

Міністерство освіти і науки України  
Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Кафедра статистики, обліку та аудиту

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ Оксана НЕСТЕРЕНКО

Протокол № 1 від “26” серпня 2024 р.

## НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ КОМПЛЕКС

### дисципліни «Інтегрована звітність»

рівень вищої освіти другий (магістерський)

галузь знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальність 071

«Облік і оподаткування»

освітня програма «Облік і оподаткування»

спеціалізація

вид дисципліни обов'язкова

факультет економічний

Розроблено:

к.е.н., доцент кафедри  
статистики, обліку та аудиту

**Тетяна РОЗІТ**

2024/2025 навчальний рік

## ЗМІСТ

1. Робоча програма навчальної дисципліни
2. Навчальний контент (розширений план лекцій)
3. Плани практичних (семінарських) занять, самостійної роботи
4. Питання, задачі, завдання або кейси для поточного та підсумкового контролю знань і вмінь здобувачів вищої освіти, для контрольних робіт, передбачених навчальним планом, післяатестаційного моніторингу набутих знань і вмінь з навчальної дисципліни
  - 4.1. Питання, задачі, завдання або кейси для поточного та підсумкового контролю знань і вмінь здобувачів вищої освіти
  - 4.2. Контрольні роботи, передбачені навчальним планом
5. Завдання семестрових екзаменів (письмових залікових робіт)
6. Критерії оцінювання знань студентів та розподіл балів

# 1.РОБОЧА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

Міністерство освіти і науки України

Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна

Кафедра статистики, обліку та аудиту



Робоча програма навчальної дисципліни

## **«Інтегрована звітність»**

рівень вищої освіти **другий (магістерський) рівень вищої освіти** галузь

знань **07 «Управління та адміністрування»** спеціальність **071 «Облік і оподаткування»**

освітня програма **«Облік і оподаткування»**

спеціалізація

вид дисципліни **обов'язкова**

факультет **економічний**

2024/2025 навчальний рік

Програму рекомендовано до затвердження Вченою радою економічного факультету  
“27” серпня 2024 року, протокол № 11

РОЗРОБНИКИ ПРОГРАМИ: Тетяна РОЗІТ, кандидат економічних наук, доцент **закладу вищої освіти**  
кафедри статистики, обліку та аудиту

Програму схвалено на засіданні кафедри **Статистики, обліку та аудиту**

Протокол від “ 26 ” серпня 2024 року № 1

Завідувач кафедри статистики, обліку та аудиту

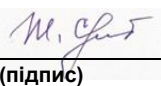


(підпис )

Оксана НЕСТЕРЕНКО  
(прізвище та ініціали)

Програму погоджено з гарантом освітньо-професійної програми (керівником проектної  
групи) «Облік і оподаткування»  
назва освітньої програми

Гарант освітньо-професійної програми  
(керівник проектної групи) «Облік і оподаткування»



(підпис)

Тетяна СЛЮНІНА

Програму погоджено науково-методичною комісією економічного факультету  
назва факультету, для здобувачів вищої освіти якого викладається навчальна дисципліна

Протокол від “27” серпня 2024 року № 1

Голова науково-методичної комісії економічного факультету



(підпис )

Дар'я ЗАГОРСЬКА

(прізвище та ініціали)

## **2. НАВЧАЛЬНИЙ КОНТЕНТ**

# ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

## РОЗДІЛ 1. Теоретичні та організаційно-методичні засади формування інтегрованої звітності

### Тема 1. Теоретичні засади формування інтегрованої звітності

- 1.1. Передумови генезису інтегрованої звітності.
- 1.2. Історичні аспекти формування інтегрованої звітності.
- 1.3. Категоріально-термінологічний апарат інтегрованої звітності.
- 1.4. Вплив економічних теорій на інтегровану звітність.
- 1.5. Характеристика міжнародних документів та програм сталого розвитку.
- 1.6. Практика інтегрованої звітності у світі та в Україні.

### Тема 2. Організаційні аспекти формування інтегрованої звітності

- 2.1. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на інтегровану звітність.
- 2.2. Принципи та правила складання інтегрованої звітності.
- 2.3. Користувачі інформації інтегрованої звітності.
- 2.4. Складові облікової політики, які мають вплив на показники інтегрованої звітності

### Тема 3. Впровадження процесу формування інтегрованої звітності в облікову систему підприємства

- 3.1. Процес реалізації проекту з формування інтегрованої звітності в обліковій системі.
- 3.2. Визначення переліку показників інтегрованої звітності.
- 3.3. Формування алгоритмів наведення показників в інтегрованому звіті.
- 3.4. Опис багатоцільової системи бухгалтерського обліку.
- 3.5. Концепція соціального, екологічного та стратегічного обліку в інтегрованій обліковій системі.

## РОЗДІЛ 2. Оцінювання й розкриття інформації про капітал підприємства у інтегрованій звітності та особливості контролю її формування

### Тема 4. Структура капіталу та її значення для підготовки інтегрованої звітності

- 4.1. Загальне поняття фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів в інтегрованій звітності.
- 4.2. Порядок опису фінансового капіталу в інтегрованій звітності.
- 4.3. Характеристика виробничого капіталу.
- 4.4. Показники інтелектуального капіталу в інтегрованій звітності.
- 4.5. Опис соціально-репутаційного капіталу в інтегрованій звітності.
- 4.6. Інтерпретація показників людського капіталу в інтегрованій звітності.
- 4.7. Порядок відображення інформації про природний капітал в інтегрованій звітності.

### Тема 5. Контроль процесу формування інтегрованої звітності

- 5.1. Опис Європейських вимог до верифікації інтегрованої звітності
- 5.2. Застосування МСА 15 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» при перевірці інтегрованої звітності.

- 5.3. Вимоги Стандартів Міжнародної організації Вищих аудиторських установ для проведення внутрішнього контролю.

- 5.4. Внутрішній контроль інтегрованої звітності за моделлю COSO-ERM.
- 5.5. Теоретичний інструментарій ідентифікації ризиків у інтегрованій звітності.
- 5.6. Класифікація

ризиків за етапами реалізації проекту з формування інтегрованої звітності.

5.7. Розкриття інформації про ризики в інтегрованій звітності.

**Тема 6. Формування інтегрованої звітності з використанням інформаційних технологій.**

6.1. Формування єдиного інформаційного простору інтегрованої облікової системи.

6.2. Використання професійного судження при формуванні інтегрованого звіту. 6.3.

Впровадження програмного продукту автоматизації процесу формування інтегрованої звітності.

## **КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

**РОЗДІЛ 1. Теоретичні та організаційно-методичні засади формування інтегрованої звітності**

**Тема 1. Теоретичні засади формування інтегрованої звітності**

1.1. Передумови генезису інтегрованої звітності.

1.2. Історичні аспекти формування інтегрованої звітності.

- 1.3. Категоріально-термінологічний апарат інтегрованої звітності.
- 1.4. Вплив економічних теорій на інтегровану звітність.
- 1.5. Характеристика міжнародних документів та програм сталого розвитку.
- 1.6. Практика інтегрованої звітності у світі та в Україні.

### **1.1. Передумови генезису інтегрованої звітності.**

Фінансові кризи ХХІ ст. виступають головними причинами необхідності вдосконалення існуючої інформаційно-комунікаційної взаємодії між суб'єктами господарювання та користувачами обліково-звітної інформації. Основною причиною виникнення криз як національного масштабу так і на окремому підприємстві є недосконалість облікової системи, що проявляється зокрема в: нездатності відобразити можливість виникнення ризиків та загроз діяльності підприємств; неправильній оцінці інтелектуально інноваційного, соціального, клієнтського, людського та природного капіталів; неспроможності забезпечити оприлюднення інформації про всі елементи капіталу у фінансовій звітності; існуючій розрізненості корпоративної звітності, яка не надає цілісного уявлення про здатність організації створювати цінність для себе та стейкхолдерів протягом тривалого часу. Всі ці проблеми зумовлюють пошук нових моделей звітування та напрямів розвитку методології бухгалтерського обліку для забезпечення зростаючих вимог користувачів та покращення прозорості, повноти й релевантності обліково-звітної інформації.

Незважаючи на значний науково-теоретичний базис щодо організації та методології формування інтегрованої звітності підприємства, інтегрована звітність так і не набула популярності серед вітчизняних компаній. Першою в Україні оприлюднила інтегровану звітність група компаній Систем Кепітел Менеджмент лише у 2005 році. На кінець 2013 року інтегровану звітність складала 31 українська компанія та 16 зарубіжних компаній, які працюють в Україні.

Передумовами генезису інтегрованої звітності є розвиток інституціональної теорії та поява інституційних інвесторів, діяльність яких базується на принципах соціально відповідального інвестування, руху України до Європейського Союзу, підвищенні вимог до оприлюднення звітності фондовими біржами в різних країнах світу, розширенні міжнародної співпраці у вирішенні проблем екологічної безпеки тощо. Крім того, формування інтегрованої звітності стало можливим лише в умовах застосування сучасних інформаційно комунікаційних технологій. Як зазначають засновники компанії Google: «...найбільш революційним удосконаленням Епохи Інтернет є можливість виміряти будь-який аспект бізнесу. Рішення, які раніше ґрунтувалися на суб'єктивних поглядах та думках і непідтверджених відомостях, сьогодні базуються на даних». Означені удосконалення та зрушення суспільно-економічних відносин сприяли тому що інтегрована звітність стала мейн стрімом сьогодення (рис. 1.1).

На пленарному засіданні ХІХ Всесвітнього конгресу бухгалтерів 2014 року Міжнародна рада з інтегрованої звітності присвятила увагу темі «Інтегроване мислення: ключ до покращених показників та створення вартості» та озвучила свою стратегію – досягти глобального прийняття Міжнародних основ інтегрованої звітності протягом найближчих трьох

3

років. Стратегія Міжнародних основ інтегрованої звітності до 2017 р включає в себе низку ключових завдань, серед яких:

- поширення у всьому світі передової практики інтегрованої звітності через ІR-мережі (<ІR> – інтегрована звітність) і сприяння діалогу між ключовими гравцями корпоративної звітності;

- створення фундаменту для інвесторів, заснованому на інтегрованому мисленні і інтегрованій звітності, спрямованому на стимулювання інвестиційних рішень; – взаємодія з національними і регулюючими органами для просування інтегрованої звітності.



