

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

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.nayka.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.audit.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,

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.

Отже, урядові структури ЄС підтримують сучасні тенденції у формуванні звітності компаній шляхом прийняття 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 інтегрована звітність вже широко використовується у європейських країнах з розвинутою економікою. Так, на законодавчому рівні підтверджено обов'язковість складання нефінансових звітів у таких країнах ЄС як Франція, Норвегія, Швеція, Данія, Голландія, Фінляндія [1]. Актуальність ІЗ у світовому масштабі підтверджується увагою до нього компаній різних країн і запровадженням нового міжнародного стандарту.

Українські дослідники, зокрема, Гриценко І.О. [2], проводячи порівняння факторів (характерні риси) звичайної та інтегрованої звітності підприємства, віддають перевагу останній (табл. 3.7).

Таблиця 3.7 – Характерні риси інтегрованої та звичайної звітності

Фактори	Звичайна звітність	Інтегрована звітність
Зміст та порядок складання	Законодавче регулювання	Відсутнє регулювання
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 за Гриценко І.О. [2].

На наш погляд, аналізовані види звітності слід розглядати у різних площинах – фінансова звітність має своїх користувачів, інтегрована звітність – своїх.

Розглянемо мету і завдання інтегрованої звітності в умовах євроінтеграційних процесів.

Поява інтегрованої звітності зумовлює не тільки тлумачення її економічної сутності, але й визначення її мети, оскільки це обумовлено запитами на інформацію, яка знаходиться в інтегрованій звітності. Отже, розуміння ключових термінів, актуалізує дослідження визначення мети інтегрованої звітності підприємства.

Питання визначення **мети інтегрованої звітності** в різні часи розглядалися вітчизняними дослідниками в таких ракурсах:

- а) як пояснення створення вартості (С.Ф. Голов, М.М. Господарчук, Н.Ю. Єршова, В.М. Костюченко, А.С. Крутова, Р.В. Кузіна, О.А. Лаговська, О.О. Нестеренко, В.В. Рядська);
- б) як надання інформації про ресурси та взаємозв'язки (І. Бол (I. Ball));
- в) як створення комплексного уявлення про діяльність організації (В.В. Пікінер, М. Проданчук);
- г) як об'єднати та замінити всі форми корпоративної звітності (Л.В. Гнилицька);
- г) як надання інформації щодо здатності створення майбутніх економічних вигід (Р.О. Костирко).

Узагальнення підходів щодо визначення мети інтегрованої звітності вітчизняними авторами у продовж останніх років наведено в табл. 3.8.

Таблиця 3.8 – Узагальнення підходів до визначення мети інтегрованої звітності у працях вітчизняних науковців

№ з/п	Підходи до визначення мети інтегрованої звітності	Автори	Кількість джерел	Частка джерел, %
1	Пояснити створення вартості	С.Ф. Голов, М.М. Господарчук, Н.Ю. Єршова, В.М. Костюченко, А.С. Крутова, Р.В. Кузіна, О.А. Лаговська, О.О. Нестеренко, В.В. Рядська	8	61,54
2	Створення комплексного уявлення про діяльність організації	В.В. Пікінер, М. Проданчук	2	15,39
3	Надання інформації про ресурси та взаємозв'язки	І. Бол (Ball I.)	1	7,69
4	Об'єднати та замінити всі форми корпоративної звітності	Л.В. Гнилицька	1	7,69

6	Інформація щодо здатності створення майбутніх економічних вигід	Р.О. Костирко	1	7,69
Разом:			13	100

Джерело: складено автором (К. Безверхий).

Отже, на підставі проведеного аналізу мету інтегрованої звітності можна визначити як надання 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 господарювання.

Виходячи з вищенаведеного визначення мети важливо розглянути завдання інтегрованої звітності підприємства в вітчизняних літературних джерелах (табл. 3.9).

Таблиця 3.9 – Визначення завдань інтегрованої звітності в літературних джерелах

№з/п	Автор	Завдання інтегрованої звітності
1	Єршова Н.Ю. [22]	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.
2	Костирко Р.О. [5]	1. Задоволення інформаційних потреб довгострокових інвесторів. 2. Відображення взаємозв'язку між чинниками оточуючого середовища, соціальними, наглядовими 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.

