

Рецензенти:

В. О. Шевчук. доктор економічних наук, професор кафедри аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту;

Н. М. Ткаченко. доктор економічних наук, професор кафедри обліку аудиту Національного університету харчових технологій;

О. А. Мошковська. доктор економічних наук, професор кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету

Рекомендовано до друку Вченою радою Чернігівського національного технологічного університету (протокол № 5 від 31.05.2018р.).

Формування фінансово-економічної системи управління в сучасних
Ф79 ринкових умовах : монографія / за наук. ред. д.е.н., проф. В. Г. Маргасової
к.е.н. О. О. Андросенко. - Чернігів : ЧИТУ. 2019. -228 с.

ISBN 978-617-7571-42-0

Монографія містить дослідження проблем формування фінансово-економічної системи управління в сучасних ринкових умовах. Відображено тенденції та перспективи розвитку фінансово-економічної системи національної економіки: розглянуто аспекти фінансово-економічної стратегії розвитку регіонів України; розкрито особливості проблемних ситуацій фінансово-економічного інструментарію 'правління підприємством; висвітлено сучасний стан, пролеми та перспективи розвитку обліку. аналізу і аудиту .

Монографія є результатом наукових досліджень у 2012-2017 рр- за темою: «Формування фінансово-економічної системи управління в сучасних ринкових умовах» (держ. реєстр, номер 0112U003284) та орієнтована на фахівців економічних спеціальностей, викладачів, *аспірантів* і студентів вищи/навчальних закладів

Видано в авторській редакції

УДК 338.242-043.83:[657.6+65.011.47](477)

З М І С Т

ПЕРЕДМОВА.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ.....	6
Клименко Т. В. Лаптій Т. М.	Фінансова безпека суб'єкта господарювання: економічна сутність та методичний підхід до оцінювання її рівня..... 6
Кондіус І. С.	Методичні підходи до вибору фінансово-економічної стратегії збалансованого розвитку регіону..... 28
Ладонько Л. С. Мітал О. Г.	Інноваційна спроможність регіонів у контексті розкриття внутрішнього потенціалу розвитку..... 38
Нехай В. А.	Вплив облікової ставки на зростання економіки..... 43
Пластун О. Л.	Дослідження ефекту дня тижня на ринку криптовалют..... 53
Ющенко Н. Л. Гнедіна К. В.	Особливості проблемних ситуацій суб'єктів господарювання в умовах реалізації глобальних цілей сталого розвитку та зростання вимог до обґрунтованості економічних рішень..... 61
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ.....	70
Акименко О. Ю. Жолобецька М. Б. Парминська В. С.	Трактування та розмежування понять «зобов'язання», «заборгованість» та «розрахунки». Теоретичний аспект та практичний взаємозв'язок..... 70
Андросенко О. О.	Особливості обліку витрат промислових підприємств з використанням сучасних інформаційних технологій..... 81
Безверхий К. В.	Аналіз реалізації принципу суттєвості в інтегрованій звітності підприємств..... 96
Волот О. І.	Методологічні аспекти проведення аудиту в середовищі застосування інформаційних систем і технологій..... 115
Гнатченко Д. Д.	Державні пріоритети внутрішнього аудиту підприємств України..... 124

К. В. Безверхий, канд. екон. наук,
докторант кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Аналіз реалізації принципу суттєвості в інтегрованій звітності підприємств

Постановка проблеми та її зв'язок із практичними завданнями.

Принцип суттєвості є основоположним принципом, на якому базується система інтегрованої звітності підприємства, адже, як показала міжнародна практика, інформативні звіти повинні містити суттєву інформацію, яка визначається зацікавленими сторонами, а також самим підприємством для прийняття ними ефективних управлінських рішень. Вищенаведений принцип недостатньо висвітлений для цілей підготовки, складання, подання та оприлюднення інтегрованої звітності українських корпоративних підприємств. Тому актуальним питанням є реалізація принципу суттєвості в інтегрованій звітності українських корпоративних підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання визначення сутності принципу суттєвості в інтегрованій звітності розглядалися у працях таких дослідників як В.Г. Гетьман, Ю.В. Домашенко, Н.Ю. Єршова, В.М. Костюченко, О.В. Кравченко, Р.В. Кузіна, Н.В. Малиновська, Н.Г. Сапожникова, Ф.Ю. Сафонова, А.В. Селезньова та Л.В. Чхутіашвілі та ін. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних авторів, зауважимо, що питання реалізації принципу суттєвості в інтегрованій звітності корпоративних підприємств не знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях.

Метою даного дослідження є аналіз реалізації принципу суттєвості в інтегрованій звітності українських корпоративних підприємств. Для досягнення поставленої мети в дослідженні пропонується вирішити такі завдання: а) охарактеризувати принцип суттєвості для цілей складання фінансової звітності; б) навести об'єкти і пороги суттєвості для окремих форм фінансової звітності; в) розглянути процес визначення суттєвості з метою підготовки інтегрованого звіту; г) проаналізувати суттєві аспекти інтегрованої звітності українських підприємств, що розкривають принцип суттєвості; г) надати рекомендації щодо розкриття принципу суттєвості відповідно до міжнародних основ інтегрованої звітності.

