

А.Ю. Щирська, здобувач

Житомирський національний агроекологічний університет

## Напрями трансформації бухгалтерської звітності та її видів в забезпеченні якості інформаційних ресурсів

(Представлено д.е.н., проф. Легенчуком С.Ф.)

*В процесі дослідження було проаналізовано стандарт верифікації корпоративної звітності, адже саме верифікація є тим методом, що дозволяє оцінити якість інформації про сталий розвиток підприємства, що оприлюднюється в корпоративній звітності. В процесі дослідження було встановлено, що методичні підходи дозволяють оцінити сукупність якісних показників корпоративної звітності, зокрема повнота, суттєвість, компетентність, цілісність, конфіденційність, достовірність. Визначено вплив структурних елементів стандарту AA 1000 на якість інформаційних ресурсів. Даний стандарт дозволяє сформулювати комплекс методичних положень щодо оцінки якості інформаційних ресурсів про господарську діяльність підприємств. Було побудовано Інформаційна модель застосування GRI в Україні. За результатами дослідження розвитку якісних властивостей інформаційних ресурсів через звітність сталого розвитку, встановлено, що не усі системи регулювання такої звітності дозволяють сформулювати якісний інформаційний ресурс, а окремі не можливо застосувати до діючої практики бухгалтерського обліку та економічного аналізу в Україні. Встановлено, що запровадження нових видів звітування з метою інформування широкого кола користувачів вимагає внутрішньої трансформації системи бухгалтерського обліку зокрема та управління в цілому.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; сталий розвиток; звітність; облікова інформація; звітність сталого розвитку; якість інформаційних ресурсів.

**Актуальність дослідження.** Ключовим елементом методу бухгалтерського обліку є звітність. Саме звітність є основою формування інформаційних ресурсів для стейкхолдерів, на основі яких формуються управлінські рішення, що можуть змінити як долю окремого підприємства так і галузі економічної діяльності, вплинути на інвестиційну привабливість держави та інше. У зв'язку із цим актуалізується питання розвитку нових видів бухгалтерського обліку їх інтеграція для формування комплексного та якісного інформаційного ресурсу, який задовольнить потреби стейкхолдерів. Сучасна міжнародна облікова практика має вагомі доробки в формуванні бухгалтерської звітності різних видів. Вважаємо, що бухгалтерська звітність має трансформуватися в напрям забезпечення врахування усіх властивостей об'єкту бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання розвитку бухгалтерської звітності в забезпеченні сталого розвитку стали об'єктом наукових досліджень вітчизняних вчених, зокрема фундаментальні положення за даним напрямом розроблені в докторських дисертаціях: Д.О. Грицишена, І.В. Жиглей, І.В. Замули, І.О. Макаренко, О.О. Нестеренко. Проте комплексне дослідження з проблем формування, облікового забезпечення та верифікації звітності сталого розвитку за протоколами Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) було проведене О.М. Баришніковою, яка розробила комплекс організаційно-методичних положень з формування звітності сталого розвитку та визначила напрями удосконалення діючої системи бухгалтерського обліку в даному контексті.

**Метою дослідження** є дослідження напрямів трансформації бухгалтерської звітності та її видів в забезпеченні якості інформаційних ресурсів.

**Викладення основного матеріалу.** «Основним завданням бухгалтерського обліку, як відомо, є формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства. Звітність є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку і являє собою систему показників, що характеризують фінансовий і майновий стан підприємства та результати його діяльності» [14, с. 62]. «У світлі євроінтеграційних процесів в Україні пріоритетних напрямів набувають заходи щодо створення ефективної та надійної системи бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до міжнародних стандартів, враховуючи існуючі практики Європейського Союзу» [13, с. 76].

Результати дослідження Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів (ACCA) [6] вказують на наступне: «в даний час щорічні звіти про сталий розвиток та корпоративну відповідальність публікують понад 3 тисячі компаній по всьому світу, включаючи більше двох третин фірм, що входять до списку 500 найбільших в світі за версією журналу Fortune (FortuneGlobal 500). В їх число входять підприємства з різних країн світу, з усіх секторів і галузей економіки. Якість звітності різних компаній неоднакова, проте кожна організація повинна прагнути підготувати зрозумілий і достовірний звіт, в якому її діяльність розглядалася б у контексті більш широких соціальних і екологічних систем, в яких вона здійснює свою діяльність» [6].

«Із зростанням ринків соціально відповідального інвестування та більшою увагою інвесторів і кредитних інституцій, до ширшого впливу діяльності компаній на економіку, навколишнє середовище та суспільство, зростає потреба в якісній інформації про такий вплив. Традиційно, річна фінансова звітність містить стислу інформацію про екологічні, соціальні аспекти діяльності та корпоративне управління (ESG) компаній, зокрема щодо істотних ризиків у цих сферах. Нефінансова звітність надає значно більше інформації про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті. Зазвичай фінансова та нефінансова звітність оприлюднюються окремо, суттєво різняться за форматом і виконують різні цілі. Фінансова звітність має чітко визначену мету – інформування акціонерів, кредиторів, інвесторів та регуляторів, нефінансова звітність – інформування ширшого кола заінтересованих сторін, зокрема працівників, громадських організацій, органів влади, експертів» [2, с. 1].

Уже на протязі 10 років, зростає роль та значення бухгалтерського обліку в забезпеченні якості інформаційних ресурсів та формуванні нових видів бухгалтерської звітності: інтегрована звітність, звітність сталого розвитку, звітність з прогресу та інші. Зазначенні види звітності є доповненням до фінансової звітності суб'єктів господарювання в контексті представлення специфічних властивостей об'єктів бухгалтерського обліку, що можуть вплинути на рішення користувачів, тобто сформована інформація є корисною, а отже якісною. В стандартів верифікації корпоративної звітності AA 1000 зазначається, що «Високий ступінь достовірності – необхідна умова ефективної звітності зі сталого розвитку. Принцип достовірності інформації лежить в основі всіх численних методів і підходів, які використовує бізнес-співтовариство, формуючи довіру до своєї діяльності. При цьому необхідно розуміти, що відсутність загальноприйнятого професійного стандарту верифікації звітності значно знизить результат застосування індивідуальних підходів, а в деяких випадках ефект буде прямо протилежним очікуваному» [15].