3	Кузіна Р.В. [23]	Основними завданнями інтегрованої звітності є: - 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; - надання інформації для розподілу фінансового капіталу, який підтримує довгострокове, а також коротко- та середньострокове створення вартості; - посилення підзвітності та відповідальності щодо широкої бази капіталів (фінансового, промислового, інтелектуального, людського, соціального), розуміння взаємозв'язку між ними; - підтримка інтегрованого мислення, прийняття рішень і дій, зосереджених на створенні цінності в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах.
---	---------------------	---

Джерело: складено автором (К. Безверхий) за даними [22, 5, 23].

Окремими авторами (Кузіна Р.В.) завдання інтегрованої звітності визначається як надання інформації для розподілу фінансового капіталу. Незрозуміло чому автор зазначає тільки щодо розподілу фінансового капіталу, адже згідно з п. 2.15 I<IR>F [21] капіталів набагато більше, а саме: 1) людський; 2) природний; 3) соціальний; 4) інтелектуальний; 5) промисловий; 6) фінансовий.

На основі поведеного аналізу завдань інтегрованої звітності підприємства, що пропонують автори, авторська пропозиція щодо уточнених завдань інтегрованої звітності наведена нижче (табл. 3.10).

Таблиця 3.10 – Завдання інтегрованої звітності у працях авторів та власні пропозиції

№ з/п	Завдання інтегрованої звітності у працях українських авторів	Авторська пропозиція щодо уточнених завдань інтегрованої звітності
1	Задоволення потреб інвесторів	Задоволення інформаційних потреб усіх зацікавлених користувачів
2	Відображення зв'язку між стійкістю бізнесу і його економічною стійкістю	Інформаційне забезпечення інтегрованого мислення при прийнятті управлінських рішень
3	Створення умов для зв'язаного та ефективного підходу до корпоративної звітності	Встановлення взаємозв'язку між результатами господарської діяльності підприємств і її численними наслідками
4	Підтримка інтегрованого мислення при прийнятті рішень	Об'єднання фінансових та нефінансових показників у стандартизованій формі інтегрованої звітності
5	Посилення підзвітності капіталів і розуміння взаємозалежності між ними	Надання інформації щодо людського, природного, соціального, інтелектуального, промислового та фінансового капіталів

6	Встановлення взаємозв'язку між результатами основної діяльності підприємств і її численними наслідками	Надання інформації стосовно створеної вартості в коротко-, середньостроковому та довгостроковому періодах
7	Створення інноваційних елементів забезпечення формату звітності	–
8	Зміщення акцентів в показниках з короткострокових до довгострокових	–
9	Надання інформації для розподілу фінансового капіталу	–

Джерело: складено автором (К. Безверхий).

З'ясувавши мету і завдання інтегрованої звітності, слід проаналізувати нормативне забезпечення інформації зі стійкого розвитку.

Нормативне забезпечення інформації зі стійкого розвитку. У 2010 р. було створено Комітет міжнародної інтегрованої звітності. Він опублікував документ «Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century» [18]. Комісія намагалася зібрати воедино думки широкого кола учасників – інвесторів, компаній, регуляторів, аудиторів і представників академічних кіл – щоб розробити новий єдиний підхід до звітності [19].

Перші результати цієї дискусії були представлені у 2012 р. Експерти дійшли висновку, що нова звітність базуватиметься на досягненнях міжнародних організацій – Ради з МСФЗ, яка працює над конвергенцією цих стандартів, Global Reporting Initiative (GRI) – організації, котра розробляє керівництва зі звітності стійкого розвитку.

Згідно зі звітом компанії «Делойт» «Write from the Start: Surveying Narrative Reporting in Annual Reports», за останніх 10 років обсяг фінансової інформації збільшився майже удвічі, а нефінансової – у 6 разів і тепер становить майже 54 % річного звіту (вибірка взята з публічних компаній Великобританії) [14, с. 14].

На початку 2013 року Міжнародна рада з інтегрованої звітності оприлюднила пропозиції Міжнародного положення про інтегровану звітність для консультацій з групами впливу. Положення ставить на меті визначення єдиної рамки для звітності, що поєднує елементи як фінансової, так і не фінансової звітності. Таке визначення включає не лише технічну розробку відповідного Положення, але й прийняття поняття інтегрованої звітності компаніями, учасниками фінансового ринку, регуляторами та експертами з соціальної відповідальності бізнесу.

