МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Наталія Вікторівна Куліш

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

«Обліково-аналітичне забезпечення складання інтегрованої звітності»

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Наукокий керівник:
д.е.н., проф. Людмила ЧИЖЕВСЬКА

_____
(підпис)

Рецензент:
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК

_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК

_____
(підпис)

Житомир
2024 р.

ЗМІСТ

Вступ..... 3
Розділ 1. Теоретичні засади формування інтегрованої звітності підприємства..... 9
1.1. Сутність дефініції «інтегрована звітність» та її місце в загальній класифікації звітності 9
1.2. Генеза концепції інтегрованої звітності..... 19
1.3. Фінансові та нефінансові показники інтегрованої звітності підприємства..... 28
1.4. Нормативно-правове регулювання складання та подання інтегрованої звітності підприємства..... 40
Висновки до розділу 1..... 56
Розділ 2. Обліково-аналітичне забезпечення формування інтегрованої звітності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»..... 58
2.1. Облікове відображення фінансових та нефінансових результатів в інтегрованій звітності підприємств сільськогосподарської галузі..... 58
2.2. Облікове забезпечення результатів діяльності підприємства як складової звітності зі сталого розвитку..... 76
2.3. Експрес-аналіз фінансового стану ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»..... 86
Висновки до розділу 2..... 98
Розділ 3. Удосконалення формування інтегрованої звітності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» на основі ЗСП..... 100
3.1. Збалансована система показників (ЗСП) як інструмент управління фінансовими та нефінансовими результатами діяльності підприємства..... 100
3.2. Механізм формування інтегрованого звіту ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» на основі ЗСП 110
3.3. Екологічна діяльність ТОВ »ВП «ПОЛІССЯ» як складова інтегрованої звітності 121
Висновки до розділу 3..... 128
Розділ 4. Професійна етика бухгалтера в контексті формування інтегрованих звітів..... 130
4.1. Кодекс етики як основа дотримання бухгалтерами цілей сталого розвитку..... 130
4.2. Проблемні аспекти дотримання бухгалтерами українських підприємств принципів етичної відповідальності в розрізі цілей сталого розвитку..... 138
Висновки до розділу 4..... 146
Висновки та пропозиції..... 147
Список використаних джерел..... 153

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Через вплив війни в нашій країні, більшість суб`єктів господарювання стикнулися з новими викликами ведення бізнесу. Під час конфлікту інтересів з парнерами та державою, підприємства стикаються з обмеженими можливостями використання ресурсів, або їх ліквідацією, втратою провідного сегменту ринку збуту продукції, погіршенням стану фінансової платоспроможності, зростанням негативного валиву на довкілля через ворожі обстріли та викид в атмосферу шкідливих речовин.

Інтеграція України у простір ЄС, зростання ролі соціальної відповідальності суб'єктів господарювання перед суспільством зумовили пошук нових інструментів корпоративного управління, які базуються використанні інформації стосовно економічних, соціальних та екологічних наслідків діяльності. Через впровадження міжнародних стандартів звітності та перезавантаженість економічними показниками, фінансова звітність виявилася не спроможною задовольнити потреби всіх зацікавлених її користувачів (бізнес-партнерів, держави, місцевих громад). Важливим завданням будь-якого соціально-відповідального підприємства є формування такого формату інтегрованої звітності, котра б забезпечувала прозорість надання зацікавленим користувачам інформації про діяльність підприємства та наслідки впливу на суспільство і навколишнє середовище, мінімізацію даного впливу.

Проблемам формування та удосконалення концепції інтегрованої звітності підприємства присвячено роботи багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Значної уваги заслуговують наукові праці вчених, які висвітлювали концептуальні засади формування інтегрованої звітності: П. Атамас, С. Адамс, Р. Сімнетт, І. Белова, Л. Гангал, К. Безверхий, О. Гриценко, І. Дземішкевич, В. Костюченко, О. Кравченко, Н. Овчарова, А. Николишин, О. Нестеренко. Зокрема, Т. Давидюк, Ю. Домашенко, І. Макаренко розглядають інтегровану звітність крізь призму сталого розвитку, враховувати фактор розвитку суб'єкта господарювання.

С. Адамс, Р. Сімнетт розглядають інтегровану звітність – як наступний етап еволюції обліку, нову парадигму бухгалтерського обліку.

Варто відзначити ще ряд науковців, які проводили дослідження в даному напрямі: О. Баришнікова, В. Ганусич, С. Голов, О. Дубинська, Н. Єршова, Т. Єфименко, І. Замула, М. Карпушенко, М. Корягін, Р. Костирко, Р Кузіна, С. Кузнецова, Н. Лоханов, І. Макаренко, В. Максімова, М. Мельничук, Т. Мулик, О. Осадча, М. Проданчук, Н. Свічкар, О. Силенко, Ю. Серпенінова, О. Сокіл, Н. Струк, В. Томчук, Т. Хомуляк, Н. Шевчук та інші. У своїх працях науковці акцентують увагу на формуванні складу фінансових і нефінансових показників, змістовному наповненні інтегрованої звітності, обліковому відображенні фінансового, соціального й екологічного капіталів підприємства.

Однак, більшість науково-практичних заходів пов’язаних з вдосконаленням організації подання інтегрованої звітності підприємств, враховуючи результати дотримання ними принципів сталого розвитку, не отримали до теперішнього часу належної наукової розробки та потребують подальшого дослідження і розвитку. Виникає необхідність у подальшому поглибленні теоретичних та практичних положень щодо вдосконалення формування інтегрованої звітності, що забезпечить взаємозв'язок між результатами використання та наслідками впливу різних видів капіталу підприємства (фінансового, виробничого, кадрового, інтелектуального, природного і соціального), з урахуванням ступеня задоволеності внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів (працівників, клієнтів, конкурентів, постачальників, місцевих громад, держави, міжнародних партнерів).

Зазначене обумовило вибір теми, постановку мети та завдань кваліфікаційної роботи магістра. Обрана тема повністю відповідає проблемам напряму підготовки за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Метою кваліфікаційної роботи магістра є узагальнення та подальший розвиток теоретичних засад формування інтегрованої звітності підприємства, виявлення способів відображення фінансових та нефінансових показників на прикладі реальних звітів підприємств, а також пошук шляхів вдосконалення подання інтегрованої звітності ТОВ «ВП «Полісся» на основі Збалансованої

Системи Показників (далі ЗСП), визначення основ дотримання бухгалтерами принципів етичної відповідальності в розрізі цілей сталого розвитку.

Поставлена мета дослідження обумовила необхідність вирішення наступних завдань:

– визначити економічний зміст дефініції «інтегрована звітність» та її місце в загальній класифікації звітності;

– проаналізувати історичні етапи розвитку концепції інтегрованої звітності;

– охарактеризувати систему фінансових та нефінансових показників формування інтегрованої звітності в розрізі структури капіталу підприємства;

– проаналізувати нормативно-правове та інформаційне забезпечення складання та подання інтегрованої звітності підприємства;

– визначити критерії якості подання інтегрованих звітів на прикладі аналізу реальних звітів відомих підприємств АПК України;

– визначити облікові об`єкти економічної, соціальної та екологічної складових інтегрованої звітності;

– здійснити експрес-аналіз фінансово-економічного стану ТОВ «ВП «Полісся»;

– охарактеризувати складові елементи кожної з проекцій ЗСП та причинно-наслідковий зв`язок між ними;

– проаналізувати формування інтегрованого звіту ТОВ «ВП «Полісся» на основі інтегральних показників проекцій ЗСП;

– запропонувати напрями сталого розвитку для ТОВ «ВП «Полісся»;

– проаналізувати проблемні аспекти дотримання бухгалтерами українських підприємств принципів етичної відповідальності.

Об'єктом дослідження у кваліфікаційній роботі магістра виступає процес вдосконалення формування інтегрованої звітності Товариства з обмеженою відповідальністю «Виробниче підприємство «Полісся», а ***предметом*** – сукупність теоретичних та прикладних засад вдосконалення формування інтегрованої звітності підприємства.

Методи дослідження. Теоретичною основою кваліфікаційної роботи магістра виступив системно-структурний метод, що розглядає інтегровану звітність як цілісну структуровану звітність, включаючи показники економічних, соціальних та екологічних результатів діяльності підприємства. Для вирішення поставлених у роботі завдань застосовувались наступні методи дослідження: *порівняння та аналогії, теоретичне узагальнення* – під час дослідження сутності дефініції «інтегрована звітність», визначення основоположних принципів професійної етики бухгалтерів (розділ 1, п.1.1; розділ 4, п.4.1); *класифікації* – для систематизації історичних етапів розвитку концепції інтегрованої звітності, фінансових та нефінансових показників, нормативно-правового та інформаційного забезпечення складання та подання інтегрованої звітності підприємства (розділ 1, п.1.2, п.1.3, п.1.4); *абстрактно-логічний* – для виявлення ключових напрямів вдосконалення формування інтегрованої звітності ТОВ «ВП «Полісся» (розділ 3, п.3.2, п.3.3); *аналізу, синтезу, економіко-математичні* – для оцінювання реальних звітів підприємств, основних фінансово-економічних показників діяльності ТОВ «ВП «Полісся», наочного подання низки аналітичних розрахунків та рекомендаційних положень, визначення проблемних аспектів дотримання бухгалтерами принципів етичної відповідальності (розділ 2, п.2.1, п.2.2, п.2.3; розділ 3, п.3.1, п.3.2, п.3.3; розділ 4, п.4.2).

Інформаційною базою дослідження кваліфікаційної роботи магістра виступили наукові фахові видання (монографічні праці, наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій); навчальні та методичні публікації провідних вітчизняних та зарубіжних вчених; чинне законодавство України; міжнародні стандарти подання інтегрованої звітності та стандарти сталого розвитку; офіційні сайти та дані нефінансової звітності відомих підприємств АПК України; дані фінансової звітності досліджуваного підприємства.

Наукова новизна роботи полягає в подальшому розвитку теоретичних та практично-рекомендаційних засад формування інтегрованої звітності підприємства. Зокрема,

– удосконалено механізм формування нормативно-правового забезпечення подання інтегрованої звітності підприємства на основі поєднання національної та міжнародної правої бази, що дає змогу комплексно відстежувати законодавчі зміни оприлюдненя фінансової й нефінансової звітності;

– з метою одночасного забезпечення вимог всіх зацікавлених сторін, запропоновано виділяти критерії якості подання інтегрованих звітів, що базується на поєднанні фінансових та не фінансових даних;

– запропоновано структуру інтегрованого звіту ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» розділяти за трьома складовими сталого розвитку (фінансового-корпоративною, соціальною та екологічною). Управління впливом клімату визначено як клюовий напрям екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні напрямів вдосконалення формування інтегрованої звітності ТОВ «ВП «Полісся» на основі ЗСП.

За результатами дослідження опубліковано:

Поліщук І. Р., Куліш Н. В. Переваги та недоліки складання інтегрованої звітності підприємства як інструменту розкриття інформації про діяльність підприємства. Тези Всеукр. наук.-практ. on-line конф. здобувачів вищої освіти і молодих учених «*Вплив інноваційних змін на розвиток суспільства: економіко-правові та соціально-гуманітарні аспекти*». Секція 1: Бухгалтерський облік, аналіз, аудит, митна справа та оподаткування, присвяченої Дню науки. Житомир: ДУ «Житомирська політехніка», 13-17 травня, 2024. С. 259. – URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/06/sekcija-1-1.pdf.

Чижевська Л. В., Куліш Н. В. Розкриття інформації про екологічну діяльність підприємства в інтегрованій звітності. Тези міжн. наук.-практ. конф. *«Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу»*. Секція 3: Проблеми теорії та практики бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Житомир: ДУ «Житомирська політехніка», 6-7 листопада, 2024.

Поліщук І. Р., & Куліш Н. В. (2024). Об`єкти соціальної відповідальності в звіті про управління як основа відновлення та розвитку економіки у воєнний період. *Ефективна економіка,* (5). URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/3827/3862.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи магістра. Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 152 сторінках друкованого тексту. Робота містить 40 таблиць, 25 рисунків та 1 формулу. Список використаних джерел налічує 114 найменуваннь на 13 сторінках. Робота містить 3 додатки, викладені на 59 сторінках.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність дефініції «інтегрована звітність» та її місце в загальній класифікації звітності.

Питання впровадження інтегрованої звітності у практику українських підприємств є досить актуальним і життєво необхідним, що зумовлено не лише кризовим станом економіки України, а й процесами глобалізації та євроінтеграції. Збільшуючи соціальну відповідальність перед суспільством, підприємства розкривають бізнес-інформацію для всіх зацікавлених користувачів у своїй звітності. Це потребує розроблення такої системи обліку, яка б видавала інформацію, необхідну для формування інтегрованої звітності підприємства у складі як фінансових, так і нефінансових показників. Якість розробленої системи залежить від розуміння ключових термінів, що актуалізує дослідження економічної сутності поняття «інтегрована звітність» у контексті підприємства.

Дослідженням сутності поняття «інтегрована звітність» займаються багато вчених-економістів, основні погляди яких представлено в Додатку А, табл. А.1. Погоджуючись із важливістю наукових результатів провідних учених, зауважимо, що питання, пов’язані з узагальненням підходів до визначення сутності поняття «інтегрована звітність», в їх дослідженнях опрацьовані недостатньо. Також необхідно зауважити, що фінансові показники беруться як із фінансової звітності, так і з бухгалтерського обліку (відповідні розрахунки), а нефінансові показники на запит бухгалтерської служби готують інші структурні підрозділи підприємства.

Не можна не погодитись із підходом вітчизняних вчених-економістів Т. Давидюк, Ю. Домашенко, І. Макаренко, У. Рощектаєва, Л. Чхутіашвілі та Н. Шамонін, які розглядають інтегровану звітність як таку, що формується на принципах стійкого розвитку та має стратегічний напрям розвитку компанії. Принципи стійкого розвитку мають забезпечувати баланс між процесами

економічного зростання суб'єкта господарювання, захистом навколишнього середовища та соціальною відповідальністю бізнесу. А інтегрована звітність, яка формується на принципах стійкого розвитку, повинна відображати всі вищевказані процеси у майбутньому, тобто враховувати фактор розвитку суб'єкта господарювання на перспективу [20; 23; 47].

Автори С. Адамс, Р. Сімнетт відмічають, що інтегрована звітність - це новий підхід, який може представляти наступний етап еволюції обліку, нова парадигма бухгалтерського обліку [1], а також новий спосіб інформування всіх зацікавлених сторін про діяльність корпорацій (О. В. Соловйова). Н. В. Малиновська відзначає інноваційний характер інтегрованої звітності, її спрямованість на забезпечення фінансової стабільності та стійкої практики ведення бізнесу. Важливою є дука В. Костюченко [36] та багатьох інших вчених, з приводу того, що інтегрована звітність об'єднує фінансові та нефінансові показники в єдиний чіткий формат. Поширеними є погляди Н. Балашова, Л. Герасімова, щодо економічної сутності інтегрованої звітності як інформації, що сприяє створенню вартості (капіталу) протягом періоду діяльності підприємства. Відповідно до Міжнародного стандарту «Концептуальні основи міжнародної інтегрованої звітності», в якому зазначено, що «інтегрована звітність – це процес, заснований на інтегрованому мисленні, в результаті якого створюється періодичний інтегрований звіт підприємства про створення вартості протягом довгого часу і пов'язаних з ним документів, які стосуються аспектів створення вартості» [51].

Узагальнення підходів різних авторів свідчать про те, що дефініцію «інтегрована звітність» слід розглядати як нову парадигму корпоративної звітності, основною метою якої є надання зовнішнім користувачам комплексного уявлення про ключові фактори створення вартості на даний момент і в майбутньому на основі подання набору фінансових і нефінансових показників з метою створення стійкого функціонуючого бізнесу. Фінансовий звіт неповністю розкриває інформацію щодо питань соціального, екологічного й економічного розвитку підприємства. Крім того, не приділяється увага відображенню таких чинників, як ризик, стратегія і стійкість бізнесу. Інформацію щодо фінансового,

промислового, інтелектуального, людського, соціального і природного капіталів містить інтегрований звіт [9].

Поява парадигми інтегрованої звітності дозволяє сформулювати нові завдання бухгалтерського обліку з урахуванням того факту, що облікова інформація потрібна не лише постачальникам капіталу для його примноження, а й іншим членам суспільства для забезпечення його подальшого сталого розвитку.

Інтегрована звітність – це спосіб створення більш стійкого уявлення про «здоров'я» бізнесу. Вимірюючи низку змінних і акцентуючи на довгостроковій, замість короткострокової, фінансовій стабільності, інтегрована звітність забезпечує готовність підприємства до стійкого майбутнього. Інтегрована звітність сфокусована на прозорості згідно зі стандартами ділової етики, вона надає можливість господарюючому суб'єкту показати, що компанія справді виконує свої обов'язки щодо захисту навколишнього середовища, соціальних питань і трудових ресурсів. Випускаючи внутрішні інтегровані звіти, компанія оцінює свою етику, фундаментальну вартість, рівень управління та зовнішні покращання і впевненість, в яких заінтересовані стейкхолдери. Таким чином, інтегровані звіти можуть випускатись як суто для внутрішніх користувачів, або можуть бути оприлюдненні для всіх зацікавлених осіб, які потребують подібної інформації для прийняття рішень [87]. Внаслідок цього виникає значна кількість відмінностей між інтегрованою та фінансовою звітністю (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика інтегрованої та фінансової звітності

№	Критерій	Фінансова звітність	Інтегрована звітність
1	*2*	*3*	*4*
1	Адаптивність	Обмеженість правилами	Можливість врахування індивідуальних особливостей
2	Об'єкт вивчення	Фінансовий капітал	Всі види капіталу
3	Часові обмеження	Короткострокові	Короткострокові, середньо- і довгострокові
4	Управління	Управління лише фінансовими ресурсами	Здійснюється контроль над фінансовими, виробничими, кадровими, інтелектуальними, природними та соціальними ресурсами

Продовження табл. 1.1

1	*2*	*3*	*4*
5	Підхід	Функціональний	Процесний
6	Застосування сучасних підходів автоматизації	Доступна на паперових носіях типової форми	Доступна в електронному вигляді в режимі онлайн
7	Направленість	Орієнтація на минулі показники результатів діяльності та фінансові ризики	Можливість врахування індивідуальних особливостей
8	Склад Інформації	Опис досягнутих організацією фінансових результатів, інформація про активи, пасиви, грошові потоки	Містить інформацію, що стосується не тільки фінансових результатів діяльності,а й зовнішніх ефектів бізнесу (екологічний та соціальний ефект)
9	Взаємозв'язок інформації	Роз'єднана інформація та коментарі керівництва	Взаємопов'язана інформація
10	Точність відображення елементів звітності	Недостатньо точне та повне відображення окремих елементів звітності	Достовірне відображення про ресурси та результатів діяльності компанії
11	Можливість прогнозування	Орієнтація на минулі показники та фінансові ризики минулого періоду, не дає можливості прогнозування розвитку організації з достатнім ступенем точності	Орієнтована на майбутнє, з обов'язковим врахуванням стратегічних цілей та всіх видів ризиків. Надає можливість прогнозування розвитку організації у довгостроковій перспективі.
12	Регламентація	Регламентується законодавством, Міжнародним стандартом фінансової звітності (МСФЗ)	Не регламентується законодавством (тільки Міжнародним стандартом інтегрованої звітності МСІЗ); орієнтована на розкриття суттєвих аспектів, які можна змінювати залежно від обставин)
13	Прозорість	Невисока прозорість через те, що розкривається обмежена кількість обов'язкових показників	Висока прозорість через те, що розкривається більше показників, різноманітні позитивні та негативні аспекти діяльності організації

Джерело: сформовано автором на основі [77; 87].

Інтегрована корпоративна звітність визначає єдиний формат надання зацікавленим користувачам інформації про діяльність підприємства, ризики і потенціал створення доданої вартості. Вона охоплює фінансову і не фінансову звітність та розкриває показники результативності економічної, екологічної і соціальної діяльності підприємства, що забезпечує прозорість інформації в частині бізнес-ризиків і управління ними. На концептуальному рівні немає єдиного підходу до розробки моделі бізнес-звітності [1].

Для реалізації підходу до формування інтегрованої звітності підприємства необхідно розробити послідовні кроки впровадження методики і організації формування такої звітності (табл.1.2). Під кроками впровадження інтегрованої звітності мається на увазі ряд заходів-етапів, які сприятимуть забезпеченню функціонування системи підготовки інтегрованої звітності на підприємстві. Спільною рисою інтегрованої звітності є механічне поєднання фінансової та нефінансової звітності підприємства в один документ. Інтегрована звітність має містити відповіді на наступні питання: 1) короткий огляд інформації про підприємство та оточуюче навколишнє середовище; 2) управління, керівництво; 3) можливості та ризики; 4) стратегія та розподіл ресурсів; 5) бізнес-модель; 6) діяльність; 7) перспективи на майбутнє [1;4].

Таблиця 1.2

Основні етапи формування інтегрованої звітності підприємства

Зміст етапу		Основні завдання етапу
Підготовчий етап	Розробка концептуальних засад інтегрованої звітності	Визначення кола зацікавлених стейкхолдерів
		Вибір форми, моделі та технології подання
		Формування нормативно-правової бази
		Розробка та затвердження внутрішніх регламентів
Основний етап	Визначення організаційно-методичних засад інтегрованої звітності	Формування компетентної робочої групи
		Визначення періодичності складання, строків подання
		Вибір основних підрозділів, визначення їх функцій
		Затвердження графіка роботи, визначення термінів обробки інформації
		Внесення додаткових елементів до облікової політики підприємства
		Визначення структури звіту та системи ключових показників
Заключний етап	Проведення оцінки та контролю інтегрованої звітності	Систематизація, узагальнення накопичених даних
		Розгляд, затвердження та оприлюднення інтегрованої звітності
		Оцінка ефективності формування та внесення коригувань

Джерело: сформовано автором на основі [1].

Ідея інтегрованої звітності – встановити видимий взаємозв'язок між результатами діяльності компаній і її численними наслідками, щоб розуміти, ціною яких втрат і витрат досягається економічне благополуччя або неблагополуччя окремо взятої компанії. За її допомогою компанія може виявити ступінь використання та залежності від різноманітних ресурсів, взаємозв'язок або

«комбінацю» капіталу (фінансового, виробничого, інтелектуального, природного і соціального), а також визначити можливість доступу і впливу на них. Основні завдання, які вирішує інтегрована звітність відображено на рис.1.1. Під концепцією інтегрованої звітності пропонуємо розуміти сукупність поглядів на процес формування та подання обліково-аналітичної інформації з метою комплексного інформаційного забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів у процесі управління компанією [28].

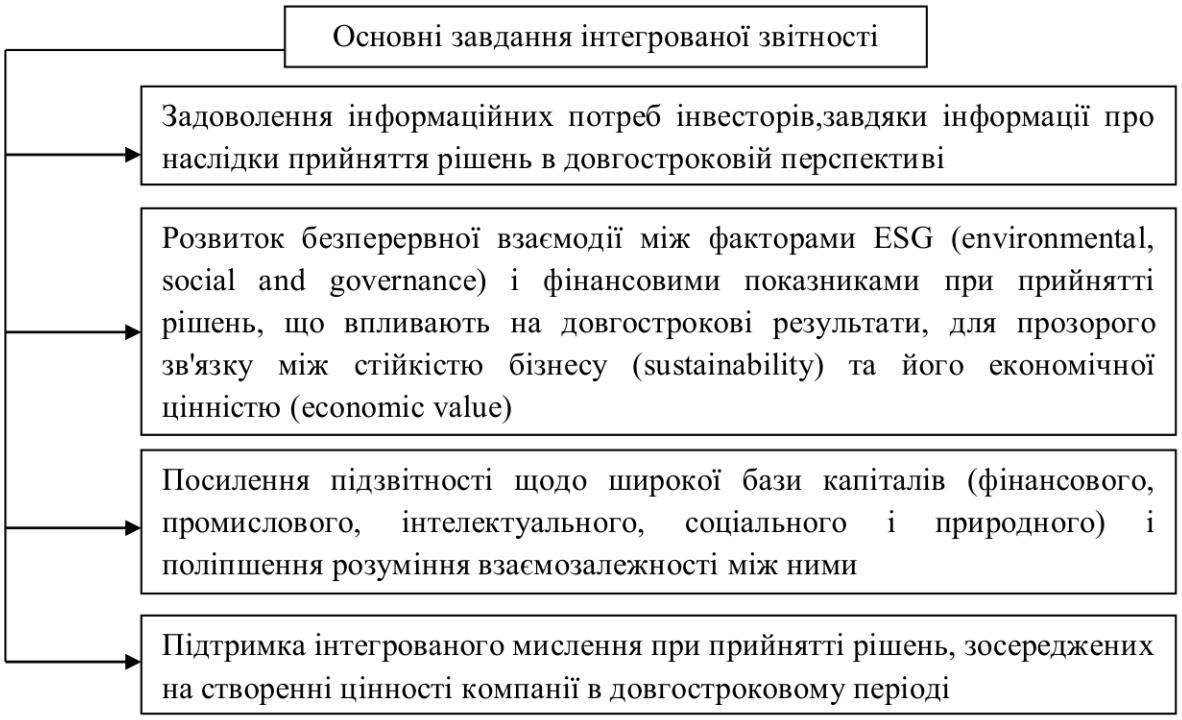


Рис. 1.1. Основні завдання інтегрованої звітності

Джерело: [28].

Кожен суб'єкт господарювання має обрати власну систему структурних елементів та показників залежно від особливостей діяльності, стадії розвитку, очікувань ключових стейкхолдерів тощо. Подана в інтегрованому звіті фінансова та не фінансова інформація повинна відповідати певним критеріям, принципам (рис.1.2) щодо кількості, якості, цінності та корисності. Досить цікавим є перелік принципів, наведений в вимогах GRI 4.0: принципи змісту (взаємодія з зацікавленими особами, контекст стратегічного розвитку, суттєвість та повнота) та забезпечення якості звіту (збалансованість, співставність, точність, своєчасність, якість, надійність) [42].

На основі принципів та питань, відповіді на які повинні бути відображені в інтегрованій звітності підприємства, пропонуємо розглянути більш детально необхідну для розкриття інформацію та структурні елементи такої звітності (додаток А, табл. А.2, табл. А.3), що пов'язані між собою та не є взаємовиключними, можуть містити показники, розраховані у системі збалансованих показників.

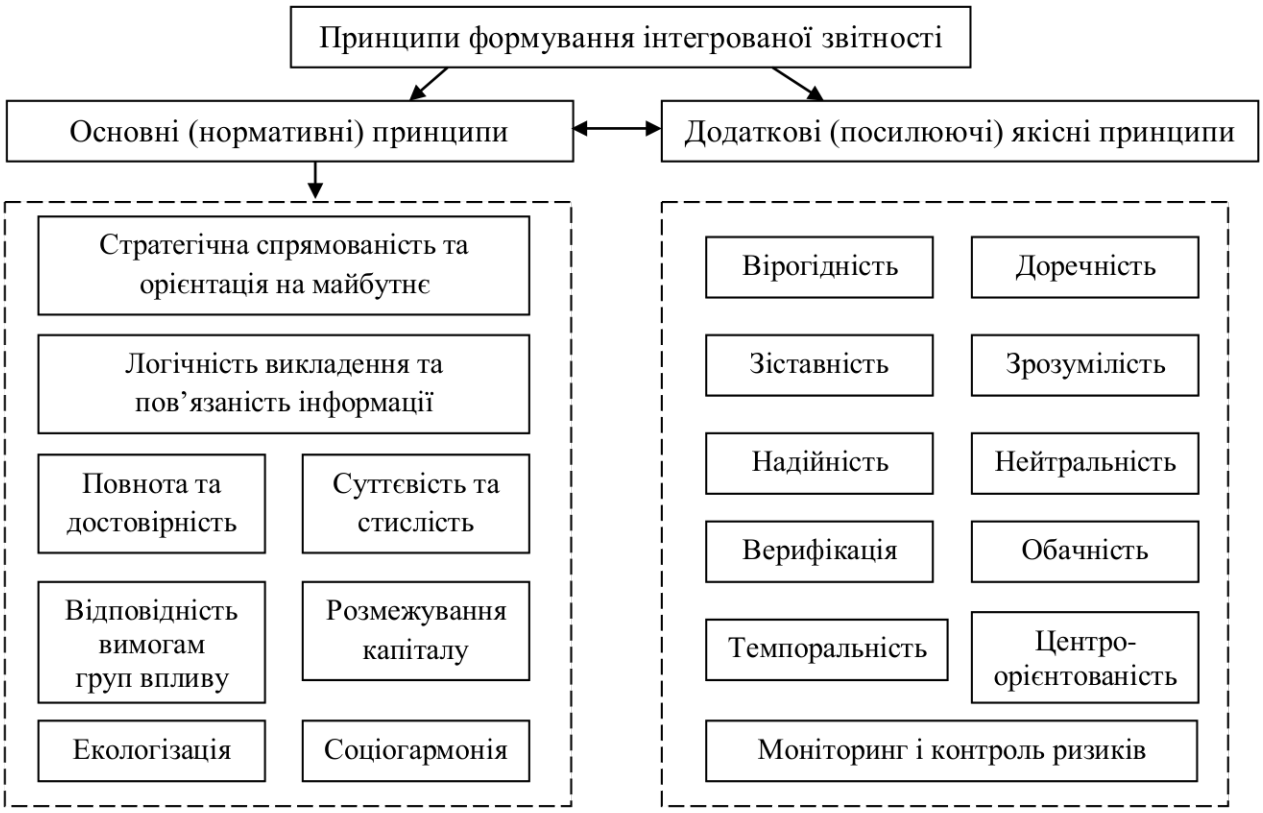


Рис. 1.2. Принципи формування інтегрованої звітності підприємства

Джерело: сформовано автором на основі [42; 96; 98].

Зміст інтегрованого звіту підприємства залежить від специфіки його діяльності і навколишнього її середовища та від рішень відповідальних менеджерів підприємства. Інтегрований звіт пов'язаний з іншими звітами і комунікаціями, необхідними тим чи іншим зацікавленим користувачам. Різні види капіталу (фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний та природний), які використовує організація і на які вона впливає, її бізнес-модель і процес створення цінності протягом часу в сукупності з принципами формування звіту визначають його структуру і зміст [61].

Результативність інтегрованої звітності передбачає оцінку досягнення мети її формування - надання інформації та формування знань про: ресурси і взаємини, які використовує і на які впливає компанія; взаємодію із зовнішнім середовищем і капіталами для створення вартості протягом коротко-, середньо- і довгострокового періоду. Критерії результативності інтегрованої звітності пропонуємо угрупувати у три групи: мотиваційно-цінносна, науково-змістовна, оціночно-результативна [28]. Основні фундаментальні компоненти концепції інтегрованої звітності та критерії її формування наведено в табл.1.3.

Таблиця 1.3

Концепція інтегрованої звітності підприємства

№ з/п	Група компонентів (критеріїв)	Основний зміст
1	Створення вартості для підприємства і зацікавлених осіб	Здатність підприємства створювати додаткову вартість протягом довгострокового періоду, що забезпечує повернення інвестицій постачальникам капіталу та для зацікавлених осіб та суспільства.
2	Капітал	Запас вартості який збільшується, зменшується або трансформується під час діяльності підприємства (фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний та природній).
3	Бізнес-модель	Система трансформації ресурсів в продукти та результати діяльності і створення вартості протягом короткострокового, середньострокового і довгострокового періодів.
Критерії результативності		
1	Мотиваційно-цінносна	а) мотивація персоналу і менеджменту до позитивних результатів при формуванні інтегрованої звітності; б) зміцнення відносин з інвесторами та іншими зацікавленими сторонами; в) більш глибоке розуміння співробітниками бізнес-моделі і стратегії компанії; г) демонстрація прозорості та відповідальності; д) формування довіри зацікавлених сторін
2	Науково-змістовна	а) уміння знаходити ключові переваги компанії і адаптувати їх до власної підприємницької практики; б) набуття досвіду в плануванні, передбаченні і стимулюванні проявів синергії при формуванні інтегрованої звітності; в) підвищення рівня інноваційної культури, інноваційного мислення
3	Оціночно-результативна	а) можливість підвищити фінансову цінність звітності за рахунок опису ключових інвестиційних факторів і ризиків; б) краще управління ресурсами; в) підвищення достовірності та якості звітних даних шляхом уніфікації та автоматизації процесів

Джерело: [28; 96].

Інтегрована звітність займає важливе місце в системі управління підприємством, адже забезпечує її своєчасною, достовірною та повною інформацією про поточні та перспективні аспекти бізнесу [86]. В табл.1.4 представлено зв'язок окремих інтегрованих звітів з функціями системи управління.

В Україні поки ще не розроблено нормативний та методологічний інструментарій формування інтегрованої звітності внаслідок наявності різних видів звітів та відсутності розуміння призначення кожного з них. Компанії самостійно вибирають формат, розділи і структуру звіту. Нині інтегрована звітність поєднує найістотніші розділи даних фінансової та нефінансової звітності, де узагальнено інформацію про фінансовий стан та результати фінансово-господарської, соціальної та екологічної діяльності підприємств, що дає можливість оцінити ефективність прийнятих управлінських рішень та визначити стратегічні аспекти розвитку [73, с.25].

Таблиця 1.4

Зв'язок окремих інтегрованих звітів з функціями управління

№ з/п	Назва звіту	Основний зміст	Функції управління
1	Звіт про корпоративне управління	Описує принципи корпоративної та дивідендної політики, стратегію управління, показники ефек-тивності корпоративного контролю, характеризує структуру капіталу	Корпоративний та внутрішньо-господарський контроль
2	Звіт про сталий розвиток	Включає показники ефективності економічного розвитку, надає характеристику бізнес-моделі, суттєвих факторів впливу, описує можливості та ризики бізнесу	Контроль ефективності бізнесу, контроль рівня економічної безпеки, стратегічне планування
3	Звіт про соціальний розвиток	Включає показники кадрового та соціального забезпечення, показники реалізації вимог соціальної відповідальності	Контроль соціальної відповідальності
4	Екологічний звіт	Включає показники екологічної безпеки випуску готової продукції та бізнесу в цілому	Екологічний контроль та контроль якості готової продукції

Джерело: [86].

На практиці механізм підготовки та впровадження концепції інтегрованої звітності далекий від досконалості, що має як позитивні так і негативні риси

(Додатку А, табл. А.4). Основні рекомендації щодо підготовки регламенту інтегрованої корпоративної звітності будуть корисні для формування інформації щодо оцінки ризиків і можливостей забезпечення сталого розвитку компанії (рис. 1.3). Взаємодія працівників поліпшить процес отримання даних з метою підготовки інтегрованої фінансової звітності [79].

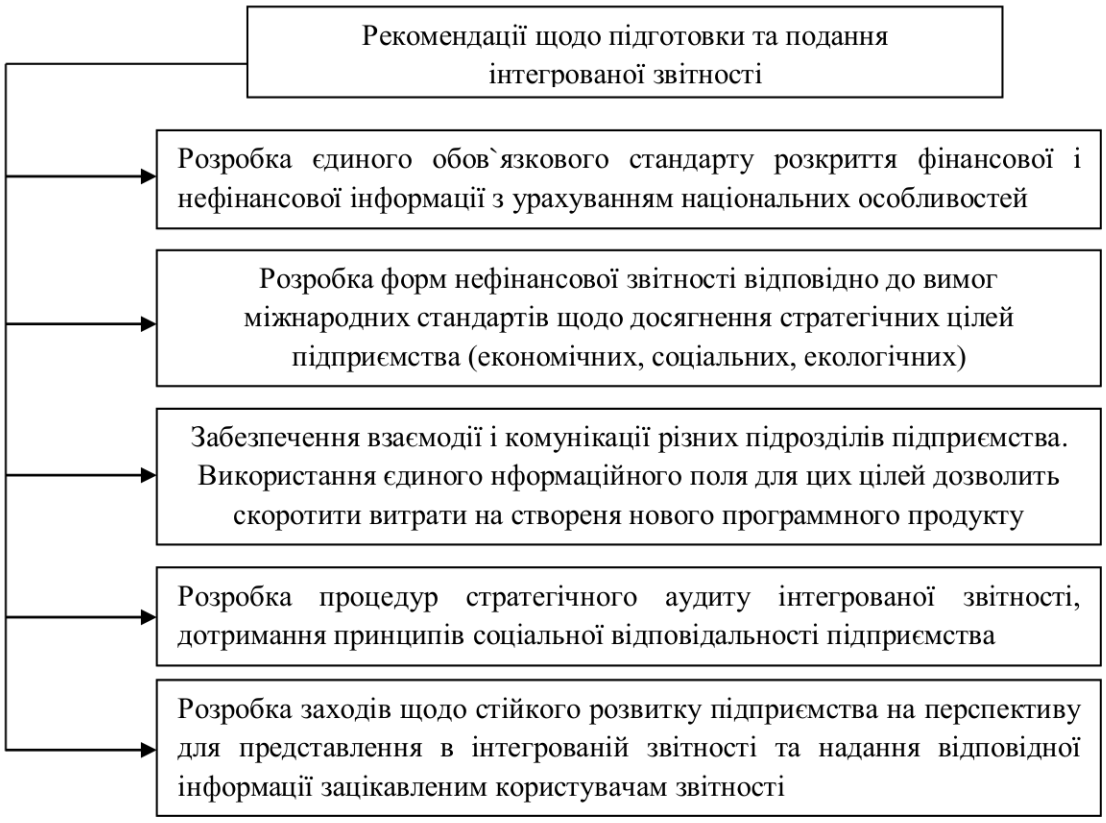


Рис. 1.3 Рекомендації щодо підготовки та подання інтегрованої звітності

Джерело: сформовано автором на основі [61; 79].

Отже, сутність інтегрованої звітності полягає у поєднанні фінансової та нефінансової інформації, що відображає здатність підприємства створювати й підтримувати свою вартість у коротко-, середньо- та довгостроковому періоді, в короткій, зрозумілій і зручній для користувача формі. Вона повинна включати всі суттєві дані про стратегію підприємства, корпоративне управління, показники діяльності та його перспективи з відображенням економічного, соціального та екологічного середовища.

1.2. Генеза концепції інтегрованої звітності.

Світова фінансово-економічна криза 2008-2009 рр. стала рушійним фактором трансформації підходів до корпоративної звітності, називають кризою відповідальності та довіри. Вона розкрила реальний зміст економічної моделі розвинених країн кінця XX - початку XXI ст., виявила недосконаліть звітності, яку складають відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), оскільки фінансова звітність не дозволила діагностувати неадекватність даної економічній моделі сучасним реаліям і викликам. Складність та перевантаженість показниками зробили фінансову звітність громіздкою, ускладнили сприйняття користувачами суттєвої інформації. Як наслідок, спостерігається низький рівень соціальної відповідальності всіх учасників господарської діяльності (держави, бізнесу, господарств).

Незадоволеність фінансовою звітністю пов'язана, у першу чергу, з відсутністю у ній інформації, що дозволяла б оцінити перспективи розвитку підприємства, ефективність обраних ним методів конкуренції і ведення бізнесу, навколишнє середовище, в якому підприємство здійснює свою діяльність, наявні та потенційні можливості та ризики, якість управління, тощо. Фінансова звітність не відповідає тому рівню прозорості та підзвітності бізнесу, який прагнуть бачити зацікавлені сторони, зокрема, інвестори хочуть мати перспективну інформацію про стратегію, бізнес-моделі та здатність компанії створювати стійку довгострокову вартість.

Задоволення потреб всіх заінтересованих сторін бізнесу потребує запровадження нової моделі звітності з урахуванням взаємозв'язку екологічних, соціальних факторів, якості організаційного управління тощо, яка більшою мірою оцінюватиме ризики прийнятих рішень у довгостроковій перспективі, сприятиме створенню стійкості економічних суб'єктів та економіки в цілому. Такою інноваційною моделлю і є, на наш погляд, інтегрована звітність, розробкою концепції якої займається Міжнародна рада з інтегрованої звітності (МРІЗ), створена у 2010 році. Уперше у світовій практиці інтегровані звіти почали

з'являтися на початку першого десятиліття XXI ст., хоча певні їх ознаки можна прослідкувати ще з 1997 року [13]. Концепція інтегрованої звітності наразі знаходиться на етапі розвитку (рис.1.4), що характеризується динамічними перетвореннями розуміння її сутності, призначення та використання.

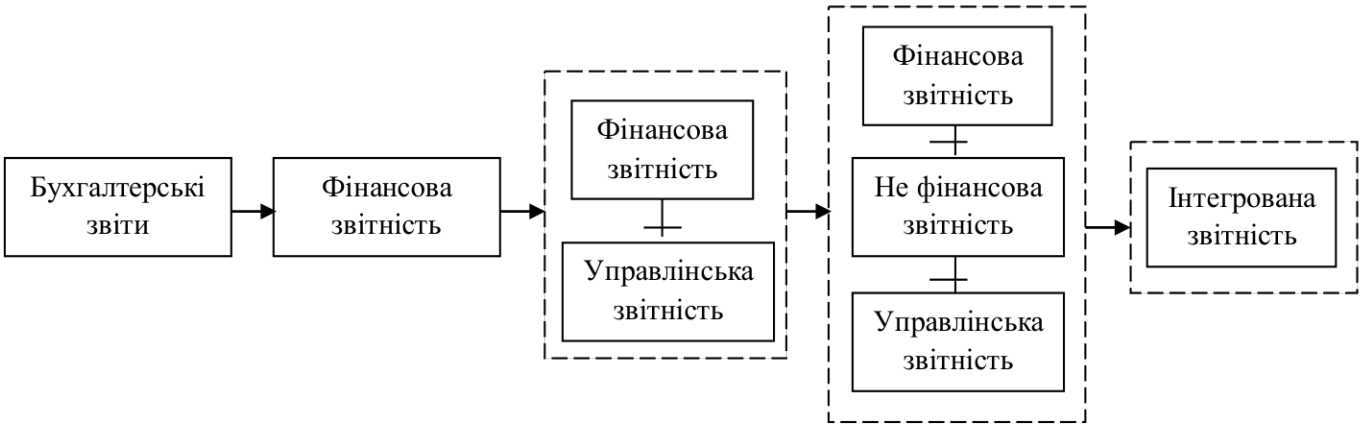


Рис.1.4. Історичний генезис розвитку концепції інтегрованої звітності

Джерело: [40].

Перспективними напрямками дослідження у такому контексті є аналіз загальних світових тенденцій розвитку інтегрованої звітності; інтерпретація і практичне застосування різних стандартів складання інтегрованої звітності; розвиток методології складання інтегрованої звітності з урахуванням галузевої специфіки та ін.