Такий стан речей обумовлений тим, що сучасний інвестор як постачальник фінансових ресурсів зацікавлений в безперервності та ефективності діяльності підприємства, а фінансова звітність не в повній мірі може забезпечити врахування усіх факторів впливу на господарську діяльність.

Сучасна система бухгалтерського обліку та звітності має виробити нові підходи до формування та представлення інформації, яка дозволить змодельовати господарську діяльність в цілях управління нею та задоволення інформаційних запитів користувачів.

На такій тенденції ще у 2013 р. наголошували вітчизняні вчені: В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, О.О. Грищенко, О.М. Баришнікова, які в монографії з проблем звітності сталого розвитку, вказували, що «Останнім часом в діловому співтоваристві зростає увага до розробки звітності, яка підтверджує стійкий розвиток. Значною мірою цей процес відображає зацікавленість окремих осіб і організацій соціальними, економічними і екологічними показниками діяльності компаній, зокрема інтереси інвесторів, які розглядають тепер можливі ризики для фінансових вкладень, у тому числі в цих сферах. Почали заявляти рекомендації по підготовці звітів, покликані забезпечити їх високу якість, порівнянність з іншими аналогічними звітами, а також, що особливо важливо для інвесторів, можливість співвіднести фінансові і нефінансові показники діяльності компаній. Поки що результати діяльності компаній в цій сфері є не значними. Довіра до корпорацій залишається низькою як відносно демонстрованої ними відповідальності перед суспільством, так і у зв'язку з результатами їх безпосередньої діяльності. Фактично інформація, що міститься у звітах по стійкому розвитку, рідко впливає на висновки і прийняття управлінських рішень не лише зацікавленими сторонами (складаючи інвесторів), але й керівництвом самих компаній. Між тим, саме таке застосування звітної інформації є головним критерієм її достовірності та якості» [9, с. 35].

Таким чином, вчені одні з перших підняли питання формування інтегрованої звітності та / або звітності сталого розвитку та / або корпоративної соціальної звітності та / або звітності про соціальну та екологічну відповідальність і забезпечення їх якості для формування інформаційних ресурсів для внутрішніх та зовнішніх користувачів. Ними були обґрунтовані напрями застосування міжнародних систем регулювання звітності сталого розвитку (AA 1000, Глобальна ініціатива зі звітності (GRI), Принципи екватора, міжнародний стандарт інтегрованої звітності) та напрями їх обліково-аналітичного забезпечення.

Сучасна система регламентації звітності сталого розвитку та / або інтегрованої звітності та / або корпоративної соціальної звітності (про соціальну відповідальність) представлена сукупністю міжнародних стандартів, що висувають якісні характеристики до такого роду звітності та механізм їх забезпечення:

- **AA1000** – є стандартом верифікації та налізу соціальної звітності, що розроблений інститутом соціальної та етичної звітності (Institute of Social and Ethical Accountability – "AccountAbility") у 1999 р.. Зазначена міжнародна організація являє собою провідний міжнародний інститут основною метою якого є формування напрямів удосконалення корпоративної звітності підприємств та організації для забезпечення сталого розвитку. Відповідно, досліджуваний стандарт, був розроблений для формування та представлення інноваційних інструментів управління звітністю та забезпечення її якості. «AccountAbility» проводить актуальні наукові дослідження, на основі яких формує публічну політику, займається професійним навчанням і верифікацією фахівців.

Інститут використовує новаторську відкриту модель управління, яка передбачає участь колективних та індивідуальних членів, в число яких входять представники бізнесу, громадських організацій та державних структур з різних країн світу» [15]. Ряд вітчизняних вчених досліджуючи проблеми застосування АА 1000 в Україні вказують, що «важливою ідеєю стандарту є підвищення якості соціальної звітності бізнесу за рахунок максимального залучення груп зацікавлених сторін, врахування їхньої думки під час 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 та проведення аудиту зовнішньою компанією. Стандарт перевірки звітності АА 1000 націлений на сприйняття корпоративної звітності задля сталого розвитку, шляхом забезпечення якості нефінансового обліку, аудиту та звітності. Стандарт перевірки звітності АА 1000 розроблений таким чином, щоб забезпечувати інформацією, яка є вчасною, надійною, матеріальною по відношенню до економічної діяльності компанії і має бути адресованою інвесторам і стейкхолдерам для забезпечення їх потреби у впевненості. Залучаючи стейкхолдерів до процесу, що визначає обсяг відповідальності компанії, АА 1000 кидає виклик традиційним моделям, в яких тільки компанія або провайдер послуг перевірки визначають обсяг і матеріальність процесу перевірки звітності» [7, с. 114–115].

В контексті об'єкту нашого дослідження стандарт верифікації корпоративної звітності є найбільш актуальним, адже саме верифікація є тим методом, що дозволяє оцінити якість інформації про сталий розвиток підприємства, що оприлюднюється в корпоративній звітності. Фактично, за допомогою стандарту верифікації АА 1000 формується комплекс показників якості, що забезпечить відповідний рівень довіри та гарантує достовірність інформації, що оприлюднена підприємством.

Досліджуючи структуру та суть стандарту АА 1000 встановлено, що його методичні підходи дозволяють оцінити сукупність якісних показників корпоративної звітності, зокрема повнота, суттєвість, компетентність, цілісність, конфіденційність, достовірність. Все це забезпечуються трьома основними принципами: суттєвість, повнота представленої інформації та реагування. В цілому застосування стандарту верифікації АА 1000 в підтвердженні якості корпоративної звітності можна представити у вигляді наступної моделі (табл. 1).

