

2.3 Звіт про прибутки і збитки компанії країн Євросоюзу за нормами Директиви 2013/34/ЄС. Примітки до фінансової звітності.....	133
2.3.1 Побудова звіту про прибутки і збитки за нормами Директиви 2013/34/ЄС та трансформації вітчизняної форми до євростандартів. Примітки до фінансової звітності (О. Малишкін).....	133
2.3.2 Структура і зміст звіту про прибутки і збитки компанії Польщі і Німеччини (О. Малишкін).....	148
РОЗДІЛ 3. Нефінансова звітність суспільно значимих суб'єктів господарювання в умовах глобалізації.....	158
3.1 Компанії суспільного інтересу: обліковий вимір і оприлюднення звітності (О. Малишкін).....	158
3.2 Зміст, роль та види нефінансової звітності в системі інтегрованої інформації (К. Безверхий, О. Малишкін, С. Шуляренко).....	165
3.3 Поглиблення інформації про діяльність компаній на базі інтегрованої звітності (О. Малишкін, К. Безверхий).....	179
3.4 Місце і роль звіту про управління в системі звітної інформації компанії (С. Шуляренко).....	193
3.5 Звіт про платежі на користь Уряду – нові вимоги до прозорості (С. Шуляренко).....	199
РОЗДІЛ 4. Аналіз міжнародної, європейської та української практики консолідації фінансової звітності.....	208
4.1 Економічна сутність та концептуальні основи консолідації фінансової звітності (К. Безверхий).....	208
4.2 Міжнародні підходи до консолідації фінансової звітності. Вимоги законодавства ЄС та МСФЗ з питань консолідованої фінансової звітності (К. Безверхий).....	221
4.3 Організація підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності (К. Безверхий).....	226
4.4 Консолідований звіт про управління – новий звіт для української практики (К. Безверхий).....	264
РОЗДІЛ 5. Розвиток систем обліку і звітності суб'єктів малого та мікропідприємництва в Україні та ЄС.....	272
5.1 Мейнстрим бухгалтерського обліку та фінансової звітності малих та середніх підприємств в сучасних умовах (С. Семенова).....	272
5.2 Аналіз практики обліку і звітності суб'єктів малого та мікропідприємництва в країнах ЄС (С. Семенова).....	284

3.2 Зміст, роль та види нефінансової звітності в системі інтегрованої інформації (К. Безверхий, О. Малишкін, С. Шуляренко)

На сучасному етапі розвитку економічних відносин, пов'язаних з інтеграційними процесами локальних підприємств зі світовим співтовариством, особливої актуальності набуває процес формування обліково-аналітичної інформації, придатної для прийняття ефективних та якісних управлінських рішень, як на короткостроковий період, так і на довгострокову перспективу. Відбувається зміна поглядів на склад і структуру фінансової звітності, яка донедавна розглядалася як головне джерело інформації для зовнішніх користувачів з метою прийняття ними відповідних рішень. Вимогою часу стає складання і оприлюднення інтегрованої звітності, яка включає в себе компоненти фінансової та нефінансової інформації про діяльність компанії.

Термін «нефінансова звітність» з'явився в контексті розвитку ідеї так званої інтегрованої звітності за часів останньої глобальної фінансової кризи 2007-2008 років. Недоліки застосовуваної фінансової звітності корпорацій, як зазначають її критики, полягають у тому, що вона не розкриває вплив на результати діяльності таких факторів, як ризик, стратегія, нагляд і стійкість бізнесу підприємства.

Складена за МСФЗ фінансова звітність у її класичному розумінні, на думку експертів, не розв'язує поставлених перед нею завдань [1, с. 20]. Передусім цей факт обумовлений неадекватністю підходів до оцінок, застосованих згідно із МСФЗ. Зокрема, базовий підхід дооцінки (за історичною вартістю) призвів до викривлення показників звітності стосовно активів, у т. ч. нематеріальних. Водночас оцінка за альтернативним підходом (за справедливою вартістю) фінансових інструментів негативно впливає на адекватність фінансового результату, що спричиняє поглиблення кризових явищ у національних економіках. Дещо проблематичними є визнання зобов'язань та розкриття інформації про фінансові інструменти за МСФЗ.

Інтегрована звітність висвітлює крім фінансових показників нефінансові аспекти інформації про діяльність компанії. Це дає змогу підвищити якість звітності та надати в ній характеристику впливу на навколишнє середовище (Е), соціального (S) й управлінського (G) факторів (environmental, social and governance, ESG). Нова модель звітності компаній поєднує фактори ESG і фінансові результати. Фактично вона є віддзеркаленням у інформаційному середовищі концепції стійкого розвитку, котра визнається міжнародною спільнотою новою ідеологією сучасності, ідеологією XXI століття [2, с. 26].

Визначення економічної сутності поняття «нефінансова звітність» підприємства є важливим, адже, на практиці виникає плутанина стосовно того, чи це окрема звітність підприємства, чи ідентична вона інтегрованій звітності, чи це складова інтегрованої звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Перші публікації результатів дослідження щодо визначення сутності нефінансової звітності в Україні з'явилися 2009-2010 роках. Першими вітчизняними авторами були Шаповал В. (2009 р.), Во-

робей В., Журовська І., Колот А. (2010 р.), які визначили нефінансову звітність як інструмент задоволення інформаційних потреб зацікавлених сторін щодо економічних, соціальних та екологічних показників та інструмент соціально відповідального бізнесу.