Системно-хронологічний аналіз генези інтегрованої звітності, аналіз стратегії розвитку Міжнародної ради з інтегрованої звітності (МРІЗ) на середньострокову і довгострокову перспективу, дозволили нам виділити такі етапи розвитку інтегрованої звітності (табл.1.5): I етап - «підготовчий» (до 2000р.), знаменується зародженням концепції корпоративної соціальної відповідальності, у економічному, екологічному та соціальному напрямках; II етап - «зародження» (2000-2009рр.), характеризується виникненням передумов формування інтегрованої звітності; III етап - «становлення інтегрованої звітності» (2010-2013 рр.), знаменується створенням Міжнародних основ інтегрованої звітності; IV етап - «прорив» (2014-2017 рр.), пов'язаний із розвитком і прийняттям інтегрованої звітності в усьому світі; V етап - «розвиток», передбачає створення до 2020 року обов'язкового стандарту інтегрованої звітності для всіх глобальних компаній, що

котируються, і до 2025 р. охоплення приватних нелістингових компаній, малого і середнього бізнесу, організацій громадського сектору. Зокрема, важливими подіями вважаємо прийняття стандартів GRI, Глобальний договір ООН (United National Global Compact), Кодекси корпоративного управління Кінга (King Report on Corporate Governance), Директиви ЄС та ін. [13; 78].

Таблиця 1.5

Основні етапи розвитку інтегрованої звітності

Період	Характеристика	Основні роки	Зміст
1	*2*	*2*	*4*
Підготовчий до 2000 р.	Відбувається розвиток різних форм нефінансової звітності обумовлений потребою задоволення інтересів широкого кола стейкохолдерів. Зокрема, у напрямку економічної, екологічної та соціальної відповідальності.	1950-1960	Зародження концепції корпоративної соціальної відповідальності
		1976	Принципи корпоративного управління ОЕСР (Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Guidelines for Multinational Enterprises)
		1993	Система екологічного менеджменту та аудиту (Eco-Management and Audit Scheme (EMAS))
		1996	Серія стандартів Міжнародної організації стандартизації (International Organization for Standardization (ISO)) ISO 14000
		1997	Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative (GRI))
		1999	Стандарт принципів підзвітності Accounting ability (AA1000)
Зародження 2000 – 2009 рр. - виникнення передумов формування інтегрованої звітності	Розвиток нефінансової звітності під впливом концепції сталого розвитку.	2000	Глобальний договір ООН (United National Global Compact)
		2000	Перша версія стандарту GRI з формування звітності зі сталого розвитку (GRI G1 Guidelines)
		2002	Друга версія стандарту GRI з формування звітності зі сталого розвитку (GRI G2 Guidelines)
		2004	Звітність зі сталого розвитку (Accounting for Sustainability (A4S))
		2006	Третя версія стандарту GRI з формування звітності зі сталого розвитку (GRI G3 Guidelines)
		2009	Кодекс корпоративного управління Кінга для Південної Африки (King Report on Corporate Governance (King III))

Продовження табл. 1.5

1	*2*	*2*	*4*
Становлення 2010 – 2013 рр. - створення Міжнародних основ інтегрованої звітності	Ключовий етап розвитку концепції інтегрованої звітності, її формалізація та глобальне визнання.	2010	Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council (IIRC))
		2011	Управління зі стандартів звітності зі сталого розвитку (Sustainability Accounting Standards Board (SASB))
		2013	Міжнародний стандарт інтегрованої звітності (The International Integrated Reporting Framework (IIRF))
		2013	Четверта версія стандарту GRI з формування звітності зі сталого розвитку (GRI G4 Guidelines)
		2013	Директива 2013/34/ЄС
«Прорив» 2014 – 2017 рр. – розвиток і прийняття інтегрованої звітності у всьому світі	Трансформація концепції інтегрованої звітності від її часткового використання і ринкового тестування в напрямку її широкого застосування.	2014	Директива 2014/95/ЄС
		2016	Стандарти GRI з формування звітності зі сталого розвитку (GRI Sustainability Reporting Standards)
		2016	Кодекс корпоративного управління Кінга для Південної Африки (King Report on Corporate Governance (King IV))
Розвиток 2018 р. – до тепер	Використання інтегрованої звітності для підвищення конкурентних переваг компаній в умовах сталого розвитку.	2018	Інтеграція цілей сталого розвитку в корпоративну звітність: практичне керівництво (Integrating the Sustainable Development Goals into Corporate Reporting: A Practical Guide)
		2021	Рада з міжнародних стандартів сталого розвитку (International Sustainability Standards Board (ISSB))

Джерело: [78]

Інтегровану звітність вважають одним із дієвих інструментів корпоративної соціальної відповідальності [91, с. 90], адже саме інтегрована звітність, на відміну від фінансової, надає розширену інформацію про діяльність підприємства і враховує соціальну, економічну та екологічну відповідальність. Тому вважаємо, що концепція корпоративної соціальної відповідальності заклала основи й обумовила потребу трансформації системи бухгалтерського обліку в напрямку інтегрованого звітування, а відтак саме з її виникнення потрібно розглядати підготовчий етап на шляху історичного генезису інтегрованої звітності.

Як стверджують більшість науковців, концепція інтегрованої звітності започаткована у 2000 р., коли з'явились перші інтегровані звіти й офіційно було оприлюднено першу версію стандарту GRI з формування звітності зі сталого розвитку (Sustainability Reporting Guidelines), що надає методологічні рекомендації до процесу підготовки інтегрованої звітності. З 2000 р. стандарти GRI з формування звітності зі сталого розвитку постійно удосконалюються й оновлюються новими версіями, налічуючи на сьогодні чотири покоління стандартів GRI. Цього самого року стартувала ініціатива Глобальний договір ООН (United National Global Compact), у межах якої задекларовано десять основних принципів, спрямованих на розвиток концепції корпоративної соціальної відповідальності, що передбачає відповідне звітування компаній щодо реалізації такої ініціативи.

Наступним кроком на шляху розвитку інтегрованого звітування було оприлюднення у 2004 р. концепції Звітності зі сталого розвитку (A4S), розробленої за ініціативи принца Уельського з метою формування такої системи бухгалтерського обліку, яка враховувала би залежність між фінансовими, соціальними та екологічними факторами і надавала механізми відображення такої інформації у стратегії, діяльності та звітності організацій. Вперше державне закріплення необхідності складання інтегрованої звітності для публічних компаній відбулось у 2009 р. із виходом Кодексу корпоративного управління Кінга (King III), який у 2016 р. був оновлений до четвертої версії (King IV) [78].

У 2010 р. на підставі Кодексу корпоративного управління Кінга (King III) рішенням Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) та Проекту звітності у сфері сталого розвитку (A4S) було створено Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (IIRC), що стало ключовою подією на шляху розвитку концепції інтегрованої звітності [78, с.19]. Цей комітет охоплює глобальну коаліцію інвесторів, компаній, розробників стандартів, бухгалтерів, представників наукових кіл, неурядових організацій та інших стейкхолдерів, що зацікавлені у розвитку інтегрованого підходу до формування звітності. У 2013 р. комітет випустив Міжнародний стандарт інтегрованої звітності, який є одним з

основоположних нормативних документів щодо складання інтегрованої звітності, який активно обговорювали у наукових колах [78; 112].

Затверджений у 2011 році Міжнародною радою з інтегрованої звітності документ «На один крок ближче до інтегрованої звітності. Новий підхід у XXI ст.» став підгрунтям для розроблення Міжнародного стандарту інтегрованої звітності (далі – МСІЗ), ухваленого наприкінці 2013 року. МСІЗ визначає інтегровану звітність як «процес, заснований на інтегрованому мисленні, у результаті якого підприємство подає періодичний інтегрований звіт про створення вартості протягом тривалого часу і пов'язану інформацію, яка стосуються аспектів створення вартості». Також у даному стандарті докладно розкриті основні елементи змісту інтегрованої звітності, її мета, визначені провідні принципи і концепції інтегрованої звітності. У трійку країн-лідерів за загальною кількістю опублікованих інтегрованих звітів входять Південно-Африканська Республіка, Японія та Іспанія [51].

Також 2013 року було оприлюднено Директиву 2013/34/ЄС «Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств», положення якої передбачає звітування великих компанії перед стейкхолдерами щодо рівня нефінансових ризиків компанії. Директива 2014/95/ЄС «Про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами» вносить певні поправки до попередньої Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової інформації великими компаніями з персоналом понад 500 осіб, включаючи ключові напрями нефінансової звітності щодо екологічних, соціальних та управлінських ризиків [29, с.16; 78]. Затверджені у 2015 р. Резолюцією Генеральної Асамблеї ООН Цілі сталого розвитку обумовили потребу адаптації існуючих форм бухгалтерської звітності в напрямку розширення інформації щодо сталого розвитку.

У 2016 р. GRI перейшла від надання рекомендацій до формування перших глобальних стандартів звітності щодо сталого розвитку – Стандартів GRI з формування звітності зі сталого розвитку (GRI Sustainability Reporting Standards). Ці стандарти постійно оновлюються та доповнюються. У 2018 р. було

оприлюднено практичне керівництво з Інтеграції цілей сталого розвитку в корпоративну звітність (Integrating the Sustainable Development Goals into Corporate Reporting: A Practical Guide). Керівництво відповідає Керівним принципам ООН та стандартам GRI і описує поетапний процес інкорпорації Цілей сталого розвитку (SDGs) в бізнес-процеси та звітність підприємств [78].

У лютому 2017 р. Комісія з цінних паперів і бірж Індії звернулася до 500 найбільших лістингових компаній країни із закликом перейти до інтегрованої звітності, серед яких 5% вже складають інтегровану звітність, а 95% розкривають інформацію зі сталого розвитку. У березні 2017 р. МРІЗ ініціювала проведення глобальних консультацій з питання впровадження Міжнародних основ інтегрованої звітності, у ході яких було отримано 400 відгуків, у тому числі з фокус-груп, що охоплюють 19 країн, з 11 запропонованих до обговорення питань. У 2017 р., за підсумками глобальних консультацій, був опублікований План конкретних дій, розроблений МРІЗ, який включає 48 заходів [13].

3 листопада 2021 р. Фонд МСФЗ (IFRS Foundation) оголосив про створення Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку (International Sustainability Standards Board (ISSB)). До червня 2022 р. Фонд МСФЗ завершить консолідацію Ради зі стандартів з розкриття інформації про екологічний вплив (Climate Disclosure Standards Board (CDSB)) та Фундації зі звітування про вартість (Value Reporting Foundation (VRF)). Остання охоплює концепцію інтегрованого звітування (Integrated Reporting Framework) і стандарти розроблені Радою зі стандартів обліку сталого розвитку (Sustainability Accounting Standards Board (SASB)). Метою створення нової ради є розробка глобальної бази високоякісних стандартів розкриття інформації щодо сталого розвитку для задоволення інформаційних потреб інвесторів.

Також Робоча група (TRWG) підготувала та оприлюднила на сайті Фонду МСФЗ (IFRS Foundation) 3 листопада 2021 р. два проекти на розгляд Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку (ISSB): Проект вимог до розкриття інформації, пов’язаної з впливом на клімат (Prototype Climate-related Disclosures Requirements (Climate Prototype), та Проект загальних вимог до розкриття

фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком (Prototype General Requirements for Disclosure of Sustainabilityrelated Financial Information).

Окреслені події на шляху генези інтегрованої звітності створюють необхідні інституційні механізми і закладають концептуальну основу для глобального розкриття стандартів зі сталого розвитку для фінансових ринків, задовольняючи зростання попиту на впорядкування та формалізацію підходів з розкриття інформації про корпоративну стійкість засобами інтегрованого звітування. Водночас діяльність новоствореної Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку (ISSB) насамперед має задовольнити потреби інвесторів та інших надавачів капіталу для підтримки розвитку фінансових ринків. На нашу думку, така пріоритетність у виборі стейкхолдерів є дискусійною і не враховує повною мірою потреби інших користувачів інтегрованої звітності [78].

Загальні концептуальні основи впровадження інтегрованої бізнес-звітності розроблено та рекомендовано провідними міжнародними організаціями, такими як: Ініціатива щодо глобальної звітності (GRI), Облік стійкості (A4S), Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (IIRC), Міжнародна федерація бухгалтерів (IFA), Комітет з Міжнародних стандартів фінансової звітності (IASC) та ін. Значний поштовх розвитку концепції інтегрованої звітності надали дискусійний документ «Інтегрована звітність — цінності взаємодії в XXI столітті» (2011р.) та стандарт «Концептуальні основи міжнародної інтегрованої звітності» (2013 р) [5]. Якщо в першому документі були обґрунтовані причини необхідності трансформації існуючої концепції бухгалтерської звітності та запровадження інтегрованої звітності, описані можливі варіанти побудови її структури, переваги користувачів від її впровадження, то у стандарті вже була здійснена перша спроба стандартизації практики підготовки і подання інтегрованої звітності на основі розгляду базових понять, керівних принципів та компонентів її змісту, крім цього визначено фундаментальні концепції, що лежать в його основі [37].

Підсумковим документом концепції інтегрованості звітності є формування стандартизованого інтегрованого звіту, який відображає результати роботи і

комунікації різних структур компанії. Процес його розробки об'єднує різні рівні і сторони корпоративного управління в послідовному і відкритому діалозі з усіма зацікавленими сторонами як внутрішніми, так і зовнішніми.

В міжнародній практиці найбільш поширені наступні три підходи до формування стандартизованих звітів. Перший, заснований на Глобальному договорі ООН, є досить розповсюдженим, зважаючи на простоту формування. Він передбачає складання Звіту про прогрес реалізації принципів Глобального договору. Другий підхід базується на системі Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), передбачає формування Звіту зі сталого розвитку, який розкриває інформацію про діяльність компанії не тільки в економічній області, але ще й в екологічній, соціальній сферах управління.

Третій підхід базується на Міжнародному стандарті з інтегрованої звітності та будується на принципах стратегічної спрямованості, орієнтації на майбутнє, структурованості та чіткості інформації, врахуванні очікувань зацікавлених осіб, надійності та суттєвості, а також, на відміну від попереднього підходу, стислістю викладання. За цим підходом розширено перелік капіталів (виробничий, людський, фінансовий, соціальний, природний, інтелектуальний) та виділено такі складові: огляд організації та її зовнішнього середовища; управління підприємством; стратегія та розподіл ресурсів; бізнес-модель підприємства; поточна діяльність; перспективи розвитку. Виділення означених компонентів обумовлено їх першочерговим значенням в процесі створення вартості капіталу суб'єкта господарювання [42].

Варто зазначити, що Міжнародна федерація бухгалтерів (далі МФБ) ухвалила використання інтегрованої звітності. У своєму документі «Удосконалення організаційної звітності: ключові аспекти інтегрованої звітності» нею наголошено, що інтегрована звітність є шляхом досягнення системи корпоративної звітності через прозорий алгоритм дій підготовки окремих звітів. Інтегрована звітність, на думку експертів МФБ, дозволяє показувати повну картину діяльності підприємства та створювати цінність бізнесу в довготривалій перспективі.

1.3. Фінансові та нефінансові показники інтегрованої звітності підприємства.

Концепція інтегрованої звітності розглядає корпоративне підприємство як механізм створення доданої вартості у визначених періодах із вхідних ресурсів (капіталів) у бізнес-модель. Відповідно до Міжнародного стандарту інтегрованої звітності, капітал – це запас вартості, який збільшується, зменшується або трансформується внаслідок результатів діяльності організації. МСІЗ рекомендує при описі бізнес-моделі використовувати концепцію різноманітності видів капіталу в розрізі фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів, що суттєво відрізняються від інформації наведеної у фінансовій звітності (рис. 1.5).



Рис. 1.5 Характеристика видів капіталу відповідно до Міжнародного стандарту інтегрованої звітності

Джерело: узагальнено автором на основі [87; 98, с.138-139].

Застосування концепції різноманітності видів капіталу при розкритті інформації в інтегрованому звіті надає зацікавленим користувачам більше

можливостей для формування уявлення про основні пріоритети розвитку і стійкості компанії в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі за різними напрямами господарської діяльності. Запропоновані стандартом категорії капіталів мають використовуватися в якості орієнтира того, що організація при формуванні інтегрованого звіту не випускала з уваги будь-який капітал, який вона використовує або на який вона впливає [96; 98, с.138-139].

Проблемою розкриття інформації про капітали в інтегрованому звіті є відсутність методологічних засад узгодженого подання інформації щодо обраної стратегії із розкриттям взаємопов'язаних даних про її забезпечення всіма необхідними ресурсами в розрізі елементів фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів, що призводить до поверхневого опису набору їх елементів. Важливим є максимально повне відображення в інтегрованій звітності суб'єкта господарювання всіх аспектів його бізнес-моделі капіталів та визначення ефективності результатів цієї взаємодії (Додаток А, табл. А.5) [98, с.140].

Фінансовий капітал (далі ФК) суб'єкта господарювання та його оптимальна структура є ключовим критерієм ефективності діяльності, визначає її потенціал, а його обсяг – основним показником, який враховується при прийнятті рішень постачальниками фінансового капіталу при інвестуванні коштів. Форми фінансового капіталу динамічно й постійно розвиваються, трансформуються за структурою і збагачуються за змістом, що вимагає відповідного інструментарію для відображення інформації щодо його змісту і процесу формування та використання в бізнес-моделі при розкритті цієї інформації в інтегрованому звіті. Ефективність процесу відтворення фінансового капіталу та його продуктивність залежить від джерел та напрямків його залучення, які визначають фінансову стабільність суб'єкта господарювання (рис.1.6) [98, с.153]. Показники оцінки фінансового капіталу в інтегрованій звітності наведено в табл. 1.6.

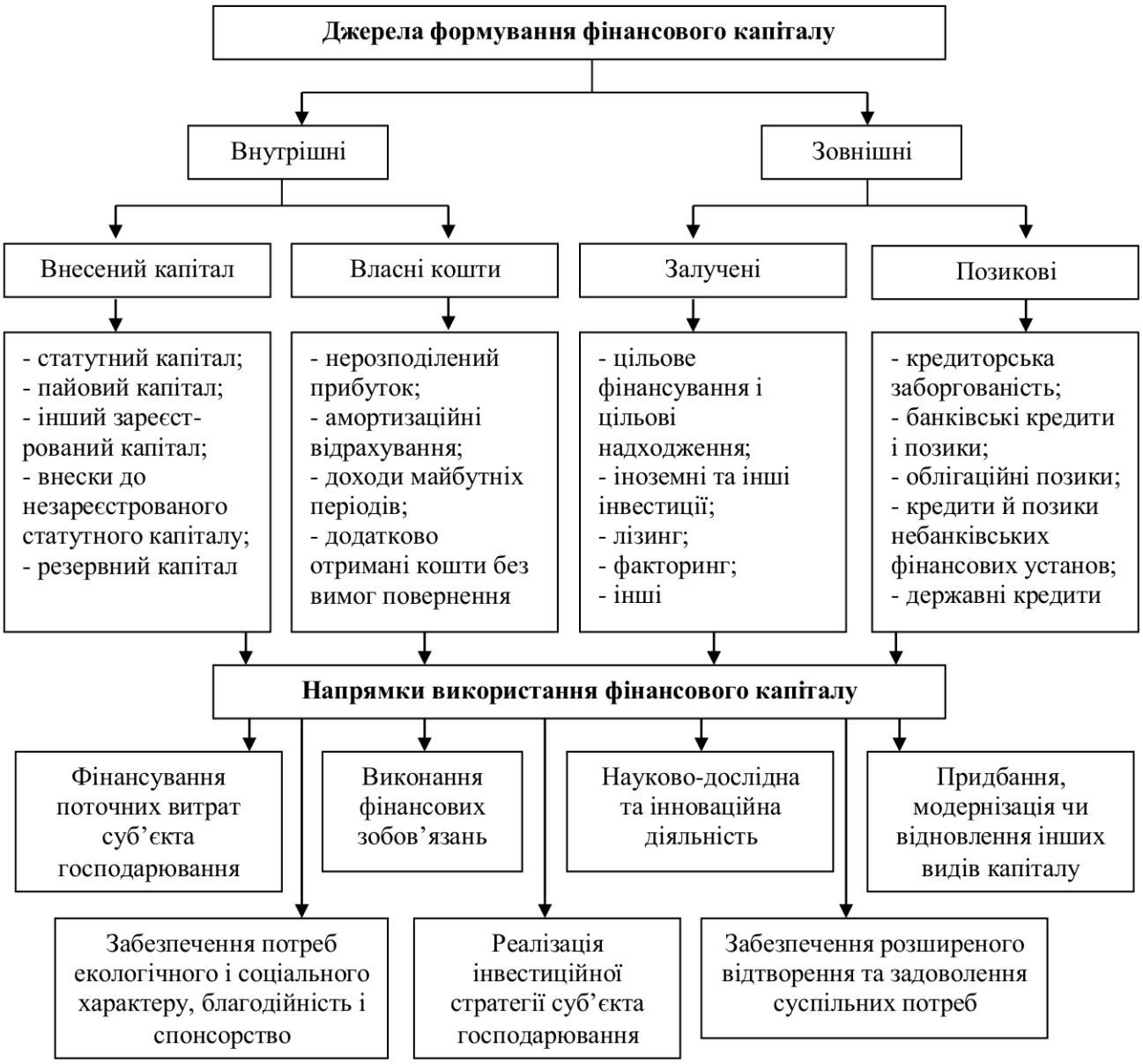


Рис. 1.6 Джерела та напрями формування фінансового капіталу

Джерело: [98, с.154].

Залучення ФК в бізнес-модель починається з моменту створення суб'єкта господарювання, а процес його формування та відтворення триває протягом усього життєвого циклу підприємства, при цьому постійно змінюється його конфігурація – при створенні підприємства фінансовий капітал трансформується в операційні активи (необоротні та оборотні), перетворюючись в його продуктивну форму; при запуску та реалізації бізнес-моделі підприємства фінансовий капітал в процесі виробництва перетворюється в товарну форму (включаючи й форму виконаних робіт чи наданих послуг); при реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) товарний капітал знову перетворюється на фінансовий [98, с.153].

Таблиця 1.6

Показники оцінки фінансового капіталу в інтегрованій звітності

№ з/п	Класифікаційна група	Перелік показників
1	*2*	*3*
1	Оперативна функція фінансового капіталу	Забезпеченість необоротними активами; Темп зміни необоротних активів; Співвідношення матеріальних активів і дебіторської заборгованості; Темп зміни власного капіталу; Маневреність власних коштів
2	Забезпечення платоспро-можності	Операційний Cash-flow; Загальна платоспроможність; Абсолютна платоспро-можність; Проміжна платоспроможність.
3	Забезпечення фінансової стійкості	Рентабельність власних коштів (ROE); Рентабельність активів, ROA; Мультиплі-кація власного капіталу; Маневреність власного капіталу; Покриття готівковими ресурсами
4	Інвестиційна функція	Чиста теперішня вартість інвестиційного проекту (NPV); Внутрішня норма дохідності (IRR); Дисконтовані показники рентабельності (RI); Період окупності (Pod); Ефективність інвестицій
5	Функція відтворення фінансового капіталу	EBITDA; EBIT; EBT; NOPAT; OIBDA
6	Функція прибутковості фінансового капіталу	Окупність витрат основної бізнес-моделі; Прибутковість витрат основної бізнес-моделі; Рентабельність продажів; Рентабельність інвестицій; Виробничий важіль
7	Соціальна функція фінансового капіталу	Обсяг витраченого фінансового капіталу на спонсорську допомогу в неприбуткові підприємства; Благодійна діяльність; Обсяг витраченого фінансового капіталу на соціальні програми працівникам (програми додаткової освіти, підвищення кваліфікації, перекваліфікації, стажування, вивчення іноземних мов тощо); Витрати на загальнодержавні чи місцеві соціальні програми; Довготермінові вкладення фінансового капіталу в об’єкти соціальної сфери

Джерело: сформовано автором на основі [98, с.162].

В інтегрованому звіті розподіл елементів виробничого капіталу за ступенем використання (зношеності) дозволяє визначити рівень завантаження та ефективності використання виробничого капіталу, вчасність заміни зношених виробничих об’єктів, безпечність виробничого процесу та реалізації бізнес-моделі. Запропонована класифікація виробничого капіталу визначає показники інтегрованого звіту в частині розкриття інформації про забезпеченість та ефективність використання бізнес-моделі виробничими фондами, виступає

основою виробничої програми для створення додаткової вартості протягом тривалого періоду, що наведено в табл. 1.7 [98, с.165].

Таблиця 1.7

Показники оцінки виробничого капіталу в інтегрованій звітності

№ з/п	Класифікаційна група	Перелік показників
1	*2*	*3*
За натурально-речовим змістом		
1	Основні засоби	Обсяг і структура основних засобів та їх відповідність вимогам технічного прогресу й оптимальним параметрам бізнес-моделі; Інтенсивність оновлення та вибуття основних засобів
2	Інші необоротні матеріальні активи	Обсяг і структура інших необоротних матеріальних активів та їх відповідність параметрам бізнес-моделі; Інтенсивність оновлення та вибуття інших необоротних матеріальних активів; Вартісні ознаки інших необоротних матеріальних активів
3	Капітальні інвестиції	Обсяг та структура капітальних інвестицій; Період (строк) окупності капітальних вкладень; Економічна ефективність (прибутковість) капітальних інвестицій
За правом власності		
1	Власний виробничий капітал	Обсяг і структура власного виробничого капіталу; Забезпеченість елементами власного виробничого капіталу бізнес-моделі; Фондовіддача власного виробничого капіталу
2	Орендований виробничий капітал	Обсяг і структура орендованого виробничого капіталу; Випуск продукції (реалізації товарів, послуг) на одну грошову одиницю орендованого виробничого капіталу; Вплив оренди виробничого капіталу на обсяги діяльності підприємства
За роллю виробничого капіталу в бізнес-моделі		
1	Активний виробничий капітал	Питома вага та темпи зростання активної частини виробничого капіталу; Технічний рівень активної частини виробничого капіталу та його фондовіддача
2	Пасивний виробничий капітал	Питома вага, темпи зростання пасивної частини виробничого капіталу та його структура; Технічний рівень пасивної частини виробничого капіталу та його вплив на продуктивність праці; Частка непрофільних активів та їх структура
За ступенем використання (зношеності)		
1	ВК в бізнес-моделі	Рівень фізичного та морального зносу ВК в бізнес-моделі; Показники руху ВК; Фондовіддача, фондомісткість, рентабельність, фондоозброєність
2	ВК в запасі	Обсяг і структура виробничого капіталу в запасі

Продовження табл. 1.7

1	*2*	*3*
3	ВК на консервації	Обсяг і структура виробничого капіталу на консервації; Рівень технічного стану та придатності виробничого капіталу на консервації
4	ВК на модернізації	Обсяг і структура виробничого капіталу на модернізації, очіку-вані фінансові наслідки використ-тання модернізованого ВК

Джерело: сформовано автором на основі [98, с. 166].

Оцінка вартості власного виробничого капіталу за правом власності дозволяє постачальникам визначити забезпеченість бізнес-моделі елементами власного виробничого капіталу та її безперервність в випадку вилучення з господарської діяльності орендованих виробничих фондів, дослідити вплив на показники фінансово-економічного стану суб'єкта господарювання. Оренда високотехнологічних елементів виробничого капіталу є одним з засобів підвищення ефективності реалізації бізнес-моделі, що нарощує виробничий потенціал суб'єкта господарювання. За роллю виробничого капіталу в бізнес-моделі суб'єкта господарювання його елементи доцільно класифікувати на активні (елементи виробничого капіталу, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва продукції (товарів, робіт, послуг)) й впливають на предмети праці та пасивні (елементи виробничого капіталу, які створюють умови для виробництва та вирішують різноманітні соціальні завдання) [98, с.163-164].

Продуктивність використання людського капіталу суб'єкта господарювання, залежить від декількох факторів: по-перше, від якостей його носіїв наданих природою (спадковість, здоров'я); по-друге, якостей зумовлених волею людини – власника цього капіталу, її індивідуальними інтересами, зацікавленістю, відповідальністю, світоглядом і загальним рівнем культури та освіти, зокрема й економічної; по-третє, від рівня інвестицій в його розвиток безпосередньо роботодавцем, які збільшують професійні можливості та передбачають кар'єрний ріст, продуктивність праці, підтримку здоров'я та соціальний захист.

Вкладення в людський капітал дають значний за обсягом, тривалий за часом та інтегральний за характером економічний і соціальний ефекти. Оцінка людського капіталу за видами вкладень в інтегрованій звітності (табл. 1.8)

дозволяє визначити загальний обсяг капіталовкладень в розвиток персоналу та оцінити показники ефективності його використання [98, с.185].

Таблиця 1.8

Показники оцінки кадрового (людського) капіталу в інтегрованій звітності

№ з/п	Групи вкладень	Показники ефективності та розкриття інформації в інтегрованій звітності
1	*2*	*3*
1	Основні вкладення	Річний фонд оплати праці суб'єкта господарювання
		Середньомісячний фонд оплати праці
		Річний та середньомісячний фонд оплати праці за посадами працівників
		Заробітна плата в розрахунку на одного працівника
		Витрати на утримання висококваліфікованих спеціалістів
		Виплати персоналу не зайнятому в процесі реалізації бізнес-моделі
		Витрати на сплату податку з доходів фізичних осіб
		Витрати на сплату єдиного соціального внеску нарахованого на заробітну плату працівників
2	Витрати на навчання персоналу	Витрати на перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників
		Витрати на атестацію та тестування, професійне навчання персоналу
		Річний економічний ефект від збільшення обсягу прибутку суб'єкта господарювання у результаті професійного навчання, перепідготовки та підвищення кваліфікації персоналу
3	Витрати на наукову діяльність	Витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, які здійснюються працівниками суб'єкта господарювання
		Фонд стимулювання науково-дослідної та дослідно-конструкторської роботи
		Витрати на відрядження працівників пов'язаних з НІОКР
4	Витрати на охорону здоров'я та безпеку праці	Витрати на медичний огляд та медичне обслуговування працівників
		Витрати на виплату лікарняних, придбання страхових полюсів для співробітників
		Витрати на профілактику професійних захворювань
		Витрати на оздоровчі та спортивні заходи для працівників
		Витрати на дотримання санітарно-гігієнічних умов праці
		Витрати на заходи з охорони праці та техніку безпеки на робочих місцях
		Витрати на стимулювання працівників, які ведуть здоровий спосіб життя
		Додаткові виплати працівникам, які отримали виробничі травми
5	Додаткові витрати на персонал	Витрати на залучення персоналу (найм, відбір, маркетинг)
		Витрати на звільнення персоналу (виплата вихідної допомоги)
		Оплата транспортних та житлово-комунальних послуг працівників
		Витрати на мотиваційні виплати персоналу (бонуси, премії,надбавки)

Продовження табл. 1.8

1	*2*	*3*
		Витрати на спецодяг, харчування працівників
6	Показники ефективності використання людського капіталу	Забезпеченість трудовими ресурсами (порівняння кількості працівників за категоріями і професіями з плановою потребою)
		Ступінь використання фонду робочого часу
		Обсяг реалізації (прибутку) в розрахунку на одного працівника
		Річний виробіток продукції на 1 середньооблікового працівника підприємства
		Частка приросту обсягу виробництва продукції внаслідок зростання продуктивності праці
		Коефіцієнт обороту з вибуття (відношення чисельності всіх звільнених працівників до їх загальної середньооблікової чисельності)
		Коефіцієнт плинності (відношення до середньооблікової чисельності працівників чисельності осіб, звільнених за власним бажанням, за прогули та інші порушення трудової дисципліни)

Джерело: [98, с.187-188].

Відсутність єдиної інформаційної бази вартісної оцінки інтелектуального капіталу в інтегрованих звітах обумовлена неоднорідністю його структури. Доцільно використовувати комплекс існуючих індикаторів оцінки інтелектуального капіталу (Додаток А, табл.А.6), враховуючи особливості галузі діяльності конкретного суб'єкта господарювання.

Якісними показниками оцінки об'єктів інтелектуальної власності є наявність права власності на патенти, промислові зразки, ноу-хау, товарні знаки, що свідчить про високий рівень організаційного капіталу і ступені його правової захищеності. На високий рівень розвитку споживчого капіталу вказує наявність добре налагодженої й перевіреної часом збутової мережі й системи товароруху, сталі контакти з постачальниками, посередниками, контактними аудиторіями, тривалість контактів, ступінь зацікавленості економічних контрагентів у співробітництві, умови співробітництва та ін.

Маркетинговий інтелектуальний капітал направлений на залучення нових клієнтів, просування на ринку, враховуючи правову захищеність, володіння часовим пріоритетом на ринку, унікальність, адекватність торговельної марки (міра відповідності продукції, що випускається під даною торговельною маркою, запитам споживачів), споживчу лояльність (середня кількість товарних марок-конкурентів, які розглядає для себе як можливі альтернативи усереднений

споживач, але від яких відмовляється, демонструючи прихильність до даної торговельної марки) [31; 43; 94].

При розкритті інформації про природний капітал суб'єкта господарювання в інтегрованому звіті, необхідно враховувати результати його господарської діяльності із загальноприйнятими нормами та стандартами, з даними інших підприємств, аналізувати дані за попередні звітні періоди для оцінки ефективності корпоративного управління та екологічної відповідальності (табл.1.9). Кожен елемент природного капіталу має підлягати стратегічній екологічній оцінці, яка полягає в завчасному прогнозуванні можливих екологічних наслідків господарської діяльності, відповідності її екологічним вимогам, запобігає порушенням, зменшує шкоду, заподіяну навколишньому середовищу, та зменшує ймовірність санкцій і штрафів тощо [98, с. 204].

Таблиця 1.9

Бухгалтерська оцінка елементів природного капіталу

№ з/п	Група активів	Перелік показників
1	*2*	*3*
Необоротні активи		
1	Основні засоби природо-охоронного призначення	первісна, справедлива, залишкова вартість, чиста вартість реалізації, теперішня вартість майбутніх грошових надходжень, ліквідаційна вартість
2	Біорізноманіття	оцінка за шкалою екосистемної схоронності, рентний підхід, нормативна грошова оцінка сільськогосподарських земель
3	Природні ресурси	експертна, ринкова, фактична собівартість
4	Нематеріальні активи (права користування природними ресурсами)	первісна, справедлива вартість, оцінка на основі прибутковості, ринкова, залишкова вартість, рентний підхід
5	Капітальні інвестиції природоохоронного характеру	оцінка терміну окупності інвестицій, бухгалтерська рентабельність інвестицій, інвестиційна вартість, оцінка за історичною собівартістю, нормативними затратами, первісною і залишковою вартістю, оцінка за поточною, чистою, справедливою і дисконтованою вартістю, експертна оцінка
Оборотні активи		
1	Виробничі запаси	фактичної собівартості придбання або історичної собівартості; відновної вартості або поточної собівартості; можливої ціни продажу або вартості реалізації (погашення); дисконтованої або теперішньої вартості
2	Поточні біологічні активи	первісна чи справедлива вартість

Продовження табл. 1.9

1	*2*	*3*
3	Органічне виробництво	виробнича собівартість органічної продукції
4	Готова продукція	фактична виробнича собівартість, оптові ціни реалізації, планова або нормативна виробнича собівартість, вільні відпускні ціни і тарифи, вільні ринкові ціни
5	Розрахунки	первісна вартість, чиста вартість реалізації, за сумою виставленого рахунку
6	Витрати майбутніх періодів	теперішня вартість

Джерело: сформовано автором на основі [98, с. 206].

Застосування запропонованої системи оцінки природного капіталу в інтегрованій звітності дозволить суб'єктам господарювання та суспільству в цілому: усвідомити глобальне стратегічне значення природного капіталу, сприятиме врахуванню впливу на бізнес всіх потенційних ризиків і можливостей; кількісно оцінити витрати природного капіталу на підприємстві в натуральному та вартісному вираженні, виміряти матеріальні наслідки використання природного капіталу; розвивати та підтримувати у співробітників екологоорієнтований світогляд як одну з основних цінностей корпоративної культури підприємства [98, с. 206-207].

Оцінка рівня екологічної відповідальності, передбачає визначення показників (табл. 1.10), що дозволяють встановити взаємозв'язок екологічних характеристик підприємства з його фінансово-економічними показниками діяльності, характеризують можливості підприємства здійснювати господарську діяльність без шкоди для навколишнього середовища та оцінити рівень функціонування системи екологічного управління.

Загалом методика аналізу екологічної відповідальності підприємства має на меті формування комплексної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування та екологічного впливу на навколишнє середовище задля формування ефективних управлінських рішень, оскільки саме цей напрям набуває особливого значення в умовах загострення екологічних проблем. Першочерговим завданням підприємств стає інтеграція екологічної політики в усі сфери своєї діяльності, що дасть можливість не лише стабілізувати стан довкілля, а й перейти до моделі збалансованого розвитку.

Таблиця 1.10

Показники оцінки рівня екологічної відповідальності підприємства

№ з/п	Групи показників	Перелік показників
1	*2*	*3*
1	Показники оцінки екологічної стійкості	Рівень забруднення та впливу на навколишнє середовище.
		Частка витрат на дослідження в сфері НПС.
		Втрати підприємства від забруднення навколишнього середовища у вигляді втрат продукції, захворювань тощо.
		Соціально-інституційні можливості вирішувати екологічні проблеми.
2	Коефіцієнти діагностики екологічної відповідальності	Коефіцієнт співвідношення витрат на охорону навколишнього середовища та собівартості продукції.
		Коефіцієнт співвідношення витрат на довкілля до чистого прибутку.
3	Індикатори оцінки рівня еко-менеджменту	Коефіцієнт структури екологічних витрат.
		Коефіцієнт структури капітальних інвестицій на охорону навколишнього природного середовища.
		Коефіцієнти структури поточних витрат на охорону довкілля.
		Коефіцієнт екологічної збиткоємності.
4	Показники характеристики добровільних еко зберігаючих дій та зобов’язань	Інтегральний показник екологічної ініціативи.
		Коефіцієнт відходоємності «викиди в атмосферу».
		Коефіцієнт відходоємності «скиди у водні об’єкти».
		Коефіцієнт відходоємності «відходи».
		Коефіцієнт використання відходів.
		Коефіцієнт енергоємності продукції.
5	Показники виконання екологічних аспектів діяльності, згідно звітів зі стійкого розвитку	Обсяг інвестицій у природоохоронні заходи.
		Обсяги викидів забруднюючих речовин в атмосферу, водні об’єкти, ґрунт;
		Використання джерел енергії, що відновлюються;
		Повторне використання відходів;
		Відсутність штрафів за порушення екологічного законодавства;
		Відсутність аварій з екологічними збитками.
		Частка персоналу, що пройшла оздоровлення.

Джерело: сформовано автором на основі [32].

Екологічний складник сталого розвитку передбачає охорону природи та ресурсозбереження шляхом здійснення низки природоохоронних заходів, а саме: економне використання природних ресурсів, запобігання забрудненню довкілля, організація екологічно безпечного виробництва, що відповідає концепції екологічної відповідальності [32].

Високий рівень соціально-репутаційного капіталу стає необхідною умовою досягнення суб’єктом господарювання сталого розвитку і тривалого ділового успіху. Суб’єкти господарювання, які не займаються комплексним формуванням

соціально-репутаційного капіталу стикаються зі зниженням ділової продуктивності, ефективності в роботі, плинністю кадрів, і в результаті – появою негативної динаміки прибутку і можливою не рентабельністю бізнес-моделі.

Крім того, вартісна оцінка соціально-репутаційного капіталу з метою розкриття його показників в інтегрованій звітності має складності, які пов'язані з необхідністю переходу від нематеріальних складових соціально-репутаційного капіталу (корпоративна соціальна відповідальність, корпоративна репутація, клієнтська база) до певних фінансових показників (додаток А, табл. А.7). При розкритті інформації про ступінь досягнення стратегічної мети управління соціально-репутаційним капіталом в інтегрованій звітності, необхідно, в першу чергу, враховувати інтереси наявних та стратегічних стейкхолдерів.

Нарощування показників соціально-репутаційного капіталу безпосередньо впливає на капіталізацію бізнес-моделі суб'єкта господарювання, і побічно – на ринкову вартість продукції компанії нарівні з іншими показниками ефективності ведення бізнесу. Ще однією особливістю соціально-репутаційного капіталу є складність і довготривалість процесу його формування і швидкість втрати його цінності, оскільки на ці процеси впливають поведінка, емоції та очікування зацікавлених осіб [98, с.178-179].

1.4. Нормативно-правове регулювання складання та подання інтегрованої звітності підприємства.

Нормативне закріплення концепції інтегрованої звітності в обліковому середовищі відбулося з виникненням ряду міжнародних організацій, які зайнялися її розвитком та просуванням на ринки капіталу, а також із виходом методичних рекомендацій інших організацій, що займалися розробкою нефінансових звітів, однак переорієнтували свої підходи на інтегровану звітність або адаптували свої моделі шляхом уможливлення складання на їх основі інтегрованих звітів. Так у 2010 р. було створено «Міжнародний комітет з інтегрованої звітності» (IIRC), у 2011 р. – «Раду з розробки облікових стандартів зі стійкого розвитку» (SASB), у 2013 р. представники організації «Глобальної ініціативи звітності» (GRI) опублікували документ «G4 Guideliness», в якому зазначені рекомендації про порядок подання інформації про стійкий розвиток у звітах різних форматів, зокрема, в інтегрованих звітах [87]. Оскільки інтегрована звітність поєднує в собі фінансові та не фінансові показники діяльності підприємства, тому пропонуємо розглянути нормативну базу її подання в розрізі регулювання фінансової та соціальної звітностей (рис.1.7).



Рис. 1.7. Нормативно-правове регулювання подання інтегрованої звітності

Джерело: авторська розробка.

Згідно ст.3 р. І ЗУ «Про Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України. На вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту (ст.5). Основна нормативно-правова база забезпечення подання фінансової звітності як складової інтегрованої звітності підприємства відображена в таблиці 1.11.

Таблиця 1.11

Нормативно-правова база забезпечення подання фінансової звітності

№ з/п	Назва документу Дата прийняття	Характеристика застосування
1	*2*	*3*
1	ЗУ «Про Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі - підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.
2	Порядок подання фінансової звітності (Постанова Кабінету Міністрів України) № 419 від 28.02.2000 р.	Дія цього Порядку поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі - підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством ***Фінансова звітність*** подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством - іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики. ***Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність*** складаються за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності відповідно до законодавства.