Виклад основного матеріалу. Характеристика суттєвості в нормативно-правових документах для цілей складання фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Характеристика суттєвості в нормативно-правових документах для цілей складання фінансової звітності

№ з/п	Найменування нормативно-правового документу	Характеристика
1	Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язаних з ними звітах певних типів компаній, що вносить поправки до Директиви 2006/43 / ЄС Європейського Парламенту та Ради і скасовує Директиви Ради 78/660 / ЕЕС і 83/349 / ЕЕС» від 26 червня 2013 р. [2, § 17]	Згідно з принципом суттєвості, інформація, яка вважається несуттєвою, може бути, наприклад, агрегована у фінансовій звітності. Водночас, незважаючи на те, що окрема стаття може вважатися несуттєвою, несуттєві статті однакового характеру, усі разом, можуть розглядатися як суттєві
2	Концептуальна основа фінансової звітності [3, п. ЯХ11]	Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує. Іншими словами, суттєвість - це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання
3	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [4, п. 30]	Якщо окремий рядок не є суттєвим, його об'єднують у групи з іншими статтями безпосередньо у цих звітах або в примітках. Стаття, яка не є достатньо суттєвою, щоб було виправданим окреме її подання у фінансових звітах, може, однак, бути достатньо суттєвою для того, щоб подати її окремо в примітках.
4	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [5, п. 5]	Суттєвий - пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір або характер статті, так і поєднання статей.
5	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність» [6, п. 15, п. 23]	Суб'єкт господарювання має включати до свого проміжного фінансового звіту пояснення подій та операцій, які є суттєвими для розуміння змін у фінансовому стані та в результатах діяльності суб'єкта господарювання після закінчення періоду останньої річної звітності. Інформація, що розкривається у зв'язку з такими подіями та операціями, має поновлювати

№ з/п	Найменування нормативно-правового документу	Характеристика
		відповідну інформацію, подану в останньому річному фінансовому звіті. Вирішуючи, яким чином визнавати, оцінювати, класифікувати чи розкривати статтю з метою проміжної фінансової звітності, суттєвість слід визначати щодо фінансових даних за проміжний період. Оцінюючи суттєвість, треба визнати, що визначення даних за проміжний період може базуватися на попередніх оцінках більш значною мірою, ніж визначення річних фінансових даних.
6	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7]	Суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства
7	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [8, п. 2.20]	Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації. Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
8	Лист Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р. № 04230-04108 [9]	Суттєвість - характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Поріг суттєвості - абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації. Ознаками суттєвості облікової інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів (далі - керівництво підприємства)

Проведений аналіз свідчить, що відповідно до Директиви 2013/34/ЄС [2] суттєвість є принципом фінансової звітності, хоча згідно з Концептуальною основою фінансової звітності [3], суттєвість розкриває якісну характеристику інформації як доречність, також Міністерство фінансів України у Листі «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р. № 04230-04108 відносить суттєвість до характеристики інформації, а не до принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тобто, суттєвість для цілей складання фінансової звітності не є принципом, а відноситься до якісної характеристики інформації, що наведена у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Об'єкти суттєвості для цілей складання фінансової звітності (табл. 2).

Таблиця 2

Об'єкти суттєвості для цілей складання фінансової звітності

№ з/п	Об'єкт суттєвості	Застосування порогів суттєвості	
1	Діяльність підприємства в цілому	Передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче встановленого порогу суттєвості. Поріг суттєвості для застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності визначається законодавством.	Визначається законодавством
2	Окремі господарські операції та об'єкти обліку	Передбачає альтернативні можливості відображення окремих операцій та об'єктів обліку	Визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
3	Статті фінансової звітності	Передбачає можливість агрегування (згортання) або окремого наведення статей у фінансовій звітності	Визначається законодавством за допомогою затвердження форм фінансової звітності та керівництвом підприємства щодо агрегування (згортання) або окремого наведення статей у фінансовій звітності з врахуванням встановлених законодавством обмежень

Джерело: складено на основі [9; 10, с. 285]

Пороги суттєвості для цілей складання фінансової звітності наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**Рекомендовані Міністерством фінансів України пороги суттєвості щодо
об'єктів обліку та господарських операцій**

№ з/п	Об'єкт обліку	Рекомендований поріг суттєвості		
		Лист № 04230 [9]		Методичні рекомендації № 635 [8]
		підприємства	неприбуткові організації	
1	Активи	5% від вартісної величини всіх активів		До 3% від вартісної величини всіх активів
2	Зобов'язання	5% від вартісної величини всіх зобов'язань		До 3% від вартісної величини всіх зобов'язань
3	Власний капітал	5% від вартісної величини власного капіталу		До 3% від вартісної величини власного капіталу
4	Доходи і витрати	2% чистого прибутку (збитку)	0,5% від суми надходжень на провадження статутної діяльності	До 2%, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток), або до 0,2%, коли базою обрано суму доходів чи суму витрат
5	Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	1% чистого прибутку (збитку) або 10% відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості		До 10% відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості
6	Строк фінансової оренди	75% строку корисного використання об'єкта оренди		-
7	Інформація про сегменти	10%: - від чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - або фінансових результатів сегментів; - чи активів усіх сегментів підприємства		До 10%: - від чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - або фінансових результатів сегментів; - чи активів усіх сегментів підприємства
8	Подібні/неподібні активи	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10%		До 10% справедливої вартості активу (об'єктів обліку)
9	Інші господарські операції та об'єкти обліку	1-10 % з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних факторів, що можуть впливати на визначення порога суттєвості		Як правило, не більше 5 % обраної бази. При цьому враховують потреби користувачів, економічну доцільність, обсяги діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інші якісні фактори, що можуть впливати на визначення порога суттєвості

Джерело: складено на основі [8; 9; 10, с. 286]

З вищенаведеного можна зробити висновок, що суттєвість скоріше показує поріг суттєвості, аніж є якісною характеристикою, що повинна мати фінансова інформація для того, щоб бути доречною, а також є елементом облікової політики для укладачів фінансової звітності та оцінкою порогу суттєвості для всіх зацікавлених користувачів.