Виклад основного матеріалу. Аналіз точок на зору на нефінансову звітність дозволяє виділити наступні групи визначень терміну:

- а) як інструмент задоволення інформаційних потреб зацікавлених сторін щодо економічних, соціальних та екологічних показників (Воробей В. [1], Давидюк Т.В. [2], Журовська І. [1], Горохова Т.В. [3], Дерій В.А., Дерій М.В. [4], Корягін М.В., Куцик П.О. [5], Самсонова К.В. [6], Синьков Л.С., Степук О.І. [7], Шигун М.М. [2] та інші);
- б) як сукупність якісних і кількісних показників (Блакита А.В., Поляк Р.С. [8], Проданчук М.А. [9]);
- в) як інструмент відповідального бізнесу (Гриценко О. [10], Король С. [12]);
- г) як додаткове пояснення сум, відображених у річних фінансових звітах (Небильцова О.В. [14]).

За період 2009-2016 років зазначений термін аналізований у 20 працях вітчизняних економістів. Узагальнення підходів щодо визначення поняття «нефінансова звітність» в працях українських науковців наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Узагальнення підходів до визначення поняття «нефінансова звітність» у працях українських науковців

№ з/п	Підходи до визначення поняття «нефінансова звітність»	Автори	Кількість джерел	Частка джерел, %
1	Інструмент задоволення інформаційних потреб зацікавлених сторін щодо економічних, соціальних та екологічних показників	Т.В. Боцян, Т.В. Бочуля, В.О. Буряк, І.П. Васильчук, В. Воробей, Т.В. Давидюк, І. Журовська, Т.В. Горохова, В.А. Дерій, М.В. Дерій, І.О. Дземішкевич, Т. Довга, А.М. Колот, О.О. Кононова, М.В. Корягін, П.О. Куцик, Т.В. Лесіна, Р.Т. Мацьків, Г.О. Москалюк, М.М. Озерянська, Н.С. Орлова, Л.М. Пилипенко, К.В. Самсонова, М. Саприкіна, О.Б. Сивак, Л.С. Синьков, О.І. Степук та М.М. Шигун	26	81,25

2	Інструмент відповідального бізнесу	О.І. Гриценко, С.Я. Король, Л.В. Слюсарева	3	9,38
3	Звітність, що складається не тільки з якісних, але й з кількісних показників	А.В. Блакита, Р.С. Подяк, М.А. Проданчук	2	6,25
4	Додаткове пояснення сум, відображених у річних фінансових звітах	О.В. Небильцова	1	3,12
	Σ		32	100

Джерело: складено автором (К. Безверхий).

Отже, вченими-економістами виділяється чотири підходи до визначення сутності поняття «нефінансова звітність».

Варто звернути увагу на точку зору тих авторів, які знаходяться в меншості. За визначенням О.І. Гриценко, С.Я. Король, Л.В. Слюсарєвої, І.М. Федчин (9,38 % дослідників) нефінансова звітність – це інструмент відповідального бізнесу. Доцільним є твердження С.Я. Король, що в результаті більшої уваги з боку державних органів і керівництва як великих, так і малих компаній до вирішення даних проблем, а також визнання ними необхідності складання нефінансової звітності та її позитивного ефекту, компанії зможуть вийти на якісно новий рівень подання інформації [11, с. 28].

Малочисельною є група – 6,25 % авторів (Блакита А.В., Подяк Р.С., Проданчук М.А.) розглядають нефінансову звітність як звітність, що складається не тільки з якісних, але й з кількісних показників. Проданчук М.А. наголошує, що у більшості українських компаніях нефінансові звіти мають ряд недоліків, які полягають в наданні загальної інформації без зазначення кількісних та вартісних нефінансових показників та інформації про стратегічні плани [9, с. 209]. Це є слушним зауваженням, адже тоді важко оцінити показники такої звітності, розрахувати економічний ефект або ж порівняти показники різних суб'єктів господарювання між собою.

Автор Небильцова О.В. (3,12 % авторів), розглядає нефінансову звітність як додаткове пояснення сум, відображених у річних фінансових звітах. Варто погодитись з думкою Л.М. Пилипенко, який наголошує, що при такому підході нефінансова звітність, хоча і розширює формат корпоративної, проте перебирає на себе «хвороби» фінансової звітності [15, с. 256]. Такої ж думки дотримується вітчизняний дослідник С.Я. Король, яка зазначає, що надання інформації про соціальну відповідальність підприємства у формі тематичного розділу річної фінансової звітності підприємства не дозволить забезпечити підзвітність і прозорість його діяльності, як того вимагають заінтересовані сторони [11, с. 253].

Вимоги Директив ЄС. Останнім часом поряд із фінансовою звітністю в Директивах ЄС приділяється певна увага нефінансовій звітності. Щоправда, в «обліковій» Директиві 2013/34/ЄС в її первісному варіанті термін «нефінансова звітність» не наводився. Крім щорічної фінансової звітності у її класичному варіанті, консолідованої звітності в Директиві 34 вперше прописані вимоги щодо *інших пов'язаних з ними зві-*

тив певних типів компаній – звіт про управління, консолідований звіт про управління, звіт про платежі на користь Уряду. Певною мірою ці звіти належать до категорії фінансової звітності.

Проте, роком пізніше була прийнята Директива 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами (в англ. варіанті «Directive 2014/95/EU on disclosure of non-financial and diversity information»). Директива набула чинності 6 грудня 2014 року, була офіційно опублікована в Офіційному віснику Європейського Союзу 15-го листопада 2015 року. За своєю суттю Директива 2014/95/ЄС вносить правки до Директиви 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній.