Продовження табл. 1.11

1	*2*	*3*
3	Примітки до річної фінансової звітності (Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302)	Розкривається інформація щодо: –кожної групи нематеріальних активів і основних засобів; –виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах; –кожної групи капітальних і фінансових інвестицій; –грошових коштів; –забезпечень; –методи оцінки і Балансової вартості запасів; –переліку суми дебіторської заборгованості, а також методу визначення величини резерву сумнівних боргів; –нестач і втрат від псування цінностей; складу і суми витрат.
4	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.)	Визначаються мета, склад, форми і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
5	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» (Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628)	Визначається порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Застосовуються підприємствами, які контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім материнських підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансовоїзвітності.
6	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» (Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39)	Застосовуються мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, представництвами іноземних суб’єктів господарської діяльності (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності)
7	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій (Наказ Мін Фін України від 30.11.1999 р. № 291)	План рахунків бухгалтерського обліку застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі — підприємства).

Джерело: узагальнено автором на основі [66; 67; 68; 69; 70; 71].

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні (ст.6) здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов’язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В п.7 ст. 11 р. IV зазначено, що Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та

консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію [66].

Для суб' єктів малого підприємництва та представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності відповідно до п. 2 р. II НП(С)БО 1 встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма та порядок складання яких визначаються П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб' єкта малого підприємництва». Відповідно доп. 4 р. I НП(С)БО 1 метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийнятгя рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Фінансова звітність, згідно із п. 1 р. II НП(С)БО 1, складається з: балансу (звіту про фінансовий стан); звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід); звіту про рух грошових коштів; звіту про власний капітал; приміток до фінансової звітності. Баланс підприємства формується на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року [67].

Консолідовану фінансову звітність, відповідно до п. 2 р. II НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», складають з фінансової звітності групи з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо у складі групи є підприємство, яке застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованій фінансовій звітності для подібних операцій та подій за схожих обставин, то при складанні консолідованої фінансової звітності у його фінансовій звітності робиться відповідне коригування.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства (п. 3) [69].

Відповідно до п. 1 р. II НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», у балансі малого підприємства відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. У статті «Чистий прибуток (збиток)» (п. 5.9) відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток. У консолідованій спрощеній фінансовій звітності показники фінансового результату до оподаткування, чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до консолідованої фінансової звітності.

У статті «Чистий прибуток (збиток)» мікропідприємства (п. 2.8. р. III НП(С)БО 25) відображається чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування [70].

Прийняття змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі - Закон), які було схвалено Верховною Радою 05 жовтня 2017 року у напрямі удосконалення деяких положень, створює умови для врегулювання й деталізації суб’єктів господарювання, які зобов’язані звітувати за МСФЗ.

Міжнародна база забезпечення подання фінансової звітності як складової інтегрованої звітності підприємства (Додаток А, табл. А.8) включає МСФЗ, які регулюють порядок складаня та подання фінансової частини звітності у визначені строки, відповідно до запитів зацікавлених користувачів. Відповідно до п. 3 МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, «Фінансова звітність за МСФЗ є першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, якщо, наприклад, суб'єкт господарювання: а) подавав свою останню попередню фінансову звітність: відповідно до МСФЗ в усіх аспектах, за винятком того, що фінансова звітність не містила чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ; б) складав фінансову звітність за МСФЗ

лише для внутрішнього користування без оприлюднення їх змісту власникам суб'єкта господарювання або будь-яким іншим зовнішнім користувачам; в) складав пакет звітності за МСФЗ для цілей консолідації без складання повного комплекту фінансової звітності…; або г) не подавав фінансової звітності за попередні періоди.»

«Суб'єкт господарювання пояснює (п. 23-24 МСФЗ 1), як перехід з попередніх ЗПБО на МСФЗ вплинув на його фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки, відображені у звітності. … перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, має включати: а) узгодження його власного капіталу у звітності за попередніми ЗПБО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме: дати переходу на МСФЗ, та дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостанніших річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання за попередніми ЗПБО; б) узгодження загального сукупного прибутку за МСФЗ за найпізніший період у найостанніших річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання …» [52].

«Суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством, складає консолідовану фінансову звітність (п. 4 МСФЗ 10). … за винятком, якщо материнське підприємство … є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому суб'єктові господарювання, або … яке частково належить іншому суб'єктові господарювання, і всі його інші власники, в тому числі ті, які в інших випадках не мають права голосу, були поінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність та не заперечують проти цього; його боргові інструменти або інструменти капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку (внутрішній або зарубіжній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки) …».

Як зазначає п. 19-20 МСФЗ 10, «Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин. Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли інвестор отримує контроль над об'єктом

інвестування, та припиняється, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування.»

Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 10 для річних періодів, які починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ раніше вказаної дати, він має розкривати цей факт і одночасно застосовувати МСФЗ 11. Спільна діяльність, МСФЗ 12. Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання, МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» [53].

Як зазначає п. 3.2 МСФЗ для МСП «Фінансові звіти повинні достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходу та витрат ».

«Повний комплект фінансових звітів підприємства, згідно п. 3.17 МСФЗ для МСП, включає такі звіти: а) звіт про фінансовий стан на дату звітності; б) окремий звіт про прибутки та збитки і окремий звіт про сукупний дохід. Якщо підприємство приймає рішення подавати і звіт про прибутки та збитки, і звіт про сукупний дохід, то звіт про сукупний дохід починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу; в) звіт про зміни у власному капіталі за звітний період; г) звіт про рух грошових коштів за звітний період; ґ) примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.

Підприємство має визнати фінансовий актив або фінансове зобов'язання тільки тоді (п. 11.12 МСФЗ для МСП), коли таке підприємство стає стороною договору щодо цього інструменту. Підприємство зобов'язане припинити визнання фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання) тоді і тільки тоді (п. 11.36), коли його погашають, тобто коли визначене в договорі зобов'язання погашено, анульовано або строк його дії закінчується. Підприємство зобов'язане пояснити (п. 35.12), як перехід з попередньої нормативної бази на

МСФЗ для МСП вплинув на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності і рух грошових коштів, відображені у звітності.» [54].

«Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану (п. 9 МСБО 1) та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Фінансова звітність також демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкт господарювання: а) активи; б) зобов'язання; в) власний капітал; г) дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки; ґ) внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників; д) грошові потоки [55].

«Фінансова звітність суб'єкта господарювання (п. 8 МСБО 29), функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою, незалежно від підходу - за історичною чи поточною собівартістю - має бути виражена в одиниці виміру, що діє в кінці звітного періоду … Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції слід включати до прибутку або збитку і розкривати окремо. Слід розкривати таку інформацію (п. 39 МСБО 29): а) факт, що фінансова звітність і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності функціональної валюти і, як наслідок цього, виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду; б) чи базується фінансова звітність на історичній чи на поточній собівартості; та в) щодо ідентифікації та рівня індексу цін станом на звітну дату і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітного періодів.» [56].

Соціальна або нефінансова звітність – це звіти компаній, що включають інформацію не тільки про результати фінансово-економічної діяльності (прибуток, дивіденди, інвестиції, компенсації співробітникам, репутація і т. д.), але і соціальні (охорона здоров’я та безпека, трудові відносини, етика бізнесу тощо) та екологічні (використовувана енергія, викиди вуглецю, використання

землі й екосистем, техногенні аварії, відповідність/невідповідність екологічному законодавству) показники. Вона є публічною і розглядається як інструмент інформування різних групп впливу компанії (акціонерів, співробітників, партнерів, клієнтів, місцевої громади, широкої громадськості, уряду, міжнародної спільноти і суспільства) про те, як і якими темпами компанія реалізує закладені в своїх стратегічних планах розвитку цілі щодо економічної сталості, соціального добробуту та екологічної стабільності.

В Україні, на сьогодні, немає єдиного нормативно-правового акту, що регулює ведення соціального обліку та формування відповідних показників нефінансової звітності, тому звітують українські компанії згідно міжнародних стандартів та за власним досвідом. Найбільш поширеними стандартами ведення соціального обліку та підготовки нефінансової звітності сьогодні є GRI та AA1000, вибір яких залежить від потреб компанії [95].

В якості орієнтирів для складання соціальних (не фінансових) звітів використовуються такі міжнародні стандарти, як Глобальний договір ООН, Стандарти AA1000, Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative - GRI), Директиви ЄС та ін. (Додаток А, табл. А.9). Таким чином, Директива 2013/34/ЄС в частині фінансової та Директива 2014/95/ЄС щодо нефінансової звітності мають суттєвий вплив на підготовку інтегрованої звітності, спонукаючи підприємства та групи компаній до включення соціальної відповідальності та екологічних показників до своїх інтегрованих звітів, що сприяє більш прозорій та відкритій діяльності.

Серія AA1000 AccountAbility – це стандарти та рамки, засновані на принципах, які використовуються глобальним бізнесом, приватними підприємствами, урядами та громадянськими товариствами для демонстрації лідерства та ефективності в галузі підзвітності, відповідальності та сталості. Починаючи з 1995 року AccountAbility (Глобальна консалтингова компанія), підтримує корпорації, некомерційні організації та уряди у впровадженні етичної, екологічної, соціальної та управлінської відповідальності.

Принципи AccountAbility створюють основу для стандарту залучення стейкхолдерів AA1000SES – світового провідного стандарту AccountAbility для високоякісного залучення стейкхолдерів. Зокрема, принцип AccountAbility «Вплив» має центральне значення та підтримує взаємодію між «Інклюзивністю», «Суттєвістю» та «Відповідальністю». Дотримання принципів не тільки сприяє ефективному управлінню внутрішніми операціями організації, але й формує її ланцюги доданої вартості, включаючи постачальників, ділових партнерів та замовників [92].

Нефінансова звітність конкретної компанії може бути підготовлена та подана у різних форматах (стандартах) з чотирьох загальноприйнятих:

1. Звіт про КСВ-діяльність (соціальний звіт, звіт про соціальні та/або екологічні проекти компанії). Це найбільш легкий нефінансовий звіт, який створюється за власною структурою компанії, за показниками, які самостійно нею визначаються, оскільки відсутні жодні вимоги. В основному такий звіт являє собою перелік соціальних проектів компаній і не проходить аудит.

2. Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору (COP – Communication on Progress). Звіт з прогресу (щодо виконання принципів Глобального Договору ООН) – одна з найпоширеніших та найпростіших щодо впровадження форм нефінансової звітності, що не проходить аудит. Глобальний Договір ґрунтується на десяти універсальних принципах, які розмежовуються за сферами: захист прав людини, захист навколишнього середовища, охорона праці та антикорупційні заходи. Звіт з прогрессу щорічно обов’язково готують тільки ті компанії, що є членами Глобального Договору ООН.

3. Звіт зі сталого розвитку. Цей звіт є найбільш складним нефінансовим звітом, оскільки готується за вимогами системи Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting initiative – GRI), тобто за стандартизованою системою звітування щодо економічної, природоохоронної та соціальної діяльності, має чіткі індикатори, які компанія повинна вказати у своєму звіті за п’ятьма складовими: бачення та стратегія; профіль організації; управління; індекс GRI; показники діяльності. Рекомендації GRI сприяють підвищенню

конкурентоспроможності компанії в галузі залучення інвестиції та участі в тендерах міжнародних організацій.

4. Звіт за стандартом AA1000 (Account Ability). Стандарт АА 1000 розроблений Інститутом соціальної та етичної звітності (Institute of Social and Ethical Account Ability). Цей звіт заснований на діалозі із стейкхолдерами, врахування їхньої думки під час аналізу діяльності компанії. Згідно з вимогами стандарту, основними етапами процесу соціальної звітності є планування (ідентифікація зацікавлених сторін, визначення цінностей і задач компанії), звітність (виявлення найбільш актуальних питань, збір та аналіз інформації), підготовка звіту і проведення аудиту зовнішньою організацією. Стандарт перевірки звітності AA1000 носить універсальний характер та націлений на сприяння організаційній звітності задля сталого розвитку шляхом забезпечення якості нефінансового обліку, аудиту та звітності [95].

В Україні показники соціально відповідального бізнесу викладено у відповідному Меморандумі, зміст яких базується на принципах Глобального Договору ООН, вимогах діючих документів Евпропейського Союзу, українського законодавства та уяві змісту соціальної відповідальності з боку лідерів вітчизняного бізнесу. Особливої уваги заслуговує прийняття у жовтні 2010 р. Міжнародного стандарту ISO 26000:2010 «Керівництво з соціальної відповідальності», якому в Україні надано статус національного. Найбільш значною перевагою цього документа є встановлення принципів соціальної відповідальності: *підзвітність* – виникнення зобов'язання компанії звітувати про її вплив на суспільство та навколишнє середовище; *прозорість*, згідно з яким компанії повинні приймати прозорі рішення щодо дій, які можуть вплинути на суспільство та навколишнє середовище; *етична поведінка*; *урахування інтересів зацікавлених осіб*, який передбачає повагу компанією інтересів певного кола осіб та реагування на будь-які зміни; *дотримання верховенства закону і правил міжнародної поведінки*; *дотримання прав людини*.

Саме затвердження принципів соціальної відповідальності компаній сприяє подальшому розвитку щодо орієнтації вітчизняних підприємств на складання

звітності соціального характеру. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», метою ведення соціально-орієнтованого обліку і складання звітності є надання користувачам повної, неупередженої і достовірної інформації про стан та результати фінансування соціальних заходів [11].

Глобальний договір ООН (UN Global Compact) міжнародна добровільна ініціатива, що об'єднує компанії, агенції ООН, трудові та громадські організації, які інтегрують універсальні принципи (табл. 1.12) у сфері прав людини, трудових відносин, екології та протидії корупції у свою щоденну діяльність.

Таблиця 1.12

Принципи Глобального договору ООН

№ з/п	Тематична сфера	Принципи Глобального договору
1	Права людини	Принцип 1: Ділові кола повинні підтримувати та поважати дотримання прав людини, проголошених міжнародним співтовариством
		Принцип 2: Ділові кола повинні забезпечити власну непричетність до порушень прав людини
2	Трудові відносини	Принцип 3: Ділові кола повинні підтримувати свободу асоціацій та на практиці визнавати право на заключення колективних угод
		Принцип 4: Ділові кола повинні виступати за викорінення всіх форм примусової праці
		Принцип 5: Ділові кола повинні сприяти повному зникненню дитячої праці
		Принцип 6: Ділові кола повинні виступати за ліквідацію дискримінації у сфері зайнятості та працевлаштування
3	Навколишнє середовище	Принцип 7: Ділові кола повинні дотримуватись превентивного підходу до вирішення екологічних проблем
		Принцип 8: Ділові кола повинні здійснювати ініціативи, спрямовані на підвищення відповідальності за стан навколишнього середовища
		Принцип 9: Ділові кола повинні сприяти розвитку та поширенню екологічно безпечних технологій
4	Протидія корупції	Принцип 10: Ділові кола повинні протидіяти будь яким формам корупції, включаючи здирництво і хабарництво

Джерело: [14, с.63-64].

Глобальна ініціатива звітності (GRI) визначає чіткі категорії, за якими ключові показники ефективності можуть бути включені до звітності (табл. 1.13):

– економічні: економічні показники, дані присутності на ринку;

– екологія: дані про використання енергії, води, викиди, відходи;

–соціальні: дані про зайнятість, охорону здоров'я та безпеку, рівень заробітної плати, навчання та освіту.

Таблиця 1.13

Систематизація показників не фінансової звітності
у взаємозв'язку зі стандартами GRI

№ з/п	Назва розділу	Стандарти GRI	Елемент розкриття
1	Загальний	GRI 102: 1-17	Загальні елементи звітності. Профіль підприємства. Стратегія. Етика.
2	Корпоративне управління	GRI 102: 18-23.102: 40-43	Структура та склад органів управління. Взаємодія зі стейкхолдерами.
3	Економічна діяльність GRI 201	**GRI G-3:** ES 1-8	**Економічна результативність.** Створена і розподілена пряма економічна вартість, включаючи доходи, операційні витрати, виплати співробітникам, нерозподілений прибуток, виплати постачальникам капіталу і державам. Політика, практики та частка витрат на місцевих постачальників в основних регіонах діяльності. Процедури найму місцевого населення.
		ES 3	Виконання зобов'язань організації щодо пенсійного плану зі встановленими пільгами
4	Екологія. Довкілля. Клімат. GRI 302-307	**GRI G-3:** EN 1-7; EN 8-9; EN 16-28	**Екологічна результативність:** енергія, вода, викиди, відходи. Ініціативи щодо зниження викидів парникових газів і досягнуте зниження. Грошове значення штрафів і загальне число нефінансових санкцій, накладених за недотримання екологічного законодавства і нормативних вимог. Інформація про земельні ділянки. Відсоток проданих товарів та їх пакувальних матеріалів, які повертаються для переробки виробнику.
5	Персонал та суспільство GRI 203, 204, 401-413	**GRI G-3:** LA 1-3; LA 4-5; MM 4; LA 7-9; LA 10-12; 13-14	**Соціальна результативність:** зайнятість, взаємовідношення працівників і керівництва, здоров'я і безпека на робочому місці, навчання й освіта, інші можливості. Виплати і пільги, що надаються співробітникам.
		HR 3-9	**Права людини.** Встановлені системи для забезпечення дотримання прав людини й вирішення виниклих проблем. Дитяча та примусова праця, дискримінація.
		SO 1-8	**Взаємодія із суспільством.** Антикорупційна діяльність. Благодійність. Політична позиція. Зв'язки з громадськістю.
		PR 3-9	**Відповідальність за продукцію.** Види інформації про властивості продукції і послуг, необхідні процедури і частка значущих продуктів і послуг, щодо яких діють такі вимоги до інформації. Дотримання стандартів, пов'язаних із маркетингом. Скарги покупців. Якість товарів.
		FS 1-16	**Підходи менеджменту в секторі послуг**
Додатки			

Джерело: [58].

Інформаційні потреби, які виникають в користувачів та укладачів інтегрованої звітності настільки багатопланові і об'ємні, що при надходженні інформації з різних підрозділів підприємства призводять до інформаційного хаосу. За збір інформації від функціональних підрозділів підприємства потрібні відповідальні виконавці, а процес передачі інформації необхідно формалізувати і по-можливості автоматизувати. Функціональний механізм інтегрованої звітності повинен бути налаштований таким чином, щоб потрібна інформація, яка генерується в різних підрозділах підприємства модифікувалася в єдиний масив – базу даних та знань інтегрованої звітності, зменшуючи при цьому інформаційну ентропію та відсіюючи непотрібні інформаційні дані.

Отже, користувачами інтегрованої звітності (табл. 1.14) є фізичні та юридичні особи, зацікавлені в інформації про фінансовий і майновий стан підприємства, соціальні та екологічні наслідки діяльності та їх вимірники для прийняття рішень. Для посилення вектору інформаційного забезпечення системи прийняття рішень пріоритетних користувачів інтегрованої звітності доцільно згрупувати за групами: користувачі в межах підприємства та поза ним, користувачі з прямою, відносною фінансовою зацікавленістю та без неї (рис. 1.8).

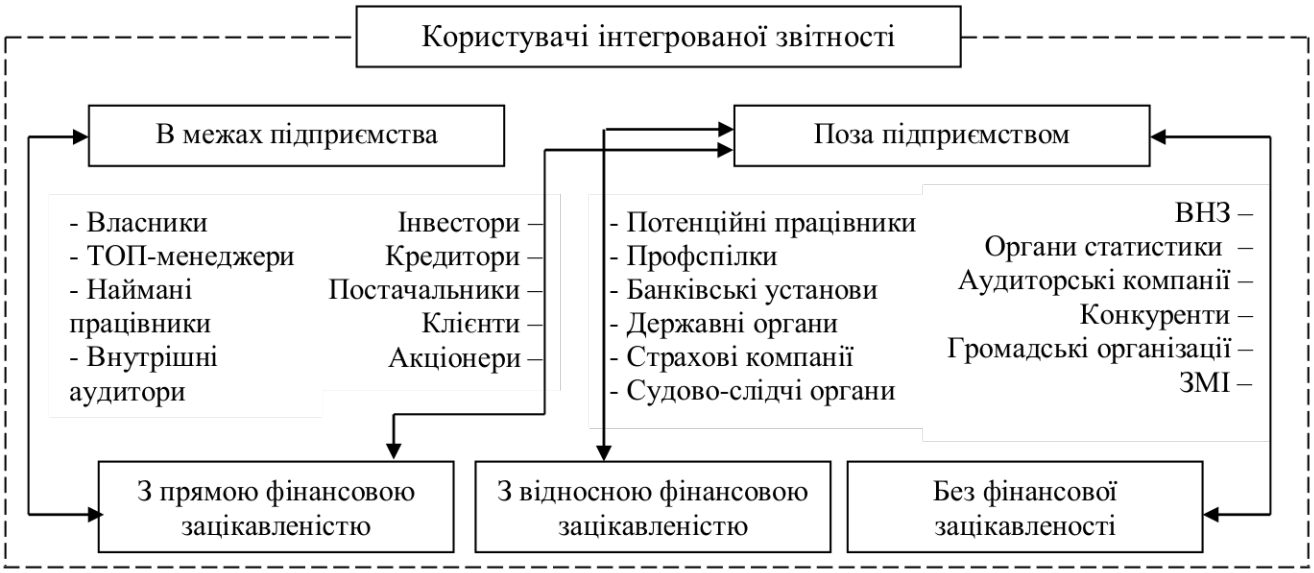


рис. 1.8. Користувачі інформації інтегрованої звітності

Джерело: [98, с.80].

Оцінюючи результати діяльності підприємства, користувачі інтегрованої звітності повинні мати можливість відокремити істотну інформацію від

несуттєвої, при цьому кожен користувач може орієнтуватися на свій рівень суттєвості інформації інтегрованого звіту [98, с.77, 79-80].

Таблиця 1.14

Користувачі інтегрованої звітності та їх інформаційні запити

№ з/п	Користувачі	Інформаційні запити
1	*2*	*3*
1	Власники (акціонери, учасники)	Інформація щодо результатів фінпансово-господарської діяльності підприємства для розуміння розміру нарахованих та виплачених дивідендів на їх користь
2	Потенційні інвестори	Орієнтація на майбутнє та прогнозування (надає можливість інвесторам оцінити здатність прибутковості вкладання капіталу в підприємство); підприємств генерувати грошові потоки в майбутньому); можливість порівняння (дозволяє здійснювати якісний галузевий та географічний аналіз, проводити співставлення таких категорій як ділова етика, управління конфліктами інтересів, підкуп та корупція тощо);
3	Працівники підприємства	Інформація для оцінки ефективності соціальних програм (в т.ч. конкурентоспроможний рівень заробітної плати), що впроваджує підприємство
4	Суспільство (населення)	Інформація щодо соціальних та екологічних питань: рівень заробітної плати по відповідним групам працівників; внески (інвестиції) у соціальну інфраструктуру населеного пункту; кількість викидів у атмосферне повітря небезпечних речовин, та які застосовуються очисні технології для нейтралізації забруднення навколишнього середовища або мінімізації такого забруднення; розмір небезпечних відходів, які застосовуються на підприємстві та інформація щодо їх утилізації
5	Держава	Інформація про обсяги нарахованих і сплачених податків та зборів, що надходять у відповідний місцевий та загальнодержавний бюджет; ефективний розподіл капіталу в економіці в цілому; зниження бюрократизму; стабільність економіки та ринку; доступ до інформації;
6	Споживачі	Інформація про продукцію (товари, роботи, послуги), які реалізує підприємство
7	Постачальники і підрядники	Інформація про фінансову стійкість та ліквідність підприємства для оцінки здатності розрахуватися за відвантажені ними продукцію (товари, роботи, послуги), а також можлива співпраця в майбутньому
8	Регіональні адміністрації (місцева громада)	Інформація щодо рівня сплати місцевих податків підприємством
9	Засоби масової інформації (ЗМІ)	Інформація щодо основних показників діяльності підприємства для оцінки його впливу на розвиток окремого регіону чи галузі

Продовження табл. 1.14

1	*2*	*3*
10	Наукові працівники (експерти, аналітики та радники)	Інформація для дослідження стану та напрямів розвитку фінансово-економічної діяльності підприємства як окремого суб`єкта господарювання так галузі в цілому
11	Аудитори (особи, що здійснюють перевірки)	Незалежна аудиторська перевірка звітності про стійкий розвиток вважається передовим практичним методом; забезпечення можливості перевірки інтегрованої звітності призведе до формування нових методів, стандартів та механізмів звітності
12	Профспілка	Інформація про соціальний захист працівників підприємства
13	Банки та небанківські фінансові установи	Інформація про фінансовий стан підприємства щодо його кредитоспроможності
14	Фондова біржа	Вимоги до емітентів щодо розкриття соціальних та екологічних аспектів їх діяльності, які за фактом становлять невід`ємну частину інтегрованої звітності
15	Конкуренти	Інформація щодо рівня оплати праці на підприємстві для того, щоб «переманити» висококваліфікованих працівників, та інформація про впровадження нових технологій для виробництва продукції тощо.

Джерело: [7; 23].

Як видно з табл 1.14 в кожної групи користувачів інтегрованої звітності свої цільові інтереси, що направлені на вирішення їх поточних та стратегічних орієнтирів. Зокрема, власники зорієнтовані на позитивний фінансовий результат та своєчасне отримання своєї корисної частки; інвестори бажають бачити наявні можливості розвитку підприємства; працівників цікавлять сприятливі умови праці та гідна матеріальна винагорода за її результат; споживачі та постачальники зосереджені на якісній продукції, котру реалізує підприємство. Місцеві громади, у свою чергу, зосереджені на отриманні інформації щодо своєчасного погашення підприємством податкових кредитів.

Втім, наукові експерти (аналітики), аудиторські фірми, профспілки, фондові біржі, а також конкуренти спрямовані на дослідження основних напрямів фінансово-економічної діяльності та реалізацію програм соціального й екологічного розвитку підприємства, впровадження ним нових технологій для виробництва продукції згідно міжнародних стандартів тощо.

Висновки до розділу 1

В результаті дослідження теоретико-методичних засад формування інтегрованої звітності підприємства з'ясовано наступне:

1. Інтегровану та фінансову звітність варто розрізняти. Фінансова звітність здебільшого відображає показники використання фінансового та виробничого капіталів підприємства, а інтегрована звітність, у свою чергу, включає показники оцінки інтелектуального, людського, соціального і природного (екологічного) капіталів. Інтегрована корпоративна звітність визначає єдиний формат надання зацікавленим користувачам інформації про діяльність підприємства, ризики і потенціал створення доданої вартості. Вона повинна включати всі суттєві дані про стратегію підприємства, корпоративне управління, показники діяльності та його перспективи з відображенням економічного, соціального та екологічного середовища.

2. Інтегрована звітність має містити відповіді на наступні питання: 1) короткий огляд інформації про підприємство та оточуюче навколишнє середовище; 2) управління, керівництво; 3) можливості та ризики; 4) стратегія та розподіл ресурсів; 5) бізнес-модель; 6) діяльність; 7) перспективи на майбутнє. Зміст інтегрованого звіту підприємства залежить від специфіки його діяльності і навколишнього її середовища та від рішень відповідальних менеджерів підприємства. Інтегрований звіт пов'язаний з іншими звітами і комунікаціями, необхідними тим чи іншим зацікавленим користувачам. Різні види капіталу (фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний та природний), які використовує організація і на які вона впливає, її бізнес-модель і процес створення цінності протягом часу.

3. Інтегрована звітність потребує часу для її впровадження, але є ефективним інструментом підвищення корпоративної прозорості звітності, що з'єднує всю істотну фінансову і нефінансову інформацію про компанію в короткій, зрозумілій і зручній для користувача формі. В Україні поки ще не розроблено нормативний та методологічний інструментарій формування інтегрованої звітності внаслідок

наявності різних видів звітів та відсутності розуміння призначення кожного з них. Компанії самостійно вибирають формат, розділи і структуру звіту.

4. Проблемою розкриття інформації про капітали в інтегрованому звіті є відсутність методологічних засад узгодженого подання інформації щодо обраної стратегії із розкриттям взаємопов'язаних даних про її забезпечення всіма необхідними ресурсами в розрізі елементів фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів, що призводить до поверхневого опису набору їх елементів. Тому, застосування концепції різноманітності видів капіталу при розкритті інформації в інтегрованому звіті надає зацікавленим користувачам більше можливостей для формування уявлення про основні пріоритети розвитку і стійкості компанії в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі за різними напрямами господарської діяльності.

РОЗДІЛ 2.
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

2.1. Облікове відображення фінансових та нефінансових результатів в інтегрованій звітності підприємств сільськогосподарської галузі.

Прагнення суб`єктів господарювання відповідати цілям сталого розвитку в умовах євроінтеграції, складності фінансово-економічних процесів,забезпечується якісним відображенням у їх звітності фінансової та не фінансової інформації. Основним завданням інтегрованої звітності є забезпечення суб`єкта управління об`єктивною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, щодо економічних, соціальних та екологічних наслідків діяльності підприємства відповідно до чинного законодавства та стратегії сталого розвитку.

Постає необхідність детального розгляду інтегрованих звітів (звітів про управління, звітів зі сталого розвитку) 5 відомих підприємств Агропромислового Комплексу України за 2022 рік з метою визначення фінансових та не фінансових аспектів діяльності, дотримання та відображення у звіті принципів сталого розвитку, заходів соціальної відповідальності в умовах військової агресії. У якості інформаційних джерел використано дані офіційних сайтів компаній та звітності.

ТОВ «Астарта Київ» — один з найбільших вертикально інтегрованих агропромислових холдингів в Україні, що працює у сфері цукрового та сільськогосподарського виробництва. Земельний банк – 235 тис.га. Астарта є підписантом ініціативи Глобального договору ООН з 2008 року. У 2020 році вперше було опубліковано окремий звіт зі сталого розвитку, підготовлений з використанням Стандартів GRI. Компанія підтримує 10 принципів Глобального Договору ООН, розкриваючи певну інформацію щодо свого внеску в їх досягнення в нефінансовій звітності. У 2022 році «Астарта Київ» вперше публікує консолідований звіт, який містить інформацію щодо сталого розвитку, заходів соціальної відповідальності, на відміну від попередніх звітних періодів.

Фінансова інформація діяльності «Астарта Київ» за даними Консолідованого звіту про управління за 2022 рік відображає наступне: чистий дохід від реалізації продукції зріс на 9% та склав 17 149 млн. тис. грн., а чистий прибуток зменшився майже вдвічі та склав 1 982 млн. тис. грн., порівняно з минулим періодом, за рахунок збільшення понесених витрат від осн6овної діяльності та на реалізацію й збут продукції, зростання курсу валюти, посилення інфляції. Довгострокові зобов`язання зросли на 10% внаслідок збільшення орендних платежів, а короткострокові зобов`язання зросли на 39%, оскільки змінилися умови оплати за контрактами, курс валют при розрахунках тощо.

В рамках реалізації Політики зі Сталого розвитку «Астарта Київ» (табл. 2.1) забезпечує проведення щорічного еколого-соціального моніторингу, розробку та впровадження заходів щодо мінімізації негативного впливу на навколишнє природне середовище, покращення умов праці, енерго- та ресурс ефективності, оцінку ризиків та реалізацію коригувальних заходів з їх мінімізації. В Компанії функціонує система внутрішніх аудитів, які охоплюють питання охорони праці, пожежної безпеки, охорони довкілля, безпеки руху та харчової безпечності. Компанія здійснює моніторинг прямих викидів парникових газів та проводить щорічну оцінку впливу операційної діяльності на біорізноманіття [99].

Таблиця 2. 1

Напрями сталого розвитку агропромислового холдингу «Астарта Київ»

Принципи Сталого розвитку	Ключові напрями
1	*2*
Корпоративне управління	Дотримання прав акціонерів, принципу прозорості та чіткого визначення структури управління і підпорядкування, повноважень та відповідальності, забезпечення дотримання системи стримування та противаг, проведення аудиту та внутрішнього контролю бізнес процесів
Якість продукції	Створення якісних та безпечних продуктів харчового ланцюжка Відповідність законодавчим, нормативним вимогам замовників щодо якості, безпечності харчової та кормової продукції.
Охорона навколишнього середовища:	Забезпечувати ведення бізнесу з дотриманням норм чинного законодавства України та міжнародних стандартів з метою зменшення негативного впливу на довкілля та попередження виникнення аварійних ситуацій, які можуть завдати шкоди довкіллю або здоров'ю населення.
Зміна клімату	Здійснювати моніторинг за впливом діяльності Групи на зміни клімату та впроваджувати заходи з мінімізації цього впливу

Продовження табл. 2.1

1	*2*
Енерго-ефективність та енергозбереження	Забезпечувати ефективне використання ресурсів, сталості природних систем та навколишнього середовища
Охорона праці	Забезпечувати дотримання законодавчих та міжнародних вимог з охорони праці, безпеки дорожнього руху, пожежної безпеки, зниження ризиків виробничого травматизму, покращення умов праці з метою збереження життя та здоров'я працівників та майнових цінностей Групи
Сталі закупівлі та ланцюжок постачань	Забезпечувати політику сталих закупівель на всіх виробничих підприємствах, спонукати підрядників до інтеграції принципів сталості в своїх бізнес-процесах задля формування екосистемного партнерства
Етика та анти-корупція	Забезпечувати дотримання вимог ділової етики та протидії корупції працівниками Групи при виконанні своїх службових обов'язків, взаємодії зі стейкхолдерами
Права людини та не використання дитячої праці	Забезпечувати дотримання прав і свобод людини та недопущення використання дитячої праці та будь-яких форм примусової праці, недопущення будь-яких форм дискримінації співробітників
Трудові відносини	Забезпечувати дотримання чинного трудового законодавства в сфері трудових відносин, гідних умов праці та її оплати, соціального захисту співробітників
Залучення і розвиток громад	Забезпечення сталого розвитку місцевих громад в різних соціальних сферах та їх подальша підтримка.
Відкритість та взаємодія із стейкхолдерами	Ведення прозорих шляхів комунікації та відкритості при взаємодії зі стейкхолдерами
Біорізноманіття	Забезпечення попередження та зменшення негативного впливу діяльності Групи на біорізноманіття та сталого управління природними ресурсами
Гуманне ставлення до тварин	Дотримання гуманного ставлення до тварин, шляхом реалізації заходів з сприяння їхньому благу, надання їм допомоги, неспричинення жорстокості

Джерело: [99].

В Компанії функціонує система внутрішніх аудитів, які охоплюють питання охорони праці, пожежної безпеки, охорони довкілля, безпеки руху та харчової безпечності. Компанія здійснює моніторинг прямих викидів парникових газів та проводить щорічну оцінку впливу операційної діяльності на біорізноманіття; дотримується вимог чинного законодавства та міжнародних стандартів ISO.

Соціальні аспекти та кадрова політика ТОВ «Астарта Київ» включають питання: кадрової політики та оплати праці, гендерної рівності, професійне та особисте зростання персоналу, кодекс корпоративної етики, діяльність профспілок тощо. Компанія декларує дотримання Кодексу законів про працю України відповідно до колективного договору в частині виплат окладів усіх рівнів

та соціальних виплат, матеріальної допомоги у випадках хвороби співробітника, необхідності оперативного втручання, при народженні дітей, позик на житло, лікування та навчання співробітників. Додатковими перевагами, що свідчать про зацікавленість в роботі найманих працівників, є повага до вагітних жінок, людей з інвалідністю, внески в обов'язкові та добровільні соціальні програми.

В 2020 році була запроваджена система «Сталих закупівель» з метою недопущення співпраці з некомпетентними контрагентами, мінімізацією еколого-соціальних та фінансових ризиків та втрат. Компанія реалізувала 3 проекти для сприяння розвитку персоналу. Від початку повномасштабного вторгнення були впроваджені ряд програм для підтримки працівників:

- допомога в релокації працівників та членів їхніх родин з міст активних бойових дій, починаючи з перших днів вторгнення, надання матеріальної підтримки для відновлення зруйнованих/частково пошкоджених будинків;
- психологічна підтримка – психологічні онлайн-сесії, групи підтримки для дружин мобілізованих працівників;
- запровадження дистанційної форми роботи на час військового стану;
- створення екстрених каналів комунікацій зі співробітниками (контроль стану здоров'я та місця перебування працівників);
- надання матеріальної допомоги при втраті рідних першої лінії споріднення;
- надання матеріальної допомоги працівникам, яких було поранено в результаті військових дій;
- надання матеріальної допомоги родинам загиблих працівників.

Також керівництво Компанії вжило низку заходів для підтримки мобілізованих працівників: надання разової матеріальної допомоги при мобілізації; збереження та виплата середнього заробітку; забезпечення обмундируванням [99].

«ВАЙТЕРА Україна» ППІ є одним із найбільших українських експортерів сільськогосподарської продукції, а саме: пшениці, ячменю, кукурудзи, ріпаку, олії соняшникової тощо. Діяльність компанії включає маркетинг, логістику, зберігання, переробку, портові термінали та поставки стійкої

сільськогосподарської сировини згідно вимог ISCC міжнародної сертифікації сталого розвитку та викидів вуглецю. Компанія розробила детальні стандарти і програми управління, що гарантують відповідність продукції нормативним вимогам, внутрішнім стандартам якості та вимогам клієнтів. «З фокусом на сталий розвиток, безпеку, надійність і високу якість нашого ланцюга постачання, маркетингу та переробки, ми прагнемо захистити наших клієнтів, працівників, місцеві громади та навколишнє середовище».

Фінансові результати «ВАЙТЕРА Україна» у Звіті про управління за 2022 рік розкривають структуру та динаміку активів і пасивів, доходів та витрат, ліквідність та зобов`язання. У 2022 році частка доходу отриманого від продажу зернових та олійних культур в загальній сумі доходу збільшилась на 13% порівняно з попереднім періодом, в той час як дохід від продажу олії соняшника та побічних продуктів переробки зменшився.

В 2022 році адміністративні витрати збільшились на 54 381 тис. грн. (22,3%), переважно за рахунок збільшення витрат на заробітну плату працівникам та витрат на благодійність. Витрати на збут збільшились на 121 124 тис. грн. (60,6%) внаслідок збільшення витрат на оренду вагонів, експедиторські послуги та зберігання товарів. Фінансові доходи зменшились на 18 075 тис. грн. (64,1%)порівняно із попереднім фінансовим роком, в той час як фінансові витрати збільшились на 14 157 тис. грн. (31.8%) за рахунок залучення кредитів в іноземній валюті із вищою відсотковою ставкою.

Таким чином, Компанія отримала чистий прибуток в розмірі 1 052 519 тис. грн., що на 499 656 тис. грн. (90,4%) вище показника минулого року (2021: 552 863 тис. грн.). Відтік грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності зменшився на 37 962 тис. грн. Порівняно з попереднім періодом, що пояснюється ощадливим підходом до придбання основних засобів в умовах воєнного стану. Відтік грошових коштів у результаті фінансової діяльності збільшився на 101 233 тис. грн. у 2022 році порівняно з попереднім. Більший відтік грошових коштів у результаті фінансової діяльності пояснюється перевищенням суми погашення запозичень над сумою надходжень.

Не фінансові результати «ВАЙТЕРА Україна» у Звіті про управління за 2022 рік розкривають питання дотримання екологічних норм захисту навколишнього середовища та соціальні аспекти й кадрову політику (табл.2.2). В Компанії діє Кодекс корпоративної етики, в якому відображені основні цінності та принципи корпоративної поведінки. Компанією забезпечується дотримання прав людини і боротьба з корупцією та хабарництвом шляхом дотримання чинного законодавства України та політик Компанії [100].

Таблиця 2.2

Екологічні та соціальні аспекти діяльності «ВАЙТЕРА Україна»

Напрям	Реалізовані заходи
1	*2*
Екологічні аспекти	
управління відходами	Компанія передає на утилізацію спеціалізованим підприємствам відходи (гуму, пластик, акумулятори, елементи живлення, люмінесцентні лампи, папір) для переробки та повторного використання. За 2022 рік передано до 20 одиниць шин (2021: 8 одиниць), нуль одиниць акумуляторів (2021: 2 одиниці) та 11 кг оргтехніки (2021: 230 кг). Компанія планує продовжувати оновлення транспортного парку автомобілями з двигунами нового покоління зі зменшеними викидами CO_2. Станом на 31 грудня 2022 року загальний парк легкових автомобілів Компанії становив 58 одиниць (2021: 47 одиниць), у тому числі автомобілів до п'яти років – 33 одиниці (2021: 26 одиниць).
енергоефективність	Компанія розпочала у 2018 році технічне переоснащення робочих місць співробітників шляхом заміни застарілої (більше п'яти років) комп'ютерної техніки та заміни всієї комп'ютерної техніки, яка не відповідає сучасним характеристикам, та технічним параметрам щодо енергозбереження та енергоефективності. За 2022 рік було придбано 4 одиниці ноутбуків та персональних комп'ютерів (2021: 19 одиниць).
підвищення екологічної свідомості працівників	Компанія заохочує своїх співробітників до сприятливих для екологічного середовища дій, таких як збір акумуляторних елементів живлення шляхом організації у офісі Компанії пунктів збору зношених елементів. В офісах встановлено спеціальні бокси для сортування сміття та збору для утилізації сировини, котра придатна для вторинної переробки.
Соціальні аспекти	
підтримка трудової дисципліни, збільшення матеріальної зацікавленості працівників	В Компанії використовується внутрішні нормативні документи «Положення про преміювання» та «Положення про оплату праці». Положення розроблені у відповідності до Закону України «Про оплату праці», Кодексу законів України про працю. Положення визначають економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників.

Продовження табл. 2.2

1	*2*
кар'єрний ріст персоналу	Дотримання принципів справедливості й поваги по відношенню до своїх співробітників. Організація професійних тренінгів, участі у конференціях, інших профільних заходах.
створення безпечних умов праці	Розроблені і впроваджені Правила внутрішнього трудового розпорядку, Положення про службу охорони праці, про систему управління охорони праці. Розроблені інструкції з питань охорони праці для різних категорій працівників та видів робіт. Визначена відповідальність за дотримання безпечних умов праці в посадових інструкціях. Компанія разом із власниками бізнес центрів, в котрих знаходяться офіси, періодично проводять навчальну пожежну евакуацію. Створено відділ охорони праці та навколишнього середовища для здійснення контролю за станом охорони праці на робочих місцях
соціальний захист співробітників	Добровільне медичне страхування та медичне обслуговування працівників. Для підтримки здоров'я співробітників Компанія організовує візит сімейного лікаря до офісу на щотижневій основі.
благодійна допомога	З початком війни Компанія передала в якості гуманітарної допомоги 3 200 тон пшениці, що в подальшому була перероблена на борошно для задоволення гуманітарних потреб населення центральних та східних регіонів України. Надано допомогу благодійним організаціям, що організовували вивезення сімей із дітьми із зон активних бойових дій та облаштування їх проживання в безпечніших областях. Благодійну допомогу було також передано дитячій спеціалізованій лікарні «Охматдит» на забезпечення лікарні медикаментами, витратними матеріалами, санітарно-гігієнічними та дезінфекційними засобами, продуктами харчування для пацієнтів лікарні та забезпечення обов'язкового харчування донорів. Для забезпечення оборонних заходів та інших потреб Збройних Сил України Компанією було передано в тимчасове безоплатне користування три автомобіля.