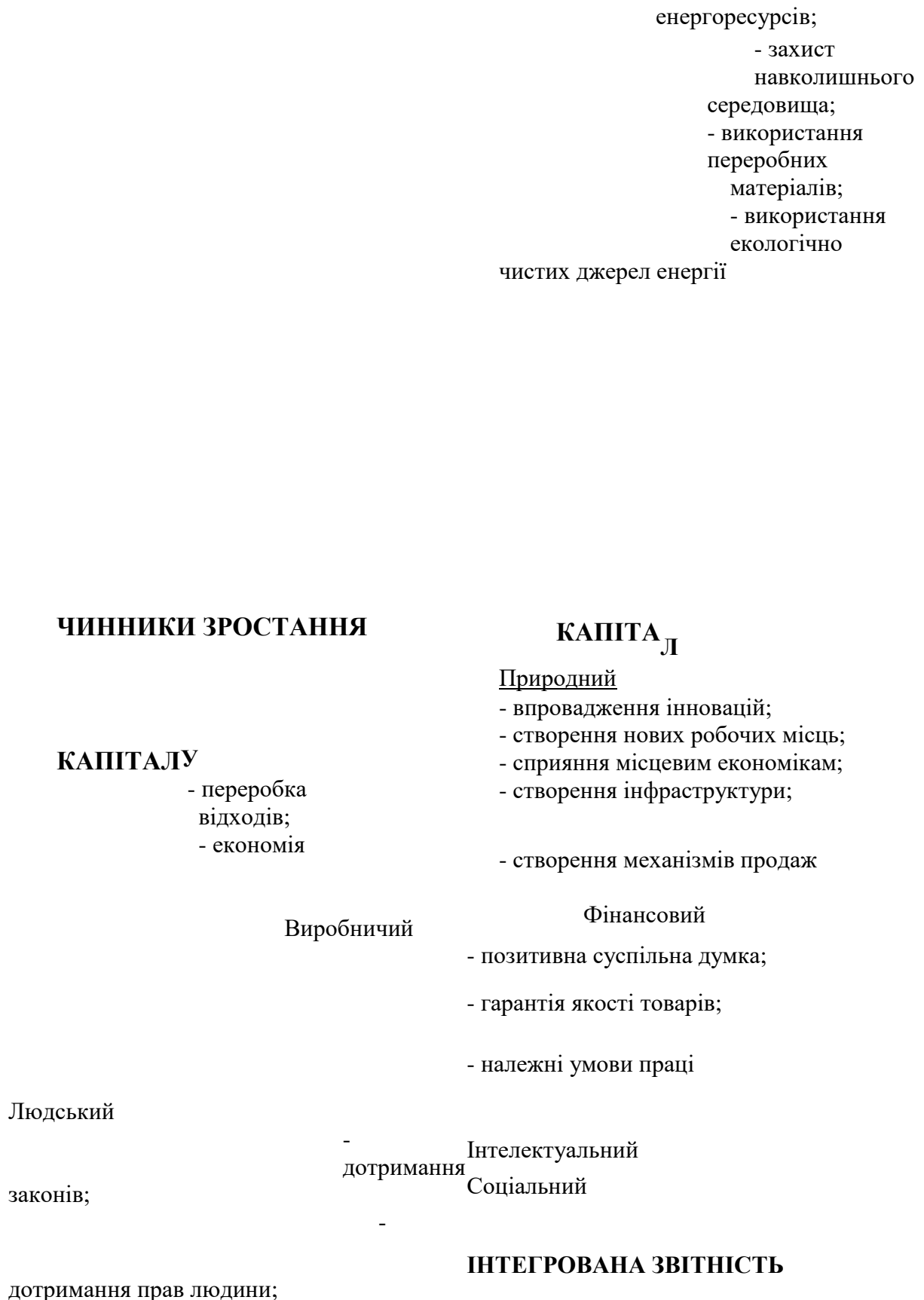


Рис. 1.1. Суспільно-еколого-економічна концепція імплементації інтегрованої звітності в Україні

## 1.2. Історичні аспекти формування інтегрованої звітності.

Розвиток форм звітності та переліку показників, які в ній наводяться напряму пов'язані, по-перше, зі змінами інтересів конкретної групи користувачів обліково-звітної інформації, по-друге з соціо-політичними умовами, які впливають на діяльність конкретного суб'єкта

господарювання зокрема, на розвиток економіки країни й світу взагалі, по-третє з нормативно правовим регулюванням бухгалтерського обліку.

Тобто, на розвиток інтегрованої звітності впливають різноманітні інститути, до яких за ієрархією складових інституційного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні В.М. Жука необхідно віднести: формальні інститути «в головах людей» (професійні бухгалтери, аудиторі, власники, менеджери); інститути науки, освіти, професійного забезпечення (зокрема, профорганізації, бухгалтерські видання); контролюючі інститути (такі як ДКРС, ДПАУ, аудиторські фірми); регуляторні інститути (зокрема, Мінфін, НБУ, ДКЦПФР); формальні інститути («правила гри» – законодавство, П(СБО), інструкції). Зазначені інститути формують методологічну базу представлення інтегрованої звітності, зокрема: професійні бухгалтери повинні володіти компетенціями для визначення як фінансових так і нефінансових показників інтегрованої звітності, наводити їх у взаємозв'язку та розкривати у зрозумілому вигляді для зацікавлених користувачів; аудиторі – володіти сучасними методиками перевірки показників інтегрованої звітності, розробляти плани, програми, тести, робочі документи перевірки; власники та менеджери – визначати інформаційні потреби зацікавлених користувачів (інвесторів, державних органів, населення тощо) та налагодити механізм збору та передачі інформації з підрозділів підприємства до відділу в якому формується інтегрований звіт тощо.

Досліджуючи історичні аспекти виникнення інтегрованої звітності, Я.В. Соколов, зазначав, що історія жодним чином не підтверджує наявність прогресу, насправді представляє собою лише поверхневу зміну форм. Інтегрована звітність є подальшим розвитком інших форм звітності, тому доцільно розглянути історичну ретроспективу становлення різних форм звітності, яка пов'язана з низкою передумов, для побудови перспектив подальшого розвитку інтегрованої звітності в Україні та визначення її оптимальної структури для різних груп користувачів в сучасних умовах господарювання.

На думку одних авторів, розвиток звітності розпочався наприкінці XV-го століття. Інші вчені вважають, що усвідомлення необхідності звітності починає простежуватися в економічних теоріях кінця XI – поч. XVIII ст. Дійсно, з наукової позиції, свідомі дослідження техніки та методики формування звітності з'явилися з появою перших облікових технологій систематизації, обробки та оприлюднення економічних даних. Досліджуючи фундаментальні праці Я.В. Соколова, М.І. Кутера, Т.Н. Малькової, присвячені історії бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що перші звіти, звичайно в примітивному вигляді, формувалися ще до нашої ери.

Підтвердженням існування звітності в стародавньому світі є знахідки археологів в Римі залишків амфор, на яких зафіксовано назву, кількість і місце походження продуктів, які в них знаходилися. Спеціально підготовлені люди регулярно навідувалися до власників складів і, погодившись з обліковими записами, забирали певну частину матеріальних цінностей на користь держави. Тобто, вже в ті часи звітність виконувала контрольну функцію та слугувала основою для податкових платежів. Представники багатьох інших народів залишили своєрідні звіти про свою господарську діяльність на руїнах, що залишилися від храмів і палаців найдавніших цивілізацій, вивчаючи які стає зрозумілим, що кожен правитель прагнув довести до відома громадськості стан своїх справ через публічні звіти. Звітність у Вавилоні являла собою обпалені глиняні таблички, які зберігали в спеціально призначених приміщеннях. В Афінах звітність розміщували на мармурових і бронзових плитах, на які заносилися відомості про багатства, якими володіє глава сім'ї, щоб повідомити кожного про статус, адже від величини достатку залежало суспільне становище. Історія виникнення звітності про майновий стан пов'язана з Давнім Римом, де раз в 5 років главам сімей (крім незаможних рабів) пропонувалося представляти для фіскальних цілей цензову звітність, яка характеризувала величину сімейного капіталу. Цензовий звіт був описом майна в натуральному вимірі, а з 312 р. до н.е. – в грошовому. У звіті розкривалися відомості про нерухомість, землі, інвентарі, коштовності і одяг. З розвитком суспільства змінювалися носії звітності, вимірники, її форма та структура, розширювався та удосконалювався зміст інформації, яка в ній наводилася (від даних про кількість зібраного врожаю до оцінки екологічних, соціальних, інтелектуальних та

ін. показників), а головне – змінювалися інформаційні потреби користувачів та інформаційні можливості звітних форм.

Необхідно відмітити, що звітність пройшла тривалий шлях розвитку від відображення інформації на глиняних табличках до формування електронних звітів, від складання лише балансу до інтегрованої звітності, яка виникла як наслідок поступового накопичення досвіду корпоративного звітування під впливом вимог ринку.

Перший інтегрований звіт в Україні був сформований групою СМК (СистемКепиталМенеджмент) у 2005 році. Разом з тим, досліджуючи історичні передумови виникнення інтегрованої звітності, ми дійшли до висновку, що перші звіти, які можна ідентифікувати як інтегровані, формувалися на території України ще задовго до цієї події.

Підтвердженням цьому є, по-перше, дослідження структури звітності, яка формувалася в Харківській губернії на початку XX століття (на протязі 1909-1916 рр.) та порівняння її з вимогами, наведеними в Міжнародному стандарті інтегрованої звітності (МСІЗ). По-друге, той факт що й сьогодні структура інтегрованого звіту не є уніфікованою, підприємство може самостійно обирати склад його показників та розрізи представлення інформації, головне щоб його зміст відповідав основним вимогам стандарту.

Відповідно до МСІЗ структура інтегрованого звіту включає вісім елементів: огляд організації та зовнішнє середовище; управління; бізнес-модель; ризики і можливості; стратегія і розподіл ресурсів; результати діяльності; перспективи на майбутнє; основні принципи підготовки та презентації. Майже всі ці структурні елементи представлені в Звіті Харківської губерньської земської управи за 1913 рік, тому для доказовості припущення, що історії інтегрованої звітності вже більше століття, розглянемо більш детально їх розкриття в зазначеному документі.

1) **Огляд організації та зовнішнє середовище.** В пояснювальній записці до звіту наведено звернення голови управи до членів зборів, в якій він розкриває інформацію про фінансове положення Харківської губерньської земської управи, результати виконання кошторису доходів та витрат, розмір витрат здійснених виключно для потреб повітів за рахунок кошторису губерньського збору, довгострокові позики в спеціальних капіталах для губерньських потреб, заборгованість повітових земств губерньському, становище та рух сум за всіма капіталами Губернії за 1913 рік. Вплив зовнішнього середовища розкрито в звіті при наведенні інформації про правову регламентацію представлення інформації в звіті, скорочення бюджету в зв'язку з військовим станом, перевитрати та економію за кожним повітом Харківської губернії, погіршення епідеміологічної ситуації в деяких повітах та розмір витрат на її виправлення.

2) **Управління.** Оскільки звіт є загальним описом діяльності всіх повітів Харківської губернії, в звіті не розкрито структуру управління за кожним окремо, лише в кінці кожного розділу наведено інформацію про членів управи, які брали участь у підготовці того чи іншого розділу звіту та бухгалтера.

3) **Бізнес-модель.** Звичайно такого поняття на початку XX ст. ще не існувало, але якщо взяти опис бізнес-моделі, наведений в стандарті, а саме: систему трансформації ресурсів через її комерційну діяльність в продукти і результати, спрямовану на досягнення стратегічних цілей організації і створення вартості протягом короткострокового, середньострокового і довгострокового періодів, то можна констатувати, що весь звіт є послідовним описом того які ресурси губернії і яким чином використовувались та які результати отримано.

4) **Ризики і можливості.** Інформацію про ризики в звіті наведено в розділі «Спеціальні капітали», а саме в відомості про стан та рух боргових цінних паперів, які видані окремим боржникам за рахунок спеціальних капіталів.

5) **Стратегія і розподіл ресурсів.** Стратегію в звіті розкрито в розрізі заходів спрямованих на покращення тваринництва та садівництва губернії в наступних звітних періодах, а розподіл ресурсів наведено детально за кожним повітом.

б) **Результати діяльності.** В кожному розділі, за кожним видом діяльності (освіта, медицина, торгівля тощо) розкрито інформацію про доходи та витрати, дефіцит грошових

6

коштів й описано за рахунок чого саме він виник. Окремо представлено фінансові звіти з виконання кошторису доходів та витрат по губернії.