У своїх резолюціях від 6 лютого 2013 року, відповідно, «Корпоративна соціальна відповідальність: підзвітна, прозора і відповідальна підприємницька поведінка та стає зростання» і «Корпоративна соціальна відповідальність: просування інтересів суспільства і шлях до сталого та інклюзивного відновлення», Європейський парламент визнав важливість розголошення підприємствами інформації про їх стан, зокрема соціальні та екологічні аспекти, з метою виявлення ризиків, які загрожують стійкості підприємства, і підвищення довіри інвесторів і споживачів.

Дійсно, розкриття нефінансової інформації має життєво важливе значення для управління змінами на шляху до побудови стійкої глобальної економіки шляхом поєднання довгострокової прибутковості із соціальною справедливістю та захистом навколишнього середовища. У цьому контексті, розкриття нефінансової інформації допомагає проводити оцінку, моніторинг та управління діяльністю підприємств та визначати їх вплив на суспільство.

Відповідно до статті 4 Директиви 2014/95/ЄС, держави-члени повинні привести в дію закони, нормативні акти та адміністративні положення, необхідні для виконання цієї Директиви терміном до 6 грудня 2016 року. Держави-члени повинні забезпечити застосування цих положень до всіх підприємств в фінансовий рік, що починається з 1 січня 2017 року або протягом календарного року 2017 року. Україна, як асоційований член ЄС також може долучитися до цього процесу.

Нові вимоги щодо розкриття інформації стосуються великих «підприємств, які представляють інтерес для суспільства», а це компанії з більш ніж 500 співробітниками за середньорічним показником. Інших критеріїв не висувається. Той же час, поняття «підприємства, що представляють інтерес для суспільства» визначено в статті 2 Директиви 2014/95/ЄС і включає в себе лістингові компанії на ринках ЄС, а також кредитні організації, страхові компанії та інші підприємства визначені Державами-членами на підставі їх діяльності, розміру або кількості співробітників.

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.

Директива 95 вимагає, щоби у такий звіт був включений опис політики, результатів і ризиків, пов'язаних з цими питаннями і має бути включений до звіту про управління даного підприємства. Держави-члени повинні мати можливість звільняти підприємства, які підпадають під дію цієї Директиви, від обов'язку складати нефінансовий звіт, за умови, що ці підприємства складатимуть окремий звіт, що відповідає тому ж фінансовому року і охоплюватиме такий же зміст.

Якщо поставити питання: чи відповідає структура змісту такого звіту вище зазначеним вимогам в аспекті факторів ESG (environmental, social and governance), то відповідь здебільше, на наш погляд, має бути позитивною. Особливо в аспекті боротьби з корупцією і хабарництвом. Адже, нефінансовий звіт повинен включати інформацію про:

- впровадження процесу дью-ділідженс (англ. Due diligence – належна добросовісність), що реалізується на підприємстві;
- інформацію про обсяги обсязі і ланцюги поставок товарів, послуг і договорів субпідряду.

Важливо підкреслити блок останньої інформації, потрібний для виявлення і запобігання або пом'якшення існуючих і потенційних несприятливих наслідків від шахрайства, у т.ч. ухилення від оподаткування. Означені аспекти є вкрай важливими для українського бізнесу. Тому поява такої інформації у звіті української компанії свідчатиме про відкритість компанії перед суспільством. Такою інформацією може скористатися податкова служба для перевірки дотримання платником податків діючого законодавства і співставлення результатів перевірки з задекларованим звітом про обсяги і ланцюги поставок товарів, послуг і договорів субпідряду. Щоправда, таке завдання варто поставити перед фіскальною службою країни, інакше дієвість звітності не буде мати свого ефекту. Такий підхід знаходиться у фарватері вимог п. 20 преамбули Директиви 95, в якому наголошується по-перше, на необхідності створення стандартизованої форми нефінансової звітності для багатонаціональних компаній, по-друге, така форма має подаватиметься у ті податкові органи, до яких вони надають декларації про свої прибутки, і відповідно до яких, сплачуватимуть податки по всьому світу. При цьому, відповідно до п.14 Директиви 95 урядові структури ЄС мають підготувати керівні, проте необов'язкові, принципи, які включатимуть загальні і галузеві ключові показники нефінансового характеру, що характеризують діяльність підприємства [11].

Якщо інформацію щодо охорони навколишнього середовища, зайнятості та соціальних питань, поваги до прав людини, буде включена до звіту про управління компанії, така інформація претендує на окремий розділ як субзвіт. Директива 95 наголошує, що вона повинна розкриватися в обсязі, необхідному для розуміння розвитку даного підприємства, його функціонування, стану, а також вплив його діяльності як мінімум, в таких аспектах:

- (а) короткий опис діючої бізнес-моделі підприємства;
- (б) опис політики, яку здійснює суб'єкт економічної діяльності, щодо вищевказаних аспектів, включаючи впровадження процесу дью-ділідженс (англ. Due diligence – належна добросовісність);
- (с) результати вищевказаних політик, які були при цьому досягнуті;
- (d) істотні ризики пов'язані із зазначеними питаннями, які виникають у зв'язку з діяльністю компанії, і, де можливо і наскільки можливо, залежать від суб'єкта

економічної діяльності, включаючи комерційні відносини з іншими контрагентами, продукцію та послуги, які, з високою ймовірністю можуть викликати значні несприятливі наслідки у вищевказаних областях, а також інформацію про те, які кроки зроблені компанією для управління цими ризиками;

(е) ключові індикатори нефінансового характеру, які відносяться до відповідного бізнесу» [11, ст. 19a].

