутрішньої звітності (ЗВФ-1, ЗВФ-2, ЗВФ-3 та Загальний звіт щодо венчурного фінансування) (додаток Ж, додаток З) є надання достовірної, об'єктивної та корисної інформації про наявність, стан та форми залучення капіталу на засадах венчурної філантропії в рамках впровадження інновацій та соціальної відповідальності суб'єктів господарювання.

Таким чином, сучасні економічні реалії диктують нові вимоги до управлінського персоналу щодо організації облікового процесу в сфері залучення інвестицій на засадах венчурної філантропії, що зумовлює необхідність удосконалення

організаційних аспектів функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема, в частині побудови системи внутрішньої звітності.

Варіативність шляхів формування та використання венчурного фінансування вимагає розробки нових підходів до організації механізму господарювання, який впливає та функціональні обов'язки бухгалтерів. Це пов'язано з тим, що принциповими особливостями венчурного фінансування є його різноманітність форм залучення, залучення його на різних етапах реалізації проекту, що потребує постійної фіксації в системі бухгалтерського обліку, оскільки лише облікова система, як засіб постійного і суцільного спостереження дозволяє забезпечити надання інформаційної підтримки щодо управління венчурним фінансуванням.

У сукупності наведені пропозиції сприяють удосконаленню організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку венчурного фінансування інноваційних підприємств, що дозволяє підвищити оперативність надання достовірної інформації управлінському персоналу про його стан та форми залучення ресурсів на засадах венчурної філантропії.

Застосування запропонованих форм внутрішньої управлінської звітності допоможе суб'єктам господарювання більш ефективно здійснювати оцінку та контроль за використанням капіталу венчурних філантропів. Запропоновані форми внутрішньої звітності матимуть позитивний результат від їхнього впровадження на підприємствах за умови дотримання строків складання і подання відповідному контролюючому суб'єкту, що визначається системою документообігу підприємств.

Впровадження запропонованих форм внутрішньої звітності забезпечує реалізацію аналітичних і контрольних функцій щодо необхідності залучення та ефективності використання венчурного капіталу для впровадження та реалізації інноваційних і соціальних проектів за рахунок надання інформації про результати залучення такого фінансування, форми його залучення, обсяги тощо.

Обґрунтування інформаційного наповнення показників венчурного фінансування, що реалізується в розробленій внутрішній бухгалтерській звітності (ЗВФ-1 «Звіт про структуру венчурного фінансування підприємства», ЗВФ-2 «Звіт про обсяги венчурного фінансування», ЗВФ-3 «Звіт про ефективність використання венчурного фінансування» та Загальний звіт щодо венчурного фінансування (додаток Ж, додаток З)), дозволяє отримати необхідну інформацію щодо форм, етапів та обсягів венчурного фінансування для здійснення аналізу та управління діяльністю інноваційного підприємства в цілому.

Таким чином, застосування на підприємстві запропонованих форм внутрішньої бухгалтерської звітності забезпечить отримання релевантної інформації для потреб управління та формування показників інтегрованої звітності підприємства в частині залучення та ефективності використання венчурного капіталу філантропами та реципієнтами венчурних інвестицій.

Dr. Ghenadie Ciobanu, PhD in economics, researcher,
Dr. Catalin Ghineraru, PhD in economics, scientific secretary
Institute for Labour Research and Social Protection in Romania, Bucharest

3.5. SUSTAINABLE DEVELOPMENT AS POTENTIAL FOR THE CREATION OF WORKPLACES IN THE ROMANIAN ECONOMY

Taking into account the strategic requirements of the institutions of the European Union, the Romanian government is trying to develop and implement active measures for the creation of environmentally friendly jobs in Romanian companies. Thus, in the first year after the development of the strategy Law no. 211/2011 (Law on waste), which requires each company to provide environmentally friendly jobs by extending the capabilities of at least one person with tasks aimed at reducing the negative consequences of waste production. In the next period, significant changes will be made in the green jobs sector. For the construction industry, for example, the average number of employees calculated as full-time equivalents increased by 142.037, the most significant change in the industry and the mining industry being a decrease of 65.194.

There are also variations in the leading areas of the environmental goods and services sector. Here, the only major and largest in the industry for this period, record E field, water supply, sewerage, waste disposal and recycling - is growing 351857. In the rest, the D domains are the production and supply of electric heating, gas, hot water, air conditioning and G - wholesale and retail, the evolution is quite negative in terms of the average number of employees, calculated in full-time equivalents - both decrease by 167471 and 752091 respectively.

However, after 2012, there are several regulatory approaches or strategic studies that have approached environmental components. In this sense, its purpose is to determine whether the level of awareness of a small business worker, large or medium concepts, presented above, which describes the obstacles that are associated with the production of «green» work and determines the possible course of action for alignment at a distance with European indicators.

Landmarks and methodological objectives

Between October and November 2015, IMAS-CA and INCSMPS developed and conducted national research. (Research report IMAS Marketing and Surveys within the project PN 420124: Assessing the potential of creating green jobs in the Romanian economy, Bucharest, November 2015, helps to evaluate the level of knowledge about the concept of «green economy»).

Green jobs by employers, as well as identifying the main difficulties they face in the process of creating these jobs, finally focusing on identifying the tools needed to stimulate the creation of these jobs. This project, coordinated by the National Institute of Scientific Research in Work and Social Protection (INCSMPS), in collaboration with and in the Ministry of Labour, Social Solidarity and Family (MMSSF), was implemented in Romania in this study, in the form of research

studies. In which were open opinions and recommendations of the authorized bodies. Thus, for this study, in a sociological survey, people from the management of the selected companies were interviewed – the general manager, the administrator, the economic director – because the issues raised were quite familiar to these decision makers. There were 152 interviews; the interview period was between October 8 and November 6, 2015.