Стандарт верифікації АА 1000 слугує методичними рекомендаціями щодо забезпечення якості інформаційного ресурсу, що генерують інформаційні підсистеми управління, зокрема система бухгалтерського обліку. Вважаємо, що інтегрована звітність (звітність сталого розвитку, звіт про корпоративну соціальну відповідальність), значно розширюють та підвищують якість інформаційного ресурсу, який початково був згенерований в системі бухгалтерського обліку. Відповідно до досліджуваного стандарту верифікації корпоративної звітності АА 1000, інформація про господарську діяльність підприємства має носити комплексний характер, забезпечувати зворотній зв'язок між підприємством та основними стейкхолдерами.

Таблиця 1

Вплив структурних елементів АА 1000 на якість інформаційних ресурсів

<b>Обов'язки суб'єкта верифікації</b>	Виявляти та вивчати соціальний, екологічний та економічний вплив на показники звітності	Враховувати запити та потреби зацікавлених сторін й реагувати при прийнятті рішень	Надавати зацікавленим сторонам звіт про свої рішення, дій та їх наслідки
<b>Принципи стандарту верифікації АА 1000</b>			
<b>Суттєвість</b>		<b>Повнота</b>	
Вимагає від суб'єкта верифікації підтвердити включення до корпоративного звіту інформації про показники сталості, що необхідна зацікавленим сторонам для обґрунтованих висновків та управлінських рішень		Вимагає від суб'єкта верифікації оцінки корпоративної звітності на предмет ступеня визначення існуючих аспектів сталого розвитку та врахування усіх показників діяльності підприємства в даному напрямі	
<b>Реагування</b>			
Вимагає від суб'єкта верифікації корпоративної звітності оцінки реакції суб'єкта господарювання на запити та зауваження зацікавлених сторін щодо політики та стандартів діяльності і управління			
<b>Фактичне підтвердження показників корпоративної звітності</b>			
Кількісна інформація про динаміку показників корпоративної звітності		Оцінка якісних та кількісних показників щодо досягнення цілей діяльності та управління	
<b>Елементи сертифікату відповідності (повинен відображати достовірність звіту та відповідних систем, процесів і компетентності, які є основою роботи підприємства)</b>			
Заява про використання стандарту верифікації АА 1000	Основний опис рівня верифікації	Підтвердження якості звіту та адекватності процесів управління	Додаткові зауваження щодо динаміки показників звітності
<b>Вимоги до суб'єкта верифікації</b>			
Достовірність верифікації	Незалежність суб'єкта верифікації	Безпристрасність суб'єкта верифікації	Індивідуальна компетентність
			Організаційна компетентність

Стандарт верифікації AA 1000 значно розширює спектр зацікавлених сторін та їх вплив на діяльність суб'єкта господарювання. Зокрема, стандартом передбачено такий підхід до тлумачення зацікавлених сторін: «Зацікавлені сторони – це фізичні та юридичні особи або групи осіб, які впливають на організацію і її діяльність і / або відчувають на собі вплив з боку організації. Визначення, що використовується в даному тексті робоче визначення зацікавлених сторін\* не включає в себе всіх осіб, які знають про дану організацію або мають певну думку про неї. Проте організація може мати багато різних зацікавлених сторін, які мають різні, часом конфліктуючі, сфери інтересів (наприклад, до зацікавлених сторін можуть належати акціонери, клієнти, споживачі товарів і послуг, організації; представники бізнесу, громадянського суспільства, державної влади і профспілок). Саме тому, для підвищення рівня звітності, запитуваної зацікавленими сторонами, і якості своєї роботи в цілому організаціям необхідна система управління цим складним комплексом факторів» [15]. Тобто стандарт повинен забезпечити як якість інформаційних ресурсів, так і вирішення конфлікту інтересів різних зацікавлених сторін.

В цілому варто зазначити, що вказаний стандарт дозволяє сформувати комплекс методичних положень щодо оцінки якості інформаційних ресурсів про господарську діяльність підприємств. Це, в свою чергу, дозволяє його використовувати для оцінки як суто бухгалтерської інформації так і інформації, що формується іншими інформаційними підсистемами управління (планування, внутрішній контроль, економічний аналіз).

- **Глобальна ініціатива зі звітності (GRI).** Глобальна ініціатива зі звітності є міжнародною організацією, яка створена у 1997 р. Коаліцією за екологічну відповідальність бізнесу та Програмою ООН з навколишнього середовища. Основною метою глобальної ініціативи зі звітності є розробка рекомендацій щодо якості звітності про сталий розвиток суб'єктів господарювання різних галузей та організаційно-правових форм. «Основою звітності GRI є загальноприйняті основи для звітування про економічну, екологічну та соціальну діяльність організації. Він призначений для використання організаціями будь-якого розміру, сектора або місцезнаходження. Вона враховує практичні міркування, з якими стикаються різноманітні категорії організацій - від малих підприємств до тих, що мають великі та географічно розпорознені операції. Рамкова Звітність GRI містить загальний і галузевий вміст, який узгоджений широким колом зацікавлених сторін у всьому світі, який загальноприйнятий для надання звітів про ефективність організації в галузі стійкості» [4, с. 3].

В підтримку формування таких рекомендацій виступили більшість зацікавлених осіб. Адже, від рішення основні стейкхолдерів залежить подальше функціонування ринку цінних паперів, інвестиційна привабливість регіону, соціальні та екологічні наслідки. «Зацікавлені сторони можуть включати тих, хто інвестував в організацію (наприклад, працівників, акціонерів, постачальників), а також тих, хто має інші стосунки з організацією (наприклад, вразливі групи в місцевих громадах, громадянське суспільство). Розумні очікування та інтереси зацікавлених сторін є ключовим орієнтиром для багатьох рішень при підготовці доповіді, таких як обсяг, межа, застосування показників та підхід до забезпечення. Проте, не всі учасники організації використовуватимуть цей звіт. Це ставить перед собою завдання збалансувати інтереси конкретних інтересів тих зацікавлених сторін, з яких можна обґрунтовано очікувати використання звіту з більш широкими очікуваннями про підзвітність усім зацікавленим сторонам» [4, с. 12].