Метою розроблення загальноновизнаної концепції звітності про стійкість є об'єднання в єдиний формат інформації щодо фінансів, охорони навколишнього середовища та соціальних наслідків діяльності компанії.

Щодо практичних кроків законодавця України, то як зазначала у 2014 році професор Л. Ловінська, в Україні робота щодо запровадження нефінансової звітності ще не розпочалася. Потребують дослідження й вирішення на основі вивчення європейського досвіду такі проблемні питання: чи слід розробляти загальноприйнятий шаблон нефінансової звітності; чи відрізняється нефінансова звітність від корпоративної звітності, звітності про соціальну відповідальність, чи це ідентичні поняття; яким законодавчим

актом повинен передбачатись обов'язок суб'єктів господарювання складати нефінансову звітність; яка відповідальність суб'єктів господарювання має бути передбачена за ненадання або невідповідність нефінансової звітності? [13, с. 17].

Разом з тим, чимало українських компаній розпочали з 2014 року самостійно випрацьовувати склад і формат нефінансових звітів. На сайтах акціонерних компаній і груп – «Оболонь», «Нібулон», «Тетра Пак», «SCM» «lifecell», «Київстар» та інших можна знайти звіти нефінансового характеру. Тому продемонстрована добровільність компаній у розкритті нефінансової інформації є достатньо вагомим аргументом при відповіді на питання – чи потрібна така звітність українським підприємствам.

Інтернаціональним нормативним забезпеченням інформації зі стійкого розвитку на різних етапах виступають: Керівництво із звітності в сфері сталого розвитку, розроблене Глобальною ініціативою зі звітності (GRI, 2006 р.); Глобальний договір (Global Compact) – стандарт ведення бізнесу, що визначає загальні базові принципи в сфері прав людини, умов праці, охорони навколишнього середовища і протидії корупції (2007 р.); стандарт «Account Ability 1000» (AA 1000, 2008 р.); ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності» (2010 р.) [23, с. 31].

Вінцем зусиль Міжнародного комітету з інтегрованої звітності стало прийняття у 2013 році Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності (МСІЗ), головною метою якого є становлення провідних принципів і елементів, які визначають загальний зміст інтегрованого звіту, а також пояснення фундаментальних концепцій, які лежать в їх основі.

Як бачимо, жоден з зазначених нормативів не стосується фінансової звітності. Тому не випадково, що Міжнародний комітет з інтегрованої звітності у 2013 р. уклав з Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) «Меморандум про взаєморозуміння», основною метою діяльності є сприяння, підтримка та координація зусиль в напрямку інтегрованої звітності.

Таким чином, створено умови для поєднання зусиль бухгалтерів і управлінців з метою висвітлення показників діяльності компаній в інтегрованій звітності. Як свідчить міжнародний досвід перехід на змістовну та зрозумілу інтегровану звітність займає у більшості компаній 3-5 років. Інтегрована звітність з часом повинна замінити діючу систему, а не стати просто набором додаткових вимог. Такий підхід сприятиме гармонізації обліково-звітної інформації у глобальному масштабі.

Концепції побудови інтегрованих звітів. Фінансова звітність має чітко визначену мету – інформування акціонерів, кредиторів, інвесторів та державних регуляторів про діяльність компанії. Нефінансова звітність – інформування ширшого кола зацікавлених сторін, зокрема працівників, громадських організацій, органів влади, експертів.

Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності містить 4 розділи:

- використання стандарту;
- фундаментальні концепції;
- засадничі принципи;
- елементи змісту.

Важливим з практичної точки зору є розділ щодо елементів змісту, який формує структуру звіту. Інтегрований звіт компанії згідно з МСІЗ має містити вісім елементів: 1) огляд організації і зовнішнє середовище; 2) управління; 3) бізнес модель; 4)

ризиків і можливостей; 5) стратегія і розподіл ресурсів; 6) результати діяльності; 7) перспективи на майбутнє; 8) основні принципи підготовки та презентації.