The main purpose of the study was to capture the perceptions and attitudes of employers in the green economy, as well as collecting information and their recommendations on creating green jobs in the context of the need to align our country with the Europe 2020 Strategy – European Strategy for Growth sustainable and inclusive. "otherwise it was said that the study requested the identification through a type of survey representative at national level, based on a questionnaire, in companies, the potential for the development of products and services and processes of organic manufacture in Romania and, associated with them, for the development of specialized jobs and / or related to such products, services or manufacturing processes, in other words, Green Jobs, for which the «green» jobs have been defined as jobs associated with the production of goods / services that contribute to reducing or maintaining the current level of pollutant emissions of any kind, produce «environmental» products, provide specific environmental services or introduce technologies such as environmentally friendly or as part of certain production processes defined as «organic», «natural», «Traditional», directly or indirectly, to reduce pollutant emissions, energy consumption and in general (Source: INCSMPS). According to Eurostat's definition, green work means that «at least 50% of working time is allocated to produce a product or service that protects the environment or the environment in the management of natural resources».

As this is an area that is not yet sufficiently developed in our country to facilitate understanding of this concept, interviewers, in some cases and respondents have received additional information / examples on a topic of interest. Thus, respondents were encouraged to think about and provide information about the company's activities to protect the environment or to combat climate change, such as: waste management (recycling, selective collection), sustainable transport (use of low-emission vehicles, electric, bicycle transport, etc.), used equipment (equipment configuration).

Outside the field of operation, the equipment is switched off, the use of renewable energy sources (solar, wind energy, etc.), environmental education and awareness campaigns (training of staff on reducing energy / water consumption within the company regarding recycling of materials, etc.), green procurement, organic production (use of equipment that does not pollute the environment; in agriculture – the creation of organic products) or any other product that the company carries out environmental protection.

Regarding the sample study, the structure was generated using the latest statistics provided by INSSE, the data on the structure of companies in the

environmental goods and services sector. The structure was generated on the basis of the indicator of employment in the sector of environmental goods and services, an indicator defined as: persons engaged in productive activities, according to the 1995 SEC, which indicates that in organic farming this is determined entirely in the equivalent norm, and in the rest of the ecological activities the management of the resources of the manufacturing sector are estimated at the average number of employees, calculated in full-time equivalent.

Of the 152 interviews (160 in the initial structure with reservations) were allocated according to the INSSE structure of the population employed in the sector of goods and services of environmental services, specifying that this distribution was then weighted according to the structure of the companies existing in Romania in 2014. Thus, the distribution of the interviews was as follows: The surveys were distributed also in the geographical regions, taking into account the same criteria mentioned above. Thus, for region 1, Transylvania, 55 interviews were allocated, for region 2, Muntenia, 52 interviews were allocated, for region 3, Moldova, 22 interviews. The remaining 21 interviews were allocated to Bucharest. As the sample was designed by coefficients, the resulting structure after the relief completion corresponds to the developed structure. Given the high rejection rate for such studies, as well as the increased likelihood that some of them will not be able to communicate (data are outdated), it was necessary to select about 800 to interview the company.

Presentation of results

Regarding the general level of information on the ecological economy, the present study shows (47 %) the percentage of those who know about it and those who mention that they have not heard about it recently (53 %). From the point of view of the fields of economic activity, the respondents of the companies working in agriculture, forestry and fisheries, as well as in the field of water supply, sewerage and waste management are more likely to have heard about green work (56 % in 2006), agriculture and 62 % – in sanitation).

In order to illustrate in a more intuitive way the respondents refer to the central theme of the study – that is, the Green Economy, projective methods were used. In other words, the respondents were invited to mention the first associations that can take into account the terms «green economy», respectively «green jobs».

Company representative with 56 employees, water supply; sanitation, waste management, decontamination, Bucharest «The green economy is a whole series of activities and that the business operator organizes and implements, respecting certain standards and procedures for protecting the environment and the environment».

The motto of the company is «man is a part of nature». Like any creature, he is born, feeds, grows, grows and dies. For food, clothing and use a lot of natural products. A person has certain qualities, but for the survival and future generations,

he has the main responsibility – the friendly responsibility to protect the environment».

Representative company with 8 employees, construction, Craiova, Dolzhsy district «To take care of the environment, consume energy sources; energy saving construction».

Representative company with 38 employees, agriculture, forestry, fishing, Iratosu, Aradsky district «a way to protect nature, a method of recycling materials that directly affect pollution; activities that protect the environment» Concept of «green economy» is associated spontaneously with 24 %.

Respondents with questions related to environmental protection and conservation and 21 % of respondents voted for ideas of resource efficiency and the use of alternative energy sources. In addition, one fifth of the people included in the study associate the green economy with the absence of pollution, and 15 % of the references establish a link between the green economy and the environment or nature. Only 4% of the respondents could not spontaneously mention anything related to the term «green economy».

The spontaneous associations made by the interlocutors in relation to the expression «green jobs» are grouped into two other major categories – general comments and specific examples of ecological activities. If those who generally refer to the procedural aspects or the positive effects the ecological actions have on the environment, the respondents who mention examples of ecological jobs mainly refer to the recycling of agriculture and agriculture. Thus, the expression «green missions» is considered either from the point of view of the immediate consequences (the responsibilities of the employee holding such a position) or in relation to the impact on the environment and the sustainable development.

Representative company with 9 employees, production, Arad, Arad: «The use of all the resources that were initially considered unclean, waste in the consumption process; conversion of residues into raw materials; maximizing the optimization of any raw material».

Representative company with 13 employees, production, Tulcea: «The economic environment with less harmful effects on the environment; acts responsible in maintaining the environment «A representative company with 6 employees, agriculture, forestry, fisheries, Bistrița, Bistrița-Năsăud county» Production of artificial bee's juices, honey production and organic certified bee products; the use of clean, sustainable generation technologies».