7) **Перспективи на майбутнє.** Цей розділ представлено окремим звітом «Огляд заходів з покращення тваринництва в Харківській губернії».

8) **Основні принципи підготовки та презентації.** До основного принципу підготовки звіту віднесено: «строге виділення рахунків кожного з капіталів, які знаходяться в розпорядженні губернії, спеціальних капіталів та сум...». Також зазначається, що звіт розбито на дві самостійні частини: перша – звітність по губерньському земському збору та деяким відомостям загального значення; друга – звіти по всім капіталам, фондам та сумах.

Проведене дослідження цілком підтверджує тезу, що історія інтегрованої звітності бере свій початок ще задовго до появи МСІЗ та офіційної публікації інтегрованої звітності окремими компаніями, а її сучасна структура сформувалася внаслідок розширення

інформаційних потреб користувачів обліково-звітної інформації під впливом процесів глобалізації та інформаціології суспільно-економічних відносин.

### **1.3. Категоріально-термінологічний апарат інтегрованої звітності.**

Для розробки понятійно-термінологічного апарату інтегрованої звітності та визначення переліку дефініцій, термінів та понять, які потребують уточнення та роз'яснення, в першу чергу необхідно дослідити положення нормативно-правового забезпечення інтегрованої звітності. Основним, і доки що єдиним, нормативним документом, який регулює організаційно методологічні положення складання інтегрованого звіту та процедури інтегрованої звітності є Міжнародний стандарт інтегрованої звітності, прийнятий Міжнародною радою з інтегрованої звітності у 2013 році. Описана в ньому модель інтегрованої звітності ґрунтується на семи провідних принципах і складається з семи структурних елементів.

Дослідниками в галузі звітності сталою розвинутою інтегрована звітність здебільшого визначається як поєднання елементів фінансової та нефінансової звітності. Окремі автори трактують її як модель звітності, що передбачає інтеграцію традиційної фінансової звітності, нормативно за-твердженої, і нефінансової інформації, в тому числі інформації, що стосується сталою розвитку, з метою найбільш повного відображення чинників створення вартості підприємства.

Інтегрована звітність це модель подання інформації про сталий розвиток в інтегрованому звіті. Теоретико-методологічне забезпечення інтегрованої звітності в Україні заклали праці мислителів, які стали основою національної моделі сталою розвитку (М. Руденко, В. Вернадський, П. Саблук, В. Жук, В. Шевчук та ін.). Дані науковці, першими наголосили на тому, що основою сталою розвитку виступає єдність трьох компонентів – економічного та соціального розвитку та збереження сприятливого навколишнього середовища й також звернули увагу на те, що для вирішення найболючіших для людства проблем належить вживати практичні заходи зі створення передумов рушійного переходу на засади сталою розвитку. Погоджуючись із твердженням класика, що вся додана енергія земної кулі походить із бухгалтерської книги, надамо відповідь на питання чи може бухгалтерська наука сформувати внесок до ідей сталою розвитку.

Завдання, що ставлять перед бухгалтерським обліком потребують вирішення широкого спектру проблем: і в глобальній економіці, і в перерозподілі ресурсів в національній економіці, і у забезпеченні соціальних параметрів, суспільно-економічного розвитку, забезпечення економічної безпеки підприємств на корпоративному та державному рівнях, збереженні природного та біологічного потенціалу країни та іншому. Для реалізації цих завдань, крім традиційних, фінансових показників, потрібні нефінансові показники компанії, наявність яких надасть змогу змінити якість облікової інформації, відобразити в ній характеристики впливу навколишнього середовища, соціального й наглядного факторів. Аналізуючи склад специфічних елементів методу бухгалтерського обліку можемо стверджувати, що така інформація може створюватися лише в процесі звітності, який забезпечить формування звітів за новою моделлю.

7

Стосовно нової моделі звітності Т. Єфименко, В. Жук та Л. Ловінська, наголошують, що вона має поєднувати фактори еколого-соціального державного управління та фінансові результати і має стати віддзеркаленням у інформаційному середовищі концепції сталою розвитку, яку міжнародна спільнота визнає новою ідеологією XXI століття. В цьому контексті варто виділити межі інформаційної бази інтегрованої звітності, яка забезпечить перехід від системи фінансового капіталу до ринкової системи інклюзивного капіталу.

Перше, загальне поняття інтегрованої звітності, було надане Комітетом з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) в проєкті МСІЗ, згідно визначення якого – це процес, який призводить до подання організацією ві-домостей, які виражаються у випуску періодичного інтегрованого звіту про створення цінності протягом певного часу. На сьогодні в МСІЗ наведе-не більш розширене визначення інтегрованої звітності, а саме – процес, заснований на інтегрованому мисленні, в результаті якого створюється періодичний інтегрований звіт організації про створення вартості протягом тривалого часу і пов'язані з ним документи, які стосуються аспектів створення вартості. Таким чином, в стандарті інтегрована звітність трактується як процес, продуктом якого є інтегрований звіт. Проте, з визначення, наведеного в стандарті, не зовсім зрозуміло, які пов'язані докумен-ти мають бути в складі інтегрованого звіту.

Відповідно до визначення поняття інтеграція, наведеному в філософському словнику,

інтеграція (лат. Integratio – відновлення, заповнення, від integer – цілий), сторона процесу розвитку, пов'язана з об'єднанням в ціле раніше різнорідних частин і елементів. На сьогодні термін «інтеграція» набирає обороти в якості важливого кроку в еволюції корпоративної звітності в усьому світі. Відповідно процес інтегрованої звітності полягає в тому, щоб інформація з різнорідних документів знайшла відображення в інтегрованому звіті, і логічно передбачити, що це повинен бути один документ. На цьому наполягає і американський вчений Р.Р. Екклз, який зазначає: «інтегрований звіт – це єдиний документ, який містить в собі фінансову та нефінансову інформацію про діяльність організації». С. Адамс та Р. Сімнетт відмічають, що «...інтегрована звітність є новою парадигмою звітності, яка є цілісною, стратегічною, адаптивною, суттєвою і актуальною до різних часових вимірів».

Таким чином, під інтегрованою звітністю необхідно розуміти процес збору, консолідації, узагальнення та аналізу кількісних та якісних показників, що характеризують соціо-еколого-економічну та фінансово-господарську діяльність підприємства, в результаті якого створюється періодичний інтегрований звіт, який містить корисну інформацію про створення вартості в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Ключовим поняттям даного визначення і основним завданням інтегрованої звітності є інтегрований звіт, значення якого полягає у наданні інформаційної підтримки в пошуку резервів сталого розвитку і вдосконаленні діяльності підприємства за означеними напрямками.

#### **1.4. Вплив економічних теорій на інтегровану звітність.**

Існуючий полісемантизм терміну «інтегрований звіт» пов'язаний зі спектром специфічних сучасних економічних теорій, які внесли свій вклад до дослідження інтегрованої звітності та її ядра – інтегрованого звіту (рис. 1.2).

Для комплексного визначення сутності поняття «інтегрований звіт», розуміння його значущості та актуальності, необхідно проаналізувати вплив вищенаведених теорій на процес його формування більш детально. Для цього ми визначили, що на інтегровану звітність та показники інтегрованого звіту найбільший вплив мають чотири економічні течії, а саме: глобалістика, фізична економія, інституціональна економіка та ризик-орієнтоване управління, в розрізі яких ми виділили теорії, які є складовими їх наукового пізнання.

Засновником фізичної економії в Україні став видатний мислитель С.А. Подолинський, а розвинув його вчення відомий український вчений М.Д. Руденко, який ґрунтуючись на засадах фізичної економії вивів власну формулу капіталу  $K = E - F$ , де  $K$  – капітал,  $E$  – енергія прогресу,  $F$  – кількість ентропії. Капітал вчений виводить не з грошового обігу, а з космічної субстанції після вирахування з неї відносної вартості та державних витрат. Таким чином,

8

істотна заслуга фізіократів полягала в тому, що «вони надали аналіз капіталу», й саме тому теорію капіталу необхідно відносити до течій фізичної економії.

Теорію капіталу започаткували вчення К. Маркса, К. Менгера, Ф. Модільяні, М. Міллера, А. Сміта, Д. Рікардо, Ж. Б. Сея та ін., зміст її полягає в вивченні процесу виробництва і продукування доданої вартості, у тому числі додаткової вартості, обороту капіталу тощо. Зокрема, Ю. Ішікава, ґрунтуючись на теорії К. Маркса, дослідив зміни в кругообігу капіталу в ХХ ст. На його думку, спостерігається перехід від парадигми обліку продуктивного капіталу до парадигми обліку позикового або фіктивного капіталу. Недоліком схеми, яку наводить Ю. Ішікава, є відсутність у ній кругообігу інтелектуального капіталу, який стає головним чинником успіху в сучасних умовах економіки знань, та одним з видів капіталу, оцінка якого повинна бути наведена в інтегрованому звіті. З позиції теорії капіталу процес інтегрованої звітності необхідно налаштувати таким чином, щоб в системі бухгалтерського обліку генерувалася інформація про всі види капіталів, для відображення відомостей про них в інтегрованому звіті з врахуванням концепції їх збереження і кругообороту.