Розкриття інформації про господарську діяльність підприємств через систему протоколів Глобальної ініціативи зі звітності дозволяє підвищити суттєвість такої звітності на відміну від суто фінансової звітності підприємств як якісну властивість інформаційних ресурсів в контексті забезпечення врахування фізичних, інформаційно-технологічних, економічних, правових та бухгалтерських властивостей об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, положення Глобальної ініціативи зі звітності передбачають, що «Визначення суттєвості для звіту про сталість також включає в себе аналіз економічних, екологічних та соціальних впливів, що перетинають певний поріг, впливаючи на здатність задовольняти потреби теперішнього, не погіршуючи потреби майбутніх поколінь. Ці матеріальні аспекти часто мають значний фінансовий вплив у короткостроковій або довгостроковій перспективі на організацію. Тому вони також мають відношення до зацікавлених сторін, які суворо зосереджуються на фінансовому стані організації» [5, с. 11]. Це в свою чергу розширює цільову аудиторію та збільшує сфери застосування такої звітності в соціальному, екологічному та економічному напрямках. Саме про це йдеться в офіційному звіті Глобальної ініціативи зі звітності: «Звіти про сталий розвиток, складені на основі розкривають результати, що відбулися протягом звітного періоду в контексті зобов'язань організації, стратегії та підходу управління. Звіти можуть бути використані для наступних цілей, зокрема: бенчмаркінг та оцінка результативності сталого розвитку щодо законів, норм, кодексів, стандартів виконання та добровільних ініціатив; демонстрація того, як впливає підприємство на очікування щодо сталого розвитку; порівняння ефективності в організації та між різними організаціями з плином часу» [4, с. 3].

Вперше, звіти сталого розвитку в світі заявляють в кінці минулого (XX) століття, коли проблема сталого розвитку лише набула свої популярність, а прихильників складання такої звітності було не багато. Проте тенденція до збільшення звітів за протоколами Глобальної ініціативи зі звітності почала зростати на початку XXI століття і продовжує й надалі і на сьогоднішній день понад 4000 суб'єктів господарювання оприлюднюють інформацію у відповідності з досліджуваними стандартами. Український офіс міжнародної компанії Baker Tilly International оприлюднив досить цікаву інфографіку щодо поширення звітності сталого розвитку в світі (рис. 1).



Рис. 1. Поширення нефінансової звітності за GRI [10]

В цілому модель застосування глобальної ініціативи зі звітності має наступний вигляд (рис. 2). Таким чином, глобальна ініціатива зі звітності передбачає сукупність принципів (суттєвості, охоплення зацікавлених сторін, контекст сталого розвитку, повноти, збалансованості, співставності, точності, своєчасності, ясності, надійності), як висувають ряд вимог щодо кості інформації, яка оприлюднюється про сталий розвиток. Варто зауважити, що складена за протоколам Глобальної ініціативи зі звітності звітність значно розширює та не суперечить фінансовій звітності, що складається за МСФЗ або П(С)БО, НП(С)БО. Усі протоколи Глобальної ініціативи зі звітності нами згруповано за напрямками формування інформації, зокрема облікові та необлікові. Зауважимо, що ряд протоколів економічного, екологічного та соціального характеру, які формуються не в системі бухгалтерського обліку забезпечуються такими інформаційними підсистемами як економічний аналіз, внутрішній аудит та планування. При чому система економічного аналізу охоплює як об'єкти внутрішнього середовища так і зовнішнього.