Representative company with 2 employees, agriculture, forestry, fisheries, Galati, Galati county: «People involved in transformed agricultural waste; various products for animals, mechanics that spread natural fertilizers, organic farm workers».

In addition to the general reporting on the ecological economy, this study followed the presentation of the current situation of the ecological jobs in the Romanian economy. Thus, over 50 % of the respondents report a general sample

according to which the companies in which they work have reserved environmental communications, and 19 % of the study participants state that the creation of such jobs is a company. In this segment of the market, there is considerable interest in the work of the persons questioned. However, 22 % of the respondents said that the creation of such jobs is not considered by the company, and 3 % of the respondents do not know if the companies have green jobs.

Depending on the field of activity, the respondents state much of what they have in companies that work in «green» positions, most likely engaged in water distribution and sewerage. Participants in the cumulative studies in this field of activity, 82 % stated that they have employees in companies that allocate a percentage of their working time to produce goods and services for environmental protection.

Yes, we have employees who dedicate more than 50 % of their time to environmental protection – 21.9

Yes, we have employees who dedicate less than 50 % of the time to environmental protection – 25

No, but we intend to create such positions – 28.1

We will not even create such posts

I do not know

Yes, we have employees who dedicate more than 50 % of their time to environmental protection.

Yes, we have employees who devote less than 50 % of their time to environmental protection.

No, but we intend to create such posts

We will not even create such posts

I do not know

About a third of respondents who work in companies with environmentally friendly jobs say that over 10 employees work in companies where they work. Depending on the area of respondents who claim that they have more employees working in green jobs, they are more involved in this area of water supply and sewage. This situation can be explained by the types of services provided by the water distribution and sewerage companies, these economic agents are a target segment of the labour market in environmental management activities. On the other hand, it sets the situation by assessing the need to create environmentally friendly jobs; the company respondents without such positions express two types of opinions.

The first category of respondents considers that green positions are necessary in the company in which they work, while the rest of the respondents express disapproval of the need for some of these positions in the company. Under the umbrella «such posts are not needed» 31 of the references were grouped, while the remaining 36 responses were variations of an opinion on the necessity of creating green posts. Thus, there is a double position of the respondents, but this time it is no

longer a general aspect of the green economy – the level of information on this problem, but a specific aspect – the need to create green jobs in companies without such jobs.

Among those who work in companies with green jobs, most respondents rate the activity of green employees in the companies in which they work, so 94 % of these participants value the professional skills of those who evaluate green jobs as «Very Good» or «good». For comparison, only 6 % consider the professional competencies of the employees who occupy environmentally friendly jobs in the company as «satisfactory». When it comes to existence or absence, an official training program for employees with green positions in the companies in which they are located, 54 % of the respondents say that such a program did not have training within the company, and 46 % noted the existence of such initiatives. Therefore, the training procedures for «green» personnel are not necessarily in the form, but only part of the company involved in the «green» sector of the economy, which implements formal training programs.

Додатки

Додаток А

*Узагальнені принципи інтегрованої звітності підприємства,
що пропонується авторами*

| <i>№ з/п</i> | <i>Принципи інтегрованої звітності</i> | <i>Автори</i> | <i>К-ть джерел</i> | <i>Частка, у %</i> |
|--------------|---|--|--------------------|--------------------|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> | <i>5</i> |
| 1 | Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє | Герасимова Л.М., Домашенко Ю.В., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., Кузьменко О.А., Малиновська Н.В., Сафонова Ф.Ю., Селезньова А.В. та Чхутіашвілі Л.В. Гетьман В.Г., Єршова Н.Ю., Кравченко О.В., Лоханова Н.О., Сапожникова Н.Г. | 14 | 93,33 |
| 2 | Взаємодія із зацікавленими сторонами | Гетьман В.Г., Єршова Н.Ю., Кравченко О.В., Кузіна Р.В., Кузьменко О.А., Малиновська Н.В., Сафонова Ф.Ю., Селезньова А.В. та Чхутіашвілі Л.В. Домашенко Ю.В., Костюченко В.М. | 12 | 80,00 |
| 3 | Суттєвість | Гетьман В.Г., Єршова Н.Ю., Кравченко О.В., Малиновська Н.В., Сафонова Ф.Ю., Селезньова А.В. та Чхутіашвілі Л.В. Домашенко Ю.В., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., Сапожникова Н.Г. | 12 | 80,00 |
| 4 | Стислість | Гетьман В.Г., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., Малиновська Н.В., Сафонова Ф.Ю., Селезньова А.В. та Чхутіашвілі Л.В. Єршова Н.Ю., Кравченко О.В., Кузьменко О.А., Сапожникова Н.Г. | 12 | 80,00 |
| 5 | Зв'язаність інформації | Гетьман В.Г., Єршова Н.Ю., Кравченко О.В., Малиновська Н.В., Сафонова Ф.Ю. та Селезньова А.В. Домашенко Ю.В., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., Кузьменко О.А., Сапожникова Н.Г. | 11 | 73,33 |
| 6 | Достовірність і повнота | Гетьман В.Г., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., Сапожникова Н.Г., Селезньова А.В. Єршова Н.Ю., Кравченко О.В., Рибянцева М.С., Сафонова Ф.Ю. та Селезньова А.В. | 10 | 66,67 |
| 7 | Сталість і порівняльність | Гетьман В.Г., Кузіна Р.В., Сапожникова Н.Г., Селезньова А.В. Єршова Н.Ю., Кравченко О.В., Малиновська Н.В., Сафонова Ф.Ю. та Селезньова А.В. | 8 | 53,33 |
| 8 | Системність | Єршова Н.Ю., Лоханова Н.О., Селезньова А.В. та Чхутіашвілі Л.В. Костюченко В.М., Сафонова Ф.Ю. | 6 | 40,00 |
| 9 | Надійність | Домашенко Ю.В., Чхутіашвілі Л.В. Кузьменко О.А. та | 3 | 20,00 |