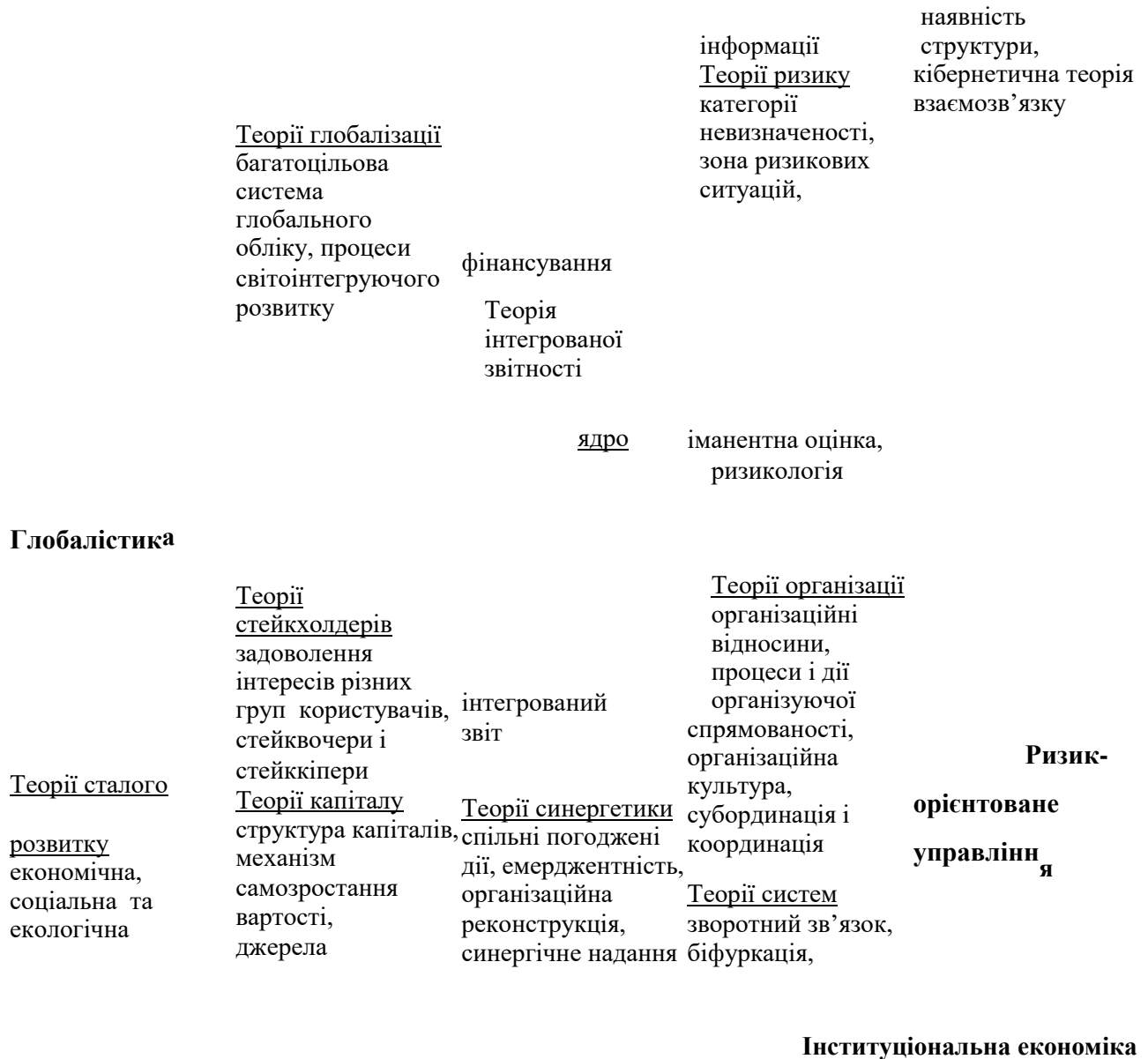


Рис. 1.2. Матрична модель впливу економічних теорій на методологію інтегрованої звітності та процес формування інтегрованого звіту

Процеси збереження капіталу та його рух й наведення правильної інформації про них в інтегрованому звіті, напряду пов'язані з ризиком, під яким прихильники фізичної економії вважали подію, яка може відбутися, або ні в економіці. Основними представниками класичної теорії були Дж. Міль та І. Сеньйор, які розглядали ризик як математичне очікування втрат, що

можуть виникнути в результаті реалізації обраного рішення. Засновники неокласичної теорії ризику А. Маршал та А. Пігу вважали, що ризик – це ймовірність відхилення від поставлених цілей. В інтегрованому звіті в частині ризиків доцільно наводити інформацію про види ризиків, які оцінюються на підприємстві в розрізі фінансових та нефінансових показників, методи управління ризиками (наприклад, відмова від надзвичайно ризикової діяльності чи трансакції, профілактика або диверсифікація, що знижує ризики; аутсорсинг затратних ризикових функцій; формування резервів або запасів тощо), перелік заходів щодо їх мінімізації на оперативному та стратегічному рівнях діяльності.

Реалізація фізіократичних ідей потребує єдності методології бухгалтерського обліку «живої економіки» та має стати передумовою сталості господарювання. Сучасну концепцію «сталого розвитку» заклала доповідь Римського клубу «Межі зростання», опублікована в 1972 році. На сьогодні існує більше ста різноманітних визначень сталого розвитку, окремі з яких асоціюють це поняття з усталеними, стійкими або збалансованими економічними процесами. «Ці епітети є безвідносними до проблеми неруйнівного для природи задоволення потреб сучасних та майбутніх поколінь або не дають рішень для їх розв'язання». На думку Д.О. Грицишена концепція сталого розвитку має стати основою наукових досліджень в економічній та обліковій науках, а під сталим розвитком автор розуміє як певну ідеальну систему господарювання, так і шлях до неї, в ході якої відбуваються параметричні зміни в усіх складових елементах системи. На нашу думку сучасна динамічна концепція сталого розвитку має враховувати потреби забезпечення екологічного типу використання різних видів ресурсів (людських, матеріальних, трудових, фінансових та ін.) в процесі господарської діяльності. А інформаційним джерелом, яке дозволить оцінити місце підприємства в системі забезпечення сталого розвитку економік світу і є інтегрований звіт, який є центральним елементом, квінтесенцією національної парадигми облікового забезпечення реалізації ідей фізичної економії та екологічної безпеки.

Концепція «сталого розвитку» є також одним з напрямів дослідження глобалістики, яку визначають як науку про методологію глобалізму і глобалізації, їх зміст, тенденції розвитку та наслідки, глобальні, регіональні стратегії, методи світового стратегічного планування і прогнозування.

Серед найбільш впливових шкіл теорії глобалізації виділяють наступні: · Класичну школу (Р. Робертсон, І. Валлерстайн, Д. Хелд, С. Хантінгтон) – глобалізація розглядається як двоєдиний процес перетворення загального в окреме і окремого в загальне; · Школу трансформістів (Е. Гідденс, У. Бек, Д. Розенау, О. Білорус) – глобалізація розглядається як феномен сучасного світу, який лежить в основі провідних радикальних трансформацій у всіх сферах розвитку сучасного суспільства – економіці, політиці, культурі, управлінні тощо.

· Школу гіперглобалістів (К. Омае) – вважають, що глобалізація призведе в результаті до створення нового загальносвітового порядку, при якому повноваження і легітимність національних держав практично нівелюються.

· Школу скептиків (Дж. Томпсон) – дотримуються думки, що глобалізація спричиняє лише посилення взаємодії між окремими суб'єктами з різних куточків світу. При цьому суверенні держави продовжують відігравати головну роль на міжнародній арені, і безпосередньо керують глобалізацією.

Готовність країни до глобалізації визначається Індексом глобальної конкурентоспроможності (ІГК). Відповідно до нещодавно опублікованого дослідження Всесвітнього економічного форуму, Україна за Індексом глобальної конкурентоспроможності 2015-2016 посіла 79-е місце серед 140 країн світу, втративши за рік три позиції (у попередньому рейтингу займала 76-у позицію), тобто наша держава практично беззахисна перед глобальними гравцями. виправити цю ситуацію можливо лише підвищенням конкурентоспроможності кожного окремо взятого українського підприємства за рахунок покращення системи обліково-аналітичного забезпечення управління, і за рахунок цього, поліпшенням всієї економічної ситуації в країні. Процеси глобалістики, як чинника появи нової парадигми бухгалтерського обліку трактує Г.Г. Кірейцев, який стверджує, що саме глобалізація економіки спричинила потребу застосування єдиних принципів, уніфікованих

10

правил і процедур облікового відображення підприємницької діяльності та використання єдиної для всіх національних облікових систем стандартизованих форм фінансової звітності. Особливістю нової парадигми бухгалтерського обліку є те, що вона покладається в більшому ступені на віртуальну економіку, ніж на традиційну та враховує переважну більшість нематеріальних активів у складі активів підприємства. Враховуючи те, що метою фінансових звітів є, в першу чергу, забезпечення зацікавлених користувачів інформацією про реальну ринкову вартість активів підприємства можна стверджувати, що зростаючі глобалізаційні фактори, інформатизація економіки та поява нових інформаційних потреб всіх рівнів сучасної системи управління (від окремого суб'єкта господарювання до країни та цивілізації в цілому) вимагають зміни технологій, способів та методів розкриття та подання інформації про господарську діяльність. Більш обґрунтовано ця ідея сформульована в роботі С.А. Діпіази та Р.Д. Екклза – «Майбутнє корпоративної звітності». На переконання вчених досягнути транспарентності компанії можна шляхом побудови трирівневої моделі звітності, де перший

рівень – це глобальні принципи фінансової звітності, другий рівень – галузеві облікові стандарти, третій рівень – вимоги керівництва компанії до розкриття інформації (стратегічні цілі, показники ефективності діяльності та ін.). Фактично третій рівень характеризує показники саме інтегрованого звіту. В свою чергу С.Ф. Голов зазначає, що налагодження системи збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища характеризує глобальну систему бухгалтерського обліку. На нашу думку, фактично, вчений описує інтегровану звітність та процес формування інтегрованого звіту. В інтегрованому звіті питання глобального характеру мають знайти відображення при розгляді питань щодо внеску підприємства в вирішенні глобальних проблем людства: соціальних, екологічних, етичних тощо. Формування інтегрованих звітів українськими підприємствами має підвищити їх конкурентоспроможність на глобальному ринку та залучити світових інвесторів в економіку держави.

Саме тому, прямий вплив на процес формування інтегрованого звіту в умовах глобалізації та показники, які в ньому розкриваються має теорія стейкхолдерів, яка розвивається в межах інституціональної економіки та набирає оборотів з публікацією у 1984 р. праці Е. Фрімена «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід». Е. Фрімен запропонував визначення стейкхолдерів, яке широко використовується й дотепер, відповідно до якого це «будь-яка група або індивідуум, які можуть впливати або на яких може впливати досягнення організацією своєї мети». На думку Н.С. Краснокутської, всі групи або особи, які мають вплив на діяльність підприємства, є його стейкхолдерами, інтереси яких керівництво мусить урахувати у своїй діяльності. Забезпечити гармонійний розвиток підприємства можливо лише порівнюючи потенційні інтереси стейкхолдерів із реальними результатами діяльності підприємства, чого можна досягти при розкритті необхідної інформації в інтегрованому звіті. Ця інформація передусім повинна бути корисною, тобто має задовольняти потреби зацікавлених сторін, в першу чергу потенційних інвесторів, насамперед в ухваленні рішень, які матимуть позитивний вплив на діяльність підприємства.

Для формування механізму збору такої інформації на підприємстві необхідно використовувати інституціонально-синергетичний підхід, який дозволяє визначити діапазон параметрів, в межах яких процес формування інтегрованого звіту буде налагодженим та стабільним. Виникнення синергетики, як самостійного напрямку наукових досліджень датується 1969 роком з використанням терміну «синергетика» в курсі лекцій з теорії лазерного випромінювання в університеті міста Штутгарта німецьким фізиком Германом Хакенном. Новий термін походить від грецького слова «*Vun-ergia*», що означає співпрацю, узгоджену дію, співучасть. Підхід зорієнтований на пізнання закономірностей самоорганізації складних об'єктів в умовах хаотичного спонтанного структурування та загальні теоретичні засади синергетичного розвитку бухгалтерського обліку в хаотично структурованій економіці було обґрунтовано С.О. Кузнецовою. На нашу думку, синергія інтегрованої звітності – це підвищення ефективності процесу формування інтегрованого звіту в контексті комплексного інформаційного забезпечення його користувачів та укладачів у результаті з'єднання, інтеграції окремих складових – обліково-звітних документів у єдиний звіт та налагодження

11

упорядкованої системи збору нефінансової інформації з внутрішніх та зовнішніх джерел її постачання.