Рекомендовані Міністерством фінансів України пороги суттєвості щодо окремих форм фінансової звітності (табл. 4).

Таблиця 4

Рекомендовані Міністерством фінансів України пороги суттєвості для окремих форм фінансової звітності

№ з/п	Форма фінансового звіту	Поріг суттєвості залежно від обраної бази	
1	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	до 5 % від підсумку балансу	до 15 % від підсумку класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
2	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	до 5 % суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	до 25 % фінансового результату від операційної діяльності
3	Звіт про рух грошових коштів	до 5 % суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності	
4	Звіт про власний капітал	до 5 % суми власного капіталу	

Джерело: складено на основі [9; 10, с. 287]

Як видно з табл. 4 поріг суттєвості для Балансу та Звіту про фінансові результати має варіації для визначення порогу суттєвості, а для Звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капіталу варіації відсутні.

У своїй діяльності підприємства стикаються з широким спектром тем, про які вони могли б повідомити в своєму звіті. Значущими є ті теми і показники, які можуть обґрунтовано вважатися важливими для відображення впливу організації на економіку, навколишнє середовище і суспільство або впливають на зацікавлених сторін і тому потенційно заслуговують включення до звіту. Суттєвість є порогом, при перевищенні якого питання або показник стає досить важливим для включення до звіту [11, п. 4.1].

Звіт повинен охоплювати аспекти, які: а) відображають суттєвий вплив підприємства на економіку, навколишнє середовище і суспільство; б) або істотно впливають на оцінки і рішення зацікавлених сторін [11, п. 4.1].

Суттєві аспекти - це аспекти, що відображають суттєвий економічний, екологічний і соціальний вплив організації або надають значний вплив на оцінки та рішення зацікавлених сторін. Визначення того, чи є аспект суттєвим, вимагає проведення якісного аналізу, кількісної оцінки та обговорення [11, п. 7].

Визначення суттєвих аспектів та їх меж наведено на рис. 1.

Інтегрований звіт повинен розкривати інформацію з питань, що робить суттєвий вплив на оцінку здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді [1, п. 3.17].