Кожному підприємству рекомендовано встановити етапи формування інтегрованої звітності, які забезпечать процес її складання. На сьогодні, структура інтегрованого звіту не є уніфікованою, підприємство може самостійно обирати склад показників даного звіту. У науковців також різняться погляди щодо інформації, яка буде подана в структурі інтегрованих звітів. 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: стратегічний звіт, управління підприємством, фінансова та нефінансова звітність, результати діяльності підприємства. Отже, окремі вітчизняні економісти вважають прийнятий стандарт недосконалим і рекомендують його змінити. Лише практика покаже, наскільки компанії будуть дотримуватись рекомендованої структури звітів.

Міжнародний стандарт інтегрованої звітності визначає також наступні *засади чи 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 [10].

Вважається, що інформація подана в інтегрованих звітах, має більшу цінність для користувачів, аніж стандартна фінансова звітність. Адже, користувачам потрібна звітність, яка б відображала взаємозв'язки між стратегічною, управлінською, операційною, фінансовою і нефінансовою інформаціями. Інтегрований звіт слугує інформаційною базою оцінювання ризиків і можливостей компанії (рис. 3.2).



Рис. 3.2 – Концепція побудови інтегрованої звітності

Джерело: [1].

Міжнародний стандарт інтегрованої звітності визначає також *фундаментальні концепції* побудови інтегрованої звітності – як компанія створює вартість протягом тривалого періоду часу. Вартість створюється не тільки силами самої компанії, вона залежить від зовнішнього оточення, створюється під час взаємодії із зацікавленими сторонами та також 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 [10].

Окремі дослідники, зокрема, І. Дерун, вважають, що інформація ІЗ базується на теорії капіталу, який можна поділити на шість видів [17, с. 204]: фінансовий, промисловий, людський, інтелектуальний, соціальний, природний. А від так її слід відрізняти від інших видів нефінансової звітності, зокрема, так званої корпоративної соціальної звітності. До останньої автори Christensen D., Barone E., Дерун І. відносять [16, 18, 19]:

- Звіт про соціальну корпоративну відповідальність – звіт, в якому міститься інформація про ключові соціальні та екологічні аспекти діяльності компанії. Він готується на основі показників, визначених самою компанією; Повідомлення про досягнутий прогрес, який повинен бути підготовлений членами Глобального договору ООН. Компанії повинні надати звіт про поточні зусилля, спрямовані на десять принципів стійкості у наступних ділянках: права людини (2 принципи), права праці (4 принципи), навколишнє середовище (3 принципи) та боротьба з корупцією (1 принцип). Глобальний договір ООН не визначає вимоги до показників ефективності, які повинні висвітлюватися компанією в рамках параметрів кожного принципу або способу їх подання;

- Звіт відповідно до Account Ability 1000 Standard (AA1000), розробленого Institute of Social and Ethical Account Ability з метою поліпшення якості соціального та етичного бухгалтерського обліку, аудиту та звітності (Рахунок Можливості 1000, 2008). Цей стандарт містить набір принципів, які можуть бути використані для надання фінансової інформації в різних областях: планування; бухгалтерський облік, аудит і звітність, вкладення, залучення акціонерів;
- Звіт зі сталого розвитку, який підготовлений у відповідності з керівними принципами G4 Global Reporting Initiative. У такому звіті вимагається розкриття інформації про підходи до корпоративного управління, економічну, екологічну та соціальну результативності, вплив бізнесу на різні сфери суспільного життя тощо. У вимогах GRI G4 визначено показники, які повинні бути розкриті на основі п'яти компонентів: бачення та стратегія організації; коротка характеристика організації; структура управління та системи управління; індекс змісту GRI; показники соціальної, екологічної та економічної ефективності;
- Звіт, що базується на ISO 26000. Цей стандарт, розроблений і опублікований Міжнародною організацією зі стандартизації, відомого як ISO, який передбачає чіткі вказівки про те, як застосовувати основні принципи соціальної відповідальності, а також рекомендації про те, як інтегрувати соціальну відповідальність у бізнес-операції компанії;

До цих різновидів соціальних звітів зазначені автори додають і Інтегрований звіт (IR), що ставить його в один ряд із зазначеними різновидами соціальних звітів [17, с. 204].