Джерело: [100].

«ВАЙТЕРА Україна» є членом бізнес-асоціацій, таких як «Європейська Бізнес Асоціація», «Американська Торгівельна Палата», «Українська Зернова Асоціація», а співробітники Компанії активно беруть участь у роботі профільних комітетів, інших заходах, які організовуються асоціаціями, метою яких є покращення бізнес клімату в Україні [100].

«Контінентал Фармерз Груп» – сільськогосподарська компанія з міжнародними інвестиціями, земельні ресурси якої розташовані в найбільш родючих і сприятливих західноукраїнських регіонах України. Агрохолдинг обробляє 195 тис. га землі у Тернопільській, Львівській, Хмельницькій, Чернівецькій та Івано-Франківській областях. Компанія має значний досвід у

сільгоспвиробництві, який її співробітники вміло поєднують із застосуванням передових технологій, сучасного обладнання та сільськогосподарської техніки, а також з ефективним всебічним і раціональним використанням природних та земельних ресурсів. Земельний банк – 195 тис.га.

Основні напрями діяльності рослинництво, картопляний бізнес, зберігання зерна, виробництво насіння. Послуги компанії включають закупівлю зернових та олійних культур, а також надання послуг складського зберігання зернових та олійних культур. Зокрема, пшениці, ріпаку, ячменю, соняшнику, сої, кукурудзи, нішевих культур (гречки, гороху). Фінансова інформація діяльності «Контінентал Фармерз Груп» відображається в окремому фінансовому звіті в розрізі активів і пасивів, доходів та витрат, фінансових результатів.

Компанія готує звіт з КСВ, в якому відображає детальну інформацію щодо інвестицій у соціальні проекти та податкові відрахування за рік в регіонах присутності. Основними цінностями є ефектиність, довгострокове партнерство, відповідальність, інноваційність, бережливість, прозорість та порядність. «Контінентал Фармерз Груп» будує свою довгострокову стратегію на ESG-пріорітетах (рис.2.1), що є невід'ємною частиною Кодексу корпоративної етики та ділової поведінки [101; 102].

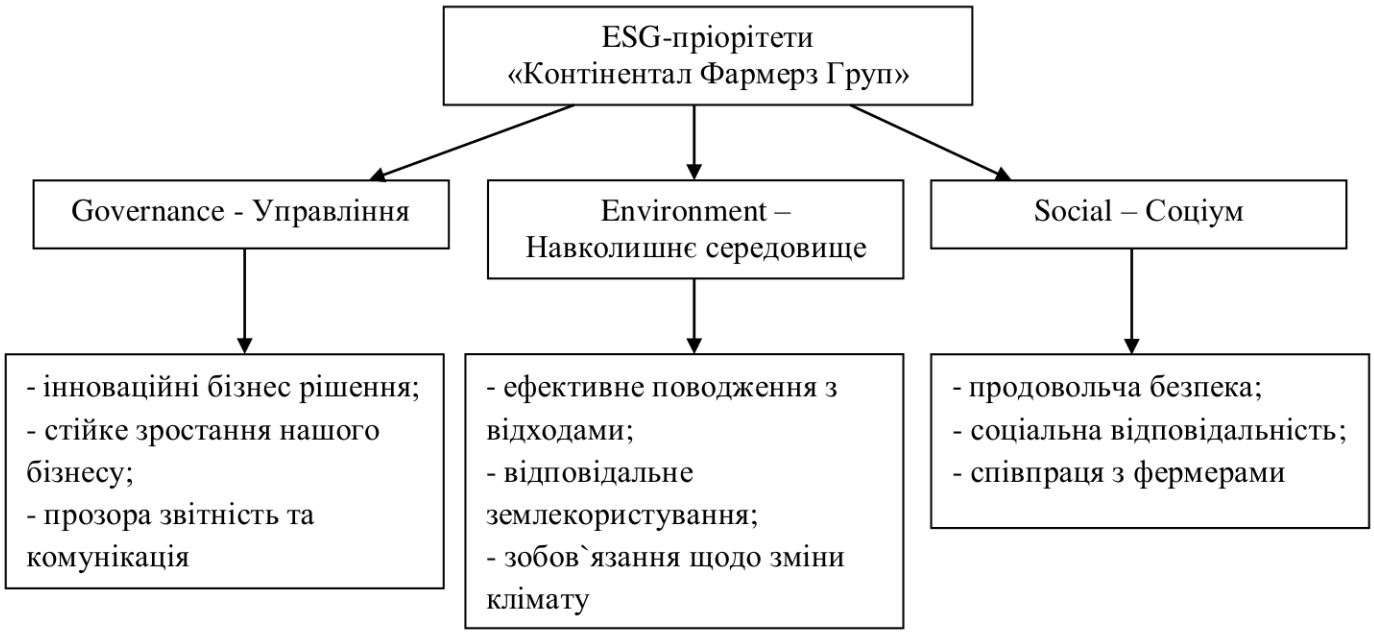


Рис. 2.1. ESG-пріорітети «Контінентал Фармерз Груп»

Джерело: [102].

Дотримання принципів Кодексу корпоративної етики (Додаток Б, табл. Б.1) допомогає кожному працівнику приймати правильні рішення і тим самим уникати ситуацій, які можуть завдати шкоди репутації працівника та Компанії в цілому.

Протягом 2022 року «Контінентал Фармерз Груп» було реалізовано 6 централізованих проектів. А саме, Вифлеємський вогонь миру, Миколай на континенті, Розумний город, Великодня веселка, Підтримка волейбольної команди «Контінентал», Корпоративне волонтерство. Загальна сума спонсорської допомоги 2022 року становить 190 тис. грн. На підтримку Захисників України та внутрішньо-переміщених осіб було виділено понад 45 млн. грн. Зокрема, було передано 3,5 тонни насіннєвої картоплі, а також профінансовано придбання трьох овочевих сівалок для сільськогосподарського кооперативу «Ягідний рай» (Хмельницька обл.), який вирішив вирощувати овочі для військових та внутрішньо переміщених осіб. Гуманітарна допомога компанії та інвестиції в соціальні проекти за 2022 рік перевищили суму 63 млн. грн. [101].

«Миронівський Хлібопродукт» МХП – міжнародна компанія у сфері харчових та агротехнологій, що займається вирощуванням зернових та олійних культур, тваринництвом, м'ясопереробкою, виробництвом кормів та іншими видами діяльності, як виробництво біогазу, залізобетонних конструкцій для власних потреб. Акції цієї компанії котируються на Лондонській фондовій біржі. Земельний банк – 360 тис.га. у 12 областях України. МХП має 3 біогазових комплекси. Два в Україні та один на Балканах, що дозволяє компанії ефективно утилізувати відходи виробництва, генерувати чисту зелену енергію, суттєво скоротити викиди парникових газів та виробляти екологічно чисті органічні добрива. З 2015 року Компанія готує звіти про сталий розвиток починаючи, а з 2016 року при підготовці звіту використовує стандарти Глобальної ініціативи зі звітності [105].

Інтегрований річний звіт та бухгалтерська звітність МХП 2022 містить інформацію про результати діяльності «Миронівський Хлібопродукт» в розрізі п`яти аспектів: стратегічний огляд, бізнес огляд, управління, фінансові заяви, інформація про акціонерів. Основні фінансові показники МХП за 2022 рік

показують наступне: дохід зріс на 11%, від експорту продукції – на 26%, порівяно із попереднім 2021 роком. Витрати, що пов`язані з війною в Україні становлять 69 млн. доларів. За загальним обсягом проданого курячого м'яса третина партій у 2022 році скоротилося на 5% до 665 975 тонн (2021: 704 010 тонн) в основному за рахунок логістичних проблем для експортних продажів і зниження попиту в Україні через ефекти війни. У 2022 році продажі МХП соняшникової олії зросли на 32% в порівнянні з минулим роком, завдяки збільшенню виробництва макуха соняшникова (через зміну корму рецепт) та позитивні зміни у логістиці з швидшим оборотом суден.

Операційні моменти включають: стійкість виробничої потужності, незважаючи на виклики пов`язані з війною; опір; інновації щодо відновлення маршрутів постачання та експорту продукції до понад 70 країн; фінансова підтримка для людей похилого віку, мобілізованих співробітників та їхніх родин у розмірі 12,9 млн. доларів та ін. Гуманітарна допомога склала понад 12 тис. тонн безоплатного пожертвування птиці на Україну, а також 28,4 млн. доларів надано фінансування на соціальні проекти (включаючи відповідь на війну).

МХП прагне до прозорості звітності та розкриття своїх фінансових і не фінансових показників, ризиків і можливостей, регулярно вступає в діалог з інвесторами та іншими зацікавленими сторонами про відповідальний підхід до ведення бізнесу і продуктивність. МХП також запровадив Кодекс етичної поведінки, в якому зазначає основні цінності діяльності, права співробітників, відносини з бізнес-партнерами, принципи чесної конкуренції, конфлікт інтересів та підкуп та ін.

Корпоративна соціальна відповідальність «Миронівський Хлібопродукт» (табл. 2.3) включає заходи щодо охорони довкілля, безпеки та якості продукції, відносин із ЗМІ, протидії корупції. До принципів *екологічної відповідальності* холдингу належать: систематичне зниження експлуатаційних витрат, пов’язаних із впливом підприємства на довкілля, а також втратою енергії та ресурсів; запобігання надзвичайним екологічним ситуаціям та аваріям, розвиток екологічного напряму ведення діяльності та утилізації відходів [104; 106].

Таблиця 2.3

Соціальна відповідальність «Миронівський Хлібопродукт»

№ з/п	Показник	Характеристика
1	Бізнес-модель	МХП створює вартість, застосовуючи шість ключових елементів своєї бізнес-моделі, відповідно до війни в Україні: Трансформація в кулінарну компанію; Відповідальний бізнес; Сталі інвестиції в інновації, ефективність бізнесу та дослідження та розробки; Міжнародний ринок; Стійке фінансове здоров'я; Підтримка України
2	Екологічне питання	МХП усвідомлює свою екологічну відповідальність і роль у забезпеченні відповідності комерційної діяльності очікуванням зацікавлених сторін у вирішенні глобальної проблеми зміни клімату.
3	Працівники	Війна підкреслила важливість людей МНР як найціннішого активу. Здатність МХП продовжувати свою діяльність незважаючи на надзвичайні труднощі, викликані війною, це безпосередньо пов'язано з його добре сформованою культурою бізнесу.
4	Повага до прав людини	Після початку війни, особливу увагу МХП приділила допомозі населенню України, забезпеченню продовольчої безпеки, підтримці інфраструктури та моралі. Централізований підхід до розвитку громад та зосередження на роботі в партнерстві з іншими підприємствами, міжнародними й національними благодійними організаціями.
5	Зацікавлені сторони	Пріоритетами Групи щодо залучення зацікавлених сторін були: Підтримувати потреби співробітників; Вирішувати потреби громад у різних частинах країни; Розглядати додаткові запити щодо інформації від фінансових партнерів та інвестиційної спільноти; Працювати з іншими зацікавленими сторонами для забезпечення продовольчої та особистої безпеки населення України.
6	Відповідальне виробництво	МХП підтримує провідні в галузі стандарти безпеки та якості продукції на всіх своїх підприємствах; зменшить використання антибіотиків у виробничому процесі для подальшого вдосконалення стандартів безпеки світового рівня. Добробут тварин і надалі залишатиметься головним пріоритетом на всіх виробничих підприємствах Групи.
7	Боротьба з корупцією	Рада директорів МХП уважно стежить за прогресом і результатами діяльності Групи. Відповідальність за цей аспект діяльності розподіляється між Комітетом з аудиту та ризиків і відділом сталого розвитку та міжнародних справ Комітет. Групою також створено внутрішній Комітет з комплаєнсу.

Джерело: [104].

Благодійний фонд «МХП-Громаді», створений у 2015 році, займається підтримкою українських громад, особливо в умовах війни, що триває. Діяльність фонду включає грантові проєкти, гуманітарну допомогу та медичні програми, спрямовані на відновлення та покращення якості життя в українських громадах. Фонд готує річні не фінансові звіти, в яких зазначає свої результати за чотирма

напрямами активності: Соціальний капітал, Громадське здоров`я, Спроможна громада, Екологія і Енергоефективність.

За останніх 2 роки МХП спільно з Благодійним фондом «МХП – Громаді»:

- підтримали 250+ проєктів у громадах на 21 млн грн
- реалізували 550 культурних проєктів на 78 млн грн
- підтримали понад 150 бізнесів, які сплатили 3+ млн грн податків у свої громади.

Понад 3000 співробітників компанії пішли захищати нас на фронті з початку повномасштабної війни. Більш як 400 ветеранів уже повернулися до роботи в МХП. Військові, ветерани та їхні родини отримують комплексну підтримку в межах програми «МХП Поруч»: від гуманітарної допомоги військовим частинам, до медичного, правового та психологічного супроводу, а також професійної та соціальної адаптації. Восени 2023 року в межах програми запустили Центр із взаємодії з військовими та ветеранами, а також цілодобову гарячу лінію [105].

Кернел є провідним світовим виробником та експортером соняшникової олії, найбільшим експортером зерна з України, оператором розгалуженої логістичної мережі сільськогосподарського виробництва та найбільшим виробником зернових та олійних культур в Україні. У 2022 році компанія поставила 10 мільйонів тонн с/г продукції з України по всьому світу. Земельний банк – 530 тис.га. Значну роль відіграє наявність акцій компанії на Варшавській фондовій біржі, що впроваджує інвестиції за кредитні кошти міжнародних гравців фінансового ринку та накладає відповідні зобов'язання на ведення бізнесу компанією.

Річний Інтегрований звіт «Кернел» 2022 містить інформацію про результати діяльності в розрізі чотирьох аспектів: стратегічний звіт, сталий розвиток - стійкість, корпоративне управління, фінансові звіти. Компанія продовжує інвестувати в логістичні активи та демонструє досить непогані фінансові результати. Кернел впродовж багатьох років в річному звіті компанії розкриває інформацію щодо сталого розвитку, використовуючи при цьому підходи Глобальної ініціативи зі звітності (GRI).

2022 рік виявився найбурхливішим сезоном у історії діяльності «Кернел». Рекордні прибутки в першій половині року, зумовлені сприятливими ринковими принципами та збільшені результатами стратегічних інвестиційних ініціатив, були компенсовані рекордними збитками в другій половині року після вторгнення Росії в Україну 24 лютого 2022 року. Показник EBITDA становив 220 мільйонів доларів США, що на 73% менше порівняно з аналогічним періодом минулого року. Цей результат також враховує збитки в розмірі 517 мільйонів доларів США, пов'язані зі зменшенням вартості запасів і необоротних активів, а також збитки, пов'язані з управлінням ліквідністю, спричинені війною в Україні. Загальні фінансові наслідки війни включають додаткові витрати, спричинені різноманітними перебоями в бізнесі, пов'язаними з війною, недоотримані прибутки (як від нашої регулярної діяльності, так і від затримки введення в експлуатацію нашої нової дробильної установки та когенераційних тепло- та енергетичних установок) і додаткові капітальні витрати, пов'язані з усуненням вузьких місць нових експортних маршрутів, альтернативних Чорному морю.

У 2022 році «Кернел» досяг доходу в розмірі 5 332 млн доларів США, що на 5% менше порівняно з аналогічним періодом минулого року через зниження обсягів продажу соняшникової олії та шроту через труднощі з експортом продукції з України в березні-червні 2022 року. Валовий прибуток за 2022 рік скоротився на 28% і склав 652 мільйони доларів США, операційний прибуток скоротився на 87% до 91 мільйона доларів США, загальні та адміністративні витрати скоротилися на 28% до 230 мільйонів доларів США в результаті визнаних додаткових витрат, пов'язаних із заробітною платою, порівняно з аналогічним періодом минулого року [107].

Глобальна мета «Кернел» у сфері сталого розвитку і соціальної відповідальності – розвиток суспільства шляхом добровільного внеску бізнесу в соціальну, економічну і екологічну сфери, пов'язані з діяльністю і досягненням стратегічних цілей Компанії. Керівні принципи щодо взаємодії з акціонерами, інвесторами, партнерами та суспільством представлено на рис. 2.2.

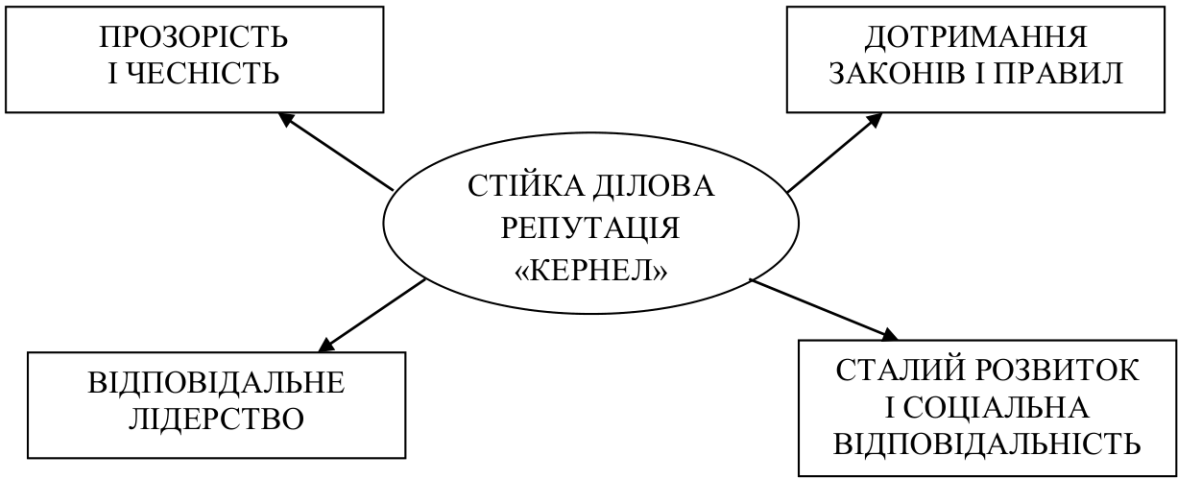


Рис. 2.2. Керівні принципи «Кернел» щодо взаємодії з акціонерами, інвесторами, партнерами та суспільством

Джерело: [108].

Ключовими напрямами соціальної відповідальності «Кернел» є:

1. ЗБЕРЕЖЕННЯ ДОВКІЛЛЯ. Для мінімізації негативного впливу на довкілля та ефективного використання ресурсів на підприємствах компанії реалізується програма «Зелений офіс» (Заощадження тепло- та електроенергії, Економія ресурсів, Соціальна активність команд).

2. ВІДПОВІДАЛЬНИЙ РОБОТОДАВЕЦЬ. Наша команда – найцінніший актив компанії! Ми підтримуємо 10 тис. співробітників у їхньому професійному й особистісному розвитку, пропонуємо конкурентну систему винагород, створюємо такі умови, щоб кожен з наших співробітників відчував себе щасливим на роботі.

3. ПІДТРИМКА МІСЦЕВИХ ГРОМАД. Компанія реалізує соціальні проекти в таких напрямках: фінансова підтримка місцевих установ, що недостатньо фінансуються державою (дитячих садків, закладів охорони здоров'я, будинків культури тощо); підтримка і розвиток інфраструктури сіл; програми для молоді; участь в організації спортивних і культурних заходів; соціальне підприємництво.

4. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ. Заводи Кернел з виробництва олії сертифіковані за стандартами ISO 9001 та ISO 22000, відповідно до ISO 22000 на підприємствах діє Система аналізу небезпечних чинників і критичних точок контролю (HACCP). Застосовуються методи контролю, визначені Комісією Кодексу Аліментаріус – компетентним міжнародним органом,

що регулює стандарти безпеки харчових продуктів з метою захисту життя та здоров'я споживачів [108].

Концепція сталого розвитку або ESG (environment, social, governance) «Кернел» спрямована на досягнення цілей стратегії виживання, розвиток довірливих відносин із суспільством, гнучкість і прозорість корпоративного управління (табл. 2.4), в умовах повномасштабного вторгнення Росії в Україну.

Таблиця 2.4

Концепція сталого розвитку «Кернел»

Напрям	Цілі	Результати
1	*2*	*3*
ЕКОЛОГІЧНИЙ КАПІТАЛ	Енерго-менеджмент	6881,4 ТДж – загальне споживання електроенергії 1966,6 МДж/т – енергоємність переробки соняшнику у 2022 фінансовому році 57,3 МДж/т-% – енергоємність сушіння зерна 398,4 МДж/т – енергоємність
	Управління водою та стоками	3354,7 мл – загальний об'єм відібраної води 864,4 мл – загальний об'єм скинутої води
	Управління відходами	59263,6 тонн – загальний обсяг утворених відходів 52827,8 тонн – загальний обсяг оброблених відходів
	Управління біорізноманіттям	Нагорода Глобального договору ООН «Партнерство заради сталого розвитку» за співпрацю з бджолярами та просування принципів оплати екосистемних послуг у запиленні
ВПЛИВ КЛІМАТУ	Розкриття інформації відповідно до TCFD	1 193,6 тис. тCO2e – загальні викиди ПГ за Сферою 1, за винятком 348,9 тис. тCO2 біогенних викидів 78,5 тисяч тонн CO2e – загальні викиди парникових газів за сферою дії 2 (на основі місцезнаходження) 83,3 тис. т CO2e – загальні викиди парникових газів за Сферою 2 (на основі ринку) 773,8 тис. тCO2e – загальні викиди парникових газів за Сферою 3
ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ	Працевлаш-тування	10233 – загальна кількість працівників 3286 – загальна кількість новоприйнятих 1756 – загальна кількість плинності працівників HR PRO AWARD 2021 для центру обробки даних співробітників Kernel Премія HR-бренд 2021 Рейтинг ТОП-100 у номінаціях «Кращий роботодавець» та «Кращий директор з персоналу»
	Навчання та кар'єрний ріст	152804 – загальна кількість навчальних годин 1777 – загальна кількість співробітників, які проходять регулярну перевірку продуктивності та кар'єри

Продовження табл. 2.4

1	*2*	*3*
	Охорона праці	4 – загальна кількість зареєстрованих травм на виробництві, у тому числі 1 зі смертельним наслідком 0,22 – частота травматизму із втратою робочого часу
СОЦІАЛЬНИЙ КАПІТАЛ	Підтримка місцевих громад і суспільства	26 271 тис. доларів США – загальні соціальні витрати, включаючи внески на підтримку української армії та гуманітарну допомогу під час військових дій, а також підтримку працівників.

Джерело: [107].

У вересні 2021 року Кернел запустив проект «Кліматичне корпоративне управління та низьковуглецевий шлях», що складається з п'яти завдань:

1. Оцінка кліматичних ризиків і можливостей (відповідно до TCFD)
2. Оцінка управління кліматом, процесів управління, звітності та потенціалу
3. Встановлення цілей (відповідно до рекомендацій SBTi)
4. Оцінка заходів із пом’якшення наслідків зміни клімату та адаптації
5. Визначення корпоративної кліматичної стратегії.

Крім того, працівники, які отримали інвалідність внаслідок бойових дій, отримали 150 тис. грн додаткової матеріальної допомоги (6 тис. дол. США); сім’ї загиблих під час бойових дій робітників отримали по 500 тис. грн матеріальної допомоги (19 тис. дол. США). «Кернел» допоміг 312 співробітникам евакуюватися з регіонів, що знаходяться в безпосередній близькості від активних бойових дій, і надав їм тимчасове житло [107].

Зацікавлені сторони, у свою чергу, для прийняття рішення про співпрацю й інвестування в компанію, бажають отримати від інтегрованого звіту інформацію як корпоративного характеру щодо динаміки фінансових результатів, наявних зобов`язань, так і нефінансового характеру. Зокрема, дотримання цілей сталого розвитку, наявність реалізованих заходів соціальної та екологічної відповідальності, надана гуманітарна допомога тощо. Всупереч реаліям військово-політичної ситуації в Україні, конкурентоспроможність інтегрованих звітів підприємств АПК має відповідати критеріям якості подання фінансових та не фінансових даних їх діяльності (табл.2.5), враховуючи управління всіма видами ресурсів, наявні ризики та стратегії для подальшого розвитку.

Таблиця 2.5

Критерії якості подання інтегрованих звітів відомих підприємств АПК України

Критерії якості	Назви підприємств				
	ТОВ «АСТАРТА-КИЇВ»	ППІ «ВАЙТЕРА Україна»	Континентал Фармерз Групп	«Миронівський Хлібопродукт»	Кернел
Назва звіту	Консолідова-ний звіт про управління	Звіт про управління та фінансова звітність	КСВ-звіт	Річний звіт та бухгалтерська звітність	Річний звіт
Опис діяльності	Звіт містить розділ Інформація про діяльність	Коротка характеристика сфери зайнятості	Зазначено окремо на сайті	Коротка характеристика сфери зайнятості	Коротка характеристика сфери зайнятості
Фінансові показники	Вказані показники фін.результату та ліквідності	Окремий розділ - Фінансова звітність	Окрема фінансова звітність	Окремий розділ - Фінансова звітність	Окремий розділ - Фінансова звітність
Заходи соціальної відповідальності	Заходи розвитку персоналу, соціальні проекти, гуманітарна допомога	Заходи розвитку та соціального захисту персоналу, гуманітарна допомога	Соціальні проекти та податкові відрахування за рік, гуманітарна допомога	Заходи щодо охорони довкілля, безпеки та якості продукції, відносин із ЗМІ, протидії корупції. Діяльність благодійного Фонду МХП	Основні напрями: збереження довкілля, відповідальний роботодавець, підтримка місцевих громад, відповідальність за якість продукції
Заходи екологічної відповідальності	Заходи щодо мінімізації негативного впливу на середовище, покращення умов праці, енерго- та ресурсефективності	Заходи щодо поліпшення навколишнього середовища, управління відходами	Захист навколишнього середовища є частиною стратегії компанії. Екологічні заходи у звіті не зазначено.	Заходи зниження впливу на довкілля, утилізація відходів	Основні напрями: енергоменеджмент, управління відходами, розкриття інформації про вплив клімату та ін.
Дотримання цілей сталого розвитку	Наведені основні напрями	Не зазначено	Не зазначено	Не зазначено	Наведені основні напрями
Кодекс корпоративної етики	Немає	Наявний	Наявний	Наявний	Наявний
Опис ризиків діяльності	Фінансові, операційні, комерційні та інші	Економічні, фінансові, операційні	Не зазначено	Стратегічні,Економічні, фінансові, операційні, екологічні	Стратегічні, Фінансові, операційні, екологічні

Джерело: власна розробка автора.

Проведений аналіз критеріїв якості інтегрованих звітів відомих підприємств АПК України показує, що в кожного підприємства своя назва цього звіту. Всі звіти мають короткий опис сфери діяльності та фінансові результати в розрізі окремих показників чи повноцінної бухгалтерської звітності, що дає змогу чітко простежити зростання доходів чи формування зобов`язань компанії під впливом війни. Однак, Контінентал Фармерз Груп це єдина компанія, яка окремо готує фінансову звітність та звіт з КСВ як альтернативу інтегрованому звіту. Наявність Кодексу корпоративної етики, окрім ТОВ «АСТАРТА-КИЇВ», свідчить про дотримання компаніями принципів корпоративної поведінки, захисту прав людини, боротьбу з корупцією та конфліктом інтересів.

Соціальна місія кожної із компаній проявляється у реалізації заходів навчання й розвитку персоналу, проекти підтримки місцевих громад, надання гуманітарної допомоги постраждалим співробітникам та їхнім сім`ям. Екологічна місія кожної із компаній передбачає заходи щодо зниження негативного впливу на довкілля, управління відходами. Важливим критерієм екологічної відповідальності в рамках сталого розвитку є розкриття інформації про вплив клімату. Зокрема, «Кернел» У вересні 2021 року запустив проект «Кліматичне корпоративне управління та низьковуглецевий шлях».

«Кернел» також у річному звіті, на відміну від інших компаній, представляє свої результати відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (МСФЗ), враховуючи певні додаткові показники, не передбачені МСФЗ, такі як: EBITDA; маржа EBITDA; EBITDA сегмента; Чисті інвестиції в основний капітал; Операційні грошові потоки до зміни оборотного капіталу; Боргові зобов'язання; Чистий борг; Товарні запаси; Скоригований чистий борг; Скоригований оборотний капітал та ін (разом «Альтернативні показники ефективності»), котрі надають інвесторам додатковий інструмент для допомоги в оцінці поточної ефективності бізнесу.

2.2. Облікове забезпечення результатів діяльності підприємства як складової звітності зі сталого розвитку.

Розгляд господарської діяльності підприємств через призму сталого розвитку характеризує їх відповідальність, можливості та рівень розвитку в загальній економічній системі як на національному, так і міжнародному рівні, відповідно до вимог міжнародного стандарту зі звітності у сфері сталого розвитку GRI (Global Reporting Initiative) за вимогами останньої версії G4. Бухгалтерський облік, відповідно до міжнародних стандартів звітності зі сталого розвитку, спрямований на розкриття економічної, екологічної та соціальної складової суб`єкта господарювання, визначення можливих шляхів усунення екологічних та соціальних ризиків, враховуючи інтереси наявних стейкхолдерів.

Суб'єкти господарювання, у свою чергу, самостійно обирають формат, розділи і структуру звіту зі сталого розвитку, керуючись Керівництвом зі звітності у сфері сталого розвитку G4. Показники економічного аспекту діяльності підприємств (табл. 2.6), що розкриваються в звітності зі сталого розвитку (інтегрованій звітності), стосуються представлення фінансових результатів на основі показників бухгалтерського обліку, стану на ринку, систематизовані в розрізі облікової та позаоблікової інформації, незалежно від того, в якій формі і структурі складаються та оприлюднюються звіти.

Таблиця 2.6

Економічні аспекти діяльності підприємств в звітності зі сталого розвитку

Показники економічних аспектів діяльності	Облікова інформація	Позаоблікові дані
1	2	3
Аспект «Економічна результативність»		
G4-EC1. Створена і розподілена пряма економічна вартість, в тому числі: доходи, операційні витрати, заробітна плата та інші виплати працівникам, нерозподілений прибуток, виплати постачальникам капіталу, виплати державам (в розрізі країн, регіонів, ринків)	+	-

Продовження табл. 2.6

1	2	3
G4-EC2. Фінансові аспекти та інші ризики і можливості для діяльності підприємства, пов'язані з зміною клімату, які впливають на доходи та витрати	+	+
G4-EC3. Забезпеченість зобов'язань підприємства, пов'язаних з пенсійними програмами відповідно до встановлених пільг, в тому числі відомості про частку заробітної плати, що вкладається працівником та роботодавцем	+	+
G4-EC4. Фінансова допомога, отримана від держави в грошовому вираженні, включаючи податкові пільги і податкові кредити, субсидії, інвестиційні гранти, нагороди тощо	+	-
Аспект «Присутність на ринку»		
G4-EC5.Співвідношення стандартної заробітної плати початкового рівня працівників різної статі до встановленої мінімальної заробітної плати в регіонах діяльності підприємства	+	+
G4-EC6.Частка керівників вищого рангу в істотних регіонах здійснення діяльності підприємства, найнятих з числа представників місцевого населення	+	+
Аспект «Непрямий економічний вплив»		
G4-EC7.Розвиток і вплив інвестицій в інфраструктуру та безоплатні послуг, включаючи позитивний та негативний вплив на місцеву економіку і місцеві товариства, а також комерційність та форму (грошова чи натуральна) інвестицій і послуг	+	-
G4-EC8. Суттєвий непрямий економічний вплив, у тому числі сфера впливу, зокрема: зміна продуктивності праці підприємства, економічний розвиток в областях з високим рівнем бідності, економічний вплив на покращення чи погіршення соціальних та екологічних умов тощо	-	+
Аспект «Практики закупівель»		
G4-EC9. Частка витрат на місцевих постачальників в істотних регіонах здійснення діяльності, що включає аналіз бюджетів купівлі	+	-

Джерело: [2].

Ідентифіковані об'єкти бухгалтерського обліку (табл. 2.7) класифіковані відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та відображають показники фінансового, податкового, соціального, статистичного аспектів, що безпосередньо впливають на механізм формування звітності зі сталого розвитку. Проте, перелік показників, що розкривають українські підприємства в звітності зі сталого розвитку, не в повній мірі відповідає вимогам, визначеним міжнародними рекомендаціями. Однією з причин може бути відсутність відповідного механізму формування та інформаційного забезпечення, зокрема облікового [2].

Таблиця 2.7

Ідентифікація об’єктів бухгалтерського обліку за показниками економічних аспектів діяльності відповідно до звітності зі сталого розвитку

Об’єкти бухгалтерського обліку	Показники економічних аспектів діяльності								
	EC1	EC2	EC3	EC4	EC5	EC6	EC7	EC8	EC9
1. Необоротні активи:									
– нематеріальні активи									+
– основні засоби									+
– довгострокові фінансові інвестиції	+			+			+		
– капітальні інвестиції							+		+
– довгострокова дебіторська заборгованість				+					
– інші необоротні активи		+							+
2. Запаси:									
– виробничі запаси									+
– виробництво	+						+		
– готова продукція	+						+		
– товари	+								+
3. Кошти, розрахунки та інші активи:									
– грошові та інші кошти			+	+	+				+
– поточні фінансові інвестиції	+			+			+		
– розрахунки з дебіторами			+	+	+				
– інші активи		+		+					+
4. Власний капітал та забезпечення зобов’язань:									
– власний капітал		+							
– забезпечення зобов’язань		+	+				+		
5. Довгострокові зобов’язання		+							+
6. Поточні зобов’язання:									
– розрахунки з постачальниками та підрядниками	+								+
– розрахунки за податками і платежами	+		+						

Продовження таб 2.7

– розрахунки за страхуванням	+		+						
– розрахунки за виплатами працівникам	+		+		+	+			
– розрахунки з учасниками	+								
– розрахунки за іншими операціями	+	+							
7. Доходи і результати діяльності	+	+		+					
8. Витрати за елементами	+	+	+		+		+		
9. Витрати діяльності	+	+	+		+		+		

Джерело: [2].

Дані табл. 2.7 показують, що звітність зі сталого розвитку підприємств (в частині економічної складової) складається на підставі облікової інформації, яка повинна відповідати основним принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Запропоноване узгодження показників фінансової та нефінансової звітності (рис. 2.3), на підставі застосування методів аналогії, синтезу і аналізу, забезпечує підвищення інформативності діяльності, розширює коло потенційних груп заінтересованих користувачів, що позитивно впливає на розвиток суб'єкта господарювання.

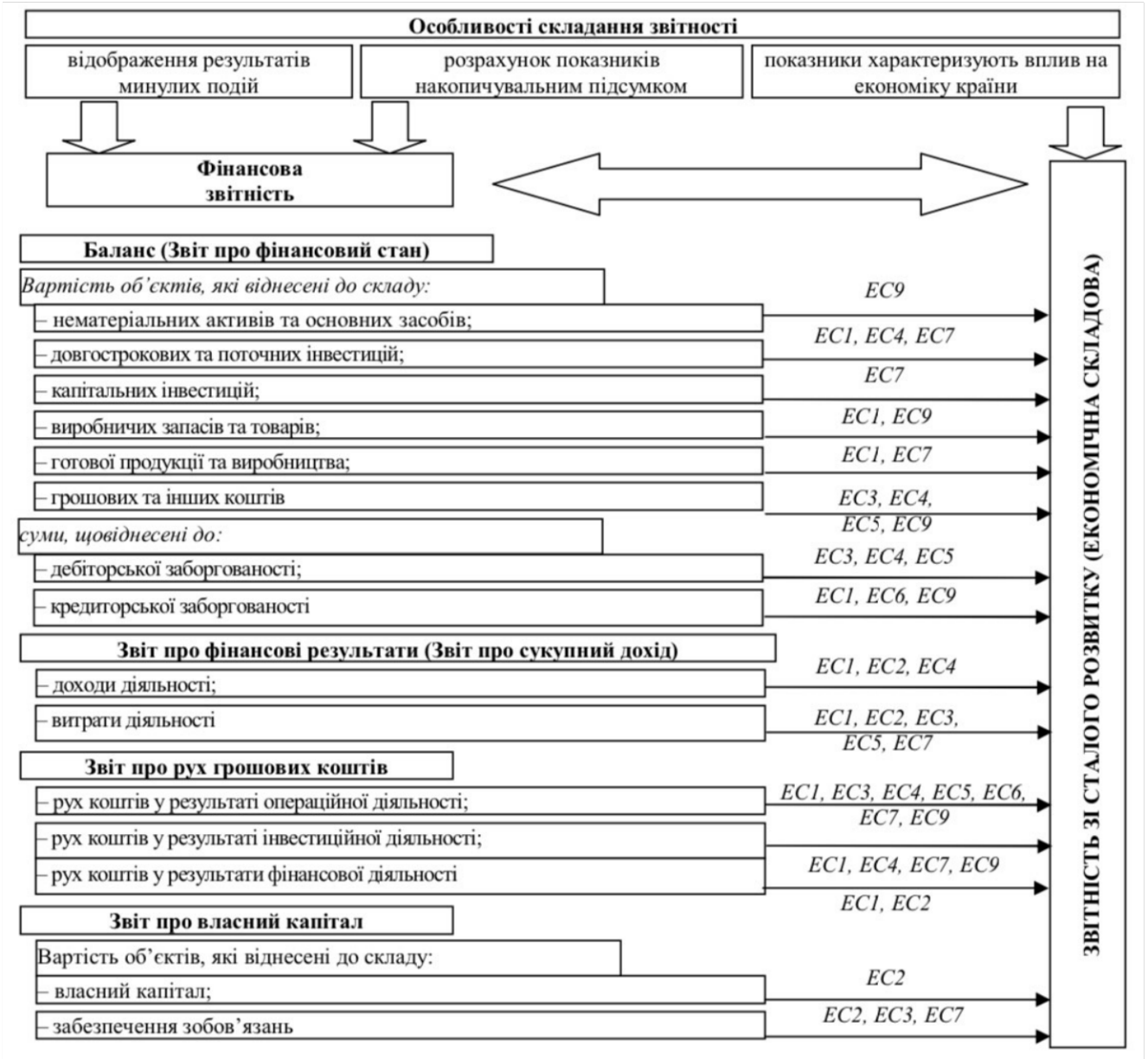


Рис. 2.3. Система зв'язків показників фінансової звітності та звітності зі сталого розвитку.

Джерело: [2].

Звітність зі сталого розвитку (інтегрована звітність) в частині економічної складової повинна забезпечувати реалізацію інтересів різних груп користувачів. Тому, удосконалення облікового забезпечення передбачає створення умов для формування прозорої, зрозумілої та системної інформації у нефінансових звітах. Це дозволяє зменшувати вплив ризиків на діяльність, приймати ефективні управлінські рішення в короткостроковій та довгостроковій перспективі для реалізації тактичних та стратегічних цілей підприємства, підвищувати інвестиційну привабливість як національному, так і міжнародному ринках (враховуючи те, що нефінансові звіти мають важливе значення при розширенні кордонів діяльності суб'єктів господарювання). Також звіти зі сталого розвитку на противагу іншим видам нефінансових звітів передбачають можливість проходження аудиту, що підвищує рівень довіри потенційних груп заінтересованих осіб.

Зокрема, окремі види витрат в бухгалтерському обліку, які формують виробничу собівартість продукції, доцільно класифікувати за їх впливом на соціальну та екологічну сфери. Варто виділити відповідні статті калькуляції, які доповнюватимуть існуючий порядок розрахунку собівартості продукції/послуги:

1) впливають на соціальну сферу: заробітна плата працівникам виробництва/надання послуг: виділення різних категорій населення (інваліди, малозабезпечені тощо);

2) впливають на екологічну сферу: сировина та матеріали: екологічно чисті / з врахуванням ступеня впливу на навколишнє середовище (в одиницях виміру);

витрати на утримання та експлуатацію устаткування: виділення частки витрат на устаткування, що впливає на навколишнє середовище (позитивно і негативно).

Залежно від виду та обсягів діяльності підприємства статті калькуляції можуть доповнюватися та змінюватись, але зазначені напрями є основою для специфічних видів витрат для кожного суб'єкта господарювання. Інформація про витрати та методи управління ризиками, що пов'язані зі зміною клімату, належним чином не відображається в системі бухгалтерського обліку [2].

Соціальна категорія звітності зі сталого розвитку, порівняно із фінансовою, розкриває широкий спектр питань, що визначають регулювання прав людини, соціальну допомогу та відповідальність суб'єкта господарювання у відносинах з різними категоріями суспільства (акціонерів та інвесторів, працівників та клієнтів, держави, місцевих громад, міжнародних організацій). Зокрема, питання щодо зайнятості, навчання й розвитку кадрів на підприємстві, безпеки праці, боротьби з дискримінацією, рівної винагороди за роботу, державних закупівель та інвестицій, свободи приналежності до спілок і асоціацій, примусової та дитячої праці, корупції, участі у громадському житті, маркетингових комунікацій тощо.

Витрати соціальної діяльності доцільно ідентифікувати як об'єкти бухгалтерського обліку соціальної діяльності (соціальні активи, соціальні зобов'язання, соціальні доходи та соціальні витрати) (рис. 2.4) [3].