Більш детально звіт повинен включати такі елементи екологічного характеру: детальна інформація про поточні та прогнозовані наслідки діяльності даного підприємства на навколишнє середовище, а також у разі необхідності на здоров'я і безпеку; використання відновлюваних та/або непоновлюваних джерел енергії; викиди парникових газів, споживання води і забруднення повітря [11].

Щодо соціальних і кадрових аспектів, інформація, представлена у звіті, може стосуватися заходів, вжитих для забезпечення гендерної рівності, реалізації основних конвенцій Міжнародної організації праці, умов праці, соціального діалогу, забезпечення поваги прав працівників на отримання інформації і консультації, поваги прав профспілок, охорони здоров'я та безпеки на робочому місці і діалогу з місцевими громадами і/або дій, що вживаються з метою забезпечення захисту та розвитку цих громад.

Вимога щодо розкриття політики розмаїття стосовно адміністративних, керівних та наглядових органів у таких аспектах, як наприклад, вік, стать або освіта і професійний досвід, повинна застосовуватися тільки до деяких великих підприємств. Інформація про політику розмаїття повинна оприлюднюватися як частина *звіту про корпоративне управління*, як це передбачено статтею 20 Директиви 2013/34/ЄС.

Що стосується питань прав людини, боротьби з корупцією і хабарництвом, нефінансовий звіт може містити інформацію щодо запобігання порушень прав людини і/або про діючі механізми боротьби з корупцією та хабарництвом.

Отже, за характером, нефінансовий звіт можна характеризувати як звіт про практику корпоративного управління. Його показники «не вписуються» у ложе фінансової звітності. Тому не випадково він не потрапляє під обов'язковий аудит. Відповідно до п. 16 преамбули Директиви 95 аудиторі або аудиторські компанії, які уповноважені здійснювати аудит відповідно до національного законодавства, повинні перевіряти тільки наявність нефінансового або окремого звітів. Крім того, країни-члени можуть вимагати проведення додаткової перевірки інформації, що міститься у нефінансовому звіті або в окремому звіті, незалежним експертом, що здійснює послуги з надання висновків щодо такого роду інформації.

Можемо констатувати тенденцію у галузі звітності ЄС: урядові структури ЄС поступово розширюють рамки фінансової звітності шляхом введення в «облікову» Директиву 34 додаткових звітів – про управління і про платежі на користь урядів. Проте, цього виявилось замало і Директивою 95 введено поняття і зміст нефінансової звітності. В результаті в останні 2-3 роки спостерігається значне збільшення обсягів звітності великих компаній, яка трансформується у інтегровану звітність. Проте, в цьому конгломераті фінансова звітність не втрачає свого чільного місця і залишається самостійним специфічним інформаційним сегментом звітності компанії.

Вочевидь, поява Директиви 2014/95/ЄС щодо нефінансової звітності була відповіддю європейських структур щодо існуючих міжнародних (за межами ЄС) вимог.

Тож варто досліджувати ці міжнародні вимоги, які вже використовують українські компанії в практиці звітності.

Вимоги міжнародних стандартів (принципів). При наданні звітної інформації, компанії можуть використовувати національні рамкові підходи (на сьогодні в Україні відсутні), або загальноєвропейські (Директива 2014-95-ЄС, систему екологічного менеджменту та аудиту (EMAS – Eco-Management and Audit Scheme) або міжнародні підходи. До останніх належать:

- Глобальний договір ООН ((UN) Global Compact);
- Керівні принципи підприємницької діяльності в аспекті прав людини (Guiding Principles on Business and Human Rights);
- Керівні принципи ОЕСР для багатонаціональних підприємств (Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Guide lines for Multinational Enterprises);
- Стандарт ISO 26000 – «Керівництво з соціальної відповідальності» (International Organization for Standardization's ISO 26000);
- Тристороння декларація принципів, що стосуються багатонаціональних корпорацій і соціальної політики Міжнародної організації праці (International Labour Organization's Tripartite Declaration of principles concerning multinational enterprises and social policy);
- Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative), або інші визнані міжнародні підходи.

Однією зі складових нефінансової звітності виступає *соціальна звітність*. Компанії, що складають такі звіти намагаються дотримуватись міжнародних стандартизованих підходів. Адже, стандартизовані звіти мають ряд переваг. Головною перевагою вважається можливість порівнянності звітів різних підприємств. За даними Д. Захарова, на сьогодні у світі існує близько 20 стандартів корпоративної соціальної звітності, де найпоширенішими є: GRI (Global Reporting Initiative), AA1000, SA8000 та стандарти Саншайн, Глобальний договір.

Зміст міжнародних стандартів, а також Директиви 2014/95/ЄС, які регламентують порядок складання нефінансових звітів, подано у табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Нормативні документи з порядку складання нефінансової звітності

№	Документ	Зміст документа
1.	Стандарт ISO 14000	Міжнародний стандарт, що містить вимоги до системи екологічного управління (environmental management system), за якими проходить сертифікація. Призначені для гарантії забезпечення ефективної системи менеджменту навколишнього середовища. Елементи менеджменту можуть об'єднуватися з адміністративним управлінням для одночасного досягнення екологічних та економічних цілей