Теми - Аспекти - Відомості про підходи у сфері менеджменту + Показники

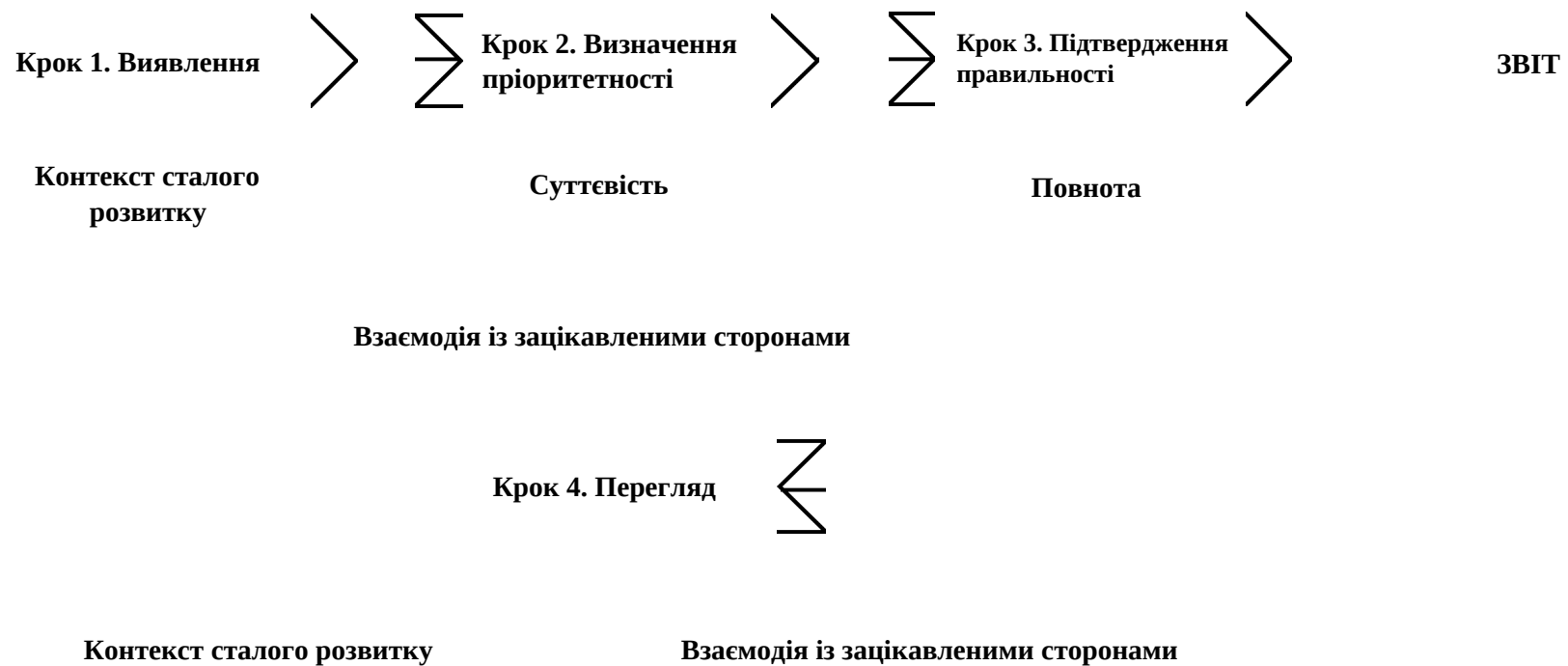


Рис. 1. Визначення суттєвих аспектів та їх меж згідно з Керівництвом звітності в сфері стійкого розвитку G4

Джерело: складено автором на основі [11, с. 99]

Показники суттєвості наведені в Керівництві зі звітності в сфері стійкого розвитку G4 [11, п. 5.1] (табл. 5).

Таблиця 5

Показники, що характеризують суттєвість відповідно до Керівництва зі звітності в сфері стійкого розвитку G4

№ з/п	Показник	Зміст
1	G4-17	Перераховуються всі юридичні особи, звітність яких була включена до консолідованої фінансової звітності або аналогічні документи
		Повідомляється, чи не відсутня у звіті в сфері стійкого розвитку інформація про будь-яку юридичну особу, звітність якого була включена до консолідованої фінансової звітності або аналогічні документи
2	G4-18	Пояснюється методика визначення змісту звіту та меж його аспектів
		Пояснюється, як організація застосовувала принципи підготовки звітності при визначенні змісту звіту
3	G4-19	Складається список всіх суттєвих аспектів, які виявлені в процесі визначення змісту звіту
4	G4-20	Описується по кожному суттєвому аспекту його межа всередині організації, зокрема: а) повідомляється, чи є даний аспект суттєвим всередині організації; б) якщо даний аспект перестав бути суттєвим для всіх юридичних осіб в складі організації (наведених в G4-17), обирається один з двох наступних підходів: - список юридичних осіб або груп юридичних осіб, які вказані в G4-17 і для яких даний аспект перестав бути суттєвим; - список юридичних осіб або груп юридичних осіб, які вказані в G4 -17 і для яких даний аспект є суттєвим; в) повідомляється про будь-які спеціальні обмеження щодо межі аспекту всередині організації
5	G4-21	Описується по кожному суттєвому аспекту його межу за межами організації, зокрема: - повідомити, чи є даний аспект суттєвим за межами організації; - якщо даний аспект є суттєвим за межами організації, необхідно вказати юридичним особам, групам юридичних осіб або об'єктам, для яких даний аспект є суттєвим. Також, зазначається географічний район, в якому даний аспект є суттєвим для зазначених юридичних осіб; - повідомити про будь-які спеціальні обмеження щодо меж за межами організації.
6	G4-22	Повідомити про наслідки всіх переформулювань показників, опублікованих в попередніх звітах, і про причини такого переформулювання
7	G4-23	Повідомити про суттєві зміни охоплення і межі аспектів у порівнянні з попередніми звітними періодами

Джерело: складено автором на основі [11, с. 31-33]

Процес визначення суттєвості з метою підготовки інтегрованого звіту включає [1, п. 3.18]:

1. Визначення значущих чинників на основі їх здатності вплинути на створення вартості. Значущі чинники - це ті чинники, які надають або можуть впливати на здатність організації створювати вартість. Це визначається шляхом

розгляду впливу на стратегію організації, її управління, результати діяльності або перспективи [1, п. 3.21]. Зазвичай чинники, що пов'язані зі створенням вартості, які обговорюються на засіданнях осіб, наділених управлінськими функціями, вважаються значущими. Розуміння точки зору ключових зацікавлених сторін виключно важливо для визначення значущих чинників [1, п. 3.22]. Фактори, які відносно легко врахувати в короткостроковій перспективі, але які, якщо їх залишити без уваги, можуть надавати все більш руйнівну дію і з якими стає все важче впоратися в середньо- і довгостроковій перспективі, необхідно включити в групу значущих чинників. Факти не виключаються на тій підставі, що організація не бажає враховувати їх або не знає, як вчинити з ними [1, п. 3.23].

2. Оцінку важливості значущих чинників з точки зору їх відомого або потенційного впливу на створення вартості. Не всі значущі фактори будуть вважатися суттєвими. Для того щоб фактор був включений в інтегрований звіт, він повинен бути досить важливим з точки зору його відомого або потенційного впливу на створення вартості. Це включає оцінку масштабу впливу фактора і, якщо немає впевненості, що фактор матиме місце, ймовірність його виникнення [1, п. 3.24]. Масштаб оцінюється шляхом розгляду питання про те, чи є вплив фактора на стратегію, управління, результати діяльності або перспективи настільки значущим, що дозволяє йому істотно вплинути на створення вартості протягом довгого часу. Для цього потрібно професійне судження та оцінка буде залежати від характеру розглянутого фактора. Фактори можуть вважатися суттєвими окремо або в сукупності [1, п. 3.25]. Оцінка масштабів впливу певного фактора не передбачає, що буде потрібно кількісна оцінка його наслідків. Залежно від характеру певного фактора, якісна оцінка, можливо, буде більш прийнятною [1, п. 3.26].