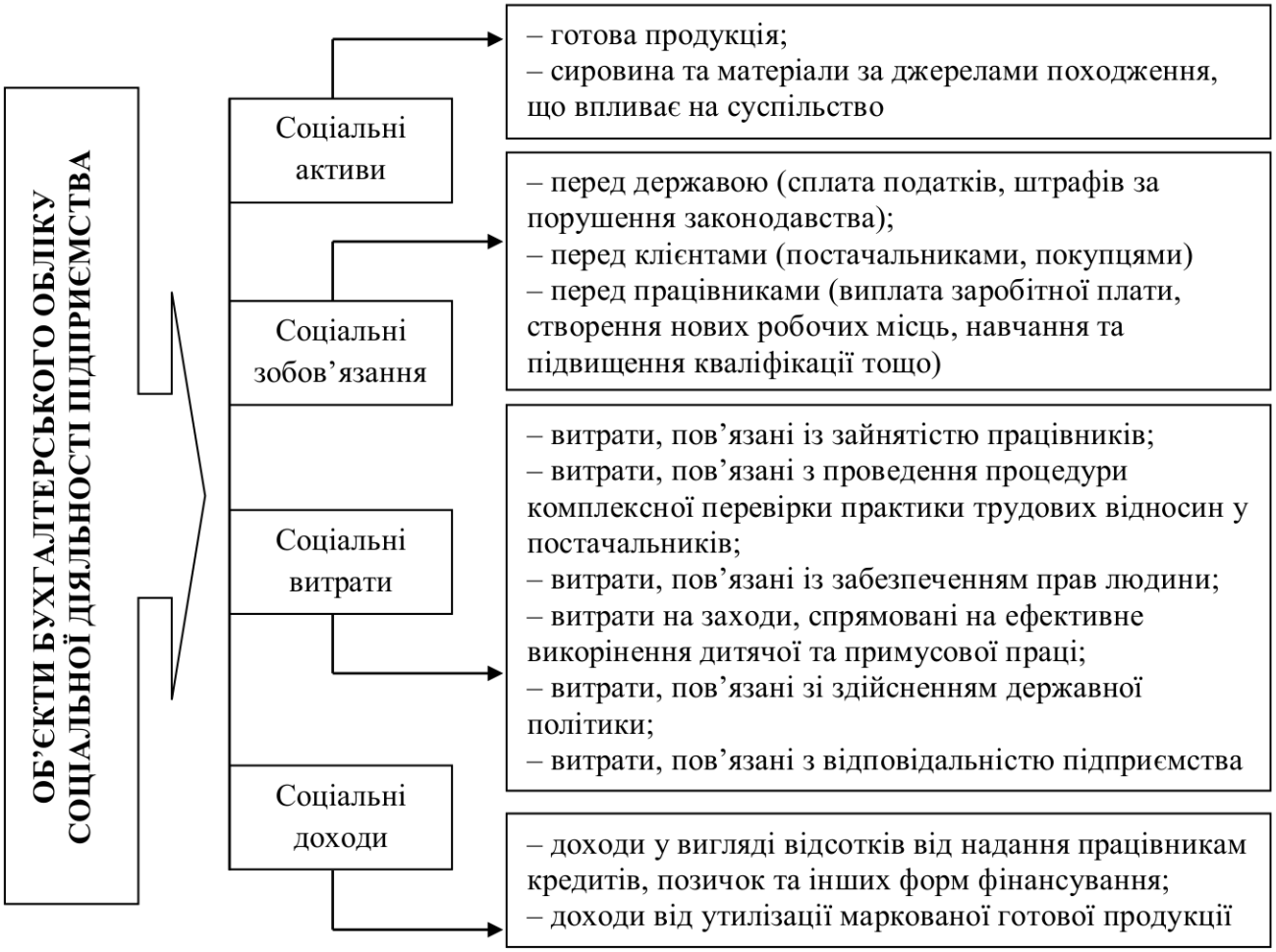


Рис. 2.4. Об'єкти бухгалтерського обліку соціальної діяльності підприємства, інформація щодо яких зображена у звітності зі сталого розвитку.

Джерело: [3].

Варто зауважити, що у бухгалтерському обліку для відображення соціальних активів у вигляді готової продукції/наданих послуг, сировини та матеріалів за джерелами походження, що впливають на суспільство, використовуються рахунки 20 «Виробничі запаси» та 26 «Готова продукція» і відкриваються відповідні аналітичні рахунки. Синтетичний облік соціальних зобов'язань обчислюється за рахунками 65 «Розрахунки за страхуванням» і 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», соціальними витратами за рахунком 949 «Інші витрати операційної діяльності». Соціальні доходи визначаються сукупними доходами, враховуючи види діяльності підприємства. Соціальні витрати у частині витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи у фінансовій звітності підприємств відображені у наступних формах: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів [3].

Впровадження соціально-відповідальних заходів й проектів на підприємствах дедалі більше зумовлює формування дієвої соціальної політики, на якій мають ґрунтуватись показники фінансової та нефінансової звітності. До складу соціального капіталу, як категорії облікової системи віднесено – нематеріальні активи, витрати, зобов'язання. Отже, для достовірного відображення у звітності інформації про соціальний капітал, рекомендовано визнавати в системі бухгалтерського обліку такі об'єкти бухгалтерського обліку, які забезпечують отримання економічного ефекту та зростання капіталізації підприємства [59].

Основна ідея концепції інтегрованої звітності полягає в тому, що підприємство отримує прибуток не лише за допомогою своїх власних внутрішніх ресурсів, але й за допомогою зовнішнього середовища, природного та соціального. На відміну від фінансового капіталу, що може бути виміряний у грошових одиницях, екологічний капітал не має стандартної одиниці виміру. Однією із перешкод оцінки екологічного ефекту є відсутність забезпечення керівництва достовірною та своєчасною інформацією про екологічний капітал. Адже більшість господарських операцій взаємодії підприємства з навколишнім середовищем не мають вартісного вираження та належного відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Екологічна складова інтегрованого звіту повинна відображати не лише інформацію про доходи від проведення ресурсозберігаючих технологій, витрати на природоохоронні заходи, штрафні санкції за порушення природоохоронного законодавства, а також інформацію про шкоду, завдану підприємством навколишньому середовищу, та заходи, спрямовані на її усунення [16]. Ключовими об`єктами бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства, які варто включати до інтегрованого звіту, є екологічні активи та екологічні зобов`язання, доходи від екологічної діяльності, екологічні витрати (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства, інформація щодо яких зображена в інтегрованій звітності.

Джерело: сформовано автором на основі [15; 30; 74; 89].

До основних об’єктів природно-ресурсного капіталу підприємства належать земельні, водні та лісові ресурси, надра і території видобування корисних копалин, а також біологічне різноманіття, котрі в бухгалтерському обліку відображаються у розрізі таких господарських операцій:

1. Наявність і рух природних ресурсів (якщо вони є власністю цього суб’єкта).
2. Операції з оренди природних ресурсів.
3. Операції з охорони природних ресурсів: діяльність підприємства щодо запобігання забрудненню; вплив діяльності підприємства на навколишнє природне середовище; вплив атмосферного повітря.

До господарських засобів, які забезпечують формування інформації про екологічну діяльність суб’єкта господарювання, віднесено природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення. До джерел утворення господарських засобів віднесено екологічні зобов’язання. Результатами діяльності є екологічні доходи, екологічні витрати та фінансові результати від екологічної діяльності суб’єкта господарювання [30, с. 207, 133-134].

Отже, включення екологічного капіталу до інтегрованого звіту допомагає підприємствам взаємодіяти із зацікавленими сторонами з питань, пов'язаних із стійким використанням ресурсів та охороною навколишнього середовища. Використання екологічного капіталу як повноцінного фактору виробництва забезпечує зв'язок між економічними, соціальними та екологічними показниками діяльності підприємства. Таким чином підприємства демонструють свою прихильність до сталого розвитку, у відповідності соціально-екологічним стандартам та вимогам, що дозволяє залучати нових інвесторів.

2.3. Експрес-аналіз фінансового стану ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ».

Повне найменування юридичної особи – Товариство з обмеженою відповідальністю «Виробниче підприємство «ПОЛІССЯ», належить до групи Елеваторів УкрЛандФарминг (UkrLandFarming). Код ЄДРПОУ 41102844. Місцезнаходження: 11101, Житомирська обл., Коростенський район, село Радчиці, вул. Шевченка, будинок 39. Керівник – Тростенюк Тетяна Юріївна. Засновники/бенефіціари:

1. TNA Corporate Solutions LLC.

2. Кінцевий бенефіціарний власник (контролер), якщо засновник юридична особа – Ніколас Піацца (Nicholas Piazza), Сполучені Штати Америки, Дженні лейн, 229, місто Коуді, округ Парк, штат Вайомінг, 82414, тип бенефіціарного володіння – Не прямий вирішальний вплив. Відсоток частки статутного капіталу або відсоток права голосу: 100.

Основним видом діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» є як зазначено у документації підприємства згідно КВЕД є (01.11) вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. До інших видів діяльності відносять вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів (01.13); вирощування однорічних і дворічних культур; вирощування зерняткових і кісточкових фруктів (01.24); відтворення рослин (01.30); змішане сільське господарство (01.50); діяльність посередників у торгівлі паливом, рудами, металами та промисловими хімічними речовинами (46.12); оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин (46.21); неспеціалізована оптова торгівля (46.90); надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна (68.20), тощо.

Вони вирощують зернові та технічні культури: Пшениця озима, Кукурудза, Соняшник, Ріпак озимий; елітне та репродуктивне насіння сільськогосподарських культур, проводять дослідницькі роботи. Зернові культури включають в себе: кукурудзу, ячмінь, рапс, озиму пшениці, озимий ячмінь, цукровий буряк, горох, соняшник, кормовий клин та декілька інших культур. Велику частину виробленої

кукурудзи й насіння соняшника використовують для власного виробництва на комбікормових заводах, інші ж культури реалізуються третім особам. Значна увага приділяється підбору попередників під насіннєві посіви, диференційованій системі обробітку ґрунту залежно від вимог культури і сорту та інтегрованій системі захисту сільськогосподарських культур від бур'янів, шкідників і хвороб, контролю за сортовою чистотою посівів, процесам збирання, очищення та зберігання посівного матеріалу, дотримуються сівозміни, з метою досягнення максимальних показників результативності функціонування даного підприємства.

Важливим аспектом проведення аналітичної оцінки діяльності ТОВ «ВП «Полісся» є проведення комплексної діагностики його фінансово-економічного становища на основі річної фінансової звітності (див. додаток Б, табл.Б.2-Б.7). А саме, динаміки основних економічних результатів підприємства (табл. 2.8) та складових і джерел формування його майна за балансом (табл. 2.9).

Таблиця 2.8

Основні економічні показники діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

№	Показник	Роки			Відхилення 2023 р. до 2021 р.	
		2021	2022	2023	+/–	%
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	5 020 472	5 155 705	5 434 299	413 827	8,2
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	2 120 308	2 204 130	2 346 608	226 300	10,7
3	Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	2 900 164	2 951 575	3 087 691	187 527	6,5
4	Чистий фінансовий результат, тис. грн.	1 140 659	1 073 255	1 183 825	43 166	3,8
5	Середньорічна вартість необоротних активів, тис. грн.	2 201 120	2 231 843	2 268 707,5	67 587,5	3,1
6	Середньорічна вартість оборотних активів,тис. грн.	6 453 683	6 607 769, 5	6 761 965,5	308 282,5	4,8
7	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	4 085	4 053	4 053	-32	-0,8
8	Продуктивність праці, тис.грн./ос.	1229,0	1272	1341	112	9,1

Продовження табл. 2.8

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
9	Фондовіддача, тис. грн.	4,01	4,16	4,42	0,41	10,2
10	Фондомісткість, тис. грн.	0,25	0,24	0,23	-0,02	-8,0
11	Фондоозброєність, тис. грн /ос.	306,5	306,1	303,4	-3,1	-1,0
12	Коефіцієнт оборотності оборотних активів	0,78	0,78	0,80	0,02	2,6
13	Тривалість одного обороту оборотних активів	461,5	461,5	450	-11,5	-2,5
14	Рентабельність активів,%	13,18	12,14	13,11	-0,07	-0,5

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Дані табл. 2.8 відображають позитивну динаміку економічних результатів діяльності досліджуваного підприємства 2023 рік, спрямовану до суттєвого зростання показників, порівняно із 2020 роком в цілому. Зростання виручки від реалізації продукції підприємства на 8,2% супроводжується зростанням чистого прибутку на 3,8%, внаслідок оптимального використання всіх ресурсів. Зростання величини оборотних активів на 4,8% при ефективному їх використанні призвело до прискорення їх оборотності на 2,6%. Збільшення обсягів виробленої продукції зумовлені зростанням вартості необоротних активів на 3,1% та показника ефективності використання трудових ресурсів підприємства на 9,1%.

Зростання рівня ефективності використання основних засобів на 10,2% свідчить про незначне нарощення виробничих потужностей. Проте, зростання показника собівартості на 10,7% показує зростання загальних обсягів понесених виробничих витрат від господарської діяльності підприємства.

Як видно з табл. 2.9, вартість оборотних активів підприємства у 2023 році зросла на 4,7%, за рахунок збільшення обсягів дебіторської заборгованості на 4,6% та запасів на 6,2%, порівняно із 2020. Незначне збільшення вартості необортних активів на 3,3% зумовлене зростанням вартості нематеріальних активів на 7,6%.

Таблиця 2.9

Характеристика майна ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» та джерел його формування за балансом

Показники	На 31.12.2021		На 31.12.2022		На 31.12.2023		Відхилення 2023 р. до 2021 р.		
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	+/–	%	Пунктів стр-ри
АКТИВИ									
1. Необоротні активи:	2 216 760	25,3	2 246 926	25,2	2 290 489	25,0	73 729	3,3	-0,3
в т.ч. нематеріальні активи	281 401	12,7	290 431	12,9	302 651	13,2	21 250	7,6	0,5
основні засоби	1 254 043	56,6	1 227 338	54,6	1 231 794	53,8	- 22 249	-1,8	-2,8
2. Оборотні активи	6 559 488	74,7	6 656 051	74,8	6 867 880	75,0	308 392	4,7	0,3
в т.ч. запаси	2 058 177	31,4	2 046 720	30,7	2 185 425	31,8	127 248	6,2	0,4
дебіторська заборгованість	2 155 411	32,9	2 253 612	33,9	2 253 580	32,8	98 169	4,6	-0,1
грошові кошти	2 106	0,03	2 188	0,03	2 240	0,03	134	0	0
РАЗОМ	8 776 248	100,0	8 902 977	100,0	9 158 369	100,0	382 121	4,4	X
ПАСИВИ									
1. Власний капітал	7 467 686	85,1	7 531 564	84,6	7 703 519	84,1	235 833	3,2	-1,0
в т.ч. зареєстрований капітал	31 715	0,4	31 715	0,4	31 715	0,4	0	0	0
нерозподілений прибуток	6 454 360	86,4	6 500 422	86,3	6 614 322	85,9	159 962	2,5	-0,5
2. Довгострокові зобов’язання і забезпечення	23 145	0,3	23 120	0,3	23 112	0,3	-33	-0,1	0
3. Поточні зобов’язання і забезпечення	1 285 417	14,6	1 348 293	15,1	1 431 738	15,6	146 321	11,4	1,0
РАЗОМ	8 776 248	100,0	8 902 977	100,0	9 158 369	100,0	382 121	4,4	X

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Ватрість власного капіталу, у свою чергу, зросла на 3,2%, за рахунок незначного збільшення обсягів нерозподіленого прибутку на 2,5%, порівняно із 2020 роком.

Проте, скорочення вартості основних виробничих фондів на 1,8% відображає незначне згортання певних видів виробничої діяльності у 2022 році, внаслідок пошкодження ворожою агресію певної частини обладнання підприємства. Зростання поточних зобов'язанн на 11,4% є наслідком збільшення суми короткострокових заборгованостей підприємства порівняно із 2018 роком, погіршення рівня його платоспроможності й фінансування за рахунок зовнішніх (залучених) джерел. За для оцінки рівня доходів та витрат господарської діяльності ТОВ «ВП «Полісся», доцільно провести аналіз його фінансових результатів (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Механізм формування фінансових результатів діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

Показники	Роки			Відхилення 2023 р. до 2021 р.	
	2021	2022	2023	+/–	%
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	5 020 472	5 155 705	5 434 299	413 827	8,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2 120 308	2 204 130	2 346 608	226 300	10,7
Валовий: прибуток (збиток)	2 900 164	2 951 575	3 087 691	187 527	6,5
Інші операційні доходи	870 615	838 643	899 325	28 710	3,3
Адміністративні витрати	1 167 323	1 184 024	1 248 270	80 947	6,9
Витрати на збут	754 124	738 239	769 495	15 371	2,0
Інші операційні витрати	694 241	725 384	748 130	53 889	7,8
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	1 415 416	1 333 424	1 470 451	55 035	3,9
Фінансові витрати	8	10	10	2	25
Інші витрати	33 904	34 245	36 662	2 758	8,1
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	1 391 047	1 308 847	1 443 689	52 642	3,8
Витрати (дохід) з податку на прибуток	250 388	235 592	259 864	9 476	3,8
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	1 140 659	1 073 255	1 183 825	43 166	3,8

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Спостерігаємо позитивну динаміку збільшення доходів підприємства у 2023 році, як складової його фінансових результатів, порівняно із попередніми. Зокрема, валовий прибуток та виручка від реалізації зросли на 6,5% та 8,2%, відповідно чистий прибуток підприємства також зріс на 3,8%. Однак, зростання

обсягів собівартості ТОВ «ВП «Полісся» на 10,7%, адміністративних витрат на 6,9% та інших операційних витрат підприємства на 7,8% має несприятливий вплив на його операційну діяльність та погіршення загального рівня рентабельності ведення господарської діяльності.

Зростання обсягів фінансових та інших витрат підприємства на 25% та 8,1% свідчить про капіталізацію пошкодженої виробничої бази підприємства та зростання фінансової залежності від його зовнішніх джерел. Постає необхідність провести аналіз основних показників оцінки фінансового стану ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» (табл. 2.11), в розрізі динаміки за останні три роки.

Таблиця 2.11

Динаміка показників оцінки фінансового стану ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

№	Показники	Роки			Відхилення 2023р. до 2021 р		Оцінка показника
		2021	2022	2023	+/–	%	
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
1	Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	5,10	4,94	4,80	-0,3	-5,9	≥ 1 збільшення
2	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,0016	0,0016	0,0016	0	0	>0,2 збільшення
3	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,69	1,69	1,59	-0,1	-5,9	>0,6-0,8 збільшення
4	Чистий оборотний (Робочий) капітал	5 274 071	5 307 758	5 436 142	162 071	3,1	>0 збільшення
5	Коефіцієнт автономії	0,85	0,85	0,84	-0,01	-1,2	>0,5 збільшення
6	Коефіцієнт фінансової стабільності	5,71	5,49	5,30	-0,41	-7,2	>1,0 збільшення
7	Рентабельність витрат господарської діяльності, %	22,72	21,00	21,90	-0,82	-3,6	>0 збільшення
8	Валова рентабельність виручки від реалізації продукції (Загальна рентабельність), %	57,77	57,25	56,82	-0,95	-1,6	>0 збільшення
9	Чиста рентабельність реалізації, %	22,72	20,82	21,78	-0,94	-4,1	>0 збільшення
10	Рентабельність витрат операційної діяльності, %	29,89	27,48	28,76	-1,13	-3,8	>0 збільшення

Продовження табл. 2.11

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
11	Рентабельність власного капіталу, %	15,47	14,31	15,54	0,07	0,5	>0 Збільшення
12	Рентабельність активів, %	13,18	12,14	13,11	-0,07	-0,5	>0 збільшення
13	Рентабельність реалізованої продукції, %	71,76	71,53	70,75	-1,01	-1,4	>0 збільшення
14	Рентабельність продажу, %	28,19	25,86	27,06	-1,13	-4,0	>0 збільшення

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Дані табл. 2.11 відображають негативну динаміку індикаторів покриття та швидкої ліквідності на 5,9%, що показує неспроможність ТОВ «ВП «Полісся» повноцінно ліквідувати частину своїх поточних зобов`язань (короткострокових боргів) за рахунок достатнього обсягу найбільш ліквідних оборотних активів, внаслідок зростання величини дебіторської заборгованості за відповідний період. Значення абсолютної ліквідності менше норми свідчить про можливість підприємства погасити найближчим часом частину короткострокових боргів за рахунок своїх мало ліквідних активів. Позитивний робочий капітал показує раціональне використання підприємством своїх ресурсів, темпи росту власного оборотного капіталу на фоні впливу темпів інфляції. Скорочення індикаторів автономії та фінансової стабільності на 1,2% та 7,2% свідчить про підвищення рівня залежності підприємства від залученого капіталу.

Зниження загального рівня ефективності господарської діяльності ТОВ «ВП «Полісся» у 2022 та 2023 роках зумовлене негативною тенденцією показників рентабельності, порівняно із 2020 роком. Прибутковість витрат господарської діяльності знизилася на 3,6%, внаслідок зростання обсягів понесених витрат від основної, інвестиційної діяльності підприємства та податкових надходжень. Рівень чистої прибутковості реалізації знизився на 4,1% за рахунок зменшення частки чистого прибутку підприємства, необхідної для формування 1 гривні його виручки. Скорочення рентабельності операційної діяльності на 3,8% показує явне зростання витрат від здійснення основної діяльності. Зменшення частки прибутку від операційної діяльності на 4,0%, що

припадає на 1 гривню чистого доходу є наслідком зниження прибутковості продажу вихідної продукції підприємства.

З метою виявлення причин можливих фінансових ризиків господарської діяльності ТОВ «ВП «Полісся», доцільно провести аналіз ключових індикаторів ділової активності (табл. 2.12) та фінансової стійкості і стабільності (табл. 2.13).

Таблиця 2.12

Динаміка показників оцінки ділової активності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

№	Показник	Роки			Відхилення 2023 р. до 2021 р.		Оцінка показника
		2021	2022	2023	+/–	%	
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
1	Коефіцієнт загальної оберненості капіталу (активів)	0,58	0,58	0,60	0,02	3,4	>0,1 збільшення
2	Коефіцієнт оберненості оборотних активів	0,78	0,78	0,80	0,02	2,6	>0,1 збільшення
3	Коефіцієнт оберненості власного капіталу	0,68	0,69	0,71	0,03	4,4	>0,1 збільшення
4	Коефіцієнт оберненості дебіторської заборгованості	2,29	2,34	2,41	0,12	5,2	>0,1 збільшення
5	Коефіцієнт оберненості кредиторської заборгованості	9,51	9,01	8,65	-0,86	-9,0	>0,1 збільшення
6	Коефіцієнт оберненості запасів	2,53	2,51	2,57	0,04	1,6	>0,1 збільшення
7	Співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості	4,15	3,85	3,59	-0,56	-13,5	=1
8	Тривалість обороту оборотних активів	461,5	461,5	450	-11,5	-2,5	зменшення
9	Тривалість обороту власного капіталу	529,4	521,7	507,0	-22,4	-4,2	зменшення
10	Тривалість обороту дебіторської заборгованості	157,2	153,8	149,4	-7,8	-5,0	зменшення
11	Тривалість обороту кредиторської заборгованості	37,85	39,96	41,62	3,77	10,0	зменшення
12	Тривалість обороту запасів	142,3	143,4	140,1	-2,2	-1,5	зменшення

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Як видно з табл. 2.12, рівень ефективності управління оборотними активами, запасами та власним капіталом ТОВ «ВП «Полісся» покращився, оскільки їх оборотність зросла на 2,6%, 1,6% та 4,4%, а тривалість їх одного операційного циклу зменшилася на 2,5%, 1,5% та 4,2%. Зростання оберненості дебіторської заборгованості на 5,2% відображає своєчасність проведення розрахунків з покупцями за придбану продукцію. Зменшення оберненості кредиторської заборгованості на 9,0% показує недостаній платіжної дисципліни підприємства та несвоєчасність погашення своїх довгострокових зобов'язань. Зростання тривалості операційного циклу кредиторської заборгованості на 10,0%, у свою чергу, показує несвоєчасність погашення довгострокових кредитів.

Проте, скорочення показника співвідношення заборгованостей на 13,5% свідчить про зменшення дебіторської заборгованості над кредиторською та спроможність підприємства повноцінно кредитувати своїх покупців за рахунок постачальників. Зменшення тривалості операційного циклу дебіторської заборгованості на 5,0% дає можливість підприємству вчасно здійснювати оплату за виконані роботи.

Таблиця 2.13

Динаміка оцінки фінансової стійкості та стабільності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

№	Показник	Роки			Відхилення 2023 р. до 2021 р.		Оцінка показника
		2021	2022	2023	+/–	%	
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
1	Коефіцієнт автономії (незалежності)	0,85	0,85	0,84	-0,01	-1,2	≥ 0,5 збільшення
2	Коефіцієнт фінансової залежності	1,18	1,18	1,19	0,01	0,8	<2 зменшення
3	Коефіцієнт (фінансування) фінансового ризику	0,18	0,18	0,19	0,01	5,6	≤0,1 зменшення
4	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,80	0,79	0,79	-0,01	-1,3	≥ 0,5 збільшення
5	Коефіцієнт маневреності (забезпеченості власними засобами)	0,37	0,37	0,37	0	0	≥ 0,5 збільшення

Продовження табл. 2.13

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
6	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	0,15	0,15	0,16	0,01	6,7	≤ 0,5 зменшення
7	Коефіцієнт структури залученого капіталу	0,02	0,02	0,02	0	0	≤ 0,5 зменшення
8	Коефіцієнт фінансового левериджу (довгострокових зобов'язань)	0,003	0,003	0,003	0	0	<0,25
9	Коефіцієнт фінансової стійкості (поточних зобов'язань)	0,17	0,18	0,19	0,02	11,8	≥ 0,5
10	Коефіцієнт інвестування	0,17	0,16	0,16	-0,01	-5,9	–
11	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	0,14	0,14	0,13	-0,01	-7,1	0,3-0,5
12	Частка оборотних активів у загальній сумі активів	0,75	0,75	0,75	0	0	–
13	Частка виробничих запасів в оборотних активах	0,07	0,07	0,07	0	0	–

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Дані табл. 2.13 відображають порушення загального рівня фінансової стійкості ТОВ «ВП «Полісся», спроможність фінансувати своє майно за рахунок власних коштів, оскільки показник автономії скоротився на 1,2%. Зростання фінансових ризиків та залежності підприємства від залучених коштів у 2023 році зумовлене зростанням індикаторів фінансування та фінансової залежності на 5,6% та 0,8%, порівняно із 2020 роком. Погіршення мобільності (гнучкості) використання власних коштів ТОВ «ВП «Полісся» спричинене скороченням на 1,3% частки власних оборотних активів підприємства, що фінансується за рахунок його власних джерел.

Збільшення концентрації залученого капіталу на 6,7% показує збільшення частини майна підприємства, що фінансується за рахунок його зобов'язань, неповне використання фінансового та виробничого потенціалу. Погашення

власними засобами більшої частки поточних зобов'язань зумовлене зростанням індикатора фінансової стійкості на 11,8%. Зменшення індикатора інвестування на 5,9%, у свою чергу, відображає зменшення частки основних засобів, що фінансуються за рахунок власного капіталу підприємства. Скорочення частки основних засобів у загальній вартості майна на 7,1% є наслідком високого рівня морального та фізичного зносу основних засобів, низького рівня маневреності та реструктуризації вкладених в них власних коштів підприємства.

Досліджено загальний рівень (баланс) ліквідності ТОВ «ВП «Полісся» (табл. 2.14) на основі даних групування його активів за рівнем ліквідності та зобов'язань за терміновістю сплати. Зокрема, баланс ліквідності підприємства вважається абсолютно-ліквідним, за умови, що: А1≥П1, А2≥П2, А3≥П3, А4≤П4. За ступенем ліквідності, активи балансу розподіляються на: А1 (високоліквідні) = грошові кошти та їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції; А2 (швидко-ліквідні) = готова продукція, товари, поточна дебіторська заборгованість за видами, строк погашення якої не більше одного року; А3 (низько-ліквідні) = запаси, поточні біологічні активи, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи; А4 (важко-ліквідні) = необоротні активи та необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

Пасиви балансу, у свою чергу, за терміновістю оплати, включать такі групи, як: П1 (найбільш термінові) = поточна кредиторська заборгованість за видами; П2 (короткострокові) = короткострокові кредити, поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів, інші поточні зобов'язання); П3 (довгострокові) = відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, довгострокові забезпечення, цільове фінансування; П4 (постійні пасиви) = власний капітал, зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття (джерела власних коштів).

Таблиця 2.14

Баланс ліквідності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

№ з/п	Група активу	Роки				Група пасиву	Роки				Платіжний надлишок (+) або нестача (-) платіжних засобів за 2023 рік (А-П), грн.	
		2022		2023			2022		2023			
		Сума, тис. грн.	%	Сума, тис. грн.	%		Сума, тис. грн.	%	Сума, тис. грн.	%	На початок періоду	На кінець періоду
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	*12=3-8*	*13=5-10*
1	А1	2 188	0,03	2 240	0,03	П1	597 029	6,71	659 313	7,20	-594 841	-657 073
2	А2	3 248 561	40,91	3 268 995	40,06	П2	751 264	8,44	772 425	8,43	2 497 297	2 496 570
3	А3	2 443 770	30,77	2 597 973	31,84	П3	23 120	0,26	23 112	0,25	2 420 650	2 574 861
4	А4	2 246 926	28,29	2 290 489	28,07	П4	7 531 564	84,59	7 703 519	84,12	-5 284 638	-5 413 030
Разом	х	7 941 445	100,0	8 159 697	100,0	х	8 902 977	100,0	9 158 369	100,0	х	х

Джерело: [розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства та 143]

Як видно з табл. 2.14, ліквідність балансу ТОВ «ВП «Полісся» частково відрізняється від абсолютної рівності, оскільки протягом двох останніх років не виконується перша умова нерівностей (А1≥П1) – підприємство не в змозі швидко та повноцінно покрити всі свої найбільш термінові зобов`язання і забезпечення, у зв`язку із наявною платіжною нестачею необхідних високоліквідних засобів та перетворити їх у кошти (готівку). Виконання четвертої рівності (А4≤П4) свідчить про дотримання мінімальної умови фінансової стійкості, але платіжна нестача важко-ліквідних засобів показує мінімальний запас наявних власних оборотних активів як на початок, так і на кінець 2023 року.

Висновки до розділу 2

В результаті дослідження обліково-аналітичного забезпечення формування інтегрованої звітності підприємства з'ясовано наступне:

1. Головним завданням інтегрованої звітності є забезпечення суб`єкта управління об`єктивною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, щодо економічних, соціальних та екологічних наслідків діяльності підприємства відповідно до чинного законодавства та стратегії сталого розвитку. Зокрема, дотримання компанією цілей сталого розвитку, наявність реалізованих заходів соціальної та екологічної відповідальності, надана гуманітарна допомога.

2. Проведений аналіз критеріїв якості інтегрованих звітів відомих підприємств АПК України показує, що в кожного підприємства своя назва цього звіту. Всі звіти мають короткий опис сфери діяльності та фінансові результати в розрізі окремих показників чи повноцінної бухгалтерської звітності, що дає змогу чітко простежити зростання доходів чи формування зобов`язань компанії під впливом війни. Однак, Контінентал Фармерз Груп це єдина компанія, яка окремо готує фінансову звітність та звіт з КСВ як альтернативу інтегрованому звіту. Наявність Кодексу корпоративної етики, окрім ТОВ «АСТАРТА-КИЇВ», свідчить про дотримання компаніями принципів корпоративної поведінки, захисту прав людини, боротьбу з корупцією та конфліктом інтересів.

Соціальна місія кожної із компаній проявляється у реалізації заходів навчання й розвитку персоналу, проекти підтримки місцевих громад, надання гуманітарної допомоги постраждалим співробітникам та їхнім сім`ям. Екологічна місія кожної із компаній передбачає заходи щодо зниження негативного впливу на довкілля, управління відходами. Важливим критерієм екологічної відповідальності в рамках сталого розвитку є розкриття інформації про вплив клімату. Зокрема, «Кернел» У вересні 2021 року запустив проект «Кліматичне корпоративне управління та низьковуглецевий шлях».

3. Експрес-аналіз фінансового стану ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» показав, що виручка від реалізації продукції зросла на 8,2%, а чистий прибуток - на 3,8%,

внаслідок оптимального використання всіх ресурсів. Зростання величини оборотних активів на 4,8% при ефективному їх використанні призвело до прискорення їх оборотності на 2,6%. Збільшення обсягів виробленої продукції зумовлені зростанням вартості необоротних активів на 3,1% та показника ефективності використання трудових ресурсів підприємства на 9,1%.

Аналіз ліквідності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» показує неспроможність повноцінно ліквідувати частину своїх поточних зобов`язань (короткострокових боргів) за рахунок достатнього обсягу найбільш ліквідних оборотних активів, внаслідок зростання величини дебіторської заборгованості за відповідний період. Негативна динаміка показників ділової активності супроводжується зменшенням оберненості кредиторської заборгованості на 9,0% показує недостаній платіжної дисципліни та несвоєчасність погашення довгострокових зобов'язань. Незначне порушення фінансової стійкості зумовлене скороченням показника автономії на 1,2%, збільшенням концентрації залученого капіталу на 6,7%. Проте, погашення власними засобами більшої частки поточних зобов'язань зумовлене зростанням індикатора фінансової стійкості на 11,8%.

4. Соціальна категорія інтегрованої звітності, порівняно із фінансовою, розкриває широкий спектр питань, що визначають регулювання прав людини, соціальну допомогу та відповідальність суб’єкта господарювання у відносинах з різними категоріями суспільства (акціонерів та інвесторів, працівників та клієнтів, держави, місцевих громад, міжнародних організацій). Витрати соціальної діяльності доцільно ідентифікувати як соціальні активи, соціальні зобов’язання, соціальні доходи та соціальні витрати.

Екологічна складова відображає не лише інформацію про доходи від проведення ресурсозберігаючих технологій, витрати на природоохоронні заходи, штрафні санкції за порушення природоохоронного законодавства, а також інформацію про шкоду, завдану підприємством навколишньому середовищу, та заходи, спрямовані на її усунення. Результати екологічної діяльності доцільно ідентифікувати як екологічні активи та екологічні зобов`язання, доходи від екологічної діяльності, екологічні витрати.

РОЗДІЛ 3.
УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» НА ОСНОВІ ЗСП

3.1. Збалансована система показників як інструмент управління фінансовими та не фінансовими результатами діяльності підприємства.

У якості ефективного інструменту в практиці стратегічного управлінського обліку використовується збалансована система показників (Balance Score Card), яка потребує адаптації для цілей інтегрованої звітності. Розробка ЗСП (BSC) для аналізу діяльності підприємств за різними напрямами ґрунтується на відповідності обраній стратегії та формуванні інформаційної бази, необхідної для подання інтегрованої звітності.

ЗСП (BSC) авторами якої є Р. Каплан та Д. Нортон за основу бере фінансові показники, але при цьому акцентує увагу на показниках нефінансового характеру, що забезпечує комплексний (збалансований) підхід до оцінки матеріальних та нематеріальних активів підприємства. Як зазначали Р. Гаррісон та Е. Норін, П. Брюер, «ідея, яка лежить в основі такого угрупування показників, заключається в тому, що навчання необхідно для вдосконалення внутрішніх бізнес-процесів; покращення бізнес-процесів необхідно для підвищення ступеня задоволення запитів споживачів; найкраща задоволеність покупців забезпечує покращення фінансових результатів компанії». ЗСП інтегрує новий підхід оцінки всіх напрямів діяльності підприємства, методом індивідуального підбору як фінансових, так і не фінансових показників. Інтегроване мислення, у свою чергу, передбачає прийняття рішень на основі більш широкого спектру показників діяльності, які включають не тільки фінансову результативність, лояльність персоналу, клієнтів, внутрішні бізнес-процеси, а й аспекти, пов’язані із соціальною відповідальністю.

На думку Малиновської Н. В., включення до збалансованої системи показників аспекту «соціальна відповідальність» дозволить доповнити

сформовану ідею наступним змістом: «Прийняття вищим керівництвом організації принципів соціальної відповідальності, направлених на сприяння стійкому розвитку, та їх інтеграції у всі сфери діяльності організації буде сприяти підвищенню лояльності працівників та їх мотивації до удосконалення навиків, компетенцій, впровадженню інновації за рахунок розуміння наслідків та переваг соціальної відповідальності для організації, що необхідно для удосконалення внутрішніх бізнес-процесів; покращення бізнес-процесів необхідно для підвищення ступеня задоволеності потреб споживачів; найкраща задоволеність покупців забезпечить покращення фінансових результатів компанії» [48; 65]. Варто перелічити основні переваги збалансованої системи показників (рис. 3.1).

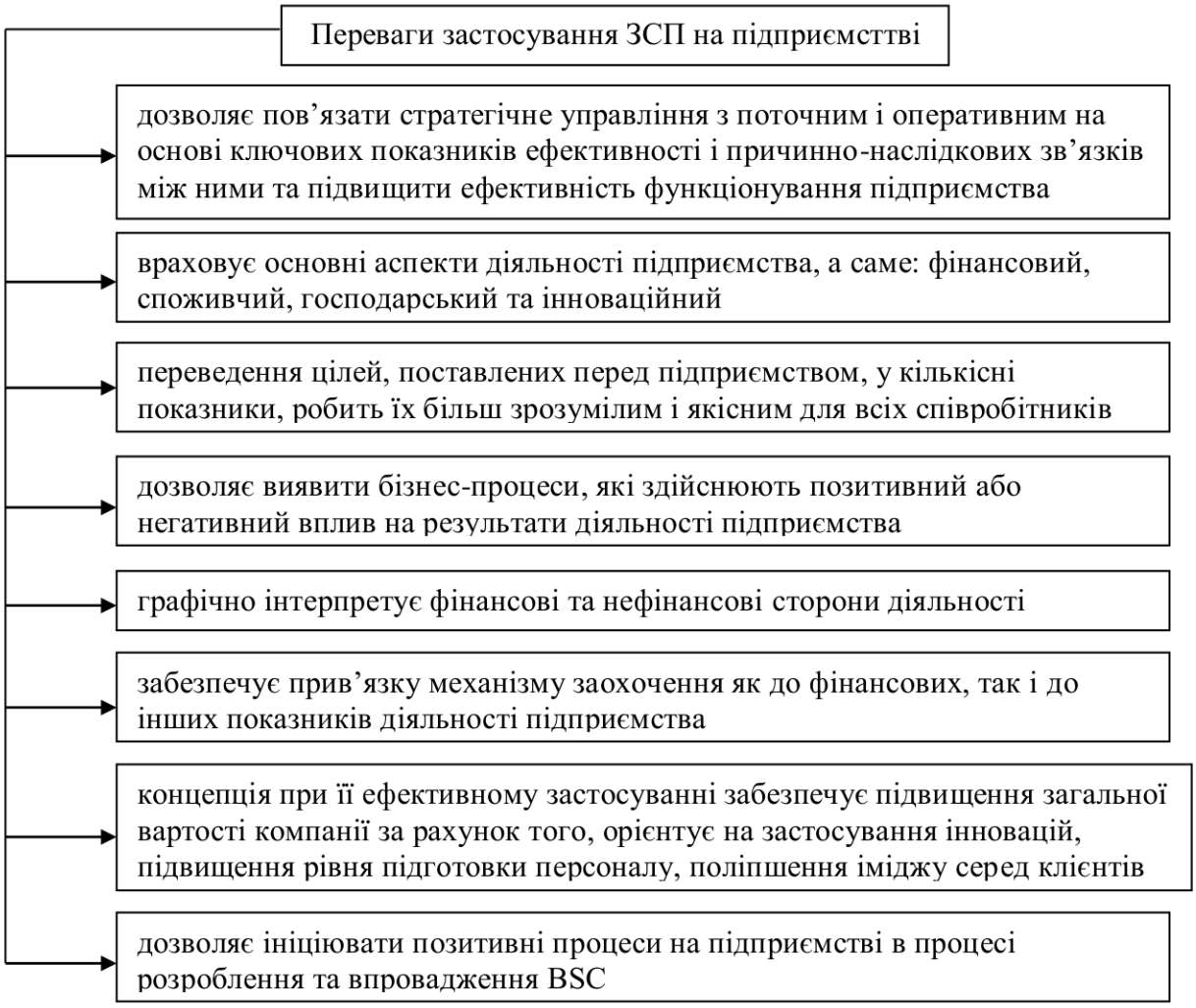


Рис. 3.1. Основні переваги застосування ЗСП.

Джерело: сформовано автором на основі [48; 65].

ЗСП дає можливість оцінити сильні та слабкі сторони підприємства, ефективність вибраної ним стратегії та відстежити її реалізацію у вигляді взаємозв'язаних індикаторів діяльності в рамках чотирьох основних перспектив:

1) орієнтація на споживача, споживчий аспект (The Customer Perspective);

2) внутрішньо-фірмові процеси, внутрішні бізнес-процеси (The Business Process Perspective);

3) навчання працівників та перспективи зростання (The Learning and Growth Perspective);

4) фінансовий аспект (The Financial Perspective).

Загалом ЗСП можна вважати аналітичним інструментом, який пояснює причинно-наслідкові зв'язки між стратегією та показниками результативності, що призначений для внутрішніх користувачів, а інтегровану звітність — аналітичним інструментом, який пояснює здатність організації до створення цінності протягом часу, для зовнішніх користувачів. Для успішного розроблення ЗСП важливо вибрати найважливіші показники діяльності підприємства по кожній її проекції. Важливим є те, що структуру ЗСП можна легко модифікувати, однак неможливо вибрати базовий показник, який дав би змогу вимірювати успішність реалізації стратегії підприємства. Виконання цього етапу засноване на трьох принципах, а саме раціональності інформації, збалансованості цілей, можливості вимірювання показників. Однак, включення у збалансовану систему великої кількості індикаторів створює небезпеку втрати перспективи [48; 65].

Спрямована за причинно-наслідковим принципом (рис. 3.2) ЗСП дозволяє менеджерам оцінити бізнес із чотирьох різних позицій і дати відповіді на такі чотири основні запитання:

1. Якими нас бачать акціонери і яким є наш потенціал як потенційного партнера на ринку (фінансова перспектива)?

2. Як споживачі ставляться до нас (перспектива клієнтів)?

3. У чому ми повинні діяти краще за інших (перспектива внутрішніх бізнес-процесів)?

4. За рахунок яких знань, умінь, досвіду, технологій та інших нематеріальних активів ми зможемо реалізувати наші конкурентні переваги (перспектива навчання та розвиток)? [75].