Ще однією економічною течією, яка має вплив на інтегровану звітність та процес формування інтегрованого звіту є ризик-орієнтоване управління, яке трактується як ітеративний, динамічний процес, що представляє собою сукупність управлінських функцій, а саме: планування, організування, мотивування, контролювання та регулювання, з інтегрованими складовими управління ризиками і здійснюється з метою досягнення цілей організації. Під час формування інтегрованого звіту з позиції ризик-орієнтованого управління, в межах теорії ризику, по-перше, його укладачі мають враховувати всі ризики, які впливають на стабільне та збалансоване функціонування підприємства, розробляти методики їх нівелювання, або, при неможливості уникнення, заходи з їх мінімізації чи оптимізації, а по друге, повинні при розкритті показників інтегрованого звіту за тим чи іншим розділом, оцінювати ризик негативного сприйняття тієї чи іншої інформації стейкхолдерами, який може виникнути також в результаті неточності і некоректності подачі інформації в звіті. Нещодавно Leeds University (Великобританія) та Euromed Management School (Франція) проаналізували 4000 нефінансових звітів і знайшли «непідтверджені заяви, незрозумілі дані й неточні цифри». Наприклад, італійська компанія ENEL в інтегрованому звіті навела інформацію, що її викиди склали 122 089 млн. т., що виявилось цифрою, яка в чотири рази перевищує викиди нашої планети. Таким чином, показники, які наводяться в звіті повинні бути обґрунтованими та



підтвердженими. Підвищити ступінь обґрунтованості інформації, налагодити механізм профілактики помилок для запобігання втрат та упущених вигод внаслідок організаційної непрофесійності при складанні інтегрованого звіту має стати використання надбань теорії організації, яка як самостійна наука виділилася на початку XX ст. Основний внесок до розвитку теорії організації зробили М. Вебер, А. Файоль, Ф. Тейлор, Р. Лайкерт, Д. Норт, Е. Мейо, А. Чандлер, А. Богданов. Надбання теорії організації необхідно використовувати при налаштуванні організаційних відносин, тобто зв'язків і взаємодії між різними структурними підрозділами підприємства для збору інформації, яка буде наводитися в інтегрованому звіті, формування графіку надходження інформації до бухгалтерії, чи іншого відділу відповідального за інтегровану звітність, визначення часових рамок формування звіту тощо.

Інтегрована звітність є складною системою, яка потребує постійної багатокритеріальної оцінки різноманітних ситуацій та приведення інформації про них в інтегрованому звіті, а найбільш доцільним для процесу створення складних систем є застосування саме загальної теорії систем, яка використовує ізоморфізм (аналогічність)

процесів, що протікають в системах різного типу (технічних, біологічних, економічних, соціальних). Вперше проект загальної теорії систем був представлений світу науки в 50-х роках XX століття і сьогодні його пов'язують з роботами відомого австрійського вченого Людвіга фон Берталанфі. Під впливом теорії систем формується й узагальнюючий підхід до визначення реакцій системи обліку, як акумулятора багатопротилежної, зрозумілої і об'єктивної інформації про минулу діяльність і про перспективи розвитку суб'єкта господарювання, інформація про які наводиться в інтегрованому звіті. В той же час, певних вимог до обсягу інтегрованого звіту не існує. Він повинен бути складений в максимально стислій формі і бути зрозумілим будь-якому користувачеві, навіть не обізнаному з питаннями бухгалтерського обліку. В свою чергу, процес інтегрованої звітності має бути налагоджений таким чином, щоб оброблялася лише найактуальніша інформація, оскільки інформаційний вплив на державу, суспільство, громадянина зараз є ефективнішим, ніж політичний, економічний і навіть військовий. Інформація стає реальною, майже фізично відчутною силою.

### 1.5. Характеристика міжнародних документів та програм сталого розвитку.

До законодавчих актів та ініціатив зі сталого розвитку в Україні відносяться: Закони України «Про охорону навколишнього природного середовища», «Про охорону атмосферного повітря», «Про соціальні послуги», «Про екологічну експертизу», «Про відходи», «Про екологічний аудит»; державна концепція «Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020»» та ін. Україна ще з початку отримання своєї незалежності підтримує основні цілі сталого розвитку

12

сформульовані у низці міжнародних документів та програм, розроблених під егідою ООН (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Міжнародні документи та програми сталого розвитку \*

№ з/п	Назва	Дата прийняття	Короткий зміст
1	2	3	4
1	Декларація Ріо де-Жанейро по довкіллю і розвитку	14 червня 1992 р.	Включає 27 принципів сталого розвитку, основні з яких: турбота про людей, захист навколишнього середовища, знищення бідності, прийняття державами ефективних законодавчих актів в галузі навколишнього середовища, всебічна участь жінок в досягненні сталого розвитку тощо
2	Глобальна програма дій Порядок денний на XXI століття	3-14 червня 1992 р.	Розділ I. Соціальні та економічні аспекти Розділ II. Збереження та раціональне використання ресурсів з метою розвитку Розділ III. Зміцнення ролі основних груп населення Розділ IV. Засоби здійснення

3	Програма дій з подальшого впровадження Порядку денного на XXI століття	28 червня 1997 р.	I. Заява з викладенням зобов'язань; II. Оцінка прогресу, отриманого з часу проведення конференції ООН по довкіллю і розвитку; III. Здійснення в сферах, де потрібні термінові дії; IV. Міжнародні інституціональні механізми
4	Декларація тисячоліття ООН	08 вересня 2000 р.	I. Цінності і принципи; II. Світ, безпека і роззброєння; III. Розвиток та подолання бідності; IV. Охорона нашого спільного навколишнього середовища; V. Права людини, демократія і блага управління; VI. Захист вразливих; VII. Задоволення особливих потреб Африки; VIII. Зміцнення ООН
5	Йоганнесбурзька декларація зі сталого розвитку	04 вересня 2002 р.	Від наших витоків до майбутнього; Від Стокгольма до Ріо-де-Жанейро і Йоганнесбурга; Ті завдання, що стоять перед нами; Наша прихильність сталому розвитку; Майбутнє за багатостороннім підходом; Так буде так!
6	План виконання рішень Всесвітнього саміту на вищому рівні зі сталого розвитку	04 вересня 2002 р.	I. Вступ; II. Викорінювання бідності; III. Зміна нестійких моделей споживання і виробництва; IV. Охорона і раціональне використання природної ресурсної бази економічного та соціального розвитку; V. Сталий розвиток в умовах глобалізації в світі; VI. Охорона здоров'я та сталий розвиток; VII. Сталий розвиток малих острівних держав, що розвиваються; VIII. Сталий розвиток для Африки; IX. Інші регіональні ініціативи; X. Засоби здійснення

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
---	---	---	---

13

7	Підсумковий документ Всесвітнього саміту 2005 року	16 вересня 2005 р.	I. Цінності і принципи; II. Розвиток; II. Світ і колективна безпека; IV. Права людини і верховенство права; V. Зміцнення ООН
8	Майбутнє, якого ми прагнемо	27 червня 2012 р.	I. Наше спільне бачення; II. Підтвердження політичної прихильності; III. «Зелена» економіка в контексті сталого розвитку та ліквідації бідності; IV. Інституційні рамки сталого розвитку; V. Рамкова програма дій і подальші заходи; VI. Засоби здійснення

9	Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030	25 вересня 2015 р.	Встановлює сімнадцять цілей: бідність, голод та безпека продовольства, здоров'я, освіта, гендерна рівність, вода та санітарія, енергетика, економічне зростання, інфраструктура та індустріалізація, нерівність, міста, стале споживання та виробництво, зміна клімату, океани, біорізноманіття, мир та правосуддя, партнерство. Кожна з цілей має свої завдання, а документ загалом – 169 завдань.
---	---	--------------------	---

В липні 2016 року Міністерство економічного розвитку і торгівлі України за підтримки ООН в Україні розпочало проведення національних консультацій з адаптації та локалізації порядку денного з питань розвитку до 2030 року та 17 Цілей Сталого Розвитку. Метою консультацій є стимулювання досягнення спільного розуміння Цілей Сталого Розвитку, їх актуальності в контексті національного розвитку України взагалі, та торговельної галузі зокрема. Крім того, Мінекономрозвитку України розроблено план заходів з імплементації розділу IV «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії й їхніми державами-членами, з іншої сторони, на 2016-2019 роки, зокрема й стосовно 13 розділу Угоди, яка має назву «Торгівля та сталий розвиток».

### **1.6. Практика інтегрованої звітності у світі та в Україні.**

Директиви ЄС стосовно інтегрованої звітності розроблені в нерегуляторному стилі, тому присутня висока ступінь гнучкості в питанні вибору найбільш відповідної моделі для розкриття необхідної фінансової та нефінансової інформації. Суб'єкти господарювання можуть використовувати національні рамкові підходи, або загальноєвропейські (наприклад систему екологічного менеджменту та аудиту EMAS (Eco-Management and Audit Scheme)), але для визнання звітів в усьому світі, доцільно використовувати міжнародні підходи до яких і відноситься інтегрована звітність.

Відсутність єдиних методологічних засад та напрацьованої практики формування інтегрованої звітності вітчизняними підприємствами, призвело до того, що в звітах, які деякі суб'єкти господарювання іменують «інтегрованими» чи «звітністю сталого розвитку», інформація наводиться не пов'язана, в деяких випадках непрозора чи взагалі не зрозуміла. Основною причиною таких недоліків, є те, що суб'єкти господарювання при формуванні інтегрованої звітності використовують різні стандарти; не дотримуються і принципи складання інтегрованого звіту; значна кількість показників та чинників зовнішнього середовища залишаються не розкритими, особливо тих, які стосуються негативних наслідків діяльності, екологічної складової звіту, ризиків тощо.

Для виявлення недоліків в звітності суб'єктів господарювання проаналізуємо їх за відповідністю МСІЗ чи іншим стандартам сталого розвитку, розкриттям основних показників інтегрованої звітності та за дотриманням принципів при складанні інтегрованої звітності (табл. 1.2). Для порівняння обрані вітчизняні підприємства та іноземні корпорації, які функціонують на вітчизняному ринку.

Проведена оцінка змістовного наповнення звітності сталого розвитку показала, що серед вітчизняних суб'єктів господарювання лише Група ДТЕК зазначає, що її звіт є інтегрованим, проте у звіті наводить лише деякі показники визначені МСІЗ. А загалом структура звітів вітчизняних підприємств формується відповідно до Керівництва по звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), яке є превалюючим стандартом для наведення інформації про економічні, екологічні та соціальні показники, які характеризують сталий розвиток. Дослідження структури та змістовного наповнення звітів за стандартами GRI показала, що звітність, складена за їх вимогами, є різноспрямованою, базується в основному на наведенні інформації про вплив на навколишнє середовище та засоби його зменшення, та різноманітні соціальні показники діяльності підприємства. До складу інтегрованої звітності слід вводити конкретне коло показників, які стосуються безпосередньо бізнес-моделі суб'єкта господарювання та процесу створення вартості, інакше внаслідок перевантаження звітності інформацією про екологічні та соціальні наслідки діяльності можуть

Це свідчить про доцільність при наведенні фінансових показників інтегрованої звітності дотримання вимог МСІЗ, які поелементно надають рекомендації щодо розкриття складових бізнес-моделі, розподілу капіталу за видами, вартісного розкриття інформації в коротко-, середньо та довгостроковому періоді тощо. В той же час МСІЗ практично не розкриває вимог та не надає рекомендацій щодо висвітлення екологічної та соціальної складової інтегрованої звітності. Чіткі рекомендації стосовно цих складових висвітлені в стандартах сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності, які були переглянуті та удосконалені в 2016 році, і на які підприємства, які складають звітність сталого розвитку за цими стандартами мають перейти з червня 2018 року. Тому при розкритті нефінансових показників інтегрованої звітності доцільно використовувати рекомендації, наведені в стандартах GRI.