2.	Social Accountability 8000 (SA 8000)	Стандарт для оцінки соціальних аспектів систем менеджменту. Він визначає вимоги щодо соціального захисту, що дозволяють компанії: розробляти, підтримувати і запроваджувати політику і методи управління питаннями, які компанія може контролювати або на які вона може впливати; демонструвати зацікавленим сторонам, що політика, методи і дії знаходяться у відповідності з вимогами даного стандарту
3.	Account Ability 1000 (AA 1000)	Це стандарт звітності, він передбачає інтеграцію соціальних аспектів в організацію бізнесу. Стандарт націлений на сприяння організаційної звітності для сталого розвитку шляхом забезпечення якості нефінансового обліку, аудиту і звітності. Основна ідея стандарту – підвищення соціальної звітності бізнесу суспільству за рахунок максимального залучення груп зацікавлених сторін
4.	Global Reporting Initiative (GRI)	GRI містить набір критеріїв, на основі яких будується звітність по економічній, екологічній та соціальній результативності компаній. Передбачає модельні показники, керівництво і допоміжні інструменти для ведення звітності у сфері сталого розвитку
5.	Директива 2014/95/ЄС	Стаття 1 Директиви 2014/95 / ЄС визначає, що компанії, на які поширюється дія Директиви, повинні включити в управлінський звіт інформацію, як мінімум з таких елементів: – екологічні аспекти, – соціальні аспекти і питання зайнятості, – питання щодо поваги прав людини, – аспекти боротьби з корупцією та хабарництвом

Джерело: складено на основі [1, 17, 20, 21, 22].

Найбільш зручним і повним є Стандарт Global Reporting Initiative (GRI), який є детальним керівництвом під час підготовки нефінансової звітності і містить чіткі критерії, яких компанія повинна дотримуватись під час складання Звіту в галузі стійкого розвитку. Такий звіт відображає економічні, соціальні та екологічні досягнення компаній.

Основною вимогою стандарту GRI є розкриття тієї інформації, яка важлива та враховує інтереси не лише акціонерів, але й всіх заінтересованих сторін. Особливістю звітів, що складені за нормами GRI є те, що залежно від кількості дотриманих критеріїв, він отримує рейтингову оцінку А, В, С, а якщо підтверджені аудитором – А+ В+ С+ [12].

Стандарт AA1000 призначений для представлення результатів діяльності в економічному, екологічному та соціальному середовищі, заснований на діалозі з заінтересованими сторонами. Стандарт SA8000 більшою мірою орієнтований на дотримання законодавства з праці та прав людини. Стандарт ISO 14000 – орієнтований більшою мірою на екологічний компонент [24]. Саншайн стандарти наводять рекомендації стосовно того, яка інформація має бути представлена в річному звіті. Ця інформація призначена для клієнтів (якість продукції), працівників (охорона праці,

гарантія зайнятості) та місцевого суспільства (вплив на зовнішнє середовище, обсяг сплачених податків, благодійна діяльність та інвестиції).

Аналіз нефінансових публікацій різних компаній дозволив виділити наступні види нефінансових звітів, які відрізняються назвою та наповненістю (рис. 3.1):

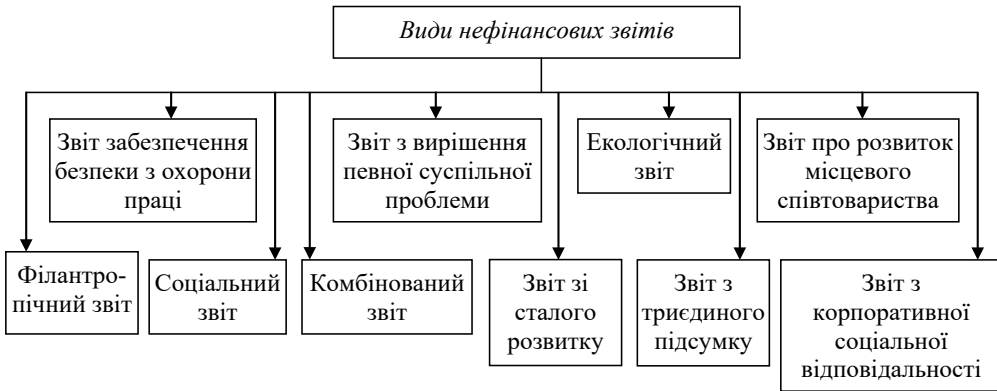


Рис. 3.1 – Види нефінансових звітів

Джерело: складено автором (С. Шуляренко) на основі [1, 2, 3, 4, 6, 9, 24].

- *з охорони праці та забезпечення безпеки*, який містить показники щодо дотримання законодавчих вимог у сфері охорони праці та забезпечення безпеки. Він публікується у вигляді бюлетенів і брошур, спеціально призначених для персоналу компанії;
- *про розвиток місцевого співтовариства*. Окремо звіти про розвиток місцевого співтовариства зустрічаються вкрай рідко. Інформація надається у вигляді опису реалізованих програм і заходів;
- *по вирішенню певної суспільної проблеми*, що включає інформацію про боротьбу компанії з якою-небудь соціально значущою проблемою, наприклад глобальним потеплінням, серцево-судинними захворюваннями і т.п.;
- *філантропічний*, в якому описується благодійна діяльність компанії. Інформація про проведені або про майбутні заходи, по мірі надходження публікуються в різних джерелах, включаючи сайт компанії, а потім виходить у вигляді єдиного звіту, що включає соціально орієнтовані показники;
- *екологічний*, що зачіпає діяльність компанії в області природоохоронних заходів. У даних звітах описуються не тільки наслідки діяльності компанії для навколишнього середовища, але також прагнення компанії до мінімізації негативного впливу;
- *соціальний*, що охоплює показники з охорони праці, забезпечення безпеки, медичного страхування, пенсійних відрахувань, розвитку людського капіталу та професійної компетенції, підвищенню добробуту персоналу і т.д.;
- *комбінований*, що представляє собою спрощений фінансовий звіт з описом різних витрат на соціальні чи екологічні заходи з їх коротким описом. У ньо-