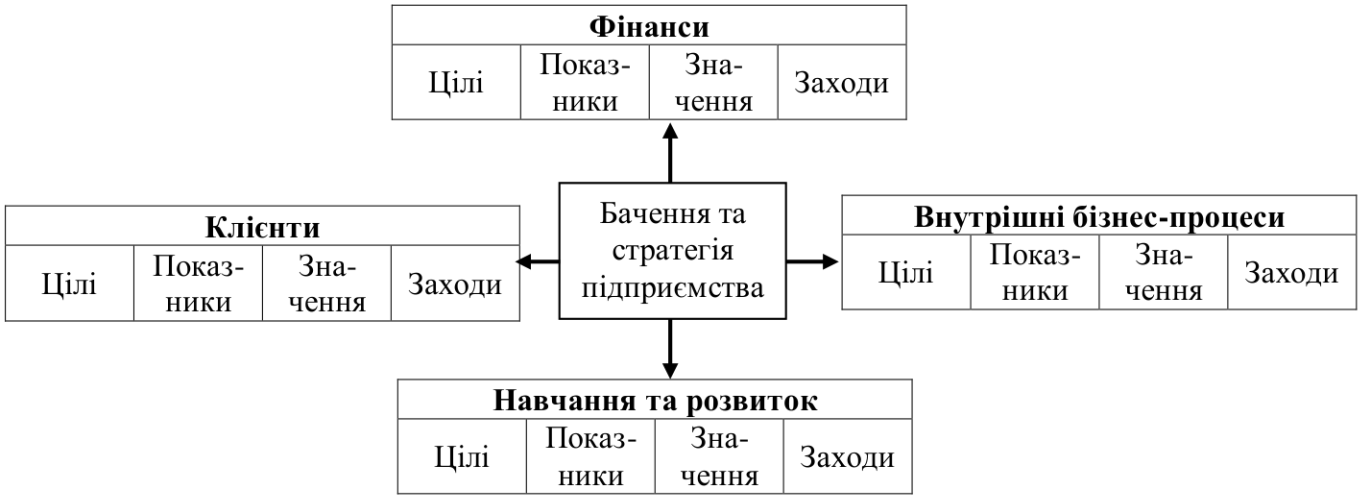


Рис. 3.2. Схема формування ЗСП на підприємстві

Джерело: сформовано автором на основі [75].

Збалансованість у концепції BSC має багатоплановий характер і охоплює зв'язок між кількісними та якісними показниками, стратегічним і операційним рівнями управління, минулими й майбутніми результатами, а також між внутрішніми й зовнішніми аспектами діяльності підприємства. Принцип узгодженості показників інтегрує чотири перспективи збалансованої системи показників: традиційні фінансові параметри і фактори прямого та непрямого впливу, ефективність роботи з клієнтами, оптимальність внутрішніх бізнес-процесів і загальна компетентність персоналу.

Орієнтуючись на систему показників для вищого рівня управління, господарські одиниці, відділи, групи загальнокорпоративного призначення і, навіть самі працівники, створюють свої єдиноспрямовані збалансовані системи, в яких описується їх вплив на досягнення корпоративної мети. Кожна з цих систем показників містить не тільки цілі, показники та норми всіх чотирьох складових, але й ініціативи (заходи), які здійснюються кожною групою для виконання визначених цілей. Впровадження на підприємстві ЗСП дозволяє значно зменшити тривалість та трудомісткість усього циклу стратегічного і оперативного

планування роботи підрозділів [75]. Розглянемо типовий набір цілей, показників та стимулюючих заходів, які відносяться до кожної групи ЗСП (табл. 3.1).

Фінансові показники – одні з найважливіших критеріїв оцінки результатів та економічних наслідків діяльності підприємства, які відображають рівень доходу, прибутків, рентабельності. Вони є індикаторами відповідності стратегії загальному плану удосконалення підприємства. Досягнення таких цілей як прибутковість капіталу, рентабельність інвестицій оцінюється загальними показниками успіху фінансової стратегії, а саме збільшенням прибутковості, скороченням витрат і розширенням використання активів. Застосування таких показників як ROCE, ROTA та CRR передбачає визначення ефективних напрямів діяльності підприємства і перерозподілу внутрішніх ресурсів, з метою збільшення фінансових результатів і підвищення цінності бізнесу.

Складова внутрішніх бізнес-процесів ідентифікує основні процеси, які роблять основний внесок на шляху досягнення й розвитку встановлених фінансових результатів, задоволення покупців та акціонерів. Після того, як ключові бізнес-процеси були виявлені, визначаються параметри, що характеризують дані процеси, й розробляються показники ефективності. Так, наприклад, як показник ефективності процесу виробництва може бути кількість і частота поломок виробничої лінії, кількість забракованої продукції тощо.

За допомогою маркетингової складової управлінці визначають ключові сегменти ринку, на яких підприємство має намір зосередити свої зусилля щодо просування й реалізації своїх продуктів. Основними параметрами ефективності в даній складовій є: задоволення покупців, утримання клієнтів, залучення нових клієнтів, прибутковість клієнтів, частка ринку в цільових сегментах і т. п. Цінність для клієнта може виявлятися у швидкій доставці й швидкості реагування на отримане замовлення [33].

Таблиця 3.1

Типовий набір цілей, показників та стимулюючих заходів в рамках основних перспектив ЗСП

№ з/п	Назва проекції ЗСП	Цілі	Перелік показників-індикаторів оцінки проекції	Заходи
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1	**Фінансова складова**	– зростання виручки та рентабельності, – досягнення певного рівня операційного прибутку, – зростання грошового потоку, – підвищення рентабельності продукції, – мінімізація собівартості (витрат) продукції, – підвищення рентабельності власного капіталу, – досягнення лідерства в галузі по обсягу продажів в розрахунку на одного робітника	Чистий дохід від реалізації продукції, Коефіцієнт автономії, Коефіцієнт покриття, Коефіцієнт швидкої ліквідності, Коефіцієнт маневреності власного капіталу, Коефіцієнт фінансової стійкості, Рентабельність активів, Рентабельність власного капіталу, Рентабельність залученого капіталу, Дохід від наявних клієнтів, дохід від залучених клієнтів на рік,	Яким чином можна покращити стратегічне бачення власників по відношенню до фінансових цілей? Налагоджувати лояльні партнерські відносини з акціонерами, Збільшувати доходи, шляхом виведення на ринок нових видів продукції, Вдосконалювати цінову політику, Оптимізувати структуру витрат
2	**Складова внутрішніх бізнес-процесів**	– мінімізація тривалості циклу виробництва продукції та рівня запасів, – розробка та випуск нової продукції, – впровадження стандартів якості ISO 9000-14000, – своєчасне виконання контрактів з постачання продукції, – оптимізація накладних витрат підприємства – розвивати партнерство з постачальниками та аутсорсинг операцій	Фондовіддача, Коефіцієнт придатності основних виробничих фондів, Рентабельність основних засобів, Забезпеченість підприємства сировиною і матеріалами та ефективність їх використання, Матеріальні витрати, витрати на енергоносії, накладні витрати, на збут	Покращувати логістичні процеси, Вдосконалювати виробничий цикл продукції, Використання синергізму підрозділів, Що найважливіше для клієнтів: ефективність виконання операцій та логістики, покращення процесу управління взаєминами з клієнтами, забезпечення новизни продукту, збільшення швидкості виведення нових продуктів на ринок ?

Продовження табл. 3.1

1	*2*	*3*	*4*	*5*
3	**Маркетингова складова (Клієнти)**	–розширення ринкових позицій та залучення нових клієнтів, – підвищення рівня лояльності та задоволеності клієнтів, – підвищення рівня повторних продажів, – зменшення кількості повернень клієнтами неякісної продукції, – скорочення витрат на гарантійне обслуговування, – досягнути визначеної долі в певних сегментах ринку	Рентабельність продукції, Критичний обсяг реалізації, Коефіцієнт привабливості товару, Частка ринку, Кількість конкурентів, Кількість клієнтів, Кількість повернень на 1 тис. одиниць продукції, Витрати на залучення одного клієнта, Відсоток клієнтів, які подали скарги на якість та асортимент продукції, Витрати на гарантійне обслуговування продукції (% від обсягу продажів)	Як можна збільшити долю ринку? Залучати нових та утримувати постійних клієнтів, Проводити стратегічний аналіз порівняння з продукцією конкурентів, Які фактори найважливіші для клієнта: властивості продукту, ціна, функціональність, рівень обслуговування, бренд?
4	**Складова Навчання та розвитку персоналу**	– мінімізація плинності кадрів, – формування команди висококваліфікованих кадрів – підвищення кваліфікації та мотивації персоналу, – підтримування корпоративної культури на всіх рівнях управління, – покращення компетенції в сфері дослідження	Коефіцієнт плинності робочої сили, Продуктивність праці, Коефіцієнт стабільності кадрів, Коефіцієнт кадрового потенціалу, Коефіцієнт інтелектуального потенціалу, Коефіцієнт забезпеченості кадрів, Забезпеченість підприємства трудовими ресурсами та ефективність їх використання	Яким чином можна забезпечити зростання продуктивності праці? Проведення мотиваційних заходів стимулювання персоналу, Організація навчальних тренінгів, Реалізація заходів корпоративної соціальної відповідальності

Джерело: сформовано автором на основі [33; 34, с.173-174; 75].

Якість та розвиток персоналу визначає соціальну та професійну інфраструктуру, яку необхідно створити, щоб забезпечити довготривале зростання та вдосконалення. У даній складовій основними показниками ефективності можуть бути задоволення співробітників, утримання співробітників, їхні вміння й кваліфікація, можливість миттєво одержувати інформацію, яка є необхідною для ухвалення управлінських рішень, генерація ініціатив, ефективність роботи інформаційної системи та інші.

За допомогою ЗСП керівництво підприємства може оцінити та прийняти адекватні управлінські рішення як фінансового характеру, так і рішення, направлені на вдосконалення маркетингової політики, внутрішніх бізнес-процесів, розвитку підприємства та управління персоналу. Запровадження BSC здатне забезпечити результат, що сприяє:

– перетворенню всієї системи управління на підприємстві в дієздатну (просту, гнучку, прозору, мобільну, ефективну);

– можливості контролювати зміну важливих для підприємства факторів та гнучко реагувати на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища;

– можливості вирішення оперативних завдань, розв’язування яких найчастіше знаходяться у процесі опису стратегії та формування стратегічних карт;

– збільшенню прибутковості та капіталізації підприємства шляхом ефективного планування і використання ресурсів [33].

Головною рисою BSC, є більш простий формат стратегічної карти, описаний обмеженим набором показників, та особливий фокус на взаємозв'язок перспектив і показників. Стратегічні карти надають підприємству розуміння логіки ведення бізнесу в довгостроковій перспективі, що необхідно для формування унікальної компетенції й досягнення успіху на ринку. На рис. 3.3. представлено модель (шаблон) стратегічної карти, що являє собою перелік стратегічних компонентів та їх взаємозв’язок. Зображення BSC у вигляді стратегічних карт найчастіше полегшує обговорення стратегічної логіки бізнесу.

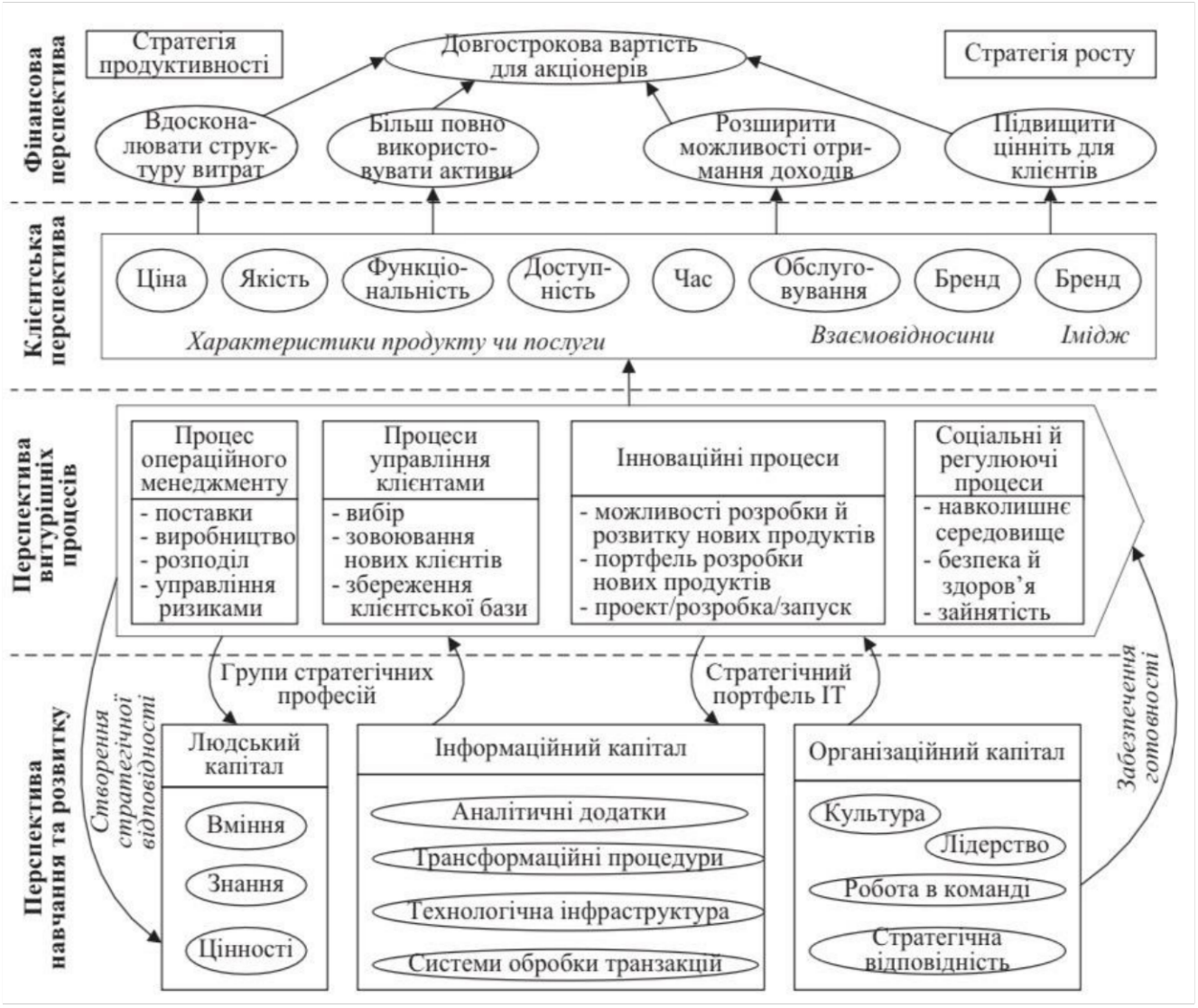


Рис. 3.3. Модель стратегічної карти підприємства

Джерело: [34, с.25].

Карта деталізує систему показників, ілюструючи динаміку стратегічного розвитку й фокусуючи увагу на головних напрямках. Формат запропонованої Р. Капланом та Д. Нортоном стратегічної карти дозволяє не тільки встановлювати показники та цілі, але ще й управляти ними. Важливим питанням є визначення кількості стратегічних цілей, яке для верхнього рівня стратегічної карти не повинно перевищувати, як правило 20-25. Пропонується на корпоративному рівні й на рівні окремих підрозділів використовувати 15-25 показників, на рівні функціональних відділів скорочувати їх кількість до 10-15, а на рівні ділянки чи окремого робітника використовувати 5-10 показників. Ключову роль в BSC

відіграють різні показники, за умови відсутності яких неможливо формування дієвої системи управління підприємством.

Стратегічна карта – візуальне представлення причинно- наслідкових зв'язків (рис. 3.4) між елементами стратегії підприємства. Одним з головних завдань її побудови є визначення сили означених зв'язків, розрахунок часового лагу між причиною й слідством та оцінка впевненості у визначених залежностях.

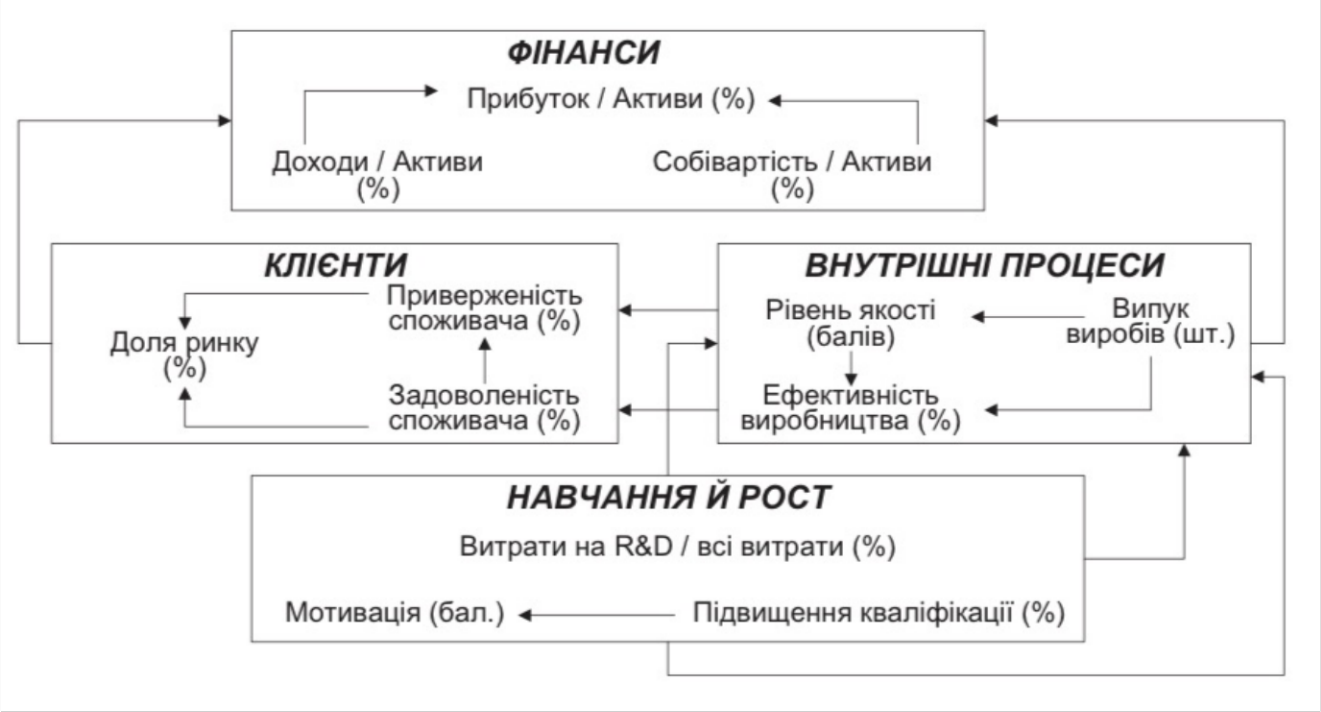


Рис. 3.4. Причинно-наслідкові зв'язки між показниками BSC

Джерело: [34, с.27].

Варто звернути увагу на представлення BSC як інструменту взаємодії підприємства з зовнішніми контрагентами та як засобу оприлюднення звітної інформації. По-перше, зовнішнім користувачам складно оцінити достовірність навіть бухгалтерської інформації. Нефінансові показники ще більше ускладнюють процес такої оцінки. По-друге, використання облікових показників, не завжди дає користувачам необхідну інформацію. У зв'язку з цим пропонується розглядати стратегічні карти як інструмент, що доповнює стандартну фінансову звітність [34, с.24, 26, 27].

3.2. Механізм формування інтегрованого звіту ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» на основі ЗСП.

На практиці підприємству необхідно вибрати ті показники, які найбільшою мірою відповідають його конкретним потребам і тим обставинам, в яких воно перебуває. Також відзначимо, що підприємства можуть додавати п'яту проекцію до чотирьох перерахованих вище або замінювати один із чотирьох на той, який найкраще зможе відобразити їх місію та стратегію в сучасних ринкових умовах.

Ключові показники ЗСП ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» були сформовані на основі фінансової звітності за 2021-2023 роки (табл. 3.2). Проте, певні дані є конфіденційною інформацією, тому деякі показники були розраховані на підставі умовних даних. Значення параметрів, оптимальні величини яких не встановлені, а також тих, які важко, виразити кількісно оцінені експертним чином за допомогою бальної шкали. Варто зауважити, що окремі показники нададуть не повноцінне уявлення про особливості того чи іншого напряму діяльності досліджуваного підприємства. Для того, щоб комплексно охарактеризувати всі аспекти подальшої перспективи підприємства та можливі загрози на ринку, необхідно застосовувати інтегральний показник кожного напряму ЗСП, з врахуванням, визначеного на основі експертного методу, ступеня значимості впливу (вагового коефіцієнта) кожного з показників (формула 3.1).

$$Ii = \Sigma (X_i \times M_i), \tag{3.1}$$

Джерело: [135].

де Ii = інтегральний показник, X_i – значення показників кожного напряму ЗСП у рамках і-го показника, Mi – вагомість кожного показника.

Вагомість кожного показника повинна визначатися експертами конкретного підприємства. Це залежить від пріоритетів, які ставляться на підприємстві. Так, наприклад, для підприємств, які тільки починають просувати власні послуги на ринку, важливу роль відіграє маркетингова складова, для підприємств, які досягли власної зрілості важливий розвиток персоналу [33].

Таблиця 3.2

Ключові показники збалансованої системи показників ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

Проекція	**Мета**	**Показник**	**Формула**
1	*2*	*3*	*4*
Фінанси	*зростання прибутку та рентабельності* – мінімізація собівартості (витрат) продукції – зростання грошового потоку	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	[Ф.№1 ряд 1495] : : [Ф.№1 ряд 1900]
		Коефіцієнт швидкої ліквідності	[Ф.№1 ряд 1125+1130+ +1135+1155+1160+1165+1190] : :[Ф.№1 ряд 1695]
		Коефіцієнт маневреності власного капіталу	[Ф.№1 ряд 1495 - ряд 1095] : [Ф.№1 ряд 1195]
		Коефіцієнт фінансової стійкості (поточних зобов'язань)	[Ф.№1 ряд 1695]: : [Ф.№1 ряд 1495]
		Рентабельність власного капіталу, %	[Ф.№2 ряд 2350 (2355)] :[Ф.№1 ряд. 1495 (к.3+к.4)÷2]
Внутрішні бізнес- процеси	*Нарощення виробничих потужностей* – мінімізація тривалості циклу виробництва продукції та рівня запасів, – розробка та випуск нової продукції, – впровадження стандартів якості ISO 9000-14000, – своєчасне виконання контрактів з постачання продукції	Фондовіддача	[Ф.№2 ряд 2000] : :[Ф.№1 ряд. 1010 (к.3+к.4)÷2]
		Коефіцієнт зносу основних засобів	[Ф.№1 ряд 1013] : :[Ф.№1 ряд. 1011]
		Частка оборотних активів у загальній сумі активів	[Ф.№1 ряд 1195] : [Ф.№1 ряд 1300]
		Коефіцієнт оберненості запасів	[Ф.№2 ряд 2000] : : [Ф.№1 ряд 1100(к.3+к.4)/2]

Продовження табл. 3.2

1	*2*	*3*	*4*
		Рентабельність операційної діяльності,%	[Ф.№2 ряд 2190 (2195)] : : [Ф.№2 ряд 2050+2130+2150+2180]
Клієнти	*Вихід на нові ринки збуту* –розширення ринкових позицій та залучення нових клієнтів, – зменшення кількості повернень клієнтами неякісної продукції, – скорочення витрат на гарантійне обслуговування	Рентабельність продажу, %	[Ф.№2 ряд 2190 (2195)] : : [Ф.№2 ряд 2000]
		Рентабельність реалізованої продукції, %	[Ф.№2 ряд 2090 (2095)] : : [Ф.№2 ряд 2050+2130+2150]
		Товарооборотність, днів	[Ф.№1;ряд 1100 (к.3+к.4)/2] х 360 : [Ф№2: ряд 2000]
		Рівень валового доходу виручки від реалізації товарів	[Ф.№2; ряд. 2090 (2095)]: : [Ф.№2:ряд 2000]
		Коефіцієнт співвідношення витрат на збут і чистого доходу від реалізації продукції	[Ф.№2; ряд. 2150]: : [Ф.№2:ряд 2000]
Навчання та розвиток	*Формування команди однодумців* – мінімізація плинності кадрів, – підвищення кваліфікації та мотивації персоналу, – підтримування корпоративної культури на всіх рівнях управління,	Продуктивність праці, млн. грн./ос.	[Ф№2 ряд 2000] : [СЧП]
		Коефіцієнт плинності робочої сили	[Кількість звільнених / Чисельність персоналу] х 100%
		Фондоозброєність праці	[Ф.№1 ряд 1010 (к.3+к.4)/2] : [СЧП]
		Коефіцієнт витрат на підвищення кваліфікації працівників	[Витрати на підвищення кваліфікації працівників] : [СЧП]
		Індекс задоволеності працівників (І зп)	[Кількість працівників задоволених своєю роботою, умовами праці] : [СЧП]

Джерело: [сформовано автором за даними фінансової звітності підприємства]

Практична значущість ЗСП полягає трансформації місії в стратегію та розкриття стратегії у вигляді набору стратегічних цілей, в площині чотирьох проекцій, демонструє логіку збалансованої системи показників. Оптимальний набір показників, включених до системи, має задовольняти потреби усіх користувачів планової інформації, а система показників має охоплювати всі основні процеси, що формують стан і тенденції розвитку підприємства [65].

За допомогою збалансованої системи показників керівництво підприємства має змогу своєчасно прийняти адекватні управлінські рішення як фінансового характеру, так і рішення, що спрямовані на вдосконалення внутрішніх бізнес-процесів, маркетингової політики та розвитку персоналу. Дана система передбачає використання значного обсягу інформації, який може бути генерований бухгалтерським обліком, в розрізі аналітичних рахунків фінансового, соціального та екологічного характеру.

Інтегральні показники результатів використання виробничих, фінансових, трудових та маркетингових ресурсів ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» в розрізі проекцій ЗСП, за 2021-2023 роки, наведені в табл. 3.3, табл. 3.4, табл. 3.5 та табл. 3.6.

Таблиця 3.3

Фінансова проекція ЗСП діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» за 2021-2023 роки

Проекція	Показник	Роки			Ваговий коефіцієнт	Зважене значення		
		2021	2022	2023		2021	2022	2023
Фінанси	Коефіцієнт автономії	0,85	0,85	0,84	0,22	0,19	0,19	0,18
	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,69	1,69	1,59	0,20	0,34	0,34	0,32
	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,80	0,79	0,79	0,19	0,15	0,15	0,15
	Коефіцієнт фінансової стійкості	0,17	0,18	0,19	0,18	0,03	0,03	0,03
	Рентабельність власного капіталу, %	15,47	14,31	15,54	0,21	3,25	3,01	3,26
	Інтегральний показник	X	X	X	1,00	3,96	3,72	3,94

Джерело: [розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства]

Як видно з табл. 3.3, зменшення інтегрального показника фінансової складової у 2022 році зумовлено погіршенням рентабельності власного капіталу та мобільності використання власних коштів, порівняно із 2021 роком. Покращення у 2023 році рівня фінансової стійкості, свідчить про змогу підприємства своєчасно погасити більшу частину поточних зобов`язань за рахунок власних коштів. Скорочення індикатора автономії свідчить про підвищення рівня залежності підприємства від залученого капіталу. Очевидним поштовхом до реалізації фінансової цілі *«Зростання прибутку та рентабельності»* є збільшення даним підприємством частки грошових еквівалентів, необхідної для швидкого покриття суми усіх поточних зобов`язань; ефективне використання власного капіталу та ін.

Таблиця 3.4

Проекція Внутрішні бізнес-процеси ЗСП діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» за 2021-2023 роки

Проекція	Показник	Роки			Ваговий коефіцієнт	Зважене значення		
		2021	2022	2023		2021	2022	2023
Внутрішні бізнес-процеси	Фондовіддача	4,01	4,16	4,42	0,21	0,84	0,87	0,93
	Коефіцієнт зносу основних засобів	0,16	0,18	0,18	0,20	0,03	0,04	0,04
	Частка оборотних активів у загальній сумі активів	0,75	0,75	0,75	0,18	0,14	0,14	0,14
	Коефіцієнт оберненості запасів	2,53	2,51	2,57	0,19	0,48	0,48	0,49
	Рентабельність операційної діяльності, %	29,89	27,48	28,76	0,22	6,58	6,05	6,33
	Інтегральний показник	X	X	X	1,00	8,07	7,58	7,93

Джерело: [розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства]

Дані табл. 3.4 відображають зменшення інтегрального показника ВБП складової ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ», що зумовлено незначним зростанням рівня зношеності основних виробничих фондів та не ефективним використанням запасів саме у 2022 році. Враховуючи політично-економічну ситуацію в країні,

дане підприємство понесло додаткові витрати щодо відновлення частини матеріально-технічної бази, зруйнованої агресором. Стимулом до реалізації цілі ВБП *«Нарощення виробничих потужностей»* є покращення ефективності основної діяльності за рахунок підтримки ритмічності виробничого циклу, зменшення простоїв, управління складськими запасами, впровадження стандартів якості вихідної продукції, як наслідок, зменшення її собівартості.

Таблиця 3.5

Проекція Клієнти ЗСП діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» за 2021-2023 роки

Проекція	Показник	Роки			Ваговий коефіцієнт	Зважене значення		
		2021	2022	2023		2021	2022	2023
Клієнти	Рентабельність продажу, %	28,19	25,86	27,06	0,22	6,20	5,69	5,95
	Рентабельність реалізованої продукції, %	71,76	71,53	70,75	0,21	15,07	15,02	14,86
	Товарооборотність, днів	142	143	140	0,19	26,98	27,17	26,60
	Рівень валового доходу виручки від реалізації товарів	0,58	0,57	0,57	0,19	0,11	0,11	0,11
	Коефіцієнт співвідношення витрат на збут і чистого доходу від реалізації продукції	0,15	0,14	0,14	0,19	0,03	0,03	0,03
	Інтегральний показник	X	X	X	1,00	48,39	48,02	47,55

Джерело: [розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства]

З табл. 3.5 спостерігається зменшення інтегрального показника складової «Клієнти» ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» у 2022 та 2023 роках, внаслідок зростання витрат на збут вихідної продукції. Зростання витрат на реалізацію продукції також зумовили скорочення рентабельності реалізації й кінцевого продажу продукції. Досягнення цілі Клієнти *«Вихід на нові ринки збуту»* передбачає випуск нових видів продукції, зменшення витрат, пов`язаних з логістикою та зберіганням складських запасів; розширення клієнтської бази за рахунок програми лояльності споживачів та ін. Варто відзначити такі напрями соціального розвитку як програми підтримки місцевих громад, надання гарантійного обслуговування на реалізовану продукцію та ін.

Таблиця 3.6

Проекція Навчання та розвиток ЗСП діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

за 2021-2023 роки

Проекція	Показник	Роки			Ваговий коефіцієнт	Зважене значення		
		2021	2022	2023		2021	2022	2023
Навчання та розвиток	Продуктивність праці, млн. грн./ос.	1229	1272	1341	0,19	233,51	241,68	254,79
	Коефіцієнт плинності робочої сили	0,29	0,47	0,52	0,22	0,06	0,10	0,11
	Фондоозброєність праці	306,5	306,1	303,4	0,19	58,24	58,16	57,65
	Коефіцієнт витрат на підвищення кваліфікації працівників	6,2	5,1	5,2	0,19	1,18	0,97	0,99
	Індекс задоволеності працівників	0,87	0,76	0,75	0,21	0,18	0,16	0,16
	Інтегральний показник	X	X	X	1,00	293,17	301,07	313,70

Джерело: [розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства]

Дані табл. 3.6 показують збільшення інтегрального показника складової «Навчання та розвиток» у 2022 та 2023 роках, що зумовлено переважно зростанням продуктивності праці. Проте, для реалізації цілі «Фомування команди однодумців» підприємству слід мінізувати плинність кадрів, шляхом формування сприятливого мікроклімату в колективі та умов праці, впровадження програм додаткового навчання та стимулювання працівників та ін.

Доцільно кожну з прекцій ЗСП інтерпретувати відповідно до структури формування інтегрованої звітності. Зокрема, складові «Фінанси» та «Внутрішні бізнес-процеси» варто включити до фінансово-корпоративної складової інтегрованого звіту. Оскільки вони показують динаміку отриманого прибутку, враховуючи понесені витрати; рівень інвестиційної привабливості для майбутніх акціонерів; ефективність використання матеріально-технічної бази. Складові «Клієнти» і «Навчання та розвиток» варто включити до соціально-екологічної складової інтегрованого звіту. Оскільки вони відображають рівень відносин

підприємства з працівниками, клієнтами; впровадження заходів соціальної відповідальності, дотримання основ корпоративної етики.

Стратегічна карта (рис. 3.5), у свою чергу, показує причинно-наслідковий зв`язок між цілями розвитку чотирьох перспектив діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ», з метою вирішення проблем, зумовлених неузгодженістю роботи структурних підрозділів чи конфліктом їх інтересів.

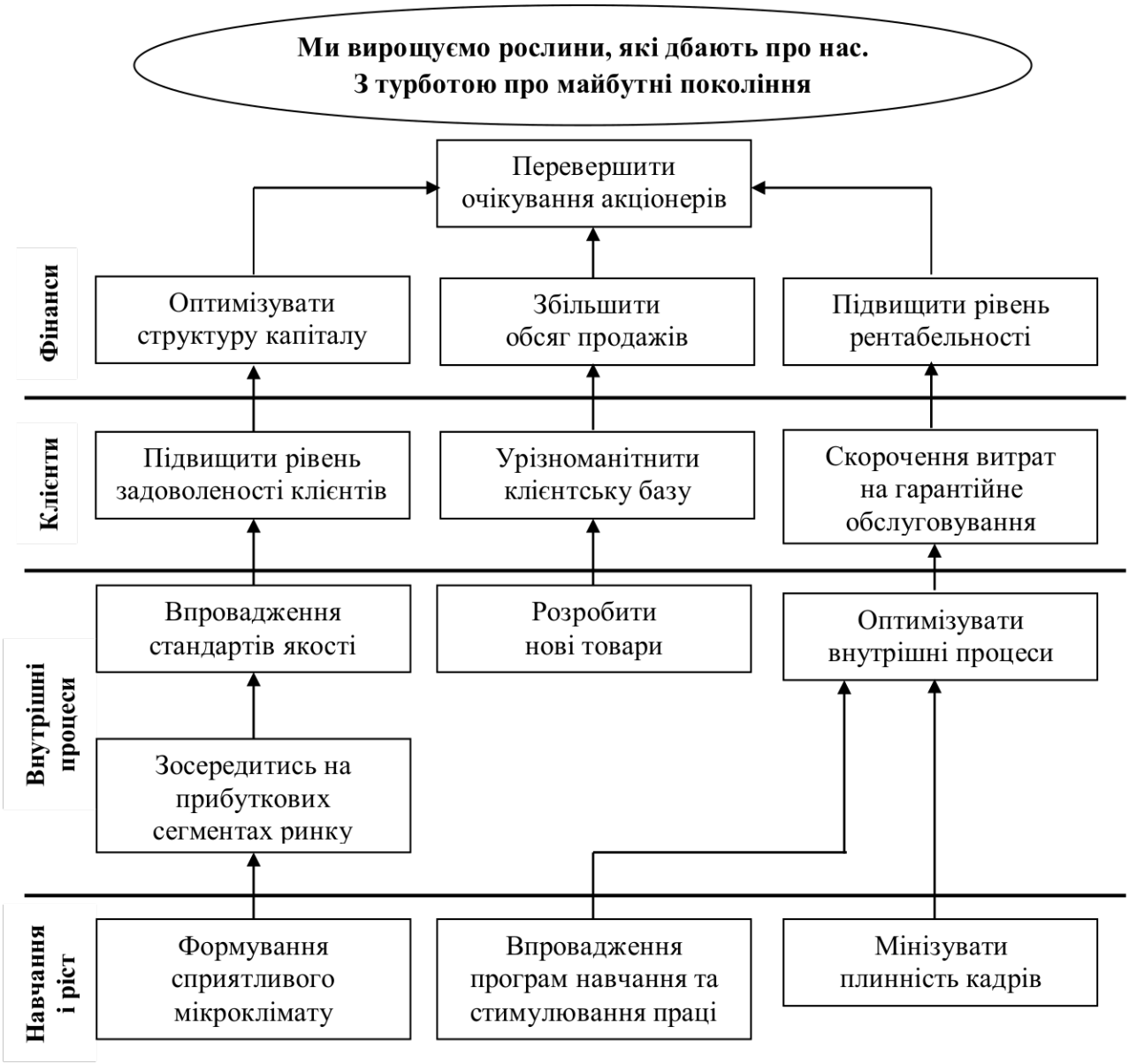


Рис. 3.5. Стратегічна карта ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

Джерело: власна розробка автора.

Для чіткого відстеження позитивних та негативних аспектів діяльності ТОВ «ВП «Полісся» на ринку сільського господарства України, виявлення потенційних шляхів розвитку та ризиків, було проведено SWOT-аналіз (рис.3.6).

		Зовнішнє середовище	
		Можливості:	Загрози:
		1. великий земельний банк 2. формування бренду роботодавця та залучення нових кадрів до співпраці 3. запровадження інноваційних та ресурсозберігаючих технологій 4. прийняття участі у міжнародних програмах галузевого розвитку	1. нестабільність енергетичної інфраструктури в країні 2. зміни природно-кліматичних умов 3. зростання рівня галузевої конкуренції 4. висока вартість нового покоління обладнання 5. низький рівень правової захищеності аграрних підприємств
Внутрішнє середовище	Сильні сторони:	Сильні сторони і можливості:	Сильні сторони і загрози:
	1. висока рентабельність соняшнику та озимих зернових культур 2. використання власних органічних добрив 3. сертифіковане насіння 4. розгалужена збутова мережа 5.впровадження заходів КСВ 6. кваліфіковані кадри	1. збільшення обсягів виробництва та ринків збуту 2. активна участь у державних та соціально-екологічних проектах 3. розробка нової концепції корпоративної соціальної відповідальності щодо ресурсозберігаючих технологій (мінімізації витрат виробництва).	1. поява нових конкурентів на внутрішньому та зовнішньому ринку. 2. поява більш дешевих товаро-замінників. 3. сутички у міжнародних відносинах України, послення податкового навантаження. 4. впровадження нових більш жорстоких норм щодо сертифікації продукції на зовнішньому ринку.
	Слабкі сторони:	Слабкі сторони і можливості:	Слабкі сторони і загрози:
	1. значний рівень зношуваності с/г техніки 2. поганий мікроклімат та комунікаційний процес в колективі 3. недостатній рівень впровадження інновацій у виробництво. 4. низький рівень навчання та кар`єрного росту трудових кадрів	1. вдосконалення політики оплати, мінімізація плинності кадрів 2. нарощення виробничих потужностей, випуск нових видів продукції 3. реалізація заходів маркетингової комунікаційної політики 4. впровадження програм кар`єрного розвитку кадрів та соціальних заходів	1. значна залежність виробництва від сезонних та погодних умов 2. простої у виробництві, викликані перебоями світла 3. загострення фінансово-економічної ситуації в країні в період військового стану 2. зниження платоспроможності постійних клієнтів

Рис. 3.6. Матриця SWOT-аналізу ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

Джерело: власна розробка автора

Проведений SWOT-аналіз дає змогу виявити ключові фактори впливу на показники діяльності підприємства та вчасно на них реагувати, з метою прийняття керівництвом зважених рішень щодо надання об`єктивної, неупередженої звітної інформації на вимогу зовнішніх і внутрішніх її

користувачів. Можливостями розвитку є випуск нових видів продукції, мінімізація плинності кадрів, стимулювання праці, впровадження ресурсозберігаючих технологій за для розширення ринків збуту, активна участь у соціально-екологічних проектах та ін. Загрози, у свою чергу, пов`язані із непідконтрольними змінами кліматичних умов, військово-політичної ситуації в країні та нестабільністю енергетичної системи, загостренням конфлікту інтересів між бізнесом та державою, посиленням податкового навантаження.

Результатом проведеного стратегічного аналізу ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» на основі ЗСП є формування структури інтегрованого звіту, в якій результати діяльності підприємства систематизованого за трьома складовими сталого розвитку (фінансового-корпоративною, соціальною, екологічною). Переважна більшість інформації про дане підприємство є конфіденційною та не містить джерел відкритого доступу.

Таблиця 3.7

Структура інтегрованого звіту ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

№	Розділ	Характеристика та результати
1	*2*	*3*
Фінансового-корпоративна складова		
1	Інформація про підприємство	Належить до групи Єлеваторів УкрЛандФарминг (UkrLandFarming), одного із відомих українських агрохолдингів. Основним видом діяльності згідно КВЕД є (01.11) вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.
2	Корпоративне управління, Бізнес-модель підприємства	Організаційна структура складається з 4х підрозділів: виробничий, адміністративний, маркетингу, планово-фінансовий. Юридична адреса: 11101, Житомирська обл., Коростенський район, село Радчиці, вул. Шевченка, буд. 39.
3	Фінансові результати діяльності підприємства	Зростання виручки від реалізації продукції на 8,2% супроводжується зростанням чистого прибутку на 3,8%, внаслідок оптимального використання всіх ресурсів. Зростання величини оборотних активів на 4,8% при ефективному їх використанні призвело до прискорення їх оборотності на 2,6%. Збільшення обсягів виробленої продукції зумовлені зростанням вартості необоротних активів на 3,1% та показника ефективності використання трудових ресурсів на 9,1%.

Продовження табл. 3.7

1	*2*	*3*
4	Економічні (виробничі) результати діяльності підприємства	Зростання собівартості на 10,7% показує збільшення обсягів понесених виробничих витрат на відновлення матеріально-технічної бази. Погіршився загальний рівень ефективності господарської діяльності. Прибутковість витрат господарської діяльності знизилася на 3,6%, внаслідок зростання обсягів понесених витрат від основної, інвестиційної діяльності підприємства та податкових надходжень. Рівень чистої прибутковості реалізації знизився на 4,1%, рентабельності операційної діяльності - на 3,8%, рентабельності продажу – на 4,0%
Соціальна складова		
5	Кадрова політика	Чисельність працівників станом на 2022 рік становить 4053 осіб. Основними корпоративними принципами при взаємодії з працівниками, партнерами є повага до людей, дбайливе використання ресурсів, відкритість у відносинах, захист навколишнього середовища, антикорупція та антишахрайство. Створено окремий відділ з охорони праці, який дбає про безпеку життя персоналу на робочих місцях. Заходи навчання та розвитку кадрів.
6	Програми соціальної відповідальності	Соціальні програми надання психологічної допомоги, соціального страхування. Програми гуманітарної допомоги мобілізованим працівникам та їхнім родинам. Проекти підтримки місцевих громад.
Екологічна складова		
7	Програми екологічної відповідальності	Заходи охорони навколишнього середовища, управління відходами виробництва із застосуванням їх подальшої переробки
8	Ризики та перспективи діяльності підприємства	Економічні ризики: нестабільність політичної та економічної ситуації в країні; Фінансові ризики: нестабільність курсу валюти, зниження прибутковості, обмеження експортних операцій. Операційні ризики: збої у виробництві, нестача ресурсів, Екологічні: вплив клімату на родючість грунтів, забрудненя довкілля внаслідок ворожих обстрілів.