Продовження додатку А

| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> | <i>5</i> |
|----------|----------------------|----------------------------------|----------|----------|
| 10 | Ясність | Домашенко Ю.В. та Кравченко О.В. | 2 | 13,33 |
| 11 | Адекватність | Кравченко О.В. та Лоханова Н.О. | 2 | 13,33 |
| 12 | Постійне покращення | Єршова Н.Ю. та Рибянцева | 2 | 13,33 |
| 13 | Своєчасність | Кравченко О.В. | 1 | 6,67 |
| 14 | Доречність | Кравченко О.В. | 1 | 6,67 |
| 15 | Можливість перевірки | Кравченко О.В. | 1 | 6,67 |
| 16 | Репрезентативність | Кравченко О.В. | 1 | 6,67 |
| 17 | Правомірність | Кравченко О.В. | 1 | 6,67 |
| 18 | Об'єктивність | Кравченко О.В. | 1 | 6,67 |

Джерело: Складено автором

*Характеристика принципів інтегрованої звітності підприємства
згідно з <IRF>⁵⁰⁸*

| № з/п | Найменування принципів | Характеристика |
|-------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє | <p>Інтегрований звіт повинен включати аналіз стратегії організації і пояснення того, як ця стратегія співвідноситься зі здатністю організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах, а також з використанням нею капіталів і впливом на них.</p> <p>Він регулює вибір і подання іншого змісту і може включати, наприклад:</p> <p>1) освітлення значущих ризиків, можливостей і взаємозалежностей, що впливають з ринкової позиції організації і її бізнес-моделі;</p> <p>2) думки осіб, наділених управлінськими функціями, про:</p> <ul style="list-style-type: none"> – зв'язок між результатами діяльності організації в минулому і майбутньому, а також факторах, які можуть змінити цей взаємозв'язок. – те, як організація досягає поєднання короткострокових, середньострокових і довгострокових інтересів; – те, як організація керується минулим досвідом при визначенні майбутніх стратегічних напрямків. <p>Ухвалення стратегічного фокусу і орієнтації на майбутнє включає чітке формулювання того, як постійна наявність, якість і доступність значущих капіталів сприяє досягненню організацією своїх стратегічних цілей в майбутньому і створення вартості</p> |
| 2 | Взаємодія із зацікавленими сторонами | <p>Інтегрований звіт повинен представляти цілісну картину поєднання, взаємозв'язку і взаємозалежності між факторами, що впливають на здатність організації створювати вартість протягом тривалого часу</p> |
| 3 | Суттєвість | <p>Інтегрований звіт повинен розкривати інформацію з питань, що робить суттєвий вплив на оцінку здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді.</p> <p>Процес визначення суттєвості з метою підготовки інтегрованого звіту включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> – визначення значущих чинників на основі їх здатності вплинути на створення вартості; – оцінку важливості значущих чинників з точки зору їх відомого або потенційного впливу на створення вартості; – пріоритезацію факторів на основі їх відносної важливості; – визначення підлягає розкриттю інформації про істотні фактори. |

⁵⁰⁸ The International <IR> Framework [Electronic resource]. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

| 1 | 2 | 3 |
|---|-------------------------|--|
| 4 | Стислість | <p>Інтегрований звіт повинен бути стислим.</p> <p>Інтегрований звіт включає достатній контекст, щоб зрозуміти стратегію, управління, результати діяльності та перспективи організації без обтяження менш суттєвою інформацією.</p> <p>В інтегрованому звіті організація прагне до балансу між стислістю і іншими провідними принципами, особливо повнотою та порівняльністю. Для забезпечення стислості в інтегрованому звіті:</p> <ul style="list-style-type: none"> – застосовується процес визначення суттєвості; – належним чином дотримується логічна структура і містяться внутрішні перехресні посилання, щоб обмежити повторення; – може бути вказана посилання на більш детальну інформацію, інформацію, яка не змінюється часто (наприклад, список дочірніх компаній) або на зовнішні джерела (наприклад, допущення про майбутніх економічних умовах на урядовому веб-сайті); – чітко і максимально коротко виражаються концепції; – віддається перевагу простому мови без використання жаргону або вузькоспеціалізованої термінології; – не слід надавати загальні дані, які часто називають «шаблонними» і які не є специфічними для організації |
| 5 | Зв'язаність інформації | <p>Інтегрований звіт повинен представляти цілісну картину поєднання, взаємозв'язку і взаємозалежності між факторами, що впливають на здатність організації створювати вартість протягом довгого часу.</p> <p>Чим активніше інтегроване мислення впроваджується в діяльність організації, тим більшою мірою зв'язність інформації буде притаманна управлінської звітності, аналізу та прийняття рішень, а згодом - інтегрованого звіту.</p> <p>Можливості підключення інформації і загальна корисність інтегрованого звіту підвищуються, коли він логічно структурований, добре представлений, написаний чітким і зрозумілим мовою без використання спеціалізованої мови і включає ефективні елементи навігації, наприклад, чітко розмежовані (але пов'язані) розділи і перехресні посилання. У цьому контексті інформаційні та комунікаційні технології можуть використовуватися для поліпшення можливостей пошуку, доступу, поєднання, зв'язування, адаптації, повторного використання або аналізу інформації</p> |
| 6 | Достовірність і повнота | <p>Інтегрований звіт повинен включати в себе всі суттєві факти, як позитивні, так і негативні, в збалансованій формі і без істотних помилок.</p> <p>На достовірність інформації впливає її збалансованість і відсутність помилок. Достовірність (яку часто називають точним поданням) посилюється такими механізмами, як повноцінні системи внутрішнього контролю та звітності, взаємодія із зацікавленими сторонами, внутрішній аудит або аналогічні функції, а також незалежне зовнішнє підтвердження.</p> <p>Повний інтегрований звіт включає всю істотну інформацію, як позитивну, так і негативну. Для того щоб допомогти у виявленні всієї істотної інформації, необхідно врахувати, які чинники включають в свою звітність інші організації з тієї ж галузі, оскільки певні фактори в рамках галузі можуть бути суттєвими для всіх організацій в цій галузі.</p> <p>Визначення повноти включає розгляд обсягу інформації, що розкривається, а також рівень її специфічності і точності. Це може включати розгляд потенційних питань щодо витрат / вигод, конкурентних переваг та інформації, орієнтованої на майбутнє.</p> |