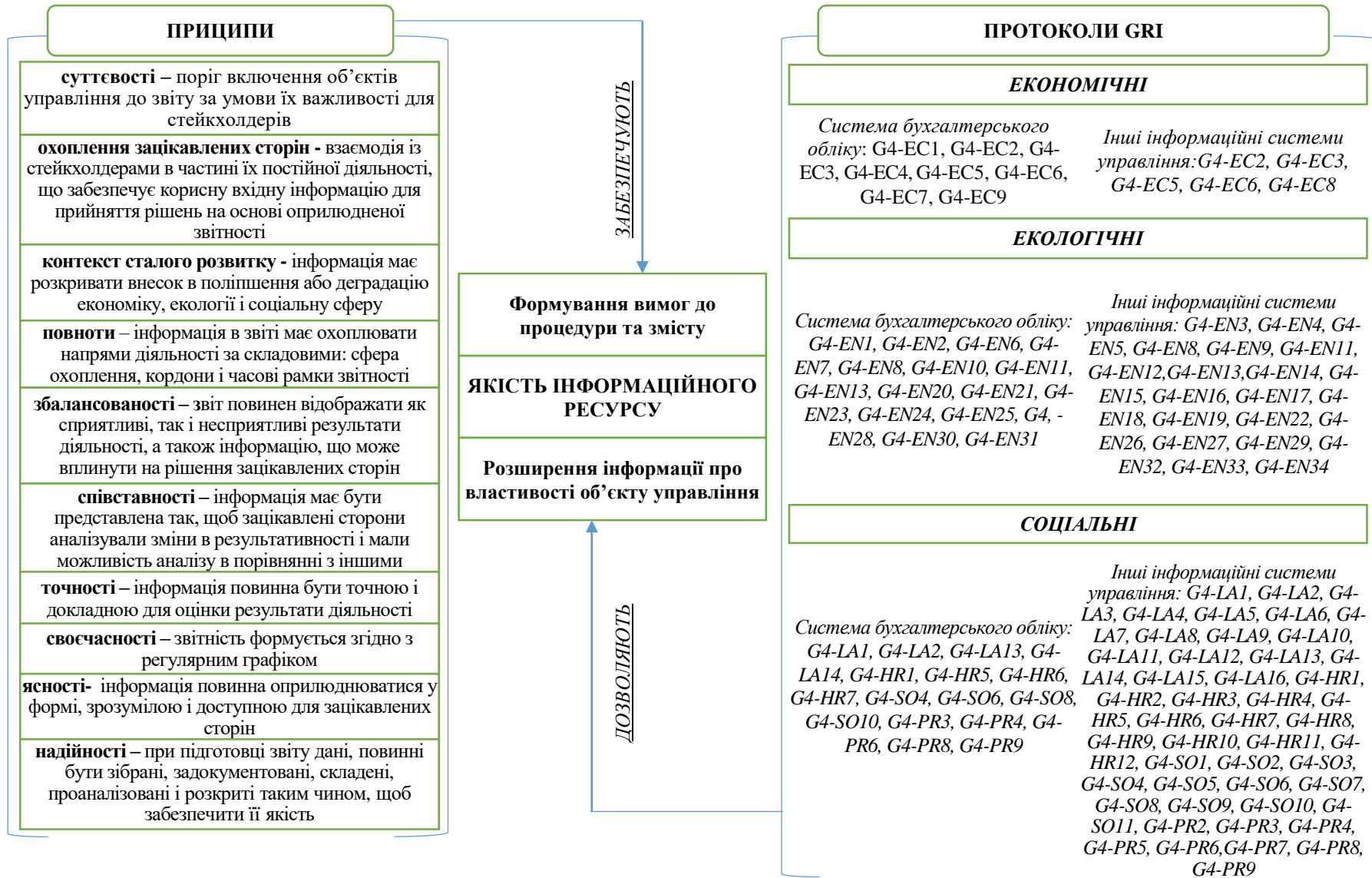


Рис. 2. Інформаційна модель застосування GRI в Україні

Наголосимо на тому, що окремі протоколи Глобальної ініціативи зі звітності передбачають сукупність об'єктів управління економічного, екологічного та соціального характеру, які сьогодні знаходяться поза діючою системою бухгалтерського обліку, але в наукових колах існують пропозиції щодо їх облікового відображення. До таких протоколів варто віднести: G4-EN14. Загальна кількість видів, занесених до червоного списку МСОП і національного списку видів, що охороняються, місця існування яких перебувають на території, що стосується діяльності підприємства, з розбивкою за ступенем загрози існування виду; G4-EN15. Прямі викиди парникових газів, G4-EN16. Непрямі енергетичні викиди парникових газів, G4-EN17. Інші непрямі викиди парникових газів, G4-EN19. Скорочення викидів парникових газів, G4-EN22. Загальний обсяг викидів з врахуванням якості стічних вод і об'єкт, який приймає, G4-LA6. Види і рівень виробничого травматизму, рівень професійних захворювань, коефіцієнт втрачених днів і коефіцієнт відсутності на робочому місці, а також загальна кількість смертей, пов'язаних з роботою, в розбивці за регіонами і статями, G4-LA7. Працівники з високим травматизмом і високим ризиком захворюваності, пов'язаними з родом їх занять, G4-LA9. Середньорічна кількість годин навчання на одного працівника з розбивкою за статтю і категорією працівників, G4-LA10. Програми розвитку навичок і освіти протягом життя, покликані підтримувати здатність співробітників до зайнятості, а також надати їм підтримку після завершення кар'єри, G4-LA9. Середньорічна кількість годин навчання, на одного працівника, з розбивкою за статтю і категорією працівників, G4-LA10. Програми розвитку навичок і освіти протягом життя, покликані підтримувати здатність співробітників до зайнятості, а також надати їм підтримку після завершення кар'єри, G4-SO1. Відсоток підрозділів, з вжиття заходів щодо створення взаємодії, з місцевими громадами, програмами оцінки впливу діяльності на місцеві спільноти і програмами розвитку місцевих спільнот.

Розвиток теорії, методології, організації та методики бухгалтерського обліку нових об'єктів в розрізі окреслених протоколів Глобальної ініціативи зі звітності піднімалися в докторських та кандидатських дисертаціях вітчизняних вчених:

- Д.О. Грицишен – «Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств» (операції поводження з відходами, екологічні наслідки надзвичайних ситуацій);
- І.В. Заумла – «Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія» (екологічні доходи та витрати, природно-ресурсний капітал);
- В.М. Пархоменко – «Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю і аналізу витрат на якість продукції» (витрати на якість);
- Т.В. Давидюк – «Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія» (людський капітал);
- С.Ф. Легенчук – «Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки» (об'єкти зовнішнього середовища);
- І.В. Жиглей – «Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація» (соціальний капітал);
- О.А. Лаговська – «Розвиток бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія, методологія, організація» (умовні екологічні та соціальні факти господарського життя);
- Г.В. Кірейцева – «Бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря» (викиди парникових газів);
- О.М. Баришнікова – «Формування, облікове забезпечення та верифікація звітності сталого розвитку підприємства» (витрати соціальної діяльності);
- Т.С. Осадча – «Бухгалтерський облік та аналіз ренти: теорія і методологія» (природна рента як наддохід);
- К.Ю. Поляк – «Бухгалтерський облік та економічний аналіз наслідків надзвичайних ситуацій» (наслідки надзвичайних ситуацій);
- К.І. Самчук – «Бухгалтерський облік витрат на персонал» (витрати на підготовку та перепідготовку персоналу, витрати на охорону праці та мотиваційні заходи);
- О.С. Горай – «Бухгалтерський облік наслідків бойових дій та окупацій державних територій» (наслідки бойових дій);
- І.А. Юхименко-Назарук – «Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії» (мережеві активи).

Вченими розроблено сукупність інноваційних підходів щодо облікового відображення нових об'єктів бухгалтерського обліку або ж нових властивостей існуючих для підвищення рівня довіри до інформаційних ресурсів про господарську діяльність. Розроблені пропозиції були впроваджені в практику окремих суб'єктів господарювання, проте не знайшли свого відображення у бухгалтерському законодавстві. Так, пропозиції вчених можна застосовувати для організації управлінського обліку та підготовки звітності сталого розвитку складеної за протоколами Глобальної ініціативи зі звітності.

- **Принципи екватора.** Принципи екватора є інститутом регламентації звітності сталого розвитку в контексті оцінки фінансових проєктів, що був створений у 2002 р. у Лондоні представниками Міжнародної фінансової корпорації групи Світового банку та декількох банків. Фактично дана дата стала відліком оцінки екологічних та соціальних ризиків при проєктному фінансуванні, що застосовується до сьогодні в певній модифікації. «Принципи Екватора - це комплекс добровільних принципів, розроблених і прийнятих банками для оцінки екологічних і соціальних ризиків при наданні проєктного фінансування. Концепція Принципів Екватора базується на природоохоронних і соціальних стандартах, що застосовуються Міжнародною фінансовою корпорацією (IFC) – членом групи Світового банку, яка здійснює фінансування в приватному секторі. Ці принципи застосовуються в глобальному масштабі для кредитів в сфері банківського проєктного фінансування із загальною сумою капітальних витрат 10 і більше млн. дол. США» [1].