Джерело: власна розробка автора

Відповідно частина інформації сформованого інтегрованого звіту має практично-рекомендаційний характер та спрямована на впровадження на підприємстві принципів корпоративної етики, програм соціального захисту персоналу та надання гуманітарної допомоги. Перспективами діяльності є зібрання урожаю на малолородючих територіях, використання ощадливих технологій переробки сировини та відходів в умовах перебоїв енергетики та ін.

3.3. Екологічна діяльність ТОВ »ВП «ПОЛІССЯ» як складова інтегрованої звітності.

В умовах російсько-української війни ТОВ «ВП «Полісся» зіткнулося із гострою нестачею енергоресурсів, земельних ресурсів та пошкодженням матеріально-технічного забезпечення, необхідних для активації виробничої діяльності. У зв`язку з погіршенням стану навколишнього середовища, виснаженням природних ресурсів, зміною податкового Законодавства, впровадженням міжнародних стандартів звітності, постає гостра необхідність у відображенні суб`єктами господарювання екологічних наслідків своєї діяльності. Вагомим недоліком зі сторони підприємства щодо висвітлення екологічних питань при оприлюднені інтегрованого звіту є можливі ухилення від відповідальності перед контролюючими органами та суспільством за результати соціальних й екологічних зобов'язань, або умисне приховування негативного впливу на зовнішнє оточення, що часто призводить до конфлікту інтересів зацікавлених сторін.

Для того, щоб визначити наслідки екологічної відповідальності ТОВ «ВП «Полісся» та інтереси всіх зацікавлених сторін, необхідно розглянути основні об`єкти екологічної діяльності, що підлягають обліку та розкриттю в інтегрованому звіті. А саме, екологічні активи та екологічні зобов`язання, доходи й витрати від екологічної діяльності та екологічний ефект як фінансовий результат від екологічних заходів.

Ведення в експлуатацію екологічних активів доцільно проводити на окремих аналітичних рахунках до відповідних субрахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи». Амортизацію по зазначених об'єктах необхідно обліковувати на аналітичному рахунку до субрахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Відходи, що підлягають переробці, доцільно обліковувати на субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Відходи виробництва, що не підлягають переробці, не є активами підприємства, оскільки згідно вимоги п. 5 П(С)БО 9

«Запаси»: запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Такі відходи не визнаються активом та повинні бути враховані при визначенні собівартості продукції, під час виробництва якої вони утворилися, і потребують витрат на зберігання та подальші дії з ними.

Тому, відходи виробництва, що не підлягають переробці, також є об'єктами бухгалтерського обліку і повинні бути відображені на субрахунку 209 «Інші матеріали» у розрізі аналітичних рахунків за місцями їх утворення та видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг). При списанні зазначених витрат їх вартість відноситься на інші операційні витрати [30, с.133-134, с.161].

Екологічні витрати підприємства виникають внаслідок добровільних чи обов'язкових природоохоронних заходів з метою запобігання чи усунення шкідливого впливу на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат сировини, матеріалів, енергії. Це всі витрати підприємства з охорони довкілля та раціонального природокористування, які здійснюються з власних чи позикових коштів підприємства. За характером впливу на навколишнє природне середовище екологічні витрати запропоновано поділяти на експлуатаційні (пов'язані із забезпеченням виробничого процесу природними ресурсами, їх експлуатацією та відновленням) і природоохоронні (пов'язані із заходами щодо охорони навколишнього середовища від забруднення).

Облік екологічних витрат доцільно проводити на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», в розрізі окремих аналітичних рахунків, враховуючи галузеві особливості та напрями екологічної діяльності підприємства. Зокрема, *949.1.* Витрати на поліпшення природоохоронного устаткування, *949.2.* Витрати на відтворення земельних ресурсів, *949.3.* Витрати на обробку ґрунту, *949.4* Витрати на експлуатацію очисних споруд, *949.5*. Витрати на усунення відходів, *949.6*. Витрати на охорону атмосферного повітря, *949.7.* Витрати на зниження шумового та вібраційного впливу, *949.8*. Витрати на науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування, *949.9*. Інші екологічні витрати.

Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності; нарахування плати за використання природних ресурсів; недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів; усунення негативних наслідків впливу підприємств на навколишнє середовище, виходячи із міркувань піклування про свою репутацію.

Екологічні зобов'язання, які є реальними, обліковуються залежно від виду на рахунках *47* «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (*478* «Забезпечення відновлення земельних ділянок», *63* «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», *68* «Розрахунки за іншими операціями», а також на аналітичних рахунках *642* «Розрахунки за обов`язковими платежами» (*642.1.* Екологічний податок, *642.2.* Плата за використання природних ресурсів, *642.3.* Плата за відшкодування завданої екологічної шкоди).

Екологічні доходи виокремлюється в сумі виручки від реалізації в межах відкритих аналітичних рахунків до рахунку 70 «Доходи від реалізації» та надходження у вигляді економічного стимулювання (податкові, кредитні пільги, компенсації з бюджету) на аналітичних рахунках *719* «Інші доходи від операційної діяльності» або ж окремому рахунку *747* «Екологічні доходи» (*747.1.* Дохід від екологічно чистої продукції, *747.2.* Дохід від повторного використання відходів).

Екологічні доходи та екологічні витрати понесені в результаті здійснення підприємством екологічно-орієнтованої діяльності закриваються на фінансовий результат (рахунок 79 «Фінансові результати»). Результатом здійснення екологічної діяльності підприємства є екологічний ефект, що може бути виражений як отриманий *прибуток* (якщо екологічні доходи перевищуватимуть екологічні витрати), або *збиток* як різниця між втратами, що виникають у результаті екологічної діяльності, та екологічними доходами.

Екологічний ефект доцільно визначати як частку прибутку (збитку) екологічної діяльності формування якого відбувається на окремому аналітичному рахунку до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» у

кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати», що дозволяє визначати вплив екологічної діяльності на фінансовий стан підприємства.

Відсутність даних за рядком «Екологічні витрати» свідчить про ігнорування підприємством еколого-економічних і соціальних наслідків своєї господарської діяльності, що відповідно не є видатками бюджету, або підприємству не було чого відновлювати щодо навколишнього середовища (що на практиці буває рідко). У підсумку після вирахування з валового прибутку видатків на охорону довкілля буде одержано «валовий екологічно-інтегрований прибуток (збиток)», який слід відображати в окремому рядку у інтегрованого звіту про фінансові результати. Відповідно, порівнюючи валовий прибуток до та після вирахування видатків на охорону довкілля, можна зробити висновок про ефективність діяльності аналізованого підприємства в контексті сталого розвитку [15; 30; 74; 81; 89].

Отже, відображення екологічного капіталу в інтегрованому звіті допомагає отримати цілісне уявлення про екологічну продуктивність господарських операцій суб`єкта господарювання і вжити заходів для усунення негативного впливу на навколишнє середовище, підвищити ефективність використання природних ресурсів та виявляти напрямки екологічного розвитку.

Сталий розвиток ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» (табл. 3.8) має ґрунтуватися на зменшенні відходів, що сприяють забрудненню середовища, забезпеченні раціонального використання ресурсів, підтримці місцевих громад, а також контроль та звіт за впливом клімату на виробничу діяльність. Практична реалізація зазначених напрямів сталого розвитку ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» дозволить враховувати економічні інтереси всіх зацікавлених сторін з позицій соціальної та екологічної відповідальності. Акцент на програми соціального захисту та підтримки місцевих громад, звітування про насліди боротьби з впливом клімату, враховуючи військово-політичний стан в країні.

Таблиця 3.8

Напрями сталого розвитку ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ»

Напрям	Цілі	Характеристика
Соціальний аспект	Створення умов для працівників, підвищення їх кваліфікації, забезпечення комфортного середовища та сприяння іміджу підприємства	
	Охорона праці	Дотримання законодавчих вимог з охорони праці, пожежної безпеки, зниження ризиків виробничого травматизму, з метою збереження життя та здоров'я працівників
	Навчання та кар'єрний ріст	Впровадження програм навчання персоналу, підвищення кваліфікації, залучення до прийняття рішень, заходи стимулювання праці
	Програми корпоративної соціальної відповідальності	Впровадження проектів соціального захисту персоналу, підтримки місцевих громад, проекти з надання гуманітарної допомоги постраждалих внаслідок ворожої агресії та їхнім родинам
Екологічний аспект	Мінімізація негативного впливу на навколишнє середовище та викидів, економія ресурсів та підтримка рівноваги підприємства	
	Охорона навколишнього середовища	Ведення діяльності з дотриманням норм чинного законодавства України та міжнародних стандартів з метою зменшення негативного впливу на довкілля та уникненя аварійних ситуацій
	Екологізація виробництва	Вирощування екологічно-чистих посівних культур, згідно стандартів якості, зменшення використання шкідливих засобів обробки грунту
	Вплив клімату	Розкриття інформації відповідно до МСФЗ S1 та МСФЗ S2
	Управління відходами	Забезпечувати ефективне використання ресурсів, із застосуванням ресурсозберігаючих технологій

Джерело: власна розробка автора.

Важливим напрямом діяльності сільськогосподарських підприємств, що слідують концепції сталого розвитку, соціально-екологічним стандартам є вирішення проблем, пов`язаних зі зміною клімату. Задля вирішення питання поєднання фінансової та нефінансової інформації в єдиній звітності, у березні 2022 року Міжнародна рада зі стандартів сталого розвитку (ISSB) опублікувала 2 нові проекти, а в червні 2023 року було опубліковано 2 глобальні стандарти сталого розвитку. Основна мета їх запровадження – уніфікувати (шляхом поєднання фінансової та нефінансової звітності) та забезпечити прозорість інформації, пов'язаної зі сталим розвитком, допомагаючи інвесторам та іншим зацікавленим особам орієнтуватись у відповідних ризиках й можливостях та приймати виважені рішення.

Перший з них МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі стійким розвитком» вимагає (рис.3.7), щоб організація розкривала інформацію про всі ризики та можливості, пов'язані зі стійким розвитком, які, як можна обґрунтовано очікувати, можуть вплинути на грошові потоки організації, її доступ до фінансування або вартість капіталу в короткостроковій, середньостроковій або довгостроковій перспективі.

Управління	процеси управління, засоби контролю та процедури, які використовуються компанією для моніторингу та управління ризиками й можливостями у сфері сталого розвитку, а т акож ї х фінансовими наслідками
Стратегія	стратегія стійкості, бізнес-моделі та підходи, які компанія використовує для управління ризиками та можливостями, пов'язаними зі сталим розвитком
Управління ризиками	процеси, які використовуються для виявлення, оцінки, визначення пріоритетів і моніторингу ризиків і можливостей, пов’язаних зі сталим розвитком
Цілі та результати	результати діяльності компанії щодо ризиків і можливостей, пов’язаних зі стійким розвитком, включаючи прогрес у досягненні будь-яких з цілей, визначених самостійно чи передбачених чинними законодавчими або нормативно-правовими актами

Рис. 3.7. Вимоги, передбачені МСФЗ S1 щодо розкриття у звітності компаній інформації про ризики та можливості, пов’язані зі стійким розвитком

Джерело: [82].

Відповідно до МСФЗ S1, вся інформація за означеними складовими щорічно (окрім першого року подання за вимогами даного стандарту) має подаватись компаніями за компаративним підходом, тобто шляхом порівняння даних звітного періоду з даними попередніх звітних періодів (окрім, прогнозних оцінок, розкритих у попередніх періодах).

Другий МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов’язаної з кліматом» вимагає (рис.3.8), щоб організація висилала інформацію про зв’язок із кліматичними ризиками та можливостями, які, як можна обґрунтовано очікувати, пов’язані з розкриттям грошових потоків організацій, їх доступ до фінансування або вартість капіталу в короткостроковій, середньостроковій або довгостроковій перспективі.

МСФЗ S2 застосовується до:

а). Кліматичні ризики, яким піддається підприємство, включають:

фізичні ризики, пов'язані з кліматом; і ризики переходу, пов'язані з кліматом;

б).існуючі в організації можливості, пов'язані з кліматом.

Управління	процеси управління, засоби контролю та процедури, які використовує компанія для моніторингу, управління та нагляду за ризиками та можливостями, пов’язаними зі зміною клімату
Стратегія	стратегія стійкості, бізнес-моделі та підходи, які використовує компанія для управління ризиками та можливостями, пов'язаними зі зміною клімату
Управління ризиками	процесів, які компанія використовує для ідентифікації, оцінки, визначення пріоритетів і моніторингу ризиків і можливостей, пов’язаних зі зміною клімату
Цілі та результати	результатів діяльності компанії щодо ризиків і можливостей, пов’язаних зі зміною клімату, включаючи прогрес у досягненні будь-яких з цілей, визначених самостійно чи передбачених чинними законодавчими або нормативно-правовими актами

Рис. 3.8. Вимоги, передбачені МСФЗ S2 щодо розкриття у звітності компаній інформації про ризики та можливості, пов’язані зі зміною клімату

Джерело: [82].

МСФЗ S2 містить вимоги щодо конкретного розкриття інформації, пов’язаної з кліматом, і насамперед, інформації про обсяги викидів парникових газів у межах Scope 1 (тобто, безпосередньо пов’язаних з виробництвом), Scope 2 (пов’язаних зі споживанням енергії та тепла) і Scope 3 (пов’язаних з ланцюгом поставок та споживання товарів і послуг, ін. словами ланцюгом створення доданої вартості). Втім, ISSB щодо звітування про обсяги викидів парникових газів у межах Scope 3 наголошує, що компаніям буде надано додатковий рік.

МСФЗ S1 та МСФЗ S2 набувають чинності для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2024 року або після цієї дати, при прийнятті дострокового застосування за умовами, які також застосовуються МСФЗ S2 та МСФЗ S1 [82; 109; 110]. Застосовуючи дані стандарти, сільськогосподарські компанії матимуть змогу формувати інтегрований звіт, який дозволить стейкхолдерах отримати чітке уявлення про фінансові показники їх діяльності як результату реалізації стратегічного бачення, сформованого відповідно до загальноприйнятих цілей сталого розвитку.

Висновки до розділу 3

В результаті дослідження основних напрямів удосконалення формування інтегрованої звітності підприємства з'ясовано наступне:

1. Збалансована система показників виступає як інструмент комунікації керівництва підприємства з робітниками та зовнішніми стейкхолдерами з метою досягнення цілей та стратегічних завдань підприємства. В той же час, для цілей інтегрованої звітності ЗСП потребує адаптації. Інтегроване мислення, у свою чергу, передбачає прийняття рішень на основі більш широкого спектру показників діяльності, які включають не тільки фінансову результативність, лояльність персоналу, клієнтів, внутрішні бізнес-процеси, а й аспекти, пов'язані із соціальною відповідальністю.

Загалом ЗСП вважають аналітичним інструментом, який пояснює причинно-наслідкові зв'язки між стратегією та показниками результативності, що призначений для внутрішніх користувачів, а інтегровану звітність — аналітичним інструментом, який пояснює здатність організації до створення цінності протягом часу, для зовнішніх користувачів. Принцип узгодженості показників інтегрує чотири перспективи: фінансові параметри, ефективність роботи з клієнтами, оптимальність внутрішніх бізнес-процесів і загальна компетентність персоналу.

2. Головною рисою ЗСП (BSC), є більш простий формат стратегічної карти, описаний обмеженим набором показників. На практиці підприємству необхідно вибрати ті показники, які найбільшою мірою відповідають його конкретним потребам і тим обставинам, в яких воно перебуває. Можна додавати п'яту проекцію або замінювати один із чотирьох на той, який найкраще зможе відобразити їх місію та стратегію в сучасних ринкових умовах.

3. Аналіз діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» на основі чотирьох проекцій ЗСП показав, що зменшення інтегрального показника фінансової складової у 2022 році зумовлено погіршенням рентабельності власного капіталу та мобільності використання власних коштів, порівняно із 2021 роком. Все таки, покращення у

2023 році рівня фінансової стійкості, свідчить про змогу підприємства своєчасно погасити більшу частину поточних зобов`язань за рахунок власних коштів.

Зменшення інтегрального показника ВБП складової у 2022 та 2023 роках, що зумовлено незначним зростанням рівня зношеності основних виробничих фондів та не ефективним використанням запасів саме у 2022 році. Враховуючи політично-економічну ситуацію в країні, підприємство понесло додаткові витрати щодо відновлення частини матеріально-технічної бази, зруйнованої агресором. Зменшення інтегрального показника складової «Клієнти» зумовлено зростанням витрат на збут та реалізацію вихідної продукції. Зростання продуктивності праці призвело до збільшення інтегрального показника складової «Навчання та розвиток» у 2022 та 2023 роках.

Можливостями розвитку для ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» є випуск нових видів продукції, мінімізація плинності кадрів, стимулювання праці, впровадження ресурсозберігаючих технологій за для розширення ринків збуту, активна участь у соціально-екологічних проектах та ін. Загрози, у свою чергу, пов`язані із непідконтрольними змінами кліматичних умов, військово-політичної ситуації в країні та нестабільністю енергетичної системи, загостренням конфлікту інтересів між бізнесом та державою, посиленням податкового навантаження.

4. Важливим напрямом діяльності сільськогосподарських підприємств, що слідують концепції сталого розвитку, соціально-екологічним стандартам є вирішення проблем, пов`язаних зі зміною клімату. Нормативним підгрунттям є глобальні стандарти сталого розвитку МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі стійким розвитком» та МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов’язаної з кліматом». Основна мета їх запровадження – уніфікувати (шляхом поєднання фінансової та нефінансової звітності) та забезпечити прозорість інформації, пов’язаної зі сталим розвитком, допомагаючи інвесторам та іншим зацікавленим особам орієнтуватись у відповідних ризиках й можливостях та приймати виважені рішення.

РОЗДІЛ 4.
ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА
В КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНИХ ЗВІТІВ

4.1. Кодекс етики як основа дотримання бухгалтерами цілей сталого розвитку.

Під впливом процесів євроінтеграції та глобалізації, в умовах формування соціально відповідального бізнес середовища, дотримання основних принципів та положень професійної етики є запорукою успішної діяльності бухгалтера. Необхідно постійно тримати в полі зору головні тенденції розвитку даної професії, котрі можуть призвести як до зниження якості роботи бухгалтера, так і до відображення не достовірної інформації в підсумковому звіті. Слід зазначити, що нині професійна етика є самостійною галуззю знань, оскільки є важливим елементом сталого розвитку економіки та суспільства, що досліджує питання кваліфікаційного рівня й морально-етичного виховання, особливості облікової політики діяльності суб`єкта господарювання, право на збереження комерційної таємниці облікової інформації, комунікаційні взаємозв`язки відповідних фахівців в межах трудового колективу, з власниками (акціонерами), фінансовими та аудиторськими службами, міжнародними організаціями.

Розвиток професії бухгалтера в Україні є повноцінно залежним від дотримання фахівцями даної галузі основоположних принципів професійного етикету. Дослідженню питання професійної етики в роботі бухгалтера, а також дотриманню її принципів в рамках цілей сталого розвитку, нині присвячені праці багатьох науковців, серед яких: С. М. Додурич, А. В. Єременко, І. О. Кириченко, С. Я. Король, О. І. Лугова, Я. І. Мулик, О. А. Петрик, О. М. Ромашко, О. В. Фоміна, Л. В. Чижевська, М. М. Шигун та інші. Актуальним є питання соціальної ролі бухгалтерів в трудовому колективі підприємства. Рівень професіоналізму бухгалтера охоплює не лише його досвід як провідного фахівця у своїй справі, а й ступінь довіри користувачів до наданої ним облікової інформації. Більшість

службових обов`язків, що покладені на бухгалтерів, першочергово пов’язані з підвищеним рівнем відповідальності за результати виконаної роботи та прийнятих рішень.

Отже, професійна етика відображає сукупність моральних цінностей і категорій, затверджених бухгалтерам як стійкі правила поведінки, що формуються під впливом об`єктивних та суб`єктивних факторів професійного середовища. Професійна етика, у свою чергу, спрямована на врегулювання відносин економічних суб’єктів в аспекті моральної свідомості та соціальної відповідальності. Нині в Україні прояв неетичної поведінки бухгалтера є передумовою виникнення неправомірних ситуацій, систематичного порушення чинного законодавства та, як наслідок, розвитку корупції. З метою їх унеможливлення кожен бухгалтер зобов`язаний усвідомлювати роль моральної поведінки, чесності, добросовісності і соціальної відповідальності як домінуючих якостей, що необхідні фахівцям у сферах роботи з інтерпретацією економічної інформації.

Основна мета бухгалтерської справи зорієнтована на обробку фактів господарського життя, шляхом підготовки неупередженої та достовірної інформації, необхідної для формування стратегії сталого розвитку суб`єкта господарювання. Однак, нехтування бухгалтерами етичними нормами з часом призводить до фінансових правопорушень діяльності суб`єкта господарювання, зокрема до значних втрат матеріальних та фінансових ресурсів. Якщо бухгалтер певні функції виконує інтуїтивно, то це є явним порушенням етичних принципів його професійної поведінки. Недостатній рівень соціальної відповідальності фахівців може бути спричинений відсутністю належного контролю та неналежного дотримання ними етичних принципів своєї діяльності [88].

Регулювання діяльності професійних бухгалтерів та аудиторів на світовому рівні передбачає впровадження міжнародних стандартів надання професійних послуг в межах інтересів суспільства в цілому. Зокрема, 7 жовтня 1977 року в Мюнхені (Німеччина) на 11 Всесвітньому конгресі бухгалтерів була заснована глобальна організація - Міжнародна федерація бухгалтерів (англ. International

Federation of Accountants (IFAC)), що налічує 175 членів із 130 країн, які об’єднують майже 3 мільйони бухгалтерів, зайнятих в суспільній та академічній практиці, промисловості й торгівлі.

Для підтримки цілей сталого розвитку, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) розробляє та затверджує необхідні стандарти. При Фонді Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у листопаді 2021 року було створено Раду з міжнародних стандартів сталого розвитку (ISSB), метою діяльності якої є – розробка стандартів в інтересах суспільства, «які призведуть до високоякісного, всеосяжного глобального базового рівня розкриття інформації про сталий розвиток, орієнтованого на потреби інвесторів та фінансових ринків». Тому, професійні бухгалтери в бізнесі повинні бути обізнаними з вимогами щодо складання звітності сталого розвитку, надаючи суб’єкту господарювання достовірну інформацію про переваги та можливості такої звітності, оцінку ризиків щодо ведення соціально та екологічно відповідального бізнесу.

Нормативним підгрунттям процесу підготовки звітів про сталий розвиток та їх структури є опублікування 26 червня 2023 року ISSB своїх перших стандартів щодо розкриття інформації про сталий розвиток за МСФЗ: МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» та МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов'язаної зі зміною клімату». Нині в Україні, як і в інших державах, виникла нагальна потреба імплементувати у національне законодавство застосування МСФЗ S1 та МСФЗ S2, що забезпечить якісно новий рівень підготовки звітів про сталий розвиток на основі загальноприйнятих вимог на міжнародному рівні, надання суспільству конкурентоспроможної фінансової та не фінансової інформації суб`єктів бізнесу [46; 72].

Якісна підготовка звітів про сталий розвиток потребує дотримання бухгалтерами етичних вимог, незалежності, неупередженості, достовірності та об’єктивності наданої облікової інформації. Базою підтримки професійними бухгалтерами морально-етичної поведінки є Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів, розроблений та опублікований Міжнародною федерацією бухгалтерів у липні 2018 року. Це документ, який містить

основоположні етичні принципи, щодо виконання бухгалтерами своїх обов`язків та визнання відповідальності перед суспільними інтересами.

У 2021 році набрала чинності остання оновлена версія Кодексу Етики, в якій передбачені доповнення та зміни професійної діяльності фахівців, спрямовані на забезпечення об'єктивності відповідального за перевірку якості завдання та інших прийнятних експертів з огляду. Кодекс етики має нормативний характер та містить три частини стандартів поведінки професійних бухгалтерів в практичних ситуаціях, щодо оцінки якості наданих послуг та підвищення ступеня довіри до них (табл.4.1).

Таблиця 4.1

Структура Кодексу етики професійних бухгалтерів 2021 року*

№ з/п	Назва розділу	Характеристика
1	*2*	*3*
1	Частина 1. *Дотримання вимог Кодексу, основоположні принципи та концептуальна основа*	містить основоположні принципи та концептуальну основу професії, правила поведінки для всіх професійних бухгалтерів
2	Частина 2. *Професійні бухгалтери у бізнесі*	містить додатковий матеріал, що застосовується до професійних бухгалтерів у бізнесі при здійсненні ними своєї професійної діяльності. До професійних бухгалтерів у бізнесі належать професійні бухгалтери, які працюють штатними працівниками, залучені або найняті за контрактом на керівні або некерівні посади, у наступних сферах: торгівля, промисловість або сфера послуг; державний сектор; освіта; неприбутковий сектор; регуляторні органи або професійні організації
3	Частина 3. *Професійні бухгалтери в публічній практиці*	містить додатковий матеріал, що застосовується до професійних бухгалтерів у публічній практиці при наданні ними професійних послуг
4	*Міжнародні стандарти незалежності*	*наведено додатковий матеріал, який застосовується до професійних бухгалтерів у публічній практиці при наданні послуг із надання впевненості.* Частина 4А. *Незалежність для завдань з аудиту та огляду*, яка застосовується при виконанні завдань з аудиту або огляду; Частина 4Б. *Незалежність для завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту та огляду*, яка застосовується при виконанні завдань із надання впевненості, що не є завданнями з аудиту або огляду.

Продовження табл. 4.1

1	*2*	*3*
5	*Глосарій*	*містить визначені терміни (разом із додатковими поясненнями, коли це доречно) та описані терміни, які мають конкретне значення в певних частинах Кодексу. Наприклад, як зазначено в Глосарії, в частині 4А термін "завдання з аудиту" застосовується однаково як до завдань з аудиту, так і до завдань з огляду. Глосарій також містить переліки абревіатур, що вживаються в Кодексі та інших стандартах, на які посилається Кодекс.*

*Джерело: [сформовано автором на основі 50].

Частина 2 Кодексу етики також застосовується до осіб, які є професійними бухгалтерами в публічній практиці, при здійсненні ними своєї професійної діяльності відповідно до їх відносин з фірмою, незалежно від того, чи є вони підрядниками, штатними працівниками або власниками. Також у Кодексі етики представлені основні якості та риси, що є основою цілей бухгалтерської професії. А саме: наявність знань і інтелектуальних навичок; наявність громадського обов'язку і розуміння важливості своєї професії; дотримання на базі загального комплексу правил і цінностей корпоративного духу.

Концептуальна основа визнає, що існування умов, політик і процедур, встановлених професією, законодавством, регуляторним органом, фірмою чи організацією-працедавцем може впливати на ідентифікацію загроз. Такі умови, політики та процедури можуть також бути доречним чинником в оцінюванні професійним бухгалтером прийнятності рівня загрози. У випадках, коли рівень загроз є неприйнятним, концептуальна основа вимагає, щоб бухгалтер розглядав такі загрози. Застосування застережних заходів – це один із способів реагування на загрози. Застережні заходи – це дії, які окремо або сукупно здійснює бухгалтер для ефективного зменшення загрози до прийнятного рівня [50].

Цілі бухгалтерської діяльності зосередженні на досягненні фахівцями максимального рівня ефективності діяльності, згідно найвищих стандартів професіоналізму, в рамках базових вимог Кодексу Етики (рис. 4.1). Ключові категорії моральних відносин виділяють наступне: моральна ціль; моральна свідомість: добро і зло, обов'язок, совість, сором, гідність, честь, чесність,

гордість, справедливість, відповідальність, репутація; моральний авторитет; моральний конфлікт; моральна репутація; моральна норма; моральне переконання; культура спілкування між людьми, відкритість і замкненість, повага, милосердя, толерантність, етикет.



Рис. 4.1. Вимоги бухгалтерської професії згідно Кодексу етики*

*Джерело: [22; 46].

Професійні етичні норми бухгалтерів формуються під впливом ряду причин. Зокрема, робота бухгалтера має тісний зв`язок із загостренням конфлікту інтересів та носить публічний характер. Професійна етика ахівця у бухгалтерській справі повинна володіти набутими інтелектуальними навичками, в результаті підвищення кваліфікації, дотримання ним кодексу поведінки та суспільного обов`язку. Відповідальність бухгалтерів перед інтересами громадськості охоплює об'єктивність і чесність надання професійних послуг клієнтам, роботодавцям, працівникам, інвесторам, фінансовим та кредитним організаціям щодо збереження комерційної таємниці [22].

З метою досягнення професійних цілей та задоволення суспільних інтересів усіх зацікавлених користувачів облікової інформації, бухгалтери повинні дотримуватися фундаментальних принципів, передбачених Кодексом етики професійного бухгалтера (табл.4.2)

Таблиця 4.2

Фундаментальні принципи діяльності професійних бухгалтерів*

№ з/п	Етичний принцип (норма)	Характеристика
1	*2*	*3*
1	Чесність	Бути щирим та чесним, відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах. Бухгалтер має підтримувати чесне ведення справ та правдивість.
2	Об'єктивність	Не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження. Зобов'язання всіх професійних бухгалтерів не ставити під загрозу професійні чи ділові судження через упередженість, конфлікт інтересів або неправомірний вплив з боку інших осіб.
3	Професійна компетентність та належна ретельність	Підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, згідно сучасних технічних стандартів і чинного законодавства. Комплексна організація професійної діяльності відповідно до актуальних технічних та професійних стандартів роботи.
4	Конфіденційність	Є вимогою збереження бухгалтером інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин, унеможливлення небажаного розповсюдження даних; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера та не розголошувати її третім особам без належного та спеціального дозволу, якщо не має юридичного чи професійного права розкриття.
5	Професійна поведінка	Дотримання ним вимог законодавчих та нормативних актів, уникнення недобросовісної поведінки, що може дискредитувати професію та бухгалтера як фахівця, знижуючи при цьому якість наданих послуг та довіру до результатів його діяльності.

*Джерело: [сформовано автором на основі 46; 88].

Компетентні бухгалтери, які поводяться сумлінно, забезпечують суспільство надійною фінансовою та не фінансовою інформацією, яка є основою сталого економічного розвитку. Сфери, на які спеціалісти з бухгалтерського обліку можуть впливати, варіюються в широкому діапазоні, від розробки нових програм діяльності до підтвердження великих успіхів, висвітлення ризиків і пропонування альтернативних напрямків дій. Серед переваг застосування на практиці бухгалтерської етики важливо вирізнити:

1. Оскільки різні правила та вказівки встановлюються керівними органами, які регулюють діяльність особи, пов'язану з професією бухгалтера, це запобігає неправомірному використанню інформації, доступної бухгалтеру чи аудитору;

2. Якщо особа не дотримується бухгалтерської етики, то вона буде нести відповідальність, визначену органами управління. Це створює страх у свідомості людини і спонукає до відповідного подальшого виконання принципів етики бухгалтера;

3. Підприємства, які приділяють належну увагу бухгалтерській етиці, завжди працюють краще порівняно з іншими підприємствами. Це дозволяє їм створювати правильний імідж в очах клієнтів та інших сторін і тим самим сприяє розвитку бізнесу в довгостроковій перспективі;

4. Бухгалтерська етика створює краще професійне середовище, оскільки кожен має належне мислення щодо підтримки високого рівня етичних стандартів. Також користується повагою особа, яка точно дотримується етики на своєму робочому місці;

5. Мінімізується ризик кримінальної відповідальності. Бухгалтер з позиції власника підприємства – це лише найманий працівник і має відповідати вимогам свого роботодавця. Разом з тим, працюючи з обліковою інформацією та узагальнюючи дані у фінансовій чи податковій звітності, надає дані як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам, а отже зобов'язаний представити достовірну інформацію для всіх зацікавлених сторін, які мають право на вільний доступ до такої інформації. Звісно інтереси щодо інформації у різних стейкхолдерів не збігаються і вирішенню цього питання сприятиме застосування Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів [93].

Відповідно, роль професійного бухгалтера в контексті досягнення цілей сталого розвитку полягає у складанні та поданні інтегрованої звітності на основі представлення ключових фінансових та не фінансових індикаторів діяльності суб`єкта господарювання, оцінювання його рівня розвитку; визначення інформаційних запитів та механізмів залучення ключових стейкхолдерів такої звітності; глибоке знання та використання міжнародних стандартів підготовки управлінської звітності; розширення переліку екологічних, соціальних та управлінських показників; визначення та оцінка ризиків, що можуть виникнути під час діалогу між підприємством та його бізнес-партнерами.

4.2. Проблемні аспекти дотримання бухгалтерами українських підприємств принципів етичної відповідальності в розрізі цілей сталого розвитку.

Нині в Україні етичні норми до облікових працівників ґрунтуються на традиціях вітчизняної практики бухгалтерського обліку та не є законодавчо-закріпленими у письмовій формі. Бухгалтери вищої та нижчої ланки управління в своїй професійній діяльності стикаються з обставинами, які створюють загрози порушення основоположних принципів етики. На практиці тяжко описати кожну подібну ситуацію та визначити можливі загрози впливу. Втім, базовий рівень професійної етики українських бухгалтерів формується ще на етапі здобуття професійної освіти, котра б забезпечувала них чіткими прикладними знаннями в частині ведення обліку, складання звітності, необхідними розв’язання складних етичних конфліктів.

Кодекс етики вимагає, щоб кожен професійний бухгалтер мав змогу ідентифікувати (визначати) й оцінювати загрози, робити відповідні висновки стосовно таких загроз. Тому, кожен професійний бухгалтер в процесі виконання таких дій керується своїм професійним судженням. Кодекс застосовується в будь-яких обставинах загрози впливу етичним принципам, та здатний застерегти професійного бухгалтера від помилки визнати ту чи іншу ситуацію прийнятною тільки тому, що вона прямо не визначена в кодексі як неприпустима [41; 46].

Бухгалтерська практика зобов'язує надання фахівцями професійних послуг та підтримку ділових відносин з дотриманням принципу конфіденційності інформації та відповідальності перед громадськістю. Громадські інтереси визначають добробут широкого кола зацікавлених сторін, котрим бухгалтер надає свої послуги. Конфіденційність, у свою чергу, передбачає заборону розголошення бухгалтером фактів порушень, які були виявлені ним в процесі роботи, а також розкриття даної інформації без належних повноважень, без наявності юридичного чи професійного обов'язку. Встановлення складу, обсягу відомостей, що становлять комерційну таємницю, порядку їх захисту є правом керівника

підприємства. Перелік документів й відомостей, що не є комерційною таємницею, передбачений постановою Кабінету Міністрів України від 09.08.1993 № 611 «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» (рис. 4.2).

Відповідно, розкриття інформації, яка є комерційною таємницею, в Україні може бути застосовано до адміністративних та кримінальних санкцій. Отримання комерційних відомостей можливе лише, за умови згоди власника. Втім, суб`єкт розкриття таємниці може бути притягнутий до відповідальності навіть без згоди власника. Єдиним винятком розголошення будь-якої інформації лише з дозволу власника є рішення суду або санкції прокурора [60].



Рис. 4.2. Перелік документів та відомостей, що не становлять комерційну таємницю*

*Джерело: [60].

Більшість шахрайських схем, до яких вдаються недобросовісні бухгалтери (табл. 4.3), можна попередити або виявити на ранніх етапах їх виникнення. Варто враховувати креативне використання бухгалтерами прогалин в нормативних документах, в результаті якого користувачі інформації ризикують отримати «утопічний бухгалтерський звіт або не зовсім розумний звіт». Тому, поняття «креативний облік» має негативний сенс, який полягає в «маніпулюванні за допомогою методів і знань бухгалтерського обліку цифрами, розкритими у

фінансовій звітності компанії, трансформації даних. У цій практиці існує тонка межа між етикою та незаконністю, що робить її етично осудною ситуацією». Слід визначати засоби та заходи запровадження нормативних документів, котрі сприятимуть посиленню стандартів бухгалтерського обліку та формуванню в бухгалтерів навичок етичної поведінки [41].

Таблиця 4.3

Шахрайські схеми, до яких вдаються недобросовісні бухгалтери*

№ з/п	Умовна назва	Сутність схеми	Коментар
1	*2*	*3*	*4*
1	«Мертві душі»	Шахраї вписують в розрахункові відомості прізвища неіснуючих працівників, привласнюючи нараховані їм кошти	Відомий випадок, коли бухгалтер «заробив» таким чином понад 500 тис. грн, вказуючи у видаткових ордерах суму на 100 тис. грн більше, ніж підсумок у платіжній відомості.
2	Один рахунок – багато платежів	Бухгалтер за домовленість з контрагентом кілька разів оплачує певний рахунок на незначну суму. Потім контрагент виводить її в готівку або на рахунок, звідки зацікавлені сторони можуть легко зняти гроші	Даний спосіб є другим за популярністю і використовується переважно в організаціях, в яких є великий потік рахунків на оплату, наприклад, будівельні фірми, що постійно закуповують матеріали.
3	Завищені витрати	Бухгалтер завищує витрати у платіжних документах, що з часом веде до утворення на банківському рахунку надлишків, які не можна прослідкувати за внутрішніми документами. Далі надлишок виводять зручним способом, завдаючи втрат компанії	Така примітивна схема крадіжки спрацьовує тільки в тому випадку, якщо в компанії є проблеми з організацією внутрішнього документообігу.
4	Відкати	За домовленістю з третьою стороною бухгалтер обирає невигідні для компанії контракти	Об’єктом контрактів, на яких недоброчесні бухгалтери здійснюють «відкати», можуть бути послуги або товарно-матеріальні цінності.
5	Некомпетентність	Бухгалтер приховує від керівництва недостатній рівень своїх професійних знань і навичок, не повідомляє про існуючі в компанії проблеми, викривляючи інформацію у звітності	На відміну від інших, дана схема прямо не передбачає крадіжки, однак зрештою такі дії бухгалтера можуть стати причиною значних збитків для організації, зокрема репутаційних.

*Джерело: [41].

Порушенням принципів чесності, професійної поведінки та конфіденційності є недобросовісна практика бухгалтерів, в межах таких шахрайських схем, як: «Мертві душі», Один рахунок – багато платежів, Завищені витрати. Схема «Відкати», окрім перерахованих принципів, порушує об'єктивність надання бухгалтером послуг та укладання ділових угод. Схема «некомпетентність», на відміну від інших, порушує принципи професійної компетентності та належної ретельності надання звітних даних.

Світовий досвід передбачає утримання професійним бухгалтером від будь-якої позиції, що може нести шкоду його честі та гідності, високій репутації професії. Значний перелік обставин може поставити під загрозу дотримання основоположних принципів етики (рис. 4.3). Ці обставини становлять загрозу власному інтересу, власній оцінці, захисту, особистим стосункам, тиску.

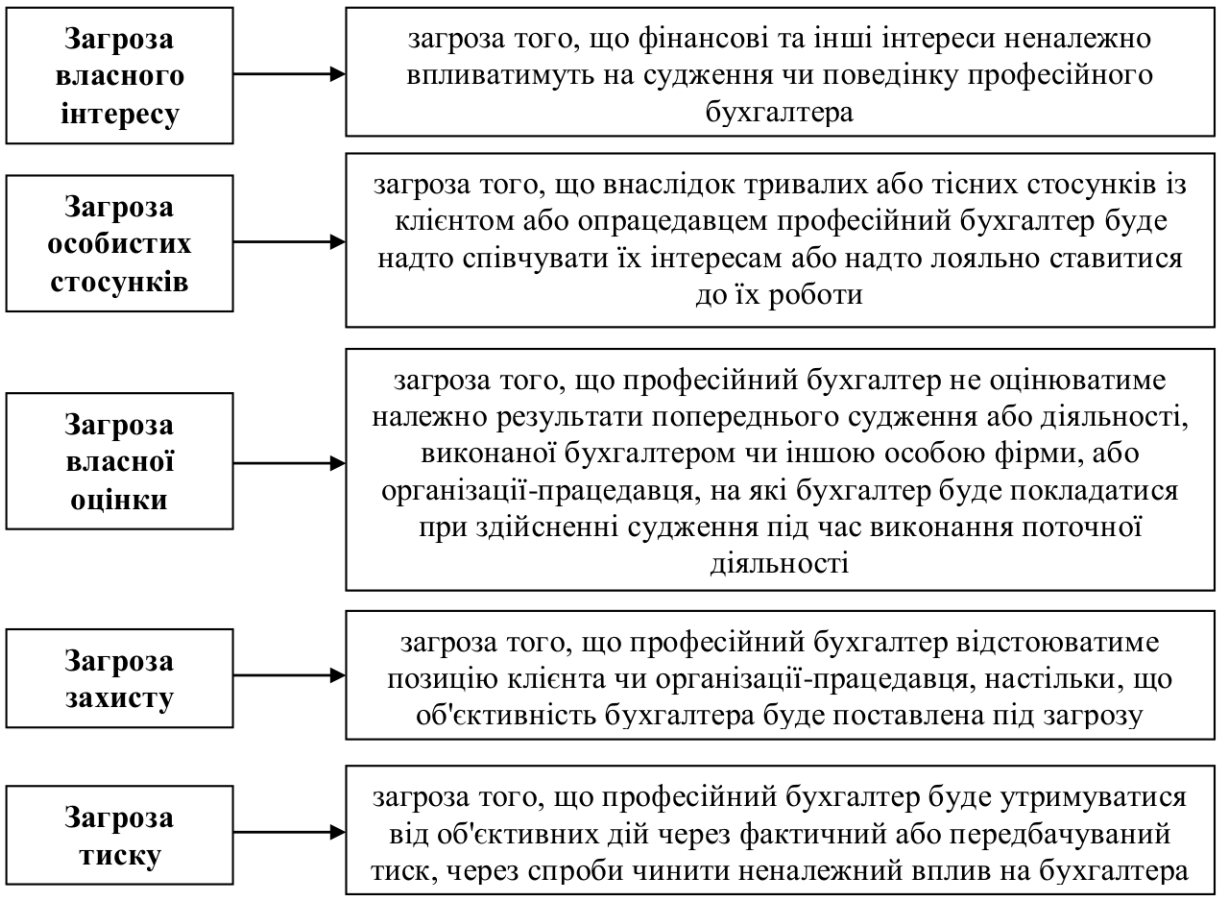


Рис. 4.3. Загрози дотриманню основоположних принципів Кодексу етики*

*Джерело: [60].