| 1 | 2 | 3 |
|---|---------------------------|--|
| 7 | Сталість і порівняльність | <p>Інформація, що міститься в інтегрованому звіті, повинна бути представлена:</p> <ul style="list-style-type: none">– на основі, що є постійною протягом довгого часу;– таким чином, щоб можна було провести порівняння з іншими організаціями, в тих випадках, коли це суттєво для власної спроможності організації створювати вартість протягом довгого часу. <p>Політика подання звітності повинна послідовно застосовуватися в одному періоді щодо наступного періоду, якщо тільки не потрібне внесення змін для підвищення якості представленої в звіті інформації.</p> <p>Конкретна інформація, включена в інтегрований звіт, буде неминуче варіюватися в різних організаціях, тому що кожна організація має власну унікальну історію створення вартості. Проте, розгляд питань, що відносяться до елементів змісту, які відносяться до всіх організацій, допомагає забезпечити прийнятний рівень сумісності між організаціями.</p> |

Джерело: Складено автором на основі <IFR>

*Принципи складання, подання та якісні характеристики
інтегрованої звітності підприємства*

| <i>№ з/п</i> | <i>Найменування</i> | <i>Принципи складання інтегрованої звітності</i> | <i>Принципи подання інтегрованої звітності</i> | <i>Якісні характеристики</i> |
|--------------|---|--|--|------------------------------|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> | <i>5</i> |
| 1 | Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє | + | – | – |
| 2 | Взаємодія із зацікавленими сторонами | – | + | – |
| 3 | Суттєвість | – | – | + |
| 4 | Стислість | – | – | + |
| 5 | Зв'язаність інформації | + | – | – |
| 6 | Достовірність і повнота | – | – | + |
| 7 | Сталість і порівняльність | + | – | – |
| 8 | Системність | + | – | – |
| 9 | Надійність | – | – | + |
| 10 | Ясність | – | – | + |
| 11 | Адекватність | + | – | – |
| 12 | Постійне покращення | + | – | – |
| 13 | Об'єктивність | – | – | + |
| 14 | Своєчасність | – | + | – |
| 15 | Доречність | – | – | + |
| 16 | Можливість перевірки | – | – | + |
| 17 | Репрезентативність | – | – | + |
| 18 | Правомірність | – | – | + |
| 19 | Корисність | – | – | + |
| 20 | Сприйнятність | – | – | + |
| 21 | Відкритість (прозорість) | – | – | + |
| 22 | Регламентація | + | – | – |
| 23 | Передбачуваність | – | – | + |
| 24 | Цілісність | – | – | + |
| 25 | Однорідність | – | – | + |
| 26 | Періодичність | – | + | – |
| 27 | Обачність | + | – | – |
| 28 | Оперативність | + | – | – |
| 29 | Професійне судження | + | – | – |
| 30 | Наочність | – | + | – |
| 31 | Автоматизація | + | – | – |
| 32 | Технологічність | + | – | – |
| 33 | Адресність | – | + | – |
| 34 | Класифікація | – | – | + |
| 35 | Аналітичність | – | – | + |
| 36 | Гнучкість | – | – | + |
| 37 | Персоніфікація | – | – | + |
| 38 | Збалансованість фінансових та нефінансових показників | + | – | – |

Продовження додатку В

| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> | <i>5</i> |
|----------|----------------------|----------|----------|----------|
| 39 | Транспарентність | – | – | + |
| 40 | Справедлива вартість | + | – | – |
| 41 | Нейтральність | + | – | – |
| 42 | Свобода від помилок | + | – | – |
| 43 | Оцінка | + | – | – |
| 44 | Критеріальність | + | – | – |
| 45 | Перманентність | + | – | – |
| Разом: | | 19 | 5 | 21 |

Джерело: авторська розробка

| | | | |
|--|---------------------------|---|------------|
| Підприємство _____ Територія _____ Організаційно-правова форма господарювання _____ Вид економічної діяльності _____ Середня кількість працівників ¹ _____ Адреса, телефон _____ Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками) Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці): за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку _____ за міжнародними стандартами фінансової звітності _____ | Дата (рік, місяць, число) | за ЄДРПОУ за КОАТУУ за КОПФГ за КВЕД | КОДИ 01 |
|--|---------------------------|---|------------|