Ключову роль в процесі розробки організаційних і методичних основ інтегрованої звітності та формуванні інтегрованого звіту відіграє облікова система підприємства, бо саме на неї покладається завдання ув'язати все різноманіття показників стратегії, бізнес-моделі, прогнозних і фактичних показників фінансового та нефінансового характеру в рамках єдиного і системно упорядкованого документа, який дозволить відобразити реальність бізнес-моделі та стратегії розвитку діяльності і її забезпеченість фінансовими, інтелектуальними, виробничими та іншими видами ресурсів, а також результативність діяльності суб'єкта господарювання за всіма основними напрямками сталого розвитку – економічними, екологічними, соціальними. Існуюча організація облікової системи вітчизняних суб'єктів господарювання не задовольняє вимоги щодо формування інформаційного забезпечення інтегрованої звітності. Тому побудову інформаційної системи підприємства, яке формує інтегрований звіт, потрібно починати з моделювання облікової системи.

15

Підприємства	Принципи інтегрованої звітності																		
	Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє	Взаємодія з зацікавленими сторонами	Прозорість	Розкриття інформації	Відповідність між різними видами звітності	Моніторинг і оцінка впливу на довкілля	Економічна солідарність	Справедливість	Збалансованість	Прозорість	Користь для суспільства	Реагування на потреби суспільства	Інформація	Суттєвість	Системність	Доступність	Відкритість	Зрозумілість	Відповідність між різними видами звітності

	йб утн є	ми	м у						а ці ї	н я н ні ст ь	о в а н і с т ь											
Група ДТЕК	+	−	+	−	−	−	+	+	+	+	+	+	+	+	−	+	+	+	−	+		
Корпорація «Оболонь»	−	+	−	−	−	+	+	+	−	−	−	−	−	+	−	+	−	−	+	−	+	
Агропром холдинг «Астарта Київ»	+	+	−	−	+	−	+	+	−	−	−	−	−	+	−	+	−	−	−	−	+	
Компанія «Воля»	−	+	−	−	−	−	+	+	−	−	−	−	−	+	−	+	−	−	−	−	+	
Platinum Bank	−	+	−	−	−	−	+	+	−	−	−	−	−	+	−	+	−	−	−	−	−	
ТОВ «Нестле Україна»	−	+	−	−	−	−	+	+	−	−	−	−	−	+	−	+	−	−	−	−	−	
«Ернст енд Янг Глобал Лімітед» (діяльніст ь в Україні)	+	+	−	−	+	−	+	+	−	−	−	−	+	+	−	+	+	−	−	+	+	
Компанія Amway Europe	−	−	−	−	−	−	+	+	−	−	−	−	−	+	−	+	−	−	−	−	−	
Coca-Cola HBC	+	+	+	−	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
BDO Ukraine	+	+	−	−	+	−	+	+	−	−	−	−	−	+	−	+	−	−	−	−	+	
Samsung Electronics Co	+	−	+	−	−	−	+	+	+	+	+	+	+	+	+	−	+	+	+	−	+	
Metinvest	+	−	+	−	−	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	−	+	+	+	−	+	
Група компаній ASE	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
АТ «ГНЦ НІПАР»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
ПАТ «КМЗ»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	

## Тема 2. Організаційні аспекти формування інтегрованої звітності

- 2.1. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на інтегровану звітність.
- 2.2. Принципи та правила складання інтегрованої звітності.
- 2.3. Користувачі інформації інтегрованої звітності.

**2.1. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на інтегровану звітність.** Потребують обґрунтування нормативно-затверджені принципи бухгалтерського обліку, яких необхідно дотримуватися в інтегрованій звітності, щоб до інтегрованого звіту

16

потрапила лише релевантна й корисна інформація. Окремі принципи бухгалтерського обліку (фінансової звітності), закріплені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV, мають застосовуватися в інтегрованій звітності без модифікації. Разом з тим, певні принципи мають відношення лише до фінансових показників, тобто економічної складової інтегрованої звітності. Тому вони мають застосовуватися з певною адаптацією для забезпечення задоволення потреб зацікавлених користувачів у нефінансовій інформації інтегрованих звітів. З урахуванням вищенаведеного механізм використання принципів бухгалтерського обліку (фінансової звітності) в процесі інтегрованої звітності наведено на рисунку 2.2.

Охарактеризуємо зміст основних принципів бухгалтерського обліку, які є базовими для складання будь-якої звітності, де містяться вартісні показники, по відношенню до інтегрованої звітності. Відповідно до змін, внесених до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 05.10.2017 р., деякі принципи, зокрема обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності виключені як обов'язкові при веденні бухгалтерського обліку та формуванні фінансової звітності. Проте, вважаємо за необхідне дослідити їх вплив при формуванні інтегрованої звітності. Так, при формуванні інформації в системі інтегрованої звітності потребує адаптації застосування принципу обачності, який передбачає обережність в оцінюванні активів і доходів з метою недопущення їх завищення та заниження вартості зобов'язань та витрат. В процесі інтегрованої звітності принцип обачності безперечно буде дотримуватися при розкритті фінансових показників в інтегрованому звіті, наприклад при розкритті інформації про обсяги доходу в звітному періоді та їх порівняння з попередніми періодами, описі бізнес моделі підприємства, зокрема в тій частині, що стосується ресурсів та їх розподілу за видами капіталів, визначенні та описі результатів діяльності, як позитивних (які призводять до збільшення капіталів та вартості) так і негативних (які, навпаки, призводять до зменшення капіталів та вартості).

Обачність зумовлена невизначеністю, що супроводжує діяльність підприємства. Тому з твердженням Л.В. Гнилицької саме цей принцип виступає підґрунтям визнання підприємницьких ризиків, породжених такою невизначеністю в системі бухгалтерського обліку.

Відповідно до концепції інтегрованої звітності наведення інформації про ризики діяльності є обов'язковою складовою інтегрованої звітності, й відповідно до принципу обачності, навіть, коли вірогідність того чи іншого ризику надзвичайно незначна, інформація про них повинна бути наведена в звіті. Якщо трактувати принцип обачності стосовно не минулих, а майбутніх подій, то розкриття в інтегрованому звіті інформації щодо подальшої стратегії та перспектив підприємства на майбутнє зумовлює ризик відхилення від очікуваних наслідків й, як наслідок, порушення даного принципу. Дотримуючись принципу обачності, укладачі інтегрованої звітності, в першу чергу, повинні виходити з інтересів її користувачів, особливо інвесторів, для яких, насамперед, найбільшу цінність мають стратегічні плани підприємства й які справедливо очікують максимально правдивого відображення обліково звітної інформації про діяльність підприємства та його перспективи. Тому з метою дотримання принципу обачності інформацію, що наводиться в цих блоках необхідно наповнювати варіативно, з оприлюдненням шкали відхилень та аргументуванням умов, які призвели до їх виникнення.

В деяких випадках фактичне використання принципу обачності може призводити до неповного відображення окремих активів підприємства (значної частини нематеріальних активів). Ця теза напряму стосується інтегрованої звітності, в якій більша частина інформації стосується саме нематеріальних активів. Дотримуватися цього принципу вкрай складно при наведенні інформації про екологічні наслідки діяльності, при розмежуванні складових інтелектуального, людського та соціально-репутаційного капіталів, при ресурсному наповненні природного капіталу тощо. Зокрема, стосовно останньої складової, в МСІЗ наведено елементи природного капіталу (повітря, вода, земля, корисні копалини і ліси

біологічне різноманіття і здоров'я еко-системи), оцінка яких в бухгалтерському обліку представляється надзвичайно ускладненою і з високим ступенем вірогідності призведе до

17

порушення принципу обачності. В зв'язку з цим в цілях відображення в інтегрованому звіті реального потенціалу підприємства в оцінювальному аспекті стосовно нематеріальних показників інтегрованої звітності необхідно застосовувати модифікований принцип обачності, який базується на професійному судженні «виробника» інтегрованої звітності.

ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ (ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ)	висвітлення	повне	періодичність <b><u>Огляд організації і зовнішнє середовище:</u></b> культура і цінності; власність і операційна структура; основні види діяльності та ринки; конкурентне середовище і позиціонування на ринку; фактори зовнішнього середовища (макро- і мікро)
	автономність		<b><u>Управління:</u></b> структура керівництва організації; ставлення до ризиків і механізми
	послідовність		
	безперервність нарахування та відповідність доходів і витрат		вирішення питань цілісності та етики; практики корпоративного управління; відповідальність осіб, наділених управлінськими
	обачність, з	превалювання сутності над формою	функціями <b><u>Бізнес-модель:</u></b> ресурси; комерційна діяльність; продукти; результати
врахуванням професійного судження «виробника» інтегрованої звітності	диференційована оцінка релевантні (універсальні) вимірники		<b><u>Ризики і можливості:</u></b> Конкретне джерело ризиків і можливостей; ймовірність реалізації ризику або можливості і масштабів

наслідків у  
разі  
реалізації;  
конкретні дії,  
що

вживаються  
для зниження ключових  
ризиків або управління ними

таких цілей; плани розподілу  
ресурсів; методика оцінки  
досягнень та  
цілей

**Результати  
діяльності:**  
кількісні  
показники за

**Стратегія і розподіл  
ресурсів:**

коротко-, середньо- і  
довгострокові стратегічні цілі;  
стратегія, яку розробила або  
має намір реалізувати  
організація для досягнення

цільовими показниками,  
ризикам і можливостям;  
вплив на капітали; стан  
відносин з основними  
стейкхолдерами; зв'язок між  
результатами діяльності в  
минулому і майбутньому

**Перспективи на**

**майбутнє:**

проблеми і невизначеності,  
які, можливо, виникнуть в  
майбутньому; зовнішнє  
середовище, ризики і можливо  
сті, з аналізом того, як вони  
можуть позначитися на  
досягненні стратегічних цілей;  
доступність капіталів

Рис. 2.1. Механізм використання принципів бухгалтерського обліку (фінансової звітності) в процесі інтегрованої звітності

Наступний принцип, а саме повного висвітлення, також стосується інтегрованої звітності опосередковано, а саме в частині фінансової звітності, деякі показники якої теж повинні розкриватися в інтегрованому звіті, оскільки саме в фінансовій звітності розкривається вся інформація про наслідки господарської діяльності (господарських операцій, подій), які здатні вплинути на рішення, що приймаються на її основі. В нефінансовій складовій інтегрованої звітності та при визначенні стратегії і перспектив господарської діяльності на майбутнє розкрити всю інформацію про наслідки господарської діяльності фактично не можливо. Цілком слушно стосовно цього принципу зазначає професор А.С. Крутова: «...принцип повного висвітлення має сенс тільки стосовно фактичних подій, за якими

18

бухгалтер у змозі надати відносно повну інформацію у рамках фінансової звітності або приміток до неї. У частині ж надання повної інформації про потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі, цей принцип взагалі суперечить здоровому глузду. По-перше, як та чи інша інформація вплине на рішення, що приймається на її основі, залежить не тільки від її «виробника», а й від рівня компетенції та цілей самого користувача. По-друге, ніхто не може передбачити усіх наслідків господарських подій, бо життя завжди є більш багатограним ніж ми сподіваємося і жоден прогноз не має 100% вірогідності». Особливо це відчутно в сучасних складних політико економічних умовах господарювання в східних регіонах України. В інтегрованому звіті групи СКМ (Систем Кепітал Менеджмент – найбільшої фінансово-промислової групи України) за 2014 рік у вступному слові керівників зазначено: «...значна частина активів Групи СКМ опинилася безпосередньо в зоні військових дій у Донецькій і Луганській областях. Це призвело не тільки до втрат від нескінченних руйнувань, вимушеної зупинки підприємств, а й до значних витрат на виконання ремонтних робіт, відновлення пошкодженої інфраструктури й порушених господарських зв'язків між підприємствами». Ця ситуація напряду підтверджує тезу, що не можливо передбачити усіх наслідків деяких господарських подій та забезпечити їх повне висвітлення.