Зауважимо, що зазначенні міжнародні стандарти є першими та поки єдиними, які застосовуються у фінансову секторі для оцінки екологічних та соціальних ризиків. «Прийнявши ці принципи, фінансовий сектор отримав набір екологічних і соціальних орієнтирів для управління зазначеними ризиками при фінансуванні будівельних проєктів в міжнародному масштабі. Введення принципів екватора розраховане на те, що всі фінансові установи приймуть таку систему управління, яка має на увазі наявність базового внутрішнього стандарту комплексного аналізу та достовірної фінансової оцінки проєкту. Мета застосування принципів екватора – забезпечення відповідності проєктів, що фінансуються певним соціальним і екологічним вимогам» [12].

Процес застосування, перелік принципів та результатів їх застосування представлено в таблиці 2.

З представленого випливає, що принципи екватора мають галузеву спрямованість і можуть застосовуватися суто для окремих проєктів фінансування певних видів діяльності. Застосувати їх до широкого кола суб'єктів господарювання з метою формування звітності сталого розвитку не можливо. Варто також зазначити, що принципи не визначають якісних характеристик інформаційного простору проєктного фінансування.

- **міжнародний стандарт інтегрованої звітності.** «У квітні 2013р. Міжнародна рада з інтегрованої звітності оприлюднила пропозиції Міжнародного положення про інтегровану звітність для консультацій з групами впливу (Положення). Положення розробляється вже понад два роки і ставить на меті визначення єдиної рамки для звітності, що поєднує елементи як фінансової так і нефінансової звітності. Таке визначення включає не лише технічну розробку відповідного Положення, але передовсім прийняття поняття інтегрованої звітності компаніями, учасниками фінансового ринку, регуляторами та експертами з соціальної відповідальності бізнесу (СВБ, corporate social responsibility – CSR)» [3].

Таблиця 2

Складові положення Принципів Екватора [1]

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ				
Консультаційні послуги в області проєктного фінансування для проєктів, загальні капітальні витрати за якими становлять не менше 10 млн. Доларів США	Проєктне фінансування для проєктів, загальні проєктні капітальні витрати за якими становлять не менше 10 млн. Доларів США	Проєктно-цільові корпоративні кредити <sup>2</sup> (в тому числі торгове фінансування експортно-імпорتنних операцій у вигляді кредиту покупцеві) у зв'язку з проєктами	Бридж-кредити з терміном менше двох років, які передбачається рефінансувати за допомогою залучення Проєктної фінансування або Проєктно-цільового корпоративного кредитування, які відповідають відповідним критеріям, описаним вище	
ПРИНЦИПИ				
Принцип 1: Аналіз і класифікація	Принцип 2: екологічна та соціальна оцінка	Принцип 3: Застосовані екологічна та соціальні стандарти	Принцип 4: Система соціального та екологічного менеджменту та план дій	Принцип 5: Взаємодія із зацікавленими сторонами
Принцип 6: Механізм розгляду скарг	Принцип 7: Незалежний аналіз	Принцип 8: Зобов'язання	Принцип 9: Незалежний моніторинг та звітність	Принцип 10: Звітність і прозорість
КАТЕГОРІЇ СОЦІАЛЬНО-ЕКОЛОГІЧНОГО РИЗИКУ				
Категорія А		Категорія В		Категорія С
Проєкти з потенційно значними екологічними і соціальними ризиками і / або несприятливими впливами, які є різноманітними, незворотними або безпрецедентними		Проєкти з потенційно обмеженими екологічними і соціальними ризиками і / або несприятливими впливами, які є вузько спрямованими, локальними, в значній мірі оборотні і легко переборні за допомогою прийняття відповідних заходів щодо пом'якшення		Проєкти, пов'язані з мінімальними екологічними і соціальними ризиками і/або несприятливими впливами, або без них.



В тексті стандарту зазначено, що його положення направлені на:

«- підвищення якості інформації, доступної постачальникам фінансового капіталу, для забезпечення більш ефективного і продуктивного розподілу коштів;

- вироблення більш зв'язкового і ефективного підходу до корпоративної звітності, яка з'єднувала в собі різні напрямки звітності та надавала інформацію про повний набір факторів, що роблять істотний вплив на здатність організації створювати вартість протягом довгого часу;

- посилення підзвітності та відповідальності щодо широкого набору капіталів (фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально репутційного і природного) і поліпшення розуміння їх взаємозалежності;

- підтримку інтегрованого мислення, прийняття рішень і дій, зосереджених на створенні вартості в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді» [7, с. 3].

Крім того, цим же стандартом передбачено, що «інтегрований звіт корисний для усіх зацікавлених сторін, яким важлива властивість підприємства створювати вартість протягом довготривалого періоду, включаючи співробітників, клієнтів, постачальників, бізнес-партнерів, місцеві співтовариства, законодавців та регулятивні структури та осіб, які визначають державну політику» [7, с. 3].

Сьогодні інтегрована звітність набула все більшої популярності як з точки зору наукових досліджень так і в частині її впровадження в корпоративну практику вітчизняних підприємств. При чому, практика формування інтегрованої звітності характерна для підприємств які є активними учасниками на ринку капіталів (цінних паперів) та потребують залучення фінансових ресурсів від інвесторів. Місцями, більшість підприємств формуються інтегровану звітність лише з маркетингової точки зору, а тому інформація, що міститься в інтегрованому звіті має низьку якість й відповідно є мало корисною для зацікавлених користувачів. Така ситуація вказує на низьку корпоративну культуру в Україні, яка має стати на шлях динамічного розвитку для забезпечення інвестиційної привабливості вітчизняного бізнесу.