Такий підхід, на наш погляд, ускладнює звітування як процес компанії і засмічує інформаційне поле користувачів (стейкхолдерів) показників звітів, серед яких останнім часом стає все більше нефахівців фінансово-бухгалтерського профілю. Це свідчить про лавиноподібну ситуацію з інформаційним потоком звітів підприємств. Тому підтримку оптимального рівня сприйняття інформації різними групами користувачів можна забезпечити на основі розумності і раціональності в її подачі на зовнішній рівень. Дотриматись такої вимоги можливо, коли інтегрований звіт міститиме у собі елементи зазначених не фінансових звітів у компактному викладі.

За сферами діяльності в ІЗ мають бути відображені економічні, екологічні і соціальні аспекти компанії. Окремий розділ може бути наданий про питання корпоративного управління.

Отже, компанія представляє в інтегрованому звіті ті види і розміри капіталу, які були задіяні протягом звітного періоду (в ретроспективному розрізі) і визначає їх на перспективу. Наприклад, на етапі «вхід у виробництво» зазначається яким був розмір і структура залучених засобів фінансового, промислового, інтелектуального, людського капіталу, природні ресурси, як представлена соціальна сфера. Аналогічні показники слід наводити і на етапі «вихід з виробництва».

Сучасна практика інтегрованої звітності українських компаній. За даними І. Деруна в Україні налічується близько 40 компаній, які складали і публікували ІЗ (публікація 2017 року) [17, с. 201]. Огляд відкритих джерел українських компаній (веб-сторінок компаній) дає уявлення про стан інтегрованої звітності вітчизняних компаній і груп компаній. Серед вітчизняних компаній ознаки інтегрованої звітності спостерігаються в ПАТ «Оболонь», «Нібулон», «Артеріум», «Тетра Пак», «lifecell», «Київстар» та інших. При аналогічності звітів мають місце відмінності у структурі

звітів. Так, ПАТ «Оболонь» приділяє більше уваги економічним показникам діяльності, ТОВ «lifecell» – персоналу компанії.

Щодо формату ІЗ, то очевидно ні на інтернаціональному, а ні на національному рівнях форма ІЗ, як правило, не затверджується. Компанія, що добровільно прийняла рішення звітуватися, самостійно визначає і формат, і структури звіту. При компонуванні звіту важливо так представити комплекс інформації, щоби вона відображала здатність кожної конкретної компанії *створювати і підтримувати вартість у довгостроковому періоді*. Отже, інтегрована звітність – це поєднання елементів фінансової та нефінансової звітності в єдине ціле.

Дослідник М. Проданчук [7] вважає, що потрібно створити та впровадити в практику таку структуру інтегрованого звіту, яка була б доцільною для існування саме в Україні (табл. 3.11).

Таблиця 3.11 – Пропонована структура інтегрованого звіту в Україні (М. Проданчук)

№ з/п	Склад та елементи звітності
1 Фінансовий стан та результати діяльності	
1.1	Фінансовий стан діяльності компаній
1.2	Фінансові результати
1.3	Рух грошових коштів
1.4	Рух елементів власного капіталу
2. Податки та статистичні дані	
2.1	Податки та платежі до бюджетів і фондів
2.2	Основні статистичні дані про роботу компанії
3. Соціальна та екологічна відповідальність	
3.1	Соціальний розвиток та соціальні інвестиції
3.2	Екологічна відповідальність компанії
4. Економічні показники діяльності компаній	
5. Примітки до інтегрованої звітності	

Джерело: складено за Проданчук М. [7].

Як бачимо, структура пропонованого інтегрованого звіту відрізняється від структури оприлюднених звітів українських компаній, але й від вимог МСІЗ. Структура пропонованого звіту здебільше орієнтована на фінансову, ніж нефінансову інформацію. Практика сьогодення віддає перевагу нефінансової інформації у складі ІЗ.

Разом з тим, доцільно, на наш погляд, передбачити у структурі ІЗ інформацію про податки і збори підприємства. Адже вона інформує як про податкове навантаження компанії, так і участь підприємства у поповненні державного та місцевого бю-

джетів і соціальних фондів. Тому важливо усі дані про податки (збори) зібрати в одній таблиці, як пропонується нами у табл. 3.12.