Пріоритетним обов`язком бухгалтера є ретельне виконання настанов клієнта (чи роботодавця), згідно з вимогами чесності, об'єктивності, чіткими технічними і

професійними стандартами. Під час анкетування кандидата/кандидатки на посаду, керівник має змогу з'ясувати, чи знайомий він/вона з Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів, чи дотримується його норм у своїй професійній діяльності. Таким чином, можна виявити схильності кандидата/кандидатки до порушення норм професійної етики на бухгалтерську посаду. Для захисту інтересів всіх зацікавлених сторін, керівники підприємств та організацій, у свою чергу, можуть використовувати ряд дієвих способів заохочення бухгалтерів до етичної професійної поведінки (рис. 4.4) [41].

Професійний бухгалтер, у свою чергу, виступає як суб`єкт підготовки, інтерпретації та подання звітних даних щодо економічної діяльності, відіграє важливу роль у формуванні інформаційного підґрунтя для прийняття рішень стейкхолдерами в усіх аспектах господарської діяльності. За для вдосконалення промисловості, інфраструктури та інновацій, відповідального споживання й виробництва, якісної освіти, гендерної рівності, партнерства, бухгалтер повинен слідувати цілям сталого розвитку (табл. 4.4).

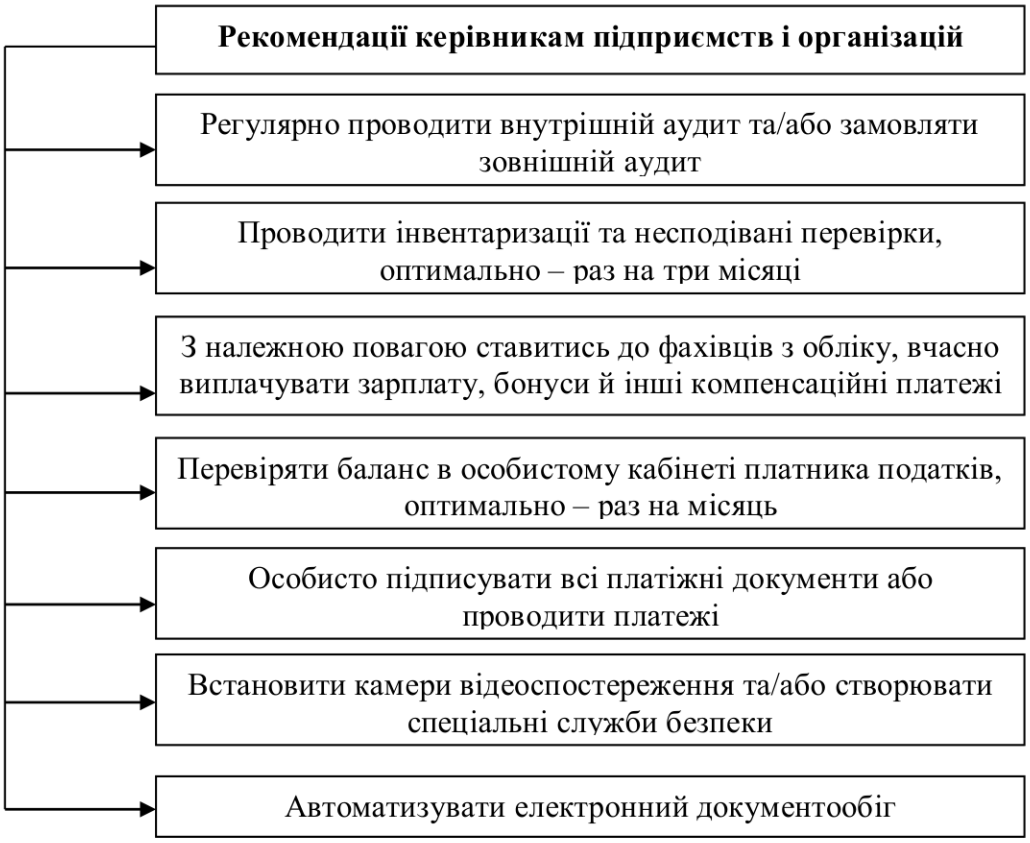


Рис. 4.4. Способи заохочення бухгалтерів до етичної професійної поведінки*

*Джерело: [41].

Реалізація нових глобальних цілей передбачає відображення в публічній звітності суб'єктами господарювання інформації щодо запровадження енерго-ефективних виробничих процесів, інформаційних і комунікаційних технологій та розширення доступу до них.

Основними складовими мислення бухгалтерів, власників бізнесу та менеджерів, орієнтованого на сталий розвиток, повинні стати: розуміння високої відповідальності й підзвітності бізнесу перед суспільством; готовність до публічного розкриття інформації про реальний стан бізнесу та його динаміку; використання форматів звітності, що відповідають сучасним запитам стейкхолдерів; стратегічна орієнтація в управлінні бізнесом та постійний аналіз динаміки впливу зовнішнього середовища; урахування системи показників ризику та можливих загроз, відображення їх у звітності; готовність вживати заходи з відновлення стану навколишнього середовища в разі його погіршення внаслідок діяльності економічного суб'єкта [97].

Таблиця 4.4

Глобальні цілі сталого розвитку професійного бухгалтера*

№ з/п	Назва цілі	Характеристика	Роль бухгалтера
1	*2*	*3*	*4*
1	«Промисловість, інновації та інфраструктура»	Передбачає утворення стійкої соціальної та економічної інфраструктури, сприяння всеохоплюючій, сталій індустріалізації. Інвестування власників бізнесу в інновації та створення нових робочих місць, оптимального розв'язання наявних економічних і екологічних проблем	Бухгалтер виступає як основний постачальник звітної інформації нового формату в управлінні суб'єктами господарювання. Збалансоване управління потребує якісного оновлення облікових даних, шляхом докорінної зміни мислення власників бізнесу, менеджерів та бухгалтерів компаній.
2	«Відповідальне споживання та виробництво»	Передбачає сприяння переходу до використання раціональних моделей споживання й виробництва. Зростає роль екологічної відповідальності бізнесу, завдяки впровадженню у виробництво ресурсозберігаючих технологій.	Необхідність включення до публічної звітності показників управління природними ресурсами, скорочення обсягів виробничих відходів, методів їх утилізації, проведених заходів з очищення вже забруднених водних, земельних та повітряних ресурсів тощо

Продовження табл. 4.4

1	*2*	*3*	*4*
3	«Якісна освіта»	Передбачає забезпечення всеохоплюючої якісної освіти бухгалтерів (фінансових фахівців), необхідної для опрацювання не фінансових даних розвитку суб'єктів господарювання	Кваліфікаційна підготовка бухгалтерів повинна ґрунтуватися на новітніх методах збору й обробки облікової інформації, а також спроможність фахівців здійснювати конверсію одного їх виду в інший із урахуванням запитів користувачів
4	«Гендерна рівність»	Передбачає забезпечення гендерної рівності серед працівників організацій і підприємницьких структур, розширення прав та можливостей жінок можна побачити за відповідними якісними показниками публічної інформації	Надання права жінкам обіймати посади бухгалтера в фінансових і аудиторських підрозділах, податкових службах
5	«Партнерство заради сталого розвитку»	Передбачає сприяння розбудові миролюбного суспільства, забезпечення кожному доступу до правосуддя та забезпечення рівноправного доступу до інформації й знань	Бухгалтер виступає грантом надання достовірної звітної інформації для всіх бізнес-партнерів, згідно облікових вимог XXI ст.

*Джерело: [сформовано автором на основі 97].

Глобальні цілі сталого розвитку та їх реалізація в бухгалтерській професії підтверджують наявність низки невирішених питань і суперечностей у підходах та баченні глобальних і міжнародних організацій у частині підготовки звітної інформації з розкриттям показників сталості для цілей стейкхолдерів. Напрями новацій, які забезпечать підготовку нового формату звітності зі сталого розвитку:

– запровадження в організаціях принципів сталого розвитку, що сприяють досягненню довгострокової економічної ефективності, створенню користі для суспільства; розширення участі бухгалтерів в інформаційній підтримці прийняття рішень із урахуванням підготовки нових форматів звітності;

– розроблення сучасної методологічної бази стратегічного управлінського обліку, в котрій готуються нові формати звітності;

– узгодження форматів нефінансової й інтегрованої звітності для цілей сталого розвитку;

– створення системи незалежного аудиторського контролю достовірності нефінансових та інтегрованих звітів;

– навчання й підвищення кваліфікації бухгалтерів для опрацювання нефінансових даних математичними, статистичними, аналітичними методами;

– розвиток освіти для дорослих упродовж усього життя, безперервної професійної освіти на базі вітчизняних закладів освіти, зокрема для бухгалтерів- практиків, створення відкритих баз знань для забезпечення можливості самостійної освіти, вдосконалення вже набутих знань і вмінь, підвищення професійної кваліфікації бухгалтерів, здобуття освіти протягом цілого життя [97].

Як наслідок, етика професійного бухгалтера безпосередньо пов’язана з дисциплінарною, адміністративною та кримінальною відповідальністю за результати його професійної діяльності згідно законодавства. Етика професійного бухгалтера має стати провідним інструментом формування суспільної довіри та взаємоповаги до всіх учасників бізнес-процесів. Суспільні цінності визначають його соціальну відповідальність, чесне ведення справ, а також зростання конкурентоспроможності організації-роботодавця та економічного середовища України в цілому.

Висновки до розділу 4

В результаті дослідження теоретичних й практичних аспектів професійної етики бухгалтера в контексті формування інтегрованих звітів з'ясовано наступне:

1. Професійна етика є прогресивним чинником розвитку соціальних інтересів бухгалтера як фахівця, та суб`єкта господарювання в цілому. Дотримання бухгалтером основоположних принципів етики є запорукою досягнення соціальної довіри, забезпечення прозорості фінансових та не фінансових показників публічної звітності, в рамках етичних стандартів та цілей сталого розвитку.

2. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів містить базові практичні аспекти морально-етичної поведінки бухгалтерів. Підґрунтям етичної відповідальності сучасних бухгалтерів є задоволення суспільних інтересів усіх зацікавлених користувачів, з дотримання ними таких фундаментальних принципів етики, як: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, та професійна поведінка. Втім, прояв неетичної поведінки може призвести до значних втрат матеріальних та фінансових ресурсів суб`єкта господарювання.

3. Збереження бухгалтерами комерційної таємниці забезпечує підтримку ділових відносин. Перешкодою високій репутації професійного бухгалтера, його честі та гідності, недотримання етичних норм є обставини, що становлять загрозу власному інтересу, власній оцінці, захисту, особистим стосункам, тиску. Тому, керівникам підприємств та організацій слід ще на етапі пошуку та відбору кандидата на посаду дотримуватись відповідних рекомендацій щодо виявлення обізнаності, можливого порушення кандидатом норм професійної етики.

4. Виховна роль бухгалтера щодо дотримання принципів етики та слідування цілям сталого розвитку передбачає формування мислення фахівців та власників бізнесу, що орієнтоване на розуміння високої відповідальності у питаннях розкриття інформації про економічний, соціальний та екологічний розвиток суб'єкта господарювання, враховуючи можливі ризики та загрози.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ:

Узагальнення теоретико-методичних засад формування інтегрованої звітності, аналіз її облікового забезпечення та пошук напрямів удосконалення складання й подання інтегрованої звітності на прикладі ТОВ «ВП «Полісся», а також дослідження теоретичних й практичних аспектів професійної етики бухгалтера в контексті формування інтегрованих звітів надало можливість зробити наступні висновки:

1. Інтегровану та фінансову звітність варто розрізняти. Фінансова звітність здебільшого відображає показники використання фінансового та виробничого капіталів підприємства, а інтегрована звітність, у свою чергу, включає показники оцінки інтелектуального, людського, соціального і природного (екологічного) капіталів. Інтегрована корпоративна звітність визначає єдиний формат надання зацікавленим користувачам інформації про діяльність підприємства, охоплює фінансову і не фінансову звітність та розкриває показники результативності економічної, екологічної і соціальної діяльності, що забезпечує прозорість інформації в частині бізнес-ризиків і управління ними. На концептуальному рівні немає єдиного підходу до розробки моделі бізнес-звітності.

2. Інтегрована звітність займає важливе місце в системі управління підприємством, адже забезпечує її своєчасною, достовірною та повною інформацією про поточні та перспективні аспекти бізнесу. В Україні поки ще не розроблено нормативний та методологічний інструментарій формування інтегрованої звітності внаслідок наявності різних видів звітів та відсутності розуміння призначення кожного з них. Компанії самостійно вибирають формат, розділи і структуру звіту.

3. Аналіз генезису інтегрованої звітності дозволяють нам виділити такі етапи розвитку інтегрованої звітності: I етап - «підготовчий» (до 2000р.), знаменується зародженням концепції корпоративної соціальної відповідальності, у економічному, екологічному та соціальному напрямках; II етап - «зародження» (2000-2009рр.), характеризується виникненням передумов формування

інтегрованої звітності; III етап - «становлення інтегрованої звітності» (2010-2013 рр.), знаменується створенням Міжнародних основ інтегрованої звітності; IV етап - «прорив» (2014-2017 рр.), пов'язаний із розвитком і прийняттям інтегрованої звітності в усьому світі; V етап - «розвиток», передбачає створення до 2020 року обов'язкового стандарту інтегрованої звітності для всіх глобальних компаній, що котируються, і до 2025 р. охоплення приватних нелістингових компаній, малого і середнього бізнесу, організацій громадського сектору. Зокрема, важливими подіями вважаємо прийняття стандартів GRI, Глобальний договір ООН (United National Global Compact), Кодекси корпоративного управління Кінга (King Report on Corporate Governance), Директиви ЄС та ін.

4. Проблемою розкриття інформації про капітали в інтегрованому звіті є відсутність методологічних засад узгодженого подання інформації щодо обраної стратегії із розкриттям взаємопов'язаних даних про її забезпечення всіма необхідними ресурсами в розрізі елементів фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів, що призводить до поверхневого опису набору їх елементів. Включення до інтегрованого звіту показників різних видів капіталу надає зацікавленим користувачам більше можливостей для формування уявлення про основні пріоритети розвитку і стійкості компанії в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі за різними напрямами господарської діяльності.

5. Нормативно-правового забезпечення подання інтегрованої звітності підприємства запропоновано розділяти на національну та міжнародну правову базу. Фінансова звітність регулюється ЗакономУкраїни «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами фінансової звітності та ін. Не фінансова (соціальна) звітність, у свою чергу, регулюється Стандартами GRI, Принципами Глобального договору ООН, Директивами ЄС, Стандартами сталого розвитку та ін.

6. Проведений аналіз критеріїв якості інтегрованих звітів відомих підприємств АПК України показує, що в кожного підприємства своя назва цього

звіту. Всі звіти мають короткий опис сфери діяльності та фінансові результати в розрізі окремих показників чи повноцінної бухгалтерської звітності, що дає змогу чітко простежити зростання доходів чи формування зобов`язань компанії під впливом війни. Однак, Контінентал Фармерз Груп це єдина компанія, яка окремо готує фінансову звітність та звіт з КСВ як альтернативу інтегрованому звіту. Наявність Кодексу корпоративної етики, окрім ТОВ «АСТАРТА-КИЇВ», свідчить про дотримання компаніями принципів корпоративної поведінки, захисту прав людини, боротьбу з корупцією та конфліктом інтересів.

7. Експрес-аналіз фінансового стану ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» показав, що виручка від реалізації продукції зросла на 8,2%, а чистий прибуток - на 3,8%, внаслідок оптимального використання всіх ресурсів. Зростання величини оборотних активів на 4,8% при ефективному їх використанні призвело до прискорення їх оборотності на 2,6%. Збільшення обсягів виробленої продукції зумовлені зростанням вартості необоротних активів на 3,1% та показника ефективності використання трудових ресурсів підприємства на 9,1%. Позитивний робочий капітал показує раціональне використання підприємством своїх ресурсів, темпи росту власного оборотного капіталу на фоні впливу темпів інфляції.

Скорочення індикаторів автономії та фінансової стабільності на 1,2% та 7,2% свідчить про підвищення рівня залежності підприємства від залученого капіталу. Рівень чистої прибутковості реалізації знизився на 4,1% за рахунок зменшення частки чистого прибутку підприємства, необхідної для формування 1 гривні його виручки. Скорочення рентабельності операційної діяльності на 3,8% показує явне зростання витрат від здійснення основної діяльності. Зменшення частки прибутку від операційної діяльності на 4,0%, що припадає на 1 гривню чистого доходу є наслідком зниження прибутковості продажу вихідної продукції підприємства.

Збільшення концентрації залученого капіталу на 6,7% показує збільшення частини майна підприємства, що фінансується за рахунок його зобов'язань, неповне використання фінансового та виробничого потенціалу. Погашення власними засобами більшої частки поточних зобов'язань зумовлене зростанням індикатора фінансової стійкості на 11,8%.

8. Соціальна категорія інтегрованої звітності, порівняно із фінансовою, розкриває широкий спектр питань, що визначають регулювання прав людини, соціальну допомогу та відповідальність суб'єкта господарювання у відносинах з різними категоріями суспільства (акціонерів та інвесторів, працівників та клієнтів, держави, місцевих громад, міжнародних організацій). Витрати соціальної діяльності доцільно ідентифікувати як соціальні активи, соціальні зобов'язання, соціальні доходи та соціальні витрати.

Екологічна складова відображає не лише інформацію про доходи від проведення ресурсозберігаючих технологій, витрати на природоохоронні заходи, штрафні санкції за порушення природоохоронного законодавства, а також інформацію про шкоду, завдану підприємством навколишньому середовищу, та заходи, спрямовані на її усунення. Результати екологічної діяльності доцільно ідентифікувати як екологічні активи та екологічні зобов`язання, доходи від екологічної діяльності, екологічні витрати.

9. Збалансована система показників виступає як інструмент комунікації керівництва підприємства з робітниками та зовнішніми стейкхолдерами з метою досягнення цілей та стратегічних завдань підприємства. В той же час, для цілей інтегрованої звітності збалансована система показників потребує адаптації. Інтегроване мислення, у свою чергу, передбачає прийняття рішень на основі більш широкого спектру показників діяльності, які включають не тільки фінансову результативність, лояльність персоналу, клієнтів, внутрішні бізнес-процеси, а й аспекти, пов'язані із соціальною відповідальністю.

Загалом ЗСП (BSC) можна вважати аналітичним інструментом, який пояснює причинно-наслідкові зв'язки між стратегією та показниками результативності, що призначений для внутрішніх користувачів, а інтегровану звітність — аналітичним інструментом, який пояснює здатність організації до створення цінності протягом часу, для зовнішніх користувачів. Принцип узгодженості показників інтегрує чотири перспективи збалансованої системи показників: традиційні фінансові параметри, ефективність роботи з клієнтами, оптимальність внутрішніх бізнес-процесів і загальна компетентність персоналу.

10. Аналіз діяльності ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» на основі чотирьох проекцій ЗСП показав, що зменшення інтегрального показника фінансової складової у 2022 році зумовлено погіршенням рентабельності власного капіталу та мобільності використання власних коштів, порівняно із 2021 роком. Покращення у 2023 році рівня фінансової стійкості, свідчить про змогу підприємства своєчасно погасити більшу частину поточних зобов`язань за рахунок власних коштів. Зменшення інтегрального показника ВБП складової у 2022 та 2023 роках, що зумовлено незначним зростанням рівня зношеності основних виробничих фондів та не ефективним використанням запасів саме у 2022 році. Враховуючи політично-економічну ситуацію в країні, підприємство понесло додаткові витрати щодо відновлення частини матеріально-технічної бази, зруйнованої агресором. Зменшення інтегрального показника складової «Клієнти» зумовлено зростанням витрат на збут та реалізацію вихідної продукції. Зростання продуктивності праці призвело до збільшення інтегрального показника складової «Навчання та розвиток» у 2022 та 2023 роках.

Сталий розвиток ТОВ «ВП «ПОЛІССЯ» має ґрунтуватися на зменшенні відходів, що сприяють забрудненню навколишнього середовища, забезпеченні раціонального використання ресурсів, підтримці місцевих громад, та контроль та звіт за впливом клімату на виробничу діяльність. Практична реалізація зазначених напрямів дозволить враховувати економічні інтереси всіх зацікавлених сторін з позицій соціальної та екологічної відповідальності. Акцент на програми соціального захисту та підтримки місцевих громад, звітування про насліди боротьби з впливом клімату, враховуючи військово-політичний стан в країні.

11. Важливим напрямом діяльності сільськогосподарських підприємств, що слідують концепції сталого розвитку, соціально-екологічним стандартам є вирішення проблем, пов`язаних зі зміною клімату. Нормативним підгрунттям є глобальні стандарти сталого розвитку МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі стійким розвитком» та МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов’язаної з кліматом». Основна мета їх запровадження – уніфікувати (шляхом поєднання фінансової та нефінансової звітності) та забезпечити

прозорість інформації, пов’язаної зі сталим розвитком, допомагаючи інвесторам та іншим зацікавленим особам орієнтуватись у відповідних ризиках й можливостях та приймати виважені рішення.

12. Професійна етика відображає сукупність моральних цінностей і категорій, затверджених бухгалтерам як стійкі правила поведінки, що формуються під впливом об`єктивних та суб`єктивних факторів професійного середовища. Підґрунтям етичної відповідальності сучасних бухгалтерів є задоволення суспільних інтересів усіх зацікавлених користувачів, з дотримання ними таких фундаментальних принципів Міжнародного кодексу етики, як: чесність, об’єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, та професійна поведінка. Нині в Україні прояв неетичної поведінки бухгалтера є передумовою виникнення неправомірних ситуацій, систематичного порушення чинного законодавства та, як наслідок, розвитку корупції.

13. Бухгалтерська практика зобов'язує надання фахівцями професійних послуг та підтримку ділових відносин з дотриманням принципу конфіденційності інформації та відповідальності перед громадськістю. Більшість шахрайських схем, до яких вдаються недобросовісні бухгалтери, можна попередити або виявити на ранніх етапах їх виникнення. Варто враховувати креативне використання бухгалтерами прогалин в нормативних документах, в результаті якого користувачі інформації ризикують отримати «утопічний бухгалтерський звіт або не зовсім розумний звіт». Значний перелік обставин може поставити під загрозу дотримання основоположних принципів, згідно Міжнародним кодексом бухгалтера. Ці обставини становлять загрозу власному інтересу, власній оцінці, захисту, особистим стосункам, тиску.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження, Академічний огляд. 2015. № 1(42). С. 78–85

2. Баришнікова О. М. Механізм формування та облікове забезпечення економічної складової звітності зі сталого розвитку. // ЕКОНОМІКА: реалії часу. Серія: Теорія і практика економіки та управління промисловими підприємствами. 2016, № 3 (25). – С. 72-85. – URI: https://economics.net.ua/files/archive/2016/No3/72.pdf.

3. Баришнікова О. М. Механізм формування та облікове забезпечення соціальної складової звітності зі сталого розвитку. / Фахове видання ЖДТУ // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2016. Вип. 2–3 (35). – С. 3-24.

4. Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики її складання / К. В. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит: Науково-практичний журнал. – 2014. – С. 23 – 28.

5. Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2016. № 4. С. 43–58. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2016_4_9 (дата звернення : 02.08.2018).

6. Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. // Науковий вісник національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць. 2016. № 4. С. 43 – 58. https://economics.net.ua/files/archive/2016/No3/72.pdf.

7. Безверхий К.В. Користувачі інтегрованої звітності підприємства та їх інформаційні запити. / Фінанси, облік і аудит. 2016. № 1 (29). С. 188–198.

8. Безверхий К.В. Критичний аналіз недоліків інтегрованої звітності підприємства. // Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2019. № 3. С. 126–139 (дата звернення: 30.05.2019).

9. Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. Облік і фінанси. 2014. № 3(65). С. 8-14.

10. Безверхий К.В. Переваги інтегрованої звітності підприємства. / Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. // Фінанси, облік і аудит. 2018. № 2 (32). С. 254–277 (дата звернення: 14.12.2018).

11. Бедзай О. В., Федченко Т. В. Соціальна відповідальність бізнесу: проблеми розвитку та бухгалтерського обліку. / Культура народів Причорномор`я: науковий журнал. // Проблеми матеріальної культури. Серія: Економічні науки. 2013. № 256. С. 70–74. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92349

12. Белова І., Семенишена, Н. Інтегрована звітність інституційних одиниць: інтерпретаційне поле концепту. / Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. № 1 (2). С. 16–32.

13. Волхонська А. А., Кириленко А. В., Лугова О. І., Потриваєва Н. В. Інтегрована звітність: сутність, передумови та тенденції розвитку. / Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics». 2019. №18. С. 145-151. URL: https://doi.org/10.31521/modecon.V18(2019)-22.

14. Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу: навч. посіб. / за заг. ред. Щербініна Ю. Київ: 2010. 84 с. С.: 63-64. URL: https://www.ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting__UA_.pdf

15. Гангал Л. С. Концептуальні засади облікового забезпечення управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств на основі екологічних показників. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 6. С. 71–75. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/6_2016/14.pdf.

16. Ганусич В. Розкриття екологічного капіталу в інтегрованій звітності / Облік і фінанси, 1(99), 2023. – с. 26-30. URL: https://afj.org.ua/ua/article/965/.

17. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-ІУ. URL: http://kodeksy.com.ua/gospodars_kij_kodeks_ukraini.htm

18. Гриценко О. І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання // Молодий вчений. 2014. № 2 (05). С. 31 — 34.

19. Гудзь О. Є., Прядка А. С. Управління інтелектуальним капіталом. / «Економіка. Менеджмент. Бізнес». 2021. № 2(36). С. 4 – 9.

20. Давидюк Т. В. Підвищення інформативності даних через розвиток звітного інформаційного забезпечення управління людським капіталом / Т. В. Давидюк // Збірник наукових праць Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2013. – № 2 (15). – С. 310–316.

21. Дземішкевич І. О. Інтегрована звітність як еволюція поняття «звітність» // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2014. № 2. С. 215-219.

22. Додурич С. М., Дмуховська О. М. Професійна етика бухгалтера. // Вісник Житомирського агротехнічного коледжу. Економічні науки. 2022. № 4 (1). С. 40-45. – URL: http://repozitory.zhatk.zt.ua//handle/123456789/354.

23. Домашенко Ю. В. Інтегрована звітність: вдосконалений облік операцій як показник ефективності діяльності // Економічний вісник Національного гірничого університету. 2013. № 1. С. 65-72.

24. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності», що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844

25. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року «Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній», що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС. URL: https://www.pard.ua/download.php?downloadid=1085

26. Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 22 жовтня 2014 року «Про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами» вносить певні поправки до попередньої Директиви 2013/34/ЄС. URL:
http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=en

27. Дубинська О. С. Удосконалення методики оцінки комплексного стану

підприємства на основі інтегрованої фінансової звітності. / Економічні науки. «Молодий вчений». 2019. № 2 (66). С. 611–618.

28. Єршова Н. Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2016. Вип. 1 (47). С. 451–459. – URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/10861.

29. Єфименко Т. І. Запровадження корпоративної звітності в контексті імплементації в Україні законодавства ЄС: моногр.; Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, Т. А. Бондар, М. В. Кучерява. К., 2017. 293 с.

30. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с. – URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/351

31. Ілляшенко С.М. Актуальні проблеми управління інтелектуальним капіталом підприємства. / Механізм регулювання економіки. 2008. № 2. С. 91 – 101.

32. Касич А. О., Паламарчук В. А. Методика оцінювання рівня екологічної відповідальності промислових підприємств. / Журнал стратегічних економічних досліджень. // Серія: Проблеми розвитку економіки. 2022. № 1(6). С. 26 – 37.

33. Карпушенко М. Ю. Особливості оцінки бізнес-процесів, персоналу, фінансових та маркетингових компонентів із застосуванням збалансованої системи показників. / Комунальне господарство міст: науково-технічний збірник ХНУГХ ім.. А.Н.Бекетова. // Серія: Управління та адміністрування. 2019. Т.2. Вип. 148. – С. 89-93. URI: https://eprints.kname.edu.ua/53663/.

34. Кизим М. О., Пилипенко А. А., Зінченко В. А. Збалансована система показників: монографія.– Х.: Видавничий Дім "ІНЖЕК", 2007. 192 с. – URI: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/file:///D:/Pylypenko_BSC.pdf

35. Костирко Р. О. Інтегрована звітність — інструмент соціально відповідального бізнесу // Часопис економічних реформ. 2014. № 1. С. 49-54.

36. Костюченко В. М. Інтегрована звітність як інноваційна модель сталого розвитку підприсмств України // Проблеми та перспективи розвитку інноваційної діяльності в Україні: IX Міжнар. бізнес-форум (Київ, 17 березня 2016). Відп. ред. Маза- ракі А. А. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. С. 83-85.

37. Костюченко В.М. Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності корпоративних підприємств України. URL: www.global-national.in.ua/archive/8-2015/236.pdf (дата звернення : 11.08.2018).

38. Костирко Р. О., Костирко Л. А., Лубенченко О. Е., Чернодубова Е. В.. Інтегрована корпоративна звітність: навч. посіб., 2-ге вид., перероб. і доп. Сєвєродонецьк: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2020. 304 с.

39. Костецький Я. І., Брик М. М. Інтегрована фінансова звітність у сільському господарстві, її стан та проблеми впровадження. / Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економічний простір. 2022. № 178. С. 65–70. URL: https://doi.org/10.32782/2224-6282/178-11

40. Корягін М. В., Куцик П. О. Інтегрована звітність як нова парадигма розвитку бухгалтерської звітності. / Науково-практичний журнал. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 5. С. 11–18.

41. Король С. Я., Гнасько О. І. Етика професійних бухгалтерів як фактор впливу на економічне середовище. / БІЗНЕСІНФОРМ // Економіка. Облік і аудит. 2021. № 12. С. 217 - 224. – URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2021-12_0-pages-217_224.pdf.

42. Кравченко, О.В., Овчарова Н.В. Теоретичні та методичні засади формування інтегрованої звітності Україні. / Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Мукачівський державний університет. Економіка та суспільство. 2016. № 6. С. 359–366. – URL:http://economyandsociety.in.ua/journal/6_ukr/62.pdf.

43. Кравчук Н. О. Підходи до оцінки інтелектуального капіталу підприємства. / Інноваційна економіка. 2013. № 8. С. 117–120. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_8_25

44. Кузнецова С.А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. / Економічний нобелівський вісник. 2014. № 1 (7). С. 270–279 (дата звернення: 04.03.2014).

45. Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стаи і перспективи розвитку: моногр. Херсон: Грінь Д. С., 2015. 416 с.

46. Лугова О. І., Єременко А. В., Кириченко І. О., Косовська Ю. С. Професійна етика в роботі бухгалтера. Modern Economics. 2019. Вип. 13. С. 154-160. –URL: https://modecon.mnau.edu.ua/issue/13-2019/luhova.pdf.

47. Макаренко І. О. Інтегрована звітність як майбутнє корпоративної звітності // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. тез доп. XVI Всеукр. наук.-практ. конф. (24-25 жовтня 2013): в 2 т. Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2013. Т. 2. С. 63-65.

48. Макаренко В. Ю. Формування інтегрованої звітності: переваги використання збалансованої системи показників. / Актуальні проблеми економіки та фінансів: тези доповідей XV Міжнародної науково-практичної конференції. м. Київ–Відень, 31 жовтня 2018 р. С. 14–18. (0,29 друк. арк.). URL: https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15415946909327.pdf

49. Максімова В. Ф., Кузіна Р. В. Деякі питання формування складу фінансових і нефінансових показників інтегрованої звітності // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер.: Економіка. 2015. Вип. 2 (1). С. 243-249.

50. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності). IFAC, видання 2021 р. – URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2021%20IESBA%20Handbook%20ukr.docx.

51. Міжнародний стандарт інтегрованої звітності. URL: http://integratedreporting.org/ wpcontent/uploads/2015/03 /13-12-08-THE-INTERNATIONALIR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf. (дата звернення : 11.08.2018)

52. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1). Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. № 929-004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text (дата звернення: 01.01.2012).

53. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 (МСФЗ 10). Консолідована фінансова звітність. № 929-065.

URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#n2 (дата звернення: 01.01.2013).

54. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). № 929-063. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063#Text (дата звернення: 01.01.2013).

55. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. № 929-013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 01.01.2012).

56. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29 (МСБО 29). Фінансова звітність в умовах гіперінфляції. № 929-048. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_048#Text (дата звернення: 01.01.2012).

57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 (МСБО 34). Проміжна фінансова звітність. № 929-049. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_049#Text (дата звернення: 01.01.2012).

58. Мельничук М. О., Анцибор М. С. Звітні дані в системі управлінських рішень на підприємстві: фінансова та не фінансова звітність. / Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економічний простір. 2020. № 160. С. 118 – 123. URL: https://doi.org/10.32782/2224-6282/160-22

59. Мельничук М.О. Облікова політика соціального капіталу торговельного підприємства. // Вісник Приазовського Державного Технічного університету. Серія: Економічні науки. 2018. Вип. 1(36). – С. 250-256. – URI: https://doi.org/10.31498/2225-6725.36.2018.170140

60. Мулик Я. І. Дотримання професійної етики аудитора як запорука довіри до професії. / Економіка та суспільство. // Облік і оподаткування. 2023. № 52. – URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2544/2464.

61. Мулик Т. О., Ващілова Н. В. Інтегрована звітність підприємства: стан та перспективи розвитку. / Ефективна економіка. 2019. № 11. – URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7404 (дата звернення: 14.11.2019).

62. Николишин А. Є. Теоретичні основи формування інтегрованої звітності підприємства // Тези XII Всеукр. наук. on-line конф. студентів, магістрів та аспірантів з міжнар. участю «Сучасні проблеми екології» (17 травня 2016). Житомир: ЖДТУ, 2016. С. 55-56.

63. Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика: моногр. Харків: Видавець Іванченко І. С., 2018. 410 с.

64. Осадча О. О. Обліково-аналітичне забезпечення соціального капіталу в сучасних економічних умовах // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2016. № 1. С. 31-38.

65. Осадча Г. Г., Ополонець І. П. Збалансована система показників як ефективний інструмент управління підприємством на прикладі ПАТ «Яготинський Маслозавод». / Науковий вісник Ужгородського національного університету. // Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 18, ч. 2. – С. 120-124. – URI: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/18_2_2018ua/27.pdf.

66. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні:закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 01.07.2021).

67. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 03.01.2024).

68. Про примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text (дата звернення: 10.08.2021).

69. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text (дата звернення: 17.02.2023).

70. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text (дата звернення: 17.02.2023).

71. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text (дата звернення: 09.12.2011).

72. Петрик О. А. Розкриття інформації та забезпечення сталого розвитку: сучасний пріоритет професії бухгалтера та аудитора. Тези X міжн. наук. конф. «Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти». Секція 2: Актуальні питання обліку та аудиту в Україні. Київ: Національна академія статистики, обліку та аудиту, 20 жовтня 2023 року. С. 318-321. – URL: http://194.44.12.91:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/115/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F_26-2-2024-318-321.pdf

73. Проданчук М. Інтегрована звітність - інструмент управління підприємством // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 2. С. 24-31.

74. Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. / Наукові праці. Економіка. // Серія: Бухгалтерський облік і аудит. 2016. Том 275. № 263. С. 78 – 83. URL: D:/Npchduec_2016_275_263_14.pdf.

75. Рибіна А. М. Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку. // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. 2010, № 6, Т. 3. – С. 70-75. URI: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2010_6_3/070-075.pdf.

76. Рядська В. В. Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні: дис. докт. екон. наук: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. К., 2015. 578 с.

77. Свічкар Н.М., Кобець Є.М. Впровадження інтегрованої звітності як нової моделі управління бізнесом. / Економіка та суспільство. 2021. № 33. – URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-57

78. Серпенінова Ю. Історичний генезис інтегрованої звітності. / Вісник економіки. 2022. Вип. 1. С. 130–142. URL: https: //doi.org/10.35774/visnyk2022.01.130

79. Серпенінова Ю., Макаренко І., Олексіч Ж., Городецька М. Проблеми і перспективи розвитку інтегрованої звітності для сталого розвитку. // Journal of Innovations and Sustainability. 2022. 6(3). URL: https://doi.org/10.51599/is.2022.06.03.05.

80. Сокіл О.Г. Концепція балансового методу обліково-аналітичного забезпечення звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств. // Міжнародний науковий журнал. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2018. Вип. 1-2. С. 52 – 61. URL: http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/375%3E

81. Сокіл О.Г. Таксономія звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств. // Agricultural and resource economics: international scientific e-journal. 2018. Том 4. № 1. С. 120 – 135. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/areis_2018_4_1_10

82. Силенко, О. М. Стандартизація змістовного наповнення інтегрованої корпоративної звітності. // Сталий розвиток економіки. 2023. № 1(46). С. 117-122. – URL: https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/628/602

83. Сивак О. Б. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на надання благодійної допомоги як елементом соціального капіталу підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Житомир, 2016. 291 с.

84. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: [моногр.] / Т. М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

85. Струк Н. С. Інтегрована звітність у обліковій системі ділового партнерства підприємств України // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: зб. мат. IX Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015; м. Київ). К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. С.597-600.

86. Ткачук Г.О., Іванченкова Л.В., Скляр Л.Б. Інтегрований облік та звітність в управлінні корпоративного підприємства: теоретичні аспекти запровадження та контролю. / Економіка харчової промисловості. 2021. № 2. Том 13. С. 87–94.

87. Томчук В.В. Інтегрована звітність: новий етап у еволюції бухгалтерського обліку. / Фінанси, облік, банки. 2017. № 1(22). С. 170–180.

88. Фоміна О. В., Ромашко О. М., Семенова С. М. Професійна етика бухгалтерів: її особливості та проблемні аспекти дотримання етичних принципів. / Економіка та Суспільство. // Облік і оподаткування. 2022. № 46. – URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2052/1982.

89. Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств // Інноваційна економіка. 2013. № 1.
С. 141-144. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_1_36.

90. Хомуляк Т. І. Потреба в інтегрованій звітності як у новому форматі звітності для бізнесу // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2015. Вип. 1. С. 165-172. – URL: https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/1147/1157.

91. Царик І. М. Проблеми та перспективи розвитку нефінансової звітності як інструменту корпоративної соціальної відповідальності. причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 24. С. 89–93.

92. Черненко Д. І., Корепанов Г. С., Парфенцева Н. О., Чала Т. Г. Формування системи метаданих для забезпечення управління взаємодією зі стейкхолдерами. / Економіка. Менеджмент і маркетинг. // БізнесІнформ. 2019. № 10. С. 238–244. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2019-10_0-pages-238_244.pdf

93. Чижевська Л. В., Тарасевич Г. П. Етична відповідальність професійних бухгалтерів у контексті підтримки цілей сталого розвитку. // Фахове видання Державного університету «Житомирська Політехніка» Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Вип. 2 (55). 2023. С. 49-54. – URL:
https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/8264/49.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

94. Чуприна О. О. Методологічні підходи до оцінювання інтелектуального капіталу / О. О. Чуприна, К. С. Чуприн // Вісник Національного університету

«Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Серія: Економічна теорія та право. 2013. № 3. С. 22-34. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vnyua_etp_2013_3_5.pdf.

95. Шаповал Г.М., Косяк А.П. Соціальний звіт як інструмент діалогу з суспільством. / Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. 2021. № 1. С. 270–276. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2021/07/2021-1-%D0%95%D0%9D-47.pdf.

96. Шевчук Н.С. Інтегрована звітність: дефініції, принципи та концептуальні засади. / Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. Економічні науки. 2018. № 29. С. 211-220. URL: https://journals.pdu.khmelnitskiy.ua/index.php/podilian_bulletin/article/view/198/172 (дата звернення : 20.08.2018).

97. Шигун М. М. Концептуальні зміни в бухгалтерському обліку під впливом сталого розвитку бізнесу. // Фінанси України. 2019. № 2. С. 82-98. –URL: file:///D:/Fu_2019_2_8%20(2).pdf.

98. Янчева Л. М., Крутова А. С., Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: навч. посіб. / Л.М. Янчева, А. С. Крутова, О. О. Нестеренко. – Х.: 2020. 290 с. – С.:

99. Консолідований звіт про управління ТОВ «АСТАРТА-КИЇВ» за 2022 рік. – URL:https://astartaholding.com/wp-content/uploads/2023/09/c003_cfs_zvit_pro_upr_2022_astarta_kyyiv.pdf.

100. Звіт про управління (Звіт керівництва) та Фінансова звітність Підприємство з іноземними інвестиціями «ВАЙТЕРА Україна» за рік, що закінчився, станом на 31 грудня 2022 року. – URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/file:///D:/Finance_report_-2022.pdf

101. Не фінансовий звіт Контінентал Фармерз Групп за 2022 рік. – URL: https://cfg.com.ua/content/announces/continental_csr_2022_file_pdf_s89_t330_i620_orig.pdf

102. Офіційний сайт Контінентал Фармерз Групп– URL: https://cfg.com.ua/about/.

103. Кодекс корпоративної етики Контінентал Фармерз Групп– URL: https://cfg.com.ua/content/uploads/continental_corporate_ethics_ua.pdf.

104. Інтегрований річний звіт та бухгалтерська звітність «Миронівський Хлібопродукт» за 2022 рік. – URL: https://api.next.mhp.com.ua/images/20ad4/aeac4/bfc7f1f5badd2.pdf

105. Офіційний сайт «Миронівський Хлібопродукт» – URL: https://mhp.com.ua/uk/pro-kompaniiu

106. Кодекс етичної поведінки «Миронівський Хлібопродукт» – URL: https://api.next.mhp.com.ua/images/2ef40/2ef40/4c8a0897db6fb.pdf

107. Річний звіт Kernel Holding S.A. за рік, що закінчився 30 червня 2022 р – URL: https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2022/11/FY2022_Kernel_Annual_Report.pdf

108. Офіційний сайт Кернел – URL: https://www.kernel.ua/ua/about/vision-mission-values/

109. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information (2023). – URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/.

110. IFRS S2 Climate-related Disclosures (2023). – URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/.

111. Adams S., Simnett R. Integrated Reporting: An Opportunity for Austraha's Not-for-Profit Sector // Australian Accounting Review. 2011. Vol. 21. No 3. P. 292-301.

112. Adams C. A. (2015). The international integrated reporting council: a call to action. Critical Perspectives on Accounting. T. 27, 23–28.

113. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 (МСФЗ 3). Об'єднання бізнесу. № 929-006. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text (дата звернення: 01.01.2012).

114. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 (МСБО 27). Консолідована та окрема фінансова звітність. № 929-045. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_045#Text (дата звернення: 01.01.2012).