**Баланс сталого розвитку (Звіт про фінансовий стан)
на ___20___р.***

| <i>Актив</i> | <i>Код рядка</i> | <i>На початок звітного періоду</i> | <i>На кінець звітного періоду</i> |
|--|------------------|------------------------------------|-----------------------------------|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| I. Необоротні активи | | | |
| Нематеріальні активи | 1000 | | |
| первісна вартість | 1001 | | |
| накопичена амортизація | 1002 | | |
| в т.ч. еко-соціального призначення | 1003 | | |
| первісна вартість | 1003/1 | | |
| накопичена амортизація | 1003/2 | | |
| Незавершені капітальні інвестиції | 1005 | | |
| в т.ч. еко-соціального призначення | 1006 | | |
| Основні засоби | 1010 | | |
| первісна вартість | 1011 | | |
| знос | 1012 | | |
| Земельні ділянки | 1013 | | |
| Капітальні витрати на поліпшення земель | 1014 | | |
| Інші об'єкти еко-соціального призначення | 1014/1 | | |
| Інвестиційна нерухомість | 1015 | | |
| в т.ч. еко-соціального призначення | 1016 | | |
| Довгострокові біологічні активи | 1020 | | |
| Довгострокові фінансові інвестиції: | | | |
| які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств | 1030 | | |
| інші фінансові інвестиції | 1035 | | |
| Довгострокова дебіторська заборгованість | 1040 | | |
| Відстрочені податкові активи | 1045 | | |
| Інші необоротні активи | 1090 | | |
| в т.ч. еко-соціального призначення | 1091 | | |
| Усього за розділом I | 1095 | | |
| II. Оборотні активи | | | |
| Запаси | 1100 | | |
| в т.ч. еко-соціального призначення | 1101 | | |
| Поточні біологічні активи | 1110 | | |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 1125 | | |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками: | | | |
| за виданими авансами | 1130 | | |
| з бюджетом | 1135 | | |
| у тому числі з податку на прибуток | 1136 | | |
| в т.ч. еко-соціального призначення | 1137 | | |
| Інша поточна дебіторська заборгованість | 1155 | | |
| Поточні фінансові інвестиції | 1160 | | |
| Гроші та їх еквіваленти | 1165 | | |

Продовження додатку Д

| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
|---|-------------|----------|----------|
| Витрати майбутніх періодів | 1170 | | |
| в т.ч. еко-соціального призначення | 1171 | | |
| Інші оборотні активи | 1190 | | |
| Усього за розділом II | 1195 | | |
| III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття | 1200 | | |
| Баланс | 1300 | | |

| <i>Пасив</i> | <i>Код рядка</i> | <i>На початок звітнього періоду</i> | <i>На кінець звітнього періоду</i> |
|--|------------------|-------------------------------------|------------------------------------|
| I. Власний капітал | | | |
| Зареєстрований капітал | 1400 | | |
| Капітал у дооцінках | 1405 | | |
| Додатковий капітал | 1410 | | |
| в т.ч. Природний капітал | 1411 | | |
| Резервний капітал | 1415 | | |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | 1420 | | |
| Неоплачений капітал | 1425 | () | () |
| Вилучений капітал | 1430 | () | () |
| Усього за розділом I | 1495 | | |
| II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення | | | |
| Відстрочені податкові зобов'язання | 1500 | | |
| Пенсійні зобов'язання | 1505 | | |
| Довгострокові кредити банків | 1510 | | |
| Інші довгострокові зобов'язання | 1515 | | |
| Довгострокові забезпечення | 1520 | | |
| в т.ч. витрат персоналу | 1521 | | |
| Цільове фінансування | 1525 | | |
| в т.ч. еко-соціального призначення | 1526 | | |
| Благодійна допомога | 1527 | | |
| Страхові резерви | 1530 | | |
| в т.ч. резерв довгострокових зобов'язань | 1531 | | |
| в т.ч. резерв збитків або резерв належних виплат | 1532 | | |
| Усього за розділом II | 1595 | | |
| III. Поточні зобов'язання і забезпечення | | | |
| Короткострокові кредити банків | 1600 | | |
| Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями | 1610 | | |
| товари, роботи, послуги | 1615 | | |
| розрахунками з бюджетом | 1620 | | |
| у тому числі з податку на прибуток | 1621 | | |
| розрахунками зі страхування | 1625 | | |
| розрахунками з оплати праці | 1630 | | |
| за розрахунками з учасниками | 1640 | | |
| із внутрішніх розрахунків | 1645 | | |
| за страховою діяльністю | 1650 | | |
| Поточні забезпечення | 1660 | | |
| на природоохоронній і соціальній діяльності | 1661 | | |
| Доходи майбутніх періодів | 1665 | | |
| Інші поточні зобов'язання | 1690 | | |
| Усього за розділом III | 1695 | | |
| IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття | 1700 | | |
| Баланс | 1900 | | |

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Е

| | | |
|------|--|----|
| КОДИ | | |
| | | 01 |
| | | |

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

Підприємство _____
(найменування)

**Звіт про фінансові результати сталого розвитку (Звіт про сукупний дохід)
за _____ 20__ р.**

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

| <i>Стаття</i> | <i>Код рядка</i> | <i>За звітний період</i> | <i>За аналогічний період попереднього року</i> |
|---|------------------|--------------------------|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2000 | | |
| <i>з неї надбавка до ціни за дотримання екологічних стандартів (наприклад, продукція, вирощена в умовах біологічного або органічного землеробства)</i> | 2001 | | |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 2050 | () | () |
| <i>з неї витрати на експертно-аудиторські послуги з сертифікації виробництва, ґрунтів, сировини і готової продукції на предмет екологічної безпеки</i> | 2051 | () | () |
| Валовий: | | | |
| прибуток | 2090 | | |
| збиток | 2095 | () | () |
| Еко-соціальні витрати в тому числі: | 2100 | | |
| <i>по заміщенню використаних невідновлюваних ресурсів</i> | 2101 | | |
| <i>по відновленню навколишнього середовища (щодо обмеження причин забруднень і їх наслідків)</i> | 2102 | | |
| <i>інші витрати за видами природоохоронних та соціальних заходів (видалення відходів, боротьба з забрудненням води, повітря; на утримання і експлуатацію основних фондів природоохоронного та соціально призначення, штрафи, пеня, неустойки)</i> | 2103 | | |
| Валовий еко-соціальний інтегрований: | | | |
| прибуток | 2110 | | |
| збиток | 2115 | | |
| Інші операційні доходи | 2120 | | |
| Адміністративні витрати | 2130 | () | () |
| Витрати на збут | 2150 | () | () |
| Інші операційні витрати | 2180 | () | () |
| Фінансовий результат від операційної діяльності: | | | |
| прибуток | 2190 | | |
| збиток | 2195 | () | () |
| Дохід від участі в капіталі | 2200 | | |
| Інші фінансові доходи | 2220 | | |
| Інші доходи | 2240 | | |
| Фінансові витрати | 2250 | () | () |
| Втрати від участі в капіталі | 2255 | () | () |
| Інші витрати | 2270 | () | () |
| Фінансовий результат до оподаткування: | | | |
| прибуток | 2290 | | |
| збиток | 2295 | () | () |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток | 2300 | | |
| Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування | 2305 | | |
| Чистий фінансовий результат: | | | |
| прибуток | 2350 | | |
| збиток | 2355 | () | () |