Таблиця 3.12 – Формат розділу «Податки, збори, внески» у складі інтегрованої звітності, що пропонується, тис. грн.

Найменування показника	Код рядка	Заборгованість на початок року		Нараховано	Сплачено, заліковано	Заборгованість на кінець року	
		дебіторська	кредиторська			дебіторська	кредиторська
1	2	3	4	5	6	7	8
Загальнодержавні податки і збори:	1400		7500	22000	21000		6500
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						
Єдиний податок	1510						
	1520						
Разом податки та збори:	1590						
Єдиний соціальний внесок, у т.ч:	1600						
внески та збори до пенсійного фонду	1610						
внески до інших фондів	1620						

Джерело: складено автором (О. Малишкін).

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.

У дискусіях щодо переваг і недоліків ІЗ превалюючою думкою останніх публікацій є теза, що ІЗ слід розглядати як певну альтернативу фінансової звітності. При

цьому часто це робиться абстрактно на підставі світових тенденцій у розвитку звітності в загалі. У будь якому випадку таблиці і текст звітів складають певні служби компанії. І постає питання – яку інформацію ІЗ має готувати бухгалтерія компанії? Ми провели дослідження цього етапу звітності і з точки зору власної бухгалтерської та аудиторської практики підготовки звітної інформації, пропонуємо такий розподіл повноважень, коли бухгалтерська служба відповідно до статусу і посадових обов'язків підрозділів компанії готує фінансову інформацію бухгалтерського змісту:

- дохід та прибуток (збиток);
- податки та акцизи;
- заборгованість;
- активи;
- власний капітал.

Тобто мова йде про розшифровку або агрегування статей фінансової звітності. Решту інформації готують інші служби компанії. З цього можна зробити висновок: інтегровану звітність лише частково можна назвати бухгалтерсько-фінансовою.

Це означає, що ІЗ не у повній мірі є об'єктом бухгалтерського обліку. За нашими дослідженнями у складі ІЗ ПАТ «Оболонь» за 2015, 2016 роки частка бухгалтерсько-фінансової інформації складала приблизно 18-20 %. Відповідно такий стан речей має вплинути і на думки дослідників сфери бухгалтерського обліку України – на скільки сфера ІЗ є сферою, де спеціалісти бухгалтерського обліку мають підстави робити глобальні висновки. Узагальнена схема формування звітності суб'єктів суспільного інтересу України на базі ІЗ наведена у додатку Г.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Інтегрована звітність є вимогою нашого часу і тому вона широко використовується компаніями країн з розвинутою економікою та провідними підприємствами України. Виходячи з опублікованих звітів можна стверджувати - склад і формат звітів наближається до вимог міжнародного стандарту. Але цю роботу варто продовжувати. 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. З іншого боку, кожна компанія має свої особливості функціонування та розвитку, які слід враховувати. 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 популярності компанії на ринку і в суспільстві.

Список використаних джерел:

1. Воробей В. Інтегрована звітність. Аналітичний огляд (липень 2013 р.) / В. Воробей // Портал спільноти «Соціально відповідальний бізнес». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.svb.org.ua.
2. Гриценко І.О. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання / І.О. Гриценко // Молодий вчений. – 2014. – № 2. – С. 31-34.