Зауважимо, що в 2013 р., коли було запроваджено міжнародний стандарт інтегрованої звітності, спільнота Соціальної відповідальності бізнесу, засновником якої є PPV Knowledge Networks [11], провела аналітичне дослідження [3] та визначила основних суб'єктів складання інтегрованої звітності за чотирма категоріями:

- великий український бізнес з досвідом нефінансової звітності та із стратегією соціально-відповідального бізнесу на етапі розвитку;

- великий український бізнес без досвіду нефінансової звітності та стратегією соціально-відповідального бізнесу на етапі становлення або відсутньою стратегією соціально-відповідального бізнесу;

- іноземні компанії з стратегією соціально-відповідального бізнесу на етапі розвитку із певним досвідом нефінансової звітності по діяльності в Україні;

- іноземні компанії без стратегії соціально-відповідального бізнесу в Україні і без досвіду нефінансової звітності по діяльності в Україні.

За кожною із зазначених категорій в аналітичній довідці представлено сукупність вітчизняних суб'єктів господарювання (табл. 3).

Таблиця 3

*Категорії підприємств для впровадження інтегрованої звітності за аналітичними дослідженнями 2013 р. в момент оприлюднення міжнародного стандарту інтегрованої звітності\**

Категорія	Характеристика	Підприємства
Категорія 1	великий український бізнес з досвідом нефінансової звітності та із стратегією соціально-відповідального бізнесу на етапі розвитку	Астарта, Воля, Галнафтогаз, ДТЕК, Київстар, Метінвест, Оболонь, СКМ, life, Platinum Bank
Категорія 2	великий український бізнес без досвіду нефінансової звітності та стратегією соціально-відповідального бізнесу на етапі становлення або відсутньою стратегією соціально-відповідального бізнесу	Авангард, Укресімбанк, Агротон, Укртелеком, АПК-Інвест, Фармак, Дарниця, Фокстрот, Епіцентр, Arterium, Індустріальна Молочна Компанія (ІМК), Group DF, Миронівський Хлібопродукт (МХП), Ferrexpo, Мрія, Kernel, Оранта, Vega, Ощадбанк, Vitmark, ПриватБанк
Категорія 3	іноземні компанії з стратегією соціально-відповідального бізнесу на етапі розвитку із певним досвідом нефінансової звітності по діяльності в Україні	МТС, METRO, ArcelorMittal, ОТП Bank, Carlsberg, Tetra Pak, Coca-Cola, UniCredit Bank
Категорія 4	іноземні компанії без стратегії соціально-відповідального бізнесу в Україні і без досвіду нефінансової звітності по діяльності в Україні	Аха, PZU, Danone, Samsung, Lactalis, Shell, Pepsico, SUN, InBev

\* Джерело: складено автором на основі [3]

Структура стандарту та його змістовне наповнення представлено в таблиці 4.

Таблиця 4

*Змістовні складові міжнародного стандарту з інтегрованої звітності*

<b>ЦІЛІ СТАНДАРТУ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ</b>			
- визначає інформацію, яка повинна бути включена в інтегрований звіт з метою оцінки спроможності підприємства створювати вартість; не встановлює порівняльні показники для таких аспектів, як якість стратегії підприємства або результати його діяльності		- переважно призначений для застосування в приватному секторі комерційними підприємствами будь-якого розмір, однак, також може в адаптованому вигляді застосовуватися в державному секторі та некомерційними організаціями	
<b>ПРИНЦИПИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ</b>			
Стратегічний фокус та орієнтація на майбутнє	Інтегрований звіт повинен включати аналіз стратегії організації і пояснення того, як ця стратегія співвідноситься зі здатністю організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах, а також з використанням нею капіталів і впливом на них		
Зв'язаність інформації*	Інтегрований звіт повинен представляти цілісну картину поєднання, взаємозв'язку і взаємозалежності між факторами, що впливають на здатність організації створювати вартість протягом довгого часу		
Взаємодія із зацікавленими сторонами	Інтегрований звіт повинен містити аналіз характеру та якості відносин організації з основними зацікавленими сторонами, в тому числі того, як і в будь-якого ступеня організація розуміє і враховує їх закономірні і обґрунтовані потреби і інтереси		
Суттєвість	Інтегрований звіт повинен розкривати інформацію з питань, що робить істотний вплив на оцінку здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді		
Короткість	Інтегрований звіт повинен бути коротким		
Достовірність і повнота	Інтегрований звіт повинен включати в себе всі істотні факти, як позитивні, так і негативні, в збалансованій формі і без істотних помилок		
Постійність та співставність	Інформація, що міститься в інтегрованому звіті, повинна бути представлена: на основі, що є постійною в Протягом довгого часу; таким чином, щоб можна було провести порівняння з іншими організаціями, в тих випадках, коли це істотно для власної здатності організації створювати вартість протягом довгого часу		
<b>СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУ</b>			
Огляд організації і зовнішнє середовище	Управління	Бізнес-модель	Ризики та можливості
Стратегія і розподіл ресурсів	Результати діяльності	Перспективи на майбутнє	Основні принципи підготовки і презентації

\* Кольором виділено, якісні вимоги до сформованої інформації

Наведені складові міжнародного стандарту інтегрованої звітності в більшій мірі вказують на вимоги до звіту, а ні ж визначають методологію його формування. Так, основною метою стандарту є встановлення складових інформації яка має бути присутня інтегрованому звіті підприємства. Через систему принципів міжнародний стандарт визначає сукупність якісних характеристик інформаційного ресурсу. Принципи інтегрованої звітності висувають сукупність якісних вимог до інформації про господарську діяльність і відповідно визначають підходи до трансформації і розвитку інформаційних підсистем управління, зокрема бухгалтерського обліку, планування, економічного аналізу та контролю. Найбільший відсоток інформації, що представлена в інтегрованому звіті формується через систему бухгалтерського обліку, зокрема управлінського обліку, а в окремих моментах управлінського стратегічного обліку. Окремі розділи звіту не можливо сформувані без застосування методологічного інструментарію економічного аналізу, зокрема стратегічного аналізу (SWOT-аналіз, 5 сил Портера та ін.).