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

| <i>Стаття</i> | <i>Код рядка</i> | <i>За звітний період</i> | <i>За аналогічний період попереднього року</i> |
|--|------------------|--------------------------|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| Дооцінка (уцінка) необоротних активів | 2400 | | |
| Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів | 2405 | | |
| Накопичені курсові різниці | 2410 | | |
| Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних | 2415 | | |
| Інший сукупний дохід | 2445 | | |
| Інший сукупний дохід до оподаткування | 2450 | | |
| Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом | 2455 | | |
| Інший сукупний дохід після оподаткування | 2460 | | |
| Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460) | 2465 | | |

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

| <i>Назва статті</i> | <i>Код рядка</i> | <i>За звітний період</i> | <i>За аналогічний період попереднього року</i> |
|----------------------------------|------------------|--------------------------|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| Матеріальні затрати | 2500 | | |
| Витрати на оплату праці | 2505 | | |
| Відрахування на соціальні заходи | 2510 | | |
| Амортизація | 2515 | | |
| Інші операційні витрати | 2520 | | |
| Разом | 2550 | | |

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

| <i>Назва статті</i> | <i>Код рядка</i> | <i>За звітний період</i> | <i>За аналогічний період попереднього року</i> |
|--|------------------|--------------------------|--|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| Середньорічна кількість простих акцій | 2600 | | |
| Скоригована середньорічна кількість простих акцій | 2605 | | |
| Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію | 2610 | | |
| Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію | 2615 | | |
| Дивіденди на одну просту акцію | 2650 | | |

Керівник

Головний бухгалтер

* Джерело: Доповнено автором статті звіту про фінансові результати, що виділені жирним курсивом

Додаток Ж

Розроблені форми внутрішньої бухгалтерської звітності щодо венчурного фінансування інноваційних та соціальних проєктів

Зразок Ж 1

Звіт про структуру венчурного фінансування

Типова форма ЗВФ-1

Затверджена наказом керівника

від " " р. №

(підприємство, організація)

| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗВІТ ПРО СТРУКТУРУ ВЕНЧУРНОГО ФІНАНСУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

за _____ 201 _____ року № _____

| № з/п | Інструменти власного капіталу | | | | Інструменти позикового капіталу | | |
|------------|-------------------------------|----------------|----------------------------------|----------------------|---------------------------------|------------------------|---|
| | Привілейовані акції | Звичайні акції | Конвертовані привілейовані акції | Цільове фінансування | Облігації | Конвертовані облігації | Форми залучення венчурного фінансування за рахунок, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Інвестор 1 | + | | | | | + | |
| Інвестор 2 | | + | | + | | | |
| Інвестор 3 | | | | | + | | + |
| Інвестор 4 | | | | | | + | |

Виконавець

(підпис)

" " 201 р.

Головний бухгалтер

(підпис)

Зразок Ж 2

Звіт про обсяги венчурного фінансування

Типова форма ЗВФ-2

Затверджена наказом керівника
від " " р. №

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗВІТ ПРО ОБСЯГИ ВЕНЧУРНОГО ФІНАНСУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА
за 201 року №

| № з/п | Форми фінансування Венчурні інвестори (іраній, раунди) | Інструменти власного капіталу | | | | Інструменти позикового капіталу | | Цільове фінансування | Умови залучення венчурного фінансування | | |
|---------------|---|-------------------------------|----------------|----------------------------------|-----------|---------------------------------|------|----------------------|---|---|--|
| | | Привілейовані акції | Звичайні акції | Конвертовані привілейовані акції | Облігації | Конвертовані облігації | Дата | | Сума зобов'язання за цінного паперу | Сума зобов'язання за сплатою відсотків / дивідендіє | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | |
| 1 | Інвестор 1 | | | | | | | | | | |
| 2 | Інвестор 2 | | | | | | | | | | |
| 3 | Інвестор 3 | | | | | | | | | | |
| 4 | Інвестор 4 | | | | | | | | | | |
| | ... | | | | | | | | | | |
| РАЗОМ: | | | | | | | | | | | |

Виконавець

(підпис)

" " 201 р.