3. Давидюк Т.В. Підвищення інформативності даних через розвиток звітної інформаційного забезпечення управління людським капіталом / Т.В. Давидюк // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: Збірник наук. праць. – 2013. – № 2. – С. 310-316.
4. Костирко Р.О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу / Р.О. Костирко // Часопис економічних реформ. – 2014. – № 1. – С. 49-54.
5. Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові / Р.О. Костирко // Економіка України. – 2013. – № 2. – С. 18-28.
6. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія / Н.О. Лоханова. – Херсон: Гринь Д.С., 2012. – 400 с.
7. Проданчук М. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 24-31.
8. Сорокіна В. Нова модель фінансової звітності для бізнесу / К.В. Сорокіна // Корпоративна фінансова звітність. Міжнародні стандарти. – 2011. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://alls.in.ua/40343-integrovanazvitnist-nova-model-zvitnosti-dlya-biznesu.html/>.
9. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.eur-lex.europa.eu/>
10. Международный стандарт «Интегрированная отчетность – 2013». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.theirc.org>.
11. Малишкін О.І. Нефінансова звітність компаній України / О.І. Малишкін // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 11. – С. 401-407.
12. Петрушевська В.В. Перспективи впровадження інтегрованої звітності як інструменту підвищення інвестиційної привабливості українських підприємств / В.В. Петрушевська, Я.С. Соболева // Потенціал стійкого розвитку та фінансова безпека соціально-економічних систем: І Всеукраїнська наук.-практ. конф. (17-18 жовтня 2013 р.). – Сімферополь: АРІАЛ, 2013. – С. 249-252.
13. Ловінська Л.Г. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку і звітності в Україні / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2014. – № 9. – С. 21-30.
14. Чумак О.В., Салатська О.А. Інтегрована звітність в системі управління підприємств. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/integrovana-zvitnist-v-sistemi-upravlinnya-pidpriyemstv/>.
15. Безверхий К.В. Генезис інтегрованої звітності у світі / К. Безверхий // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – № 3 (85). – С. 87-96.
16. Безверхий К.В. Розвиток завдань інтегрованої звітності суб'єктів господарювання / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2017. – № 3 (77). – С. 6-11.
17. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції: монографія / За заг. редакцією Мельник Т.Г. – К.: Кондор-Видавництво, 2017. – 226 с.
18. Christensen D M. (2015). Corporate accountability reporting and high-profile misconduct. The Accounting Review, 91(2), 377-399. DOI: 10.2308/accr-51200.
19. Baron E., Ranamagar N., & Solomon J.F. (2013). A Habermasian model of stakeholder (non) engagement and corporate (ir) responsibility reporting. Accounting Forum, 37(3), P. 163-181. DOI: 10.1016/j.accfor.2012.12.001.
20. Сайт ПАТ «Оболонь» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://obolon.ua>.

21. The International <IR> Framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

22. Єршова Н.Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності / Н.Ю. Єршова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2016. – Вип.1(1). – С. 451-459.

23. Кузіна Р.В. Формування системи корпоративної звітності: теорія, методологія та організація: дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Р.В. Кузіна. – Одеса, 2016. – 591 с.

24. Голов С.Ф. Інформаційне забезпечення інтегрованого звітування / С.Ф. Голов // Вісник Національного університету «Львівська Політехніка». Серія: Менеджмент та підприємництво: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2017. – № 862. – С. 75-81.

3.4 Місце і роль звіту про управління в системі звітної інформації компанії (С. Шуляренко)

Згідно п. 26 преамбули Директиви 34 звіт про управління та консолідований звіт про управління є важливими елементами фінансової звітності. У прийнятих змінах до *Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»*, звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [1].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Щодо досвіду країн Євросоюзу в окресленій сфері, проф. Л. Ловінська у статті 2014 року зазначала, що він є невивченим. Потрібно дослідити, чи існують національні регуляторні акти, котрими в цих країнах встановлюється зміст, обов'язковість складання та порядок подання звітності про управління. Якщо такі акти є, то важливо знати їхній статус (закони, рішення уряду, рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку) [4, с. 29].

У дослідженнях 2016 року професори Ю. Мороз, Ю. Цал-Цалко вважають звіт про управління документом, що містить фінансову і нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. На їхню думку, його зміст повинен розкривати підприємство як складову національного багатства, джерело робочих місць, податкових надходжень і соціальних платежів [6, с. 101].

Суспільна відповідальність, у цьому розумінні, це діяльність підприємства, яка здійснюється у площинах: суспільство, персонал, ринок. Автори пропонують оцінювати суспільний інтерес *показником доданої вартості*, що створюється суб'єктом господарювання за інформаційними ресурсами рахунків бухгалтерського обліку.

Додана вартість – це валова продукція підприємства (або ринкова ціна випущеної продукції) за мінусом поточних матеріальних витрат, але з включенням в неї відрхувань на амортизацію (тому що основні засоби підприємства беруть участь у створенні нової вартості виробленої продукції). Додана вартість за витратами виробництва по всіх галузях дає підсумкові показники ВВП. За даними Ю. Мороз, Ю. Цал-Цалко, частка великого бізнесу в Україні за цим показником становить 41 % [6, с. 102].