му основний упор робиться на фінансову складову. Найчастіше такий звіт складається як проміжний, або поточний;

- *по триєдиному підсумку*, що публікує відомості про економічні результати, вклади в соціальний розвиток, характер і динаміку екологічних впливів. Слід зауважити, що в такому звіті важливо забезпечення балансу і взаємозв'язку між економічними, соціальними та екологічними показниками;
- *про сталий розвиток*, що відображає показники заходів щодо захисту навколишнього середовища, справедливості розподілу ресурсів, у тому числі і для благополуччя майбутніх поколінь з погляду забезпечення поновлюваними ресурсами. Такий вид звітності широко поширений у країнах ЄС;
- *з корпоративної соціальної відповідальності*, що представляє собою комплексний звіт про діяльність компанії в галузі корпоративної соціальної відповідальності (КСВ), а також містить короткий аналіз цієї діяльності, включаючи опис стратегічних орієнтирів в управлінні з урахуванням КСВ компанії.

Нефінансова звітність конкретної компанії також може бути підготовлена та подана у різних форматах, а саме:

- Звіту про прогрес реалізації принципів Глобального договору (COP – Communication on Progress) – це одна з найпоширеніших та найлегших до впровадження форм нефінансової звітності. Він є обов'язковим для компаній-підписантів Глобального договору ООН, тобто компаній та організацій, які зобов'язалися дотримуватись принципів Глобального договору у своїй діяльності;
- Звіту зі сталого розвитку, підготовленого за вимогами системи GRI (Глобальної ініціативи зі звітності) – система звітності GRI виступає для організацій основою розкриття інформації про свої результати щодо забезпечення сталого розвитку. Ця система застосовується організаціями будь-якого розміру, типу і місцезнаходження. Вона постійно удосконалюється і розширюється в міру накопичення досвіду у звітуванні та зміни як потреб організацій, які звітують, так і аудиторії звітів;
- окремого соціального звіту за показниками, які самостійно визначаються компанією.

За змістом соціальний звіт має складатися з кількісних та вартісних показників, які характеризують виконання програм соціальної допомоги і гарантій перш за все, для працівників компанії, а також благодійності, спонсорства для міста, регіону. В підсумку звіт призначений надати користувачам інформацію, яка є правдивою і по факту характеризуватиме соціальну активність компанії.

Таким чином, нефінансову звітність у світовому вимірі слід розглядати як складову інтегрованої звітності підприємства, яка використовується бізнесом як свідчення відповідальності перед суспільством. Така звітність забезпечує інформаційні потреби широкого кола користувачів щодо стратегії, розвитку та капіталу (людський, природний, соціальний, інтелектуальний, промисловий, фінансовий) компанії, які додатково розкривають та пояснюють діяльність господарюючого суб'єкта. Більш детально складові інтегрованої звітності розглядаються в наступному підрозділі монографії.

Аспекти аудиту нефінансової звітності (О. Малишкін). Останнім часом все більшої актуальності набуває розуміння того, яким чином перевірити показники нефінансової звітності компанії з наданням певного висновку (звіту) зацікавленим особам.

Наріжним питанням постає визначення предмету завдань аудитора. Адже показники нефінансової звітності можуть міститися як в комплекті фінансової звітності компанії, так і окремо. Також важливо з'ясувати: чи аудит проводиться у рамках аудиту фінансової звітності з наданням впевненості, чи потрібно застосовувати інші підходи?

При звертанні до тексту Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (як складова документу «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» (видання 2015 року) знаходимо примірний перелік предметів завдання аудитора за категоріями, які включають як фінансову, так і не фінансову інформацію. У додатку 4 до концептуальної основи наведено розподіл можливих предметів завдання за категоріями з деякими прикладами. Нижче наведено уривок з цього додатку (табл. 3.6.).

Таблиця 3.6 – Предмет завдань аудитора за видами звітності

Інформація	Історична інформація	Інформація, орієнтована на майбутнє	
Фінансова	Результат	Фінансова звітність, складена відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового завдання	Прогнозні грошові потоки
	Стан		Прогнозний фінансовий стан
Нефінансова	Продуктивність використання ресурсів Співвідношення цінність/гроші	1. Звіт з парникових газів 2. Звіт про сталість розвитку 3. Ключові показники продуктивності 4. Звіт з ефективного використання ресурсів 5. Звіт зі співвідношення цінність/гроші 6. Звіт про корпоративну соціальну відповідальність	1. Очікуване зменшення викидів внаслідок нової технології, або зменшення парникових газів шляхом посадки дерев 2. Твердження, що запропоновані дії покращать співвідношення цінності та вартості

Джерело: додаток 4 до частини 3МСА 2015 року видання [25].

У виданні зазначається, 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 звітність та корпоративна звітність щодо соціальної відповідальності будуть містити як історичну інформацію, так й інформацію, орієнтовану в майбутнє, а також як фінансову, так й не фінансову інформацію. Окрім того, в деяких випадках прикладом є інформація з предмету завдання; в інших випадках прикладом буде предмет завдання або лише посилення на тип питання, в якому може допомогти інформація, в залежності від того, що буде більш значимим за конкретних обставин.