Головний бухгалтер

(підпис)

Зразок Ж 3

Звіт про ефективність венчурного фінансування

Типова форма ЗВФ-3

Затверджена наказом керівника
від "___" _____ р. № _____

_____ (підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗВІТ ПРО ЕФЕКТИВНІСТЬ ВЕНЧУРНОГО ФІНАНСУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

| Розрахунок аналітичних показників | | Дата 1 | Дата 2 | Абсолютне відхилення |
|--|---|--------|--------|----------------------|
| 1 | | 2 | 3 | 4 |
| 1. Оцінка наявності та стану венчурного капіталу | | | | |
| <i>1.1. Розрахунок показників структури венчурного фінансування</i> | | | | |
| – Коефіцієнт концентрації власного венчурного капіталу ($K_{\text{конц. ВлВенчК}}$) | $K_{\text{конц. ВлВенчК}} = \frac{\text{ВлВенчК}}{\text{ВенчК}}$ | | | |
| | де ВлВенчК – власний венчурний капітал, ВенчК – загальна сума венчурного капіталу | | | |
| – Коефіцієнт концентрації залученого венчурного капіталу ($K_{\text{конц. ЗВенчК}}$) | $K_{\text{конц. ЗВенчК}} = \frac{\text{ЗВенчК}}{\text{ВенчК}}$ | | | |
| | де ЗВенчК – залучений венчурний капітал | | | |
| – Коефіцієнт венчурного фінансування ($K_{\text{ВенчФ}}$) | $K_{\text{ВенчФ}} = \frac{\text{ВенчК}}{\text{ВБ}}$ | | | |
| | де ВБ – валюта балансу | | | |
| – Коефіцієнт стійкості венчурного фінансування ($K_{\text{Ст.ВенчФ}}$) | $K_{\text{Ст.ВенчФ}} = \frac{\text{ВлВенчК}}{\text{ЗВенчК}}$ | | | |
| – Коефіцієнт ризику венчурного фінансування ($K_{\text{Риз.ВенчФ}}$) | $K_{\text{Риз.ВенчФ}} = \frac{\text{ЗВенчК}}{\text{ВлВенчК}}$ | | | |

Продовження Зразку Ж 3

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| <p>1.2. Розрахунок показників забезпеченості інноваційної продукції венчурним фінансуванням</p> <p>– Коефіцієнт забезпеченості інноваційної продукції власним венчурним капіталом ($K_{ЗП_ВлВенчК}$)</p> | $K_{ЗП_ВлВенчК} = \frac{ВлВенчК}{Q_{ЗП}}$ <p>де $Q_{ЗП}$ – обсяг інноваційної продукції, грн.</p> | | |
| <p>– Коефіцієнт забезпеченості інноваційної продукції залученим венчурним капіталом ($K_{ЗП_ЗВенчК}$)</p> | $K_{ЗП_ЗВенчК} = \frac{ЗВенчК}{Q_{ЗП}}$ | | |
| <p>– Коефіцієнт забезпеченості інноваційної продукції венчурним фінансуванням</p> | $K_{ЗП_ВенчК} = \frac{ВенчК}{Q_{ЗП}}$ | | |
| <p>1.3. Розрахунок показників ефективності венчурного фінансування</p> <p>– Рентабельність власного венчурного капіталу ($R_{ВлВенчК}$)</p> | $R_{ВлВенчК} = \frac{ФР}{ВлВенчК}$ <p>де $ФР$ – фінансовий результат до оподаткування</p> | | |
| <p>– Рентабельність залученого венчурного капіталу ($R_{ЗВенчК}$)</p> | $R_{ЗВенчК} = \frac{ЗП}{ЗВенчК}$ | | |
| <p>– Рентабельність венчурного фінансування ($R_{ВенчФ}$)</p> | $R_{ВенчФ} = \frac{ЗП}{ВенчК}$ | | |

Виконавець

“ ” 201__ р.

Головний бухгалтер

(підпис)

(підпис)

Додаток 3

Запропонована форма Загального звіту щодо венчурного фінансування

| Джерела фінансування | Венчурне фінансування (в тис. грн.) | | Використання венчурного фінансування (в тис. грн.) | | | | Постінвестиційна вартість підприємства (в тис. грн.) | | Приріст пост-інвестиційної вартості (в тис. грн.) | |
|----------------------|-------------------------------------|--------------|--|------------------------|-------------|----------|--|---------------|---|--------------|
| | Транш I | Транш II | Позитивний результат | На незавершеній стадії | | Транш I | Транш II | Транш I | Транш II | |
| | | | | Транш I | Транш II | | | | | |
| Інвестор 1 | 8000 | - | 2800 | - | 1200 | - | 29604 | - | 6240 | - |
| Інвестор 2 | 12000 | - | 4200 | - | 1800 | - | 44407 | - | 9360 | - |
| Інвестор 1 | - | 20000 | - | 2855 | - | - | - | - | - | 16513 |
| Інвестор 2 | - | 15000 | - | 2145 | - | - | - | - | - | 12387 |
| Всього | 20000 | 35000 | 7000 | 5000 | 3000 | 0 | 74011 | 102911 | 15600 | 28900 |

Відповідальна особа

ПШБ

(підпис)

Наукове видання

**Бухгалтерські наукові дослідження в
Житомирській політехніці.
Том 6:
РОЗВИТОК
ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ**

МОНОГРАФІЯ

Відповідальний редактор д.е.н., проф. С.Ф. Легенчук
Технічний редактор к.е.н., доц. І.М. Вигівська
Коректор В.Р. Очеретько
Художник обкладинки Д.М. Захаров

Підп. до друку 28.10.2019 р.
Папір офс. Формат 60×84 1/16 Гарнітура «Times New Roman».
Друк офс Ум. др. арк. 15,58.
Наклад 100 пр. Зам. № 156.

Виготовлено з оригінал-макету
у редакційно-видавничому секторі Житомирської політехніки
Адреса: Державний університет «Житомирська політехніка»,
вул. Чуднівська, 103, м. Житомир, 10005
*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів
видавничої справи ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.*

Друк та палітурні роботи ФОП О.О. Євенок
м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17-а
тел.: (0412) 422-106, e-mail: zt_druk@i.ua
*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів
видавничої справи ДК № 3544 від 05.08.2009 р.*