При оцінці масштабів впливу організація розглядає: 1) кількісні та якісні фактори; 2) фінансові, операційні, стратегічні, репутаційні та нормативні перспективи; 3) область впливу, внутрішню або зовнішню; 4) період часу [1, п. 3.27].

3. Пріоритезацію факторів на основі їх відносної важливості. Після того, як група важливих факторів визначена, встановлюється їх пріоритетність на основі їх масштабу. Це допомагає зосередитися на найбільш важливих чинниках при визначенні того, як вони відображаються у звіті [1, п. 3.28].

4. Визначення підлягає розкриттю інформація про істотні фактори. Для визначення інформації про суттєві фактори, яку слід розкрити, застосовується професійне судження. Для цього їх необхідно розглянути з різних точок зору, як внутрішніх, так і зовнішніх, чому сприяє регулярна взаємодія з постачальниками фінансового капіталу та іншими сторонами для гарантії того, що інтегрований звіт відповідає своїй основній меті [1, п. 3.29].

Малиновська Н.В. наводить алгоритм визначення суттєвості для цілей інтегрованої звітності (рис. 2).

Запропонований Н.В. Малиновською алгоритм визначення суттєвості дозволить не тільки встановити інформацію, що підлягає розкриттю в

інтегрованої звітності про суттєві фактори, але й документально підтвердити, як організований сам процес визначення суттєвості, що важливо для цілей верифікації інтегрованої звітності.



Рис. 2. Алгоритм визначення суттєвості для цілей інтегрованої звітності

Джерело: складено автором на основі [12, с. 45 - 49]

Пропонується розглянути, як інтегровані звіти українських підприємств, що складають звітність за <IRF> [1] використовуються принцип суттєвості на практиці.

В інтегрованому звіті НАК «НАФТОГАЗ України» за 2016 рік [13] відсутній розділ щодо розкриття принципу суттєвості, проте в таблиці показників звітності GRI, номер показників G4-17 «Перерахувати всі юридичні особи, звітність яких була включена до консолідованої фінансової звітності або аналогічні документи. Повідомити, чи включено в звіті про сталий розвиток інформації про будь-яку юридичну особу, звітність якої була включена до консолідованої фінансової звітності або аналогічні документи», G4-18 «Пояснити методику визначення змісту звіту і границь аспектів. Пояснити, як організація застосовувала принципи підготовки звітності при визначенні змісту звіту», G4-19 «Список всіх суттєвих аспектів, виявлених в процесі визначення змісту звіту», G4-20 «Опис меж кожного суттєвого аспекту в середині організації», G4-21 «Опис меж кожного суттєвого аспекту за межами

організації», G4-22 «Опис усіх переформулювань показників, опублікованих в попередніх звітах, і причин таких переформулювань», G4-23 «Істотні зміни охоплення і межі аспектів в порівнянні з попередніми звітними періодами» є посилання на відповідні сторінки річного звіту НАК «НАФТОГАЗ України» за 2016 рік [12], де визначаються суттєві аспекти та межі інтегрованої звітності.

З метою визначення суттєвих тем та питань, які потребують висвітлення в інтегрованому звіті, НАК «НАФТОГАЗ України» використовує різні інструменти для врахування думок внутрішніх та зовнішніх зацікавлених сторін:

- 1) аналіз зовнішнього інформаційного поля компанії;
- 2) аналіз річних звітів та звітів в сфері сталого розвитку компаній-аналогів в Україні та за кордоном;
- 3) анкетування внутрішніх структурних підрозділів та дочірніх підприємств Нафтогазу;
- 4) консультації з представниками вищого керівництва компанії;
- 5) аналіз пропозицій та побажань інших внутрішніх та зовнішніх зацікавлених сторін [13, с. 220].

На основі аналізу побажань та інтересів зацікавлених сторін НАК «НАФТОГАЗ України» сформував загальний список важливих аспектів. Кожен аспект з цього списку оцінювався залежно від його актуальності та важливості для зацікавлених сторін і таким чином було визначено перелік суттєвих аспектів, які розкриті в звіті (табл. 6).

Таблиця 6

**Суттєві аспекти інтегрованої звітності НАК «НАФТОГАЗ України»
та її межі**

№ з/п	Категорія / підкатегорія		Суттєвий аспект	Межі інтегрованої звітності
1	Економічна		Економічна результативність	Усі підприємства групи
			Непрямий економічний вплив	Укргазвидобування, Укрнафта, Укртрансгаз
2	Екологічна		Енергоспоживання і енергоефективність	Укргазвидобування, Укрнафта, Укртрансгаз та Укртранснафта
			Водні ресурси	Укргазвидобування, Укрнафта, Укртрансгаз та Укртранснафта
			Викиди парникових газів	Усі підприємства групи
			Викиди в атмосферу забруднюючих речовин	Усі підприємства групи
			Стоки і відходи	Укргазвидобування, Укрнафта, Укртрансгаз та Укртранснафта
			Витрати на охорону навколишнього середовища	Усі підприємства групи
3	Соціальна	Практика трудових відносин і гідна праця	Зайнятість	Усі підприємства групи
			Взаємовідносини працівників та керівництва	Усі підприємства групи
			Здоров'я і безпека на робочому місці	Усі підприємства групи
			Підготовка і навчання	Усі підприємства групи