Принцип автономності запозичений теорією бухгалтерського обліку із цивільного права. Ідея цього принципу полягає в тому, щоб підкреслити та відобразити в бухгалтерському обліку юридичну самостійність підприємства як суб'єкта господарських відносин і, відповідно, суб'єкта бухгалтерського обліку від осіб, які є його учасниками (засновниками). Цей принцип сприяє досягненню чіткого визначення сфери підзвітності, тобто господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом господарювання. Стосовно інтегрованої звітності, цього принципу необхідно дотримуватися при розкритті інформації про фінансові



показники діяльності, в частині обсягу доходу, ключових виробничих показників, розміру капіталів в розрізі їх видів тощо. Проте, в окремих випадках суб'єкти господарювання при формуванні інтегрованого звіту не дотримуються принципу автономності, зокрема це стосується холдингів, спільних компаній, підприємств, які мають сумісні активи (наприклад, однією з перших в Україні компаній, яка почала формувати інтегрований звіт, є група ДТЕК – стратегічний холдинг, що керує трьома операційними компаніями з активами у вугледобуванні, тепловій енергетиці та дистрибуції, а також в альтернативній енергетиці та видобутку газу, фактично три компанії, а звіт – один). В цьому випадку, справедливим є твердження С.Ф. Голова, який вважає, що «не слід ототожнювати сферу підзвітності лише з юридичною особою». Крім того, в інтегрованому звіті може наводитися інформація, яка може зацікавити стейкхолдерів та пов'язана саме з діяльністю власників суб'єктів господарювання, яка не має прямого відношення до суб'єкта звітування, але, наприклад, направлена на досягнення цілей сталого розвитку (придбання еко-автомобіля, благодійність, захист біорізноманіття тощо). Таким чином, принцип автономності дозволяє виявити межі суб'єкта господарювання, який складає інтегрований звіт: територію, активи, пасиви, економічні зв'язки тощо, та має дотримуватися при наведенні інформації про фінансові показники діяльності, проте може нівелюватися при розкритті нефінансової інформації.

Принцип послідовності – це постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Ф.Ф. Бутинець напругу підводить принципи бухгалтерського обліку до облікової політики. За його трактуванням принципи бухгалтерського обліку – це базові положення облікової політики підприємства, те на основі чого будується облікова політика. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. Цей принцип напругу стосується інтегрованої звітності, оскільки процес формування інтегрованого звіту є достатньо складним та практично не відпрацьованим на вітчизняних суб'єктах господарювання з методологічної, методичної і технічної точок зору. В інтегрованому звіті повинна наводитися не лише статичні числові дані, а обліково аналітична інформація, яка генерується внаслідок інтегрованого мислення, має цінність для стейкхолдерів і розкриває взаємозв'язок фінансових та нефінансових показників. В обліковій

19

політиці мають розкриватися принципи, правила, методи та процедури ведення інтегрованого обліку та інтегрованої звітності з метою збору, опрацювання та перенесення фінансових та нефінансових показників до інтегрованого звіту суб'єкта господарювання. Основною метою складання інтегрованого звіту є надання обґрунтованої та достовірної інформації постачальникам фінансового капіталу про те, яким чином підприємство створює вартість протягом тривалого часу. Тому будь-які зміни в обліковій політиці є небажаними, оскільки вони спричиняють ризик порушення порівнянності результатів діяльності підприємства за звітними періодами.

Принцип безперервності діяльності набуває особливої актуальності при досягненні суб'єктом господарювання цілей сталого розвитку, які направлені на безперервне покращення соціальних, екологічних та економічних показників діяльності як окремого підприємства, так і держави та світу в цілому. В наукових колах стосовно цього принципу існують різні точки зору, наприклад, вчені А.С. Крутова та О.В. Харламова пропонують цей принцип трактувати як одне з припущень загального характеру, а не як регламентуючу компоненту, що становить підґрунтя методології бухгалтерського обліку, на думку інших вчених принцип безперервності є основним принципом формування звітності чи навіть має велике значення не стільки як окремий принцип, а як об'єднуюча ланка в традиційній системі принципів і методів бухгалтерського обліку. При формуванні інтегрованого звіту цей принцип є обов'язковим до застосування, оскільки відповідно до МСІЗ в звіті має розкриватися інформація про: короткострокові, середньострокові та довгострокові стратегічні цілі організації; стратегія, яку розробила або має намір реалізувати організація для досягнення таких стратегічних цілей; плани розподілу ресурсів, які підготувала або має намір використовувати організація для реалізації своєї стратегії; як вона буде оцінювати досягнення і цільові результати в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах, а також дані про перспективи майбутньої діяльності. Потреба в відображенні прогностичної інформації як обов'язкового елементу інтегрованої звітності безпосередньо пов'язана з дотриманням принципу безперервності діяльності.

Щодо періоду безперервної діяльності в українському стандарті припускається, що підприємство функціонуватиме «вічно». У п. 4.1. Концептуальної основи фінансової звітності безперервність трактується як припущення безперервної діяльності в осяжному майбутньому,

і в п. 26 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 період припущення щодо безперервності окреслений як щонайменше 12 місяців з кінця звітної періоду. Постачальникам фінансового капіталу, як правило, потрібний більший обсяг інформації, ніж розкритий у фінансовій звітності підприємств. Мова йде в першу чергу стовно інформації про суттєві ризики припинення діяльності у майбутньому. Наявність такої інформації в інтегрованому звіті сприятиме підвищенню її якості, зокрема з позицій прогнозування рівня нестабільності компанії і дотримання принципу безперервності діяльності.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат надає можливість визначати фінансовий результат діяльності підприємства на основі уніфікованого підходу до включення доходів та витрат до звітної періоду. У цілому, принцип забезпечує об'єктивність інформації, яка формується в інтегрованій звітності в частині фінансових показників, але за умови діяльності підприємства в звичайних умовах. Проте якщо суб'єкт господарювання постраждав від надзвичайних ситуацій різного характеру, або ж його діяльність стала причиною надзвичайних ситуацій, даний принцип бухгалтерського обліку діє лише в частині нарахування. Фактично це означає, що принцип може застосовуватися в інтегрованій звітності виключно при звичайних умовах господарської діяльності підприємства, а в умовах притаманних Україні кризових соціально-політичних та економічних явищ такий принцип буде навпаки створювати підстави перекручень в інтегрованій звітності.

Принцип превалювання сутності над формою означає, що господарські операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Цей принцип в процесі інтегрованої звітності є визначальним, особливо в процесі розмежування складових капіталів (інтелектуальний чи людський? виробничий чи фінансовий?), економічному та

20

юридичному трактуванні соціальної та екологічної складових та розкритті інформації про них в інтегрованому звіті.

Принцип історичної (фактичної) собівартості, відповідно до якого пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, фактично в інтегрованій звітності може бути застосований при оцінці елементів виробничого капіталу, проте досить складно пристосований для використання при оцінці екологічних чи соціальних показників, розміру інтелектуального чи людського капіталу. В інтегрованому звіті має наводитися інформація, про те, яким чином організація створює вартість на протязі тривалого часу, тобто метою отримання інтегрованих звітних даних є діагностика (оцінювання) вартості бізнесу. У цьому випадку постачальника фінансового капіталу (інвестора) цікавить інформація про реальну, а не історичну вартість активів та зобов'язань, оцінених за ринковою (справедливою) вартістю. На думку Л. В. Гнилицької, з метою використання облікової інформації в системі інтегрованої звітності доцільно принцип історичної вартості замінити принципом гнучкості в оцінюванні, що передбачає залежність вибору оцінки від мети та потреб користувача звітних даних. С.Ф. Голов, в свою чергу, відмічає, що в системі глобального обліку вибір оцінки має залежати від мети та потреб користувача й має визначатися як принцип релевантності оцінки. Таким чином, принцип історичної (фактичної) собівартості порушує вимогу щодо подання в інтегрованій звітності прогнозних та ймовірних показників, які є обов'язковим елементом інтегрованого звіту.

Прогнозні показники забезпечують прийняття стратегічних рішень і як зазначають професори Е. Хендріксен та М. Ван Бреда цінність активу для підприємства може змінюватись в часі, протягом тривалого проміжку часу вона може втрачати значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу чи як поточна ринкова ціна активу. Особливо ця теза актуальна в сучасних умовах діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, що пов'язано з нестабільністю валютних курсів та складною економіко-політичною ситуацією в Україні. Тому для оцінювання елементів інтегрованого звіту доцільно використовувати принцип диференційованої оцінки в розрізі економічних, соціальних та екологічних показників. Методика диференційованої оцінки для кожної складової інтегрованого звіту має бути розкрита в обліковій політиці суб'єкта господарювання.

Принцип єдиного грошового вимірника в інтегрованій звітності не використовується, оскільки показники в ній наводяться як в грошових (монетизованих) вимірниках так і в натуральних чи трудових (при розкритті інформації про екологічні показники, природоохоронну діяльність, моральний дух працівників, культуру, етичні принципи та цінності тощо). Крім того, окремі показники діяльності можуть наводитися і в іноземній валюті для залучення іноземних постачальників фінансового капіталу. Тому, при розкритті різних показників інтегрованого звіту має застосовуватися принцип релевантних вимірників.

Зміст принципу періодичності полягає в можливості розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання звітності. В інтегрованій звітності його дотримання є обов'язковим, оскільки дозволяє навести інформацію про створення вартості в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах, розкрити релевантну інформацію про результати діяльності за звітний період та порівнювати її за попередні періоди для визначення позитивних чи негативних тенденцій в досягненні основних цілей господарювання.

Таким чином, дотримання в інтегрованій звітності основних нормативно затверджених принципів бухгалтерського обліку певною мірою забезпечить включення до інтегрованого звіту лише релевантної й корисної інформації.

## **2.2. Принципи та правила складання інтегрованої звітності.**

Разом з тим, МСІЗ значно розширює перелік вихідних принципів, які мають бути покладені в основу підготовки інтегрованої звітності та чітко визначає засади, на яких має будуватися зміст інтегрованого звіту і які будуть впливати на форму подання інформації в розрізі економічних, соціальних та екологічних складових. До основних принципів підготовки Інтегрованого звіту відповідно до підходу, запропонованого Міжнародним комітетом з

21

інтегрованої звітності, належать наступні: стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє; зв'язаність інформації; взаємодія з зацікавленими сторонами; суттєвість; стислість; достовірність та повнота; постійність та порівнянність. Крім того, прагнення України до вступу в ЄС та прийняття Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом актуалізують принципи вільної ринкової економіки серед яких: верховенство права, належне врядування, боротьба з корупцією та сприяння сталому розвитку визначено основою посилення відносин, що вимагає модифікації теоретичного базису інтегрованої звітності в частині основних принципів та положень.

Дослідження нормативної бази та практики застосування наведених у МСІЗ принципів дозволяє дійти висновку про доцільність їх систематизації шляхом об'єднання в три групи за спрямованістю та цілями використання: структурні, організаційні та якісні. Така систематизація дозволить, по-перше, глибше зрозуміти природу кожного з принципів, і, по друге, стане теоретичним базисом побудови ієрархічної системи принципів інтегрованої звітності.