Таким чином, міжнародні стандарти припускають аудит як історичної, так і інформації, орієнтованої на майбутнє. Не менш цінним є зазначення в аудиторському нормативі видів звітів про не фінансову інформацію (колонка 3). У сукупності вони

складають, по суті, структуру інтегрованого звіту. Саме тому аудит не фінансової інформації, на наш погляд, слід розглядати як окреме завдання з надання впевненості, яке відрізняється від аудиту фінансової звітності. Такого роду завдання можна розглядати як завдання з надання впевненості із застосуванням Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості – МСЗНВ 3000-3699.

Разом з тим, згідно п. 16 преамбули Директиви 2014/95/ЄС аудиторі або аудиторські компанії, які уповноважені здійснювати аудит відповідно до національного законодавства, повинні перевіряти *тільки наявність нефінансового або окремого звітів*. Крім того, країни-члени можуть вимагати проведення додаткової перевірки інформації, що міститься у нефінансовому звіті або в окремому звіті, *незалежним експертом*, що здійснює послуги з надання висновків щодо такого роду інформації [2].

Отже, вимоги різних нормативних актів ЄС до одного питання відрізняються. У таких ситуаціях перевага має надаватися тому акту, який є профільним або документом конкретного права. В даному випадку перевага має бути надана Директиві 2014/95/ЄС над стандартами аудиту. Це означає відсутність вимоги урядових структур ЄС щодо детального аудиту показників нефінансових або окремих звітів.

Аудитору, який бере зобов'язання перевірити нефінансову інформацію потрібно визначити тип завдання. Концептуальна основа завдань з надання впевненості припускає наявність різних типів завдань – з наданням впевненості, без надання впевненості.

Вітчизняні дослідники цього питання (С. Король, М. Буковинська, Р. Пономаренко) схиляються до думки, що аудит нефінансової звітності слід вважати як завдання з надання впевненості [12, 13]. При цьому посилаються на досвід аудиту закордонних компаній з боку відомих транснаціональних аудиторських компаній. За інформацією С. Король, при цьому надається, як правило, звіт з обмеженою впевненістю.

На наш погляд, аудиту нефінансової звітності більше відповідає другий тип завдання – без надання впевненості. Стандарти надають аудитору можливість визначити на етапі прийняття завдання – який тип завдання він приймає. Не вважаються завданнями з надання впевненості з точки зору цієї Концептуальної основи ті завдання, які відповідають критеріям, наведеним у статтях 19, 20 Концептуальної основи. Суттєвим для прийняття рішення, на наш погляд, є факт отримання від конкретних користувачів письмового підтвердження розуміння, що завдання не планується як завдання з надання впевненості (п. iii статті 19). Хоча статтею 19 передбачено і інші умови, доцільно спиратися на зазначену умову як вирішальну. Крім того, важливо враховувати обмеження аудитора (практикуючого фахівця) у предметі завдання: не фінансова інформація - інформація, орієнтована на майбутнє.

У такому разі практикуючий фахівець, який надає звіт із завдання, яке не є завданням з надання впевненості. Відповідно до Концептуальної основи фахівець повинен чітко визначити, що його звіт не є звітом із завдання з надання впевненості. Методичною базою перевірки за таких умов виступатимуть Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП 4000-4699). Такий підхід є доцільним коли нефінансова звітність перевіряється окремо від фінансової звітності і укладена окрема угода між аудитором і замовником. Якщо ж ці звіти перевірятимуться в комплекті з фінансовими звітами і це прописано в угоді на аудит, стандарти зобов'язують кваліфікувати таку перевірку як завданнями з надання впевненості. У такому разі доцільно засовувати і МСА 100-999, і МСЗНВ 3000-3699.

Предмет завдання у різних завдань з надання впевненості може значно відрізнятися. Деякі з предметів завдань можуть вимагати застосування спеціалізованих навичок та знань, якими зазвичай не володіє практикуючий фахівець. Саме тому практикуючий фахівець повинен бути впевненим, що особи, які виконують завдання, разом мають необхідні компетентність та вміння (п. 23 Концептуальної основи).

Висновки і перспективи подальших досліджень. На сьогодні в галузі звітності ЄС склалася така ситуація, що урядові структури ЄС поступово розширюють рамки фінансової звітності шляхом введення в «облікову» Директиву 34 додаткових окремих звітів – про управління і про платежі на користь урядів. Проте, цього виявилось замало – Директивою 95 введено поняття і прописано у загальних рисах зміст нефінансової звітності. В результаті в останні 2-3 роки спостерігається значне збільшення обсягів звітності великих компаній, яка трансформується у інтегровану звітність. В перспективі важливо, на наш погляд, скоротити обсяг регламентованої звітності компанії. Інакше може скластися ситуація, коли ефект від офіційно введених нових показників буде мати від'ємне значення. Потребує тлумачення методика аудиту нефінансової звітності. Не менш важливим є продовження теоретичних досліджень щодо співвідношення понять і змісту категорій «нефінансова звітність» і «інтегрована звітність».

Щодо аудиту нефінансової звітності, важливо також на рівні Аудиторської палати України визначити тип завдання аудитора у разі прийняття завдання з перевірки нефінансової звітності за різних умов здійснення – у комплекті з фінансовою звітністю і окремо. Потребують тлумачення методичні прийоми аудиту нефінансової звітності.