№ з/п	Категорія / підкатегорія		Суттєвий аспект	Межі інтегрованої звітності
			працівників	
			Різноманітність і рівні можливості	Усі підприємства групи
		Права людини	Протидія дискримінації	Усі підприємства групи
			Дитяча праця	Усі підприємства групи
			Примусова праця	Усі підприємства групи
		Суспільство	Підтримка місцевих громад	Усі підприємства групи

Джерело: складено автором на основі [13, с. 220]

Виходячи з вищенаведеного принцип суттєвості інтегрованої звітності тісно пов'язаний з принципом взаємодії із зацікавленими сторонами, адже при формуванні суттєвих аспектів враховуються побажання та інтереси зацікавлених сторін.

Оцінюючи суттєвість тем для цілей інтегрованої звітності за 2015 р. [14, с. 194], ДТЕК в опирається на принципи доцільності і актуальності в умовах українського контексту. За підсумками аудиту інформаційних матеріалів в ЗМІ, аналізу змісту нефінансових звітів провідних енергетичних компаній, досліджень соціального клімату на підприємствах Групи ДТЕК, змісту діалогів із зацікавленими сторонами були визначені наступні суттєві для звіту теми (табл. 7).

Таблиця 7

Суттєві теми в інтегрованій звітності ДТЕК в контексті національного та міжнародного рівня

№ з/п	Контекст	Ступінь суттєвості		
		Низький	Середній	Високий
1	Міжнародний	Переваги різних тарифів для споживачів	Нова філософія: соціальна та клієнтоорієнтована енергетика	Модернізація енергосистем і відновлення основних фондів (Східна Європа)
		Безпека мережевої інфраструктури для населення	Просування відповідального енергоспоживання	Енергоефективність та зниження викидів парникових газів
		Наукові розробки і дослідження	Комбіноване використання видів палива, розвиток відновлюваної енергетики	Взаємодія з клієнтами
		Взаємодія з підрядниками	Інвестиції в нові технології	Управління екологічними впливами
2	Україна	Збереження біорізноманіття	Покращення системи моніторингу довкілля	Стратегія ДТЕК і напрямки інвестицій
			Необхідність національної стратегії щодо сталого розвитку	Підвищення рівня життя населення територій діяльності підприємств
			Партнерство з некомерційними організаціями	Безпека праці шахтарів
			Управління відходами до їх повної утилізації	Система оплати праці на підприємствах
			Розвиток соціального підприємництва	Якість послуг освіти та охорони здоров'я
				Реструктуризація вугільної галузі та енергетичного сектора в цілому

Джерело: складено автором на основі [14, с. 194]

Так, як видно з табл. 7 суттєві аспекти в інтегрованій звітності ДТЕК враховують національний і міжнародний рівень в розрізі низького, середнього та високого ступеня суттєвості.

Суттєвість в інтегрованій звітності ТОВ «БДО» з урахуванням думки зацікавлених сторін та самої компанії наведено на рис. 3.



Рис. 3. Карта суттєвості в інтегрованій звітності ТОВ «БДО»

Джерело: складено автором на основі [15, с. 10]

Зокрема, з рис. 3 видно, що суттєвість в інтегровній звітності ТОВ «БДО» має середній та високий рівень, так окремо рівень суттєвості визначено для зацікавлених сторін, так і окремо для ТОВ «БДО», а також спільний високий рівень суттєвості.

Розкриття суттєвих аспектів в інтегрованій звітності ТОВ «БДО» з їх обґрунтуванням (табл. 8).

Таблиця 8

Розкриття суттєвих аспектів в інтегрованій звітності ТОВ «БДО»

№ з/п	Найменування суттєвого аспекту	Відповіді на запитання:		Аспект важливий:	
		Чому відповідний аспект суттєвий для ТОВ «БДО»	Як ТОВ «БДО» це зробило?	В середині ТОВ «БДО»	Поза межами ТОВ «БДО»
Економічний аспект					
1	Економічні показники	Економічні показники визначаються як матеріальний аспект, оскільки ТОВ «БДО» - це корпорація, яка повинна отримати прибуток, щоб залишатись життєздатною. Прибуток ТОВ «БДО», у свою чергу, сприяє розвитку суспільства через виплату заробітної плати, податків та оплату товарів і послуг. Це, у свою чергу, впливає на економічну діяльність, уряд та суспільство, що сприяє економічному зростанню	Завдяки консолідації бізнесу ТОВ «БДО» відкладає звітність за всіма даними показниками, включаючи інвестиції в Комплексний звіт 2017 року	+	+
2	Непрямі економічні наслідки	Основний непрямий внесок наших колеги є обмін своїми знаннями та компетенціями в сферах послуг, включаючи аудит, корпоративну відповідальність та оподаткування, з українськими зацікавленими сторонами на публічних заходах, семінарах та нарадах в 2016 році. Обговорювались питання із зацікавленими сторонами: боротьба з корупцією, фінансова звітність, сталий бізнес, практика та міжнародна найкраща аудиторська практика. Сприяння кращому розумінню стабільних та відповідальних ділових стратегій, ефективних політичних рамок та заохочення етичної корпоративної поведінки є ключем до постійної ліцензії на діяльність	Одним із прикладів співпраці ТОВ «БДО» у 2016 році була співпраця з Європейською бізнес-асоціацією (ЄБА), де підприємство очолює Комітет з корпоративної соціальної відповідальності (надалі - КСВ), який надає доступ більш ніж 900 організаціям до практичних підходів до КСВ, інструментів управління стійкістю та індивідуальних досліджень у галузі. Було проведено 15 навчальних тренінгів та семінарів	+	+