**Висновки.** В цілому підводячи підсумки за результатами дослідження розвитку якісних властивостей інформаційних ресурсів через інтегровану звітність, варто наголосити, що не усі системи регулювання такої звітності дозволяють сформувати якісний інформаційний ресурс, а окремі не можливо застосувати до діючої практики бухгалтерського обліку та економічного аналізу в Україні. В будь-якому випадку запровадження нових видів звітування з метою інформування широкого кола користувачів вимагає внутрішньої трансформації системи бухгалтерського обліку зокрема та управління в цілому.

**Список використаної літератури:**

1. About the equator principles // The equator principles [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.equator-principles.com/abouttheeps.shtml>.
2. Аналітичний огляд Спільноти СВБ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr\\_ukraine\\_white\\_paper\\_2013\\_july\\_integrated\\_reporting.pdf](http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr_ukraine_white_paper_2013_july_integrated_reporting.pdf).
3. Аналітичний огляд [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ppv.net.ua/uploads/work\\_attachments/Integral\\_Reporting\\_UA\\_.pdf](http://ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Integral_Reporting_UA_.pdf).
4. G 3.1 Guidelines Incl Technical Protocol [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.globalreporting.org/resource/library/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf>.
5. G 4 Sustainability reporting guidelines [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part2-Implementation-Manual.pdf>.
6. Исследование АССА выявило тенденции устойчивого развития [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.b-soc.ru/theory-and-practice/materials/material/corpsocotv/75>.
7. Интегрированная отчетность [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf).
8. Інтегрована звітність підприємств : монографія / В.В. Євдокимов, С.Ф. Легенчук, Д.О. Грицишен, О.М. Баршнікіна. – Житомир : ЖДТУ, 2014. – 180 с.
9. Міжнародні моделі регулювання звітності сталого розвитку: аналіз сучасного стану / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, О.О. Гриценко, О.М. Баршнікіна. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – 192 с.
10. Нефинансовая отчетность согласно стандарту GRI в мире и Украине [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.bakertilly.ua/ru/news/id1129>.
11. Офіційний сайт PPV Knowledge Networks [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ppv.net.ua](http://www.ppv.net.ua).
12. Принципы экватора – независимая проверка [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.sgs.ru/ru-ru/risk-management/health-safety-and-environment/risk-assessment-and-management/equator-principles-independent-review>.
13. Річний звіт НКЦПФР за 2014 рік «Ринок цінних паперів. Європейський вибір: нові можливості та зростання» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.nssmc.gov.ua/wp-content/uploads/2017/03/Annual-Report-2014.pdf>.
14. Річний звіт НКЦПФР за 2014 рік «Рух ринку цінних паперів України до світових стандартів задля економічного зростання держави» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.nssmc.gov.ua/wp-content/uploads/2017/03/Annual-Report-2013.pdf>.
15. Стандарт верификации отчетов : AA1000 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.accountability.org.uk/resources](http://www.accountability.org.uk/resources).

**References:**

1. «About the equator principles», *The equator principles*, [Online], available at: <http://www.equator-principles.com/abouttheeps.shtml>
2. «Analitichnyj ogljad Spil'noty SVB», [Online], available at: [http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr\\_ukraine\\_white\\_paper\\_2013\\_july\\_integrated\\_reporting.pdf](http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr_ukraine_white_paper_2013_july_integrated_reporting.pdf)
3. «Analitichnyj ogljad», [Online], available at: [http://ppv.net.ua/uploads/work\\_attachments/Integral\\_Reporting\\_UA\\_.pdf](http://ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Integral_Reporting_UA_.pdf)
4. «G 3.1 Guidelines Incl Technical Protocol», [Online], available at: <https://www.globalreporting.org/resource/library/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf>
5. «G 4 Sustainability reporting guidelines», [Online], available at: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part2-Implementation-Manual.pdf>
6. «Issledovanie ASSA vyjavilo tendentsii ustoychivogo razvitiya», [Online], available at: <http://www.b-soc.ru/theory-and-practice/materials/material/corpsocotv/75>
7. «Integrirovannaya otchetnost», [Online], available at: [http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf)
8. Jevdokymov, V.V., Legenchuk, S.F., Grycyshen, D.O. and Baryshnikova, O.M. (2014), *Integrovana zvitnist' pidpryemstv*, ZhDTU, Zhytomyr, P. 180.
9. Jevdokymov, V.V., Gryshhenko, O.O., Grycyshen, D.O. and Baryshnikova, O.M. (2013), *Mizhnarodni modeli reguljuvannja zvitnosti stalogo rozvytku: analiz suchasnogo stanu*, ZhDTU, Zhytomyr, P. 192.
10. «Nefinansovaya otchetnost' soglasno standartu GRI v mire i Ukraine», [Online], available at: <http://www.bakertilly.ua/ru/news/id1129>
11. «Oficijnyj sajt PPV Knowledge Networks», available at: [www.ppv.net.ua](http://www.ppv.net.ua)
12. «Printsipy ekvatora – Nezavisimaya proverka», [Online], available at: <https://www.sgs.ru/ru-ru/risk-management/health-safety-and-environment/risk-assessment-and-management/equator-principles-independent-review>
13. «Richnyj zvit NKCPFR rynek cinnyh paperiv. Jevropejs'kyj vybir: novi mozhlyvosti ta zrostantnja» (2014), [Online], available at: <https://www.nssmc.gov.ua/wp-content/uploads/2017/03/Annual-Report-2014.pdf>
14. «Richnyj zvit NKCPFR ruh rynku cinnyh paperiv Ukrain'ny do svitovyh standartiv zadlja ekonomichnogo zrostantnja derzhavy» (2013), [Online], available at: <https://www.nssmc.gov.ua/wp-content/uploads/2017/03/Annual-Report-2013.pdf>
15. «Standart verifikatsii otchetov AA1000», [Online], available at: [www.accountability.org.uk/resources](http://www.accountability.org.uk/resources)

**Щирська** Антоніна Юліївна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік в забезпеченні якості інформаційних ресурсів

Стаття надійшла до редакції 03.01.2019.