Список літературних джерел:

1. *Воробей В.* Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. – К.: ТОВ «Інжиніринг», 2010. – 84 с.
2. *Шигун М.М.* Корпоративна соціальна звітність як перспектива інформування про людський капітал вітчизняних компаній / М.М. Шигун, Т.В. Давидюк // Вісник Запорізького національного університету. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1 (9). – С. 173-178.
3. *Горохова Т.В.* Впровадження нефінансової та інтегрованої звітності у системі стратегії корпоративної соціальної відповідальності / Т.В. Горохова // Вісник Донецького національного університету. Серія В: Економіка і право. – Вип. 2. – 2013. – С. 71-75.
4. *Дерій В.А.* Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі / В.А. Дерій, М.В. Дерій // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – Вип. 2 (88). – С. 95-103.
5. *Корягін М.В.* Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : [Моногр.] / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – К.: Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
6. *Самсонова К.В.* Нефінансова звітність, її сутність та значення в умовах соціально-орієнтованої економіки / К.В. Самсонова, В.О. Буряк [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://intkonf.org/samsonova-kv-buryak-vo-nefinansova-zvitnist-yiyi-sutnist-ta-znachennya-v-umovah-sotsialno-orientovanoyi-ekonomiki>.
7. *Синьков Л.С.* Роль нефинансовой отчетности в оценке устойчивости развития горных предприятий / Л.С. Синьков, Е.И. Степук // Интернет-журнал «Науковедение». – 2015. – Т. 7. – № 3 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://naukovedenie.ru/PDF/14EVN315.pdf>.

8. *Блакита А.В.* Нефінансова звітність як інструмент оцінювання соціальної відповідальності бізнесу / А.В. Блакита, Р.С. Поляк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – Вип. 15. – Ч. 4. – С. 126-129.
9. *Проданчук М.А.* Нефінансова звітність – ефективний інструмент в реалізації управлінських рішень / М.А. Проданчук // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(2). – С. 202-214.
10. *Гриценко О.І.* Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання / О.І. Гриценко // Молодий вчений. – 2014. – № 2(05). – С. 31-34.
11. *Король С.Я.* Соціальна відповідальність бізнесу: теорія і методологія обліку: [Моногр.] / С.Я. Король. – К.: КНТЕУ, 2016. – 416 с.
12. *Король С.Я.* Аудит нефінансової звітності: проблеми та напрями вдосконалення / С.Я. Король // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Том. № 44 (2017) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.vpn.chdtu.edu.ua/article/view/110663.
13. *Буковинська М.П.* Соціальний аудит в оцінці корпоративної соціальної відповідальності / М.П. Буковинська, Р.А. Пономаренко. // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – 2015. – № 4. – Т. 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npnukht_2015_21_4_5.
14. *Небильцова О.В.* Стратегічні підходи до підготовки фінансової та нефінансової звітності в Європейському Союзі / О.В. Небильцова // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. пр. – 2015. – Вип. 1. – С. 258-269.
15. *Пилипенко Л.М.* Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: [Моногр.] / Л.М. Пилипенко. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.
16. *Захаров Д.* Сутність соціальної звітності / Д. Захаров // Матеріали Міжнародної наукової конференції. – Житомир, 2017. – С. 215-217.
17. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eur-lex.europa.eu/>.
18. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-01000101.doc>.
19. United Nations Global Compact [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.unglobalcompact.org>.
20. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/about>.
21. ISO 26000 – Social responsibility [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>.
22. Global Reporting Initiative [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>.
23. *Агавердієва Х.Ф.* Впровадження нефінансової звітності за результатами діяльності недержавних пенсійних фондів, 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua>.

24. *Мацьків Р.Т.* Нефінансовий звіт – складова управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу / Р.Т. Мацьків // *Ефективна економіка*. – 2015. – № 3. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3926>.

25. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2015 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ari.com.ua.

3.3 Поглиблення інформації про діяльність компаній на базі інтегрованої звітності (О. Малишкін, К. Безверхий)

Як зазначалося у попередньому підрозділі, нова модель звітності компаній поєднує фактори ESG і фінансові результати. Фактично вона є віддзеркаленням у інформаційному середовищі концепції стійкого розвитку, котра визнається міжнародною спільнотою новою ідеологією сучасності, ідеологією XXI століття.

Інтегровану звітність експерти різних країн часто називають інформацією зі стійкого розвитку. Ідея стійкого розвитку компаній почала набирати обертів на початку нового тисячоліття. Концепція стійкового 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. Експерти зазначають, що генератором нових тенденцій у звітності є Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Committee – IIRC) [1, 2].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженнями питань організації та методики окремих аспектів інтегрованої звітності компаній присвячено праці вітчизняних авторів, зокрема, В. Воробей [1], І. Гриценко [2], Т. Давидюк [3], Р. Костирко [4; 5], Н. Лоханової [6], М. Проданчук [7], В. Сорокіної [8], О. Малишкіним [11], Л. Ловінської [13], К. Безвершого [15; 16], І. Деруна [17].

Так, Н. Лоханова розглядає інтегровану звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи [6]. В. Сорокіна досліджує інтегровану звітність як нову модель звітності для бізнесу, аналізує структуру та принципи її складання [8]. Перспективи застосування інтегрованої звітності розглядаються Р. Костирко [4; 5]. Питанням формування соціальної звітності як інструменту управління людським капіталом присвячено дослідження Т. Давидюк [3]. М. Проданчуком було розроблено диференційовану форму інтегрованої звітності для українського ринку [7].

Виклад основного матеріалу. Вимоги Директив ЄС. Станом на кінець 2016 року в нормативних документах ЄС відсутні вимоги щодо складання і подання інтегрованих звітів (ІЗ). На сьогодні можна говорити лише про елементи таких звітів. Відповідно до Директиви 34 суб'єкти громадського інтересу (СГІ) 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). Такі звіти можна розглядати як спосіб наближення до формату ІЗ в окремих сегментах звітності. Також посилюється вимога до нефінансових звітів. Нагадаємо,