№ з/п	Найменування суттєвого аспекту	Відповіді на запитання:		Аспект важливий:	
		Чому відповідний аспект суттєвий для ТОВ «БДО»	Як ТОВ «БДО» це зробило?	В середині ТОВ «БДО»	Поза межами ТОВ «БДО»
Екологічний аспект					
3	Споживання паперу	Споживання паперу для аудиторських звітів, пропозицій клієнтам та інших офісних потреб залишається найбільшим матеріалом в офісах ТОВ «БДО»	ТОВ «БДО» вдалося знизити витрату паперу на 9 % до 18,5 кг на одного працівника в 2016 році через поєднання зелених офісів кампанії, які ведуть до зміни провадження діяльності і більш широке використання електронної документації, де це дозволено	+	+
4	Відновлені матеріали	Аналогічно п. 3	100% офісного паперу, який використовується для подання пропозицій, аудиторських висновків, презентацій та інших послуг, має сертифікат FSC CoC, Nordic Ecolabel та сертифікат EU Ecolabel. 100% фірмових пластикових пакетів ТОВ «БДО» для доставки клієнтських документів ґрунтуються на безпечній екологічній пластмасовій технології, де утилізація на сміттєзвалищі відбувається протягом 2-3 років	+	+
5	Споживання енергії	Використання енергії визначається як суттєвий аспект у світлі зміни клімату, а використання ресурсів є глобальною проблемою, в яку підприємство вносить свій внесок, але може сприяти вирішенню проблем та допомозі у ліквідації наслідків	ТОВ «БДО» зуміли зменшити загальне споживання енергії на одного співробітника в своїх офісах на 9,5 %, зменшили викиди на 4 % порівняно з попереднім роком. Офіс «Дніпро» зменшив енергоємність на одного співробітника на 11 %, перейшовши на більш енергоефективні прилади та використання ізоляційних матеріалів. У київському офісі компанії досягнуто скорочення на 8 %	+	+

№ з/п	Найменування суттєвого аспекту	Відповіді на запитання:		Аспект важливий:	
		Чому відповідний аспект суттєвий для ТОВ «БДО»	Як ТОВ «БДО» це зробило?	В середині ТОВ «БДО»	Поза межами ТОВ «БДО»
6	Споживання води	Використання води розглядається як суттєвий аспект у світлі використання ресурсів, що є глобальною проблемою, в яку ТОВ «БДО» зробило свій внесок, але підприємство також може сприяти вирішенню проблем та надати допомогу у ліквідації її наслідків	ТОВ «БДО» досягло зменшення на 7,5 % споживання води в київському та дніпровському офісах. Загальна кількість спожитої води становила 1190 куб. м., з них офіс в м. Києві спожив 264 куб. м., а у м. Дніпро - 926 куб. м.	+	+
7	Прямі викиди	Викиди в основному здійснюються від використання енергії в офісі та визначаються як суттєві аспекти в світлі зміни клімату, а використання ресурсів є глобальною проблемою, в яку підприємство вносить свій внесок, але може також сприяти вирішенню проблем та надати допомогу у ліквідації її наслідків	У 2016 р. підприємству вдалося скоротити викиди CO ₂ на одного працівника на 4 % - до 1.1 кг CO ₂ у порівнянні з 2015 р.	+	+
8	Транспортні наслідки	Використання енергії та вплив викидів від ділових поїздок і поїздок на роботу в офіс є суттєвими аспектами, які підприємство знаходить в процесі збору та стандартизації. Це дозволить в майбутньому розрахувати рівень викидів від щоденних поїздок на роботу, відвідування клієнтів, конференцій та інших заходів в усіх видах транспорту (прогулянки, їзда на велосипеді, автомобіль, громадський та повітряний транспорт). Мета - забезпечити найкращу картину транспорту та допомогти ефективніше управляти скороченням викидів	ТОВ «БДО» збільшило використання громадського транспорту на 5%, одночасно зменшивши використання автомобілів на 6%. Повітряні перевезення зросли на 4% завдяки збільшенню міжнародних зобов'язань, особливо з боку партнерів та керівників. Управління поїздками (Київ та Дніпро разом): 1) автоперевезення (таксі, індивідуальні автомобілі) - 226800 км; 2) авіаперевезення - 181508 км; 3) громадський транспорт - 1576008 км; 4) ходьба пішки та велосипед - 80640 км	+	+

№ з/п	Найменування суттєвого аспекту	Відповіді на запитання:		Аспект важливий:	
		Чому відповідний аспект суттєвий для ТОВ «БДО»	Як ТОВ «БДО» це зробило?	В середині ТОВ «БДО»	Поза межами ТОВ «БДО»
Працевлаштування					
9	Загальна кількість працівників	Для того, щоб забезпечити виняткову послугу, ТОВ «БДО» інвестує в благополуччя та розвиток своїх співробітників. Всі працівники мають плани щодо підвищення ефективності. Щороку проводяться опитування працівників, які забезпечують задоволення та добробут працівників. Для ТОВ «БДО» надзвичайно важливо залучати та утримувати талановитих і різноманітних працівників, щоб вони могли виконувати стратегію розвитку, а також підтримувати корпоративну культуру	Загальна кількість найманих працівників - 56 осіб; за статтю - 29 жінок, 27 чоловіків; за віком: <24 років - 17 осіб; 25-34 - 27 осіб; 35-44 - 7 осіб; 45> - 5 осіб; в розрізі офісів: Київ - 37 осіб; Дніпро - 19 осіб; кількість співробітників, які залишили БДО - 17; коефіцієнт плинності кадрів - 13%	+	+
10	Виплати працівникам	Див. п. 9	Всі штатні працівники в обох установах мають доступ до отримання кваліфікації бухгалтерського обліку (АССА, СІМА). Комплексна приватна медична страховка. Щомісячна компенсація вартості проїзного квитка на автобус / / тролейбус / трамвай / метро. Можливість відряджень до іншого офіса BDO International	+	+
Суспільство					
11	Залучення та розвиток громади	Чесність, етика, інвестиції та відповідальність за суспільство, якому слугує підприємство, є невід'ємною частиною цінностей та кодексу поведінки ТОВ «БДО». Тому зусилля, спрямовані на сприяння справедливому та етичному веденні бізнесу. Боротьба з корупцією та запобігання антиконкурентній	Було 37 партнерів (на 20% у порівнянні з 2015 роком), які надають нашим партнерам різноманітні практичні підходи, досвід та практичні інструменти. Приклади включають виступи на заходах, організованих українськими університетами, включаючи Київський	+	+

№ з/п	Найменування суттєвого аспекту	Відповіді на запитання:		Аспект важливий:	
		Чому відповідний аспект суттєвий для ТОВ «БДО»	Як ТОВ «БДО» це зробило?	В середині ТОВ «БДО»	Поза межами ТОВ «БДО»
		поведінці, є частиною щоденної діяльності ТОВ «БДО». Відповідність місцевим законам та правилам, а також інвестування та постійне спілкування з учасниками нашої громади гарантує, що ТОВ «БДО» сприймається як надійний та відповідальний партнер	національний економічний університет (КНЕУ) з практичної діяльності з питань інтегрованої звітності, підходів до повного обліку витрат та вимірювання впливу КСВ		

Джерело: складено автором на основі [16, с. 1 - 4]

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку.

Для практичної реалізації принципу суттєвості в інтегрованій звітності українських корпоративних підприємств пропонується:

1. Включити принцип суттєвості в основну частину інтегрованої звітності корпоративних підприємств 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 огляд організації і зовнішнє середовище, управління, бізнес-модель, ризики та управління, стратегія і розподіл ресурсів, результати діяльності, перспективи на майбутнє, основні принципи підготовки та презентації, що передбачені Міжнародними основами інтегрованої звітності.

У подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на реалізації принципу зв'язаність інформації в інтегрованій звітності корпоративних підприємств. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

Список використаних джерел

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

2. Directive 2013/34/EU of the European parliament and 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 [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>.

3. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Electronic resource]. - Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2018/conceptualframework.pdf>.

4. International accounting standard 1 «Presentation of Financial Statements» [Electronic resource]. - Mode of access: <http://goo.gl/miFx5V>.

5. International accounting standard 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors» [Electronic resource]. - Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS8.pdf>.
6. International accounting standard 34 «Interim Financial Reporting» [Electronic resource]. - Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS34.pdf>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
8. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. - Режим доступу до ресурсу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id.
9. Лист Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р. № 04230-04108 [Електронний ресурс]. - Режим доступу до ресурсу: <http://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-finansiv-ukrayiny>.
10. Ковач С.І. Концепція суттєвості в обліку і звітності / С.І. Ковач // Бізнес Інформ. - 2014. - № 6. - С. 284 - 288.
11. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4 [Злектронный ресурс]. - Режим доступа к ресурсу: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiRl4OkpOLZAhXkYpoKHboBB-0QFggnMAA&url=https%3A%2F%2Fwww.globalreporting.org%2Fresourcelibrary%2FRussian-G4-Part-One.pdf&usq=AOvVaw0SfWbfOfYHB4lANlxi3hgm>.
12. Малиновская Н.В. Определения существенности для целей интегрированной отчетности // Аудиторские ведомости. - 2017. - № 8. - С. 42 - 50.
13. Перші паростки: річний звіт за 2016 рік НАК «НАФТОГАЗ Україна» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Anual_report_ukr_170608.pdf.
14. Інтегрований звіт 2015 «Фінансові та нефінансові результати» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://dtek.com/content/files/godovie_otchety_ukr/dtek_report_ukr_2015_preview.pdf.
15. BDO Ukraine Integrated Report 2016 [Electronic resource]. - Mode of access: 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_2017_web.pdf.aspx?lang=uk-UA.
16. Показатели GRI 2016 [Злектронный ресурс]. - Режим доступа к ресурсу: 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.