В розробленій ієрархічній системі принципів інтегрованої звітності перша група принципів прямо впливає на структуру інтегрованого звіту та об'єднує вихідні положення, яких необхідно дотримуватися при визначенні його змісту. Вважаємо, що в стандарті не повною мірою враховані всі складові елементи інтегрованого звіту, й виділено лише принципи, які стосуються стратегії та взаємодії з зацікавленими користувачами, в той же час, поза увагою залишилися інші обов'язкові елементи бізнес-моделі, а саме: капітал, вартість, ризики та соціо-екологічні показники. Дотримання запропонованих принципів інтегрованої звітності, а саме: розмежування капіталу; вартісний підхід; моніторинг і контроль ризиків; екологізація та соціогармонія дозволить сформувати систему основних показників, які мають наводитися в інтегрованому звіті та розробити організаційно-методичні механізми збору та розкриття інформації про них.

Організація процесу інтегрованої звітності вимагає від суб'єктів господарювання розробки спеціалізованих технологічно-методичних підходів до процесу передачі, збору, обробки та перенесення інформації про економічну, соціальну та екологічну діяльність до інтегрованого звіту, що потребує врахування спеціалізованих організаційних принципів. Цілком зрозуміло, що використання лише принципів збору інформації для інтегрованого звіту (зв'язаності інформації, постійності та порівнянності) не здатне адекватно забезпечити інтегрований процес. Тому доцільно дотримуватися організаційних принципів інтегрованої звітності, що охоплюють весь обліковий процес, у якому поєднуються жива праця працівників (принципи центроорієнтованості та реагування), засоби праці (принцип інформаціології) й специфічні предмети праці (принцип колації).

Інформація, яка наводиться в інтегрованих звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації, ступінь корисності інформації, що містить інтегрований звіт визначають якісні принципи інтегрованої звітності, які необхідно доповнити принципами відкритості, зрозумілості та темпоральності.

Для розробки методологічних засад формування інтегрованого звіту, принципи інтегрованої звітності, визначені МСІЗ доцільно об'єднати в групи, які визначають їх

спрямованість та систематизують за цілями використання (табл. 2.1).

Таблиця 2.2

Систематизація принципів інтегрованої звітності

№ з/п	Група	Назва	Трактування змісту
1	2	3	4

22

1	Структурні	Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє	Інтегрований звіт повинен включати аналіз стратегії організації і пояснювати, 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.
2		Взаємодія з зацікавленими сторонами	Інтегрований звіт повинен містити аналіз характеру та якості взаємодії організації з її основними зацікавленими сторонами, в тому числі того, як і якою мірою організація розуміє і враховує їх законні і обґрунтовані потреби, інтереси і запити
3		<i>Просторово го континууму</i>	Інтегрований звіт повинен містити аналіз інститутів правового, комерційного, соціального, екологічного і політичного контексту, що впливають на здатність організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому або довгостроковому періоді
4		<i>Розмежування капіталу</i>	Інтегрований звіт повинен містити інформацію про види капіталів, які використовує організація для створення вартості, їх опис, складові, розмір
5		<i>Вартісний підхід</i>	Інформація в інтегрованому звіті повинна детально описувати яким чином організація створює вартість в коротко-, середньо- та довгостроковому періоді
6		<i>Моніторинг і контроль ризиків</i>	Інтегрований звіт повинен розкривати інформацію про ризики, які впливають на можливість створювати вартість організацією в коротко-, середньо- та довгостроковому періоді і на корпоративні механізми управління
7		<i>Екологізація</i>	В інтегрованому звіті має розкриватися інформація про впровадження систем технологічних, управлінських та інших рішень, що дають змогу підвищувати ефективність використання природних ресурсів з одночасним збереженням або поліпшенням природного середовища
8		<i>Соціогармонія</i>	В інтегрованому звіті має розкриватися інформація про соціальну відповідальність та соціальні показники організації
9	Організ	Зв'язаність інформації	Інтегрований звіт повинен представляти цілісну картину комбінацій, взаємозв'язку і взаємозалежності між факторами, що впливають на здатність організації створювати вартість протягом тривалого часу

10	ацій ні	Постійність та порівнянність	Інформація, що міститься в інтегрованому звіті, повинна бути представлена: (а) на основі, що не змінюється протягом довгого часу, і (б) таким чином, щоб можна було провести порівняння з іншими організаціями, в тих випадках, коли це суттєво для здатності організації створювати вартість з плином часу
11		Центроорієнтованість	Для побудови системи збору інформації для процесу інтегрованої звітності необхідно формувати центри відповідальності за ієрархічними рівнями управління та підрозділами підприємства

23  
Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
12		Колація	Інформація, яка наводиться в інтегрованому звіті постійно перевіряється на адекватність
13		Реагування	Процес інтегрованої звітності повинен бути організований таким чином, щоб мати можливість послідовно реагувати на запити постачальників фінансового капіталу
14		Інформаціології	Комплексне використання інформаційних технологій на всіх стадіях проходження інформації від моменту її реєстрації до одержання результатних показників, перенесення їх до інтегрованого звіту і в процесі його презентації
15	Якісні	Суттєвість	Інтегрований звіт повинен розкривати інформацію з питань, що робить істотний вплив на оцінку здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах
16		Стислість	Інтегрований звіт повинен бути стислим
17		Достовірність та повнота	Інтегрований звіт повинен включати в себе всі істотні факти, як позитивні, так і негативні, в збалансованій формі і без помилок
18		Відкритість	Інтегрований звіт повинен бути доступним для всіх зацікавлених осіб, зокрема постачальників фінансового капіталу
19		Зрозумілість	Інтегрований звіт повинен містити достатню інформацію, підготовлену таким чином, щоб вона могла легко інтерпретуватися зацікавленими особами
20		Верифікація	Для підвищення прозорості бізнесу інтегрований звіт повинен пройти верифікацію засобами незалежного аудиту
21		Темпоральність	Викладення інформації в інтегрованому звіті повинно враховувати причинно-наслідкові зв'язки в умовах часу

Побудована ієрархічна система принципів інтегрованої звітності підтверджує тезу Г.А.

Портера про те, що принципи, якими керуються при складанні інтегрованої звітності, розвиваються для удосконалення умов ведення бізнесу. Вони являють собою систему поглядів на формування її показників, а їх дотримання дозволяє повніше зрозуміти процес інтегрованої звітності та визначальну роль в методології і організації практичної діяльності суб'єктів господарювання.

### **2.3. Користувачі інформації інтегрованої звітності.**

Інформаційні потреби, які виникають в користувачів, і відповідно, укладачів інтегрованої звітності для задоволення цих потреб, 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 базу знань інтегрованої звітності, зменшуючи при цьому інформаційну ентропію та відсіюючи непотрібні інформаційні дані.

Вищевикладене детермінує визначення інформації інтегрованої звітності як неупереджених, корисних та достовірних відомостей про фінансово-господарську діяльність, прибутковість та соціо-екологічну відповідальність підприємства, які дозволять спрогнозувати його майбутні можливості, ризики та переваги при створенні вартості в

24

коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі й задовольняють інформаційні потреби стейкхолдерів, шляхом зменшення рівня їх інформаційної ентропії.

Побудова моделі інтегрованої звітності, яка могла б продукувати таку інформацію викликає низку проблем. Як зазначає К. В. Сорокіна «Одне з головних питань полягає в тому, наскільки взагалі можливо визначити в деталях інформацію, необхідну для розкриття, щоб вона була корисною».

За результатами опитування, проведеного Глобальною ініціативою зі звітності (GRI) про високу затребуваність інформації щодо корпоративного управління в компанії висловилися 70 % респондентів, 64 % опитаних визначили важливою інформацію про використання природних ресурсів, 52 % – про соціальну складову тощо. В результаті проведення глобального опитування серед 85 професійних інвесторів, які поділилися думками, що саме, на їх погляд, має входити до складу інтегрованої звітності, яку вони вважають корисною, і де, на їхню думку, існують можливості для керівництва компаній щодо поліпшення існуючої звітності, визначено наступне:

- 82% респондентів повідомили, що, якщо компанії представляють чітку і коротку інформацію, інвестори відчують більшу впевненість при проведенні аналізу; - опис бізнес-моделі є важливою частиною якісної звітності, зокрема 70% професійних інвесторів хочуть отримати роз'яснення щодо того, як компанія забезпечує надходження грошових коштів і створює додаткову вартість, яка в майбутньому перетвориться на потоки грошових коштів;

- 80% професійних інвесторів зазначили, що для того, щоб опис бізнес-моделі був інформативним, він повинен бути пов'язаним із загальною стратегією компанії; - лише 14% професійних інвесторів вважають, що компанії, як правило, розкривають достатню кількість інформації про свої стратегічні плани;

- стосовно інформації про ключові ризики бізнес-моделі, що приводиться в інтегрованій звітності, існує ряд прогалин, що знижують її ефективність, зокрема інвесторів цікавить, яким чином компанії управляють цими ризиками або знижують їх. При цьому, незважаючи на те, що розуміння поглядів керівництва на потенційні ризики і стратегії їх зниження є важливими для інвесторів, переважання формального розкриття на основі шаблонного опису тільки ускладнює розуміння;

- інтегрований звіт є важливим вихідним документом для отримання не тільки фінансової інформації, а й інформації з управлінських, екологічних, соціальних та кадрових питань, а його головні сильні сторони – достовірність і повнота. Крім того, 91% професійних інвесторів повідомили, що зазвичай аналізують річні звіти компаній, за діяльністю яких вони стежать.

Враховуючи варіативність інформаційних запитів різних груп зацікавлених осіб, необхідне формування адаптивної моделі інтегрованої звітності, що дозволить нівелювати негативну реакцію стейкхолдерів при неповному, чи взагалі відсутньому інформаційному забезпеченні їх запитів. Для вирішення цього питання необхідно визначити користувачів

інформації інтегрованої звітності.

Згідно з Міжнародним стандартом інтегрованої звітності основними користувачами інтегрованих звітів є організації, що надають фінансовий капітал. Крім того, в стандарті зазначено, що інтегрований звіт корисний для всіх зацікавлених сторін, яким важлива здатність організації створювати вартість на протязі довгого часу, у тому числі працівникам, клієнтам, постачальникам, бізнес-партнерам, місцевим спільнотам, законодавчим та регулятивним структурам і особам, що визначають політику. Крім перелічених користувачів інтегрована звітність може бути цікава профспілкам, екологічним та громадським організаціям, банківським структурам, страховим компаніям, органам статистики, аудиторським компаніям, вищим навчальним закладам та науково-дослідним установам (НДУ) тощо. При цьому, в процесі підготовки інтегрованої звітності дуже важливо вибудувати ефективну взаємодію зі стейкхолдерами і визначити, розкриття якої саме інформації їх цікавить – фінансової, екологічної, соціальної тощо. Для виявлення очікувань зацікавлених сторін можна провести моніторинг попиту на інформацію шляхом анкетування на сайті

25

компанії, проведення тематичних зустрічей, конференцій з обговорення найбільш цікавих питань користувачів інтегрованої звітності та способів розкриття інформації. Таким чином, в узагальненому вигляді користувачами інтегрованої звітності 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 пріоритетними групами користувачів інтегрованої звітності доцільно їх згрупувати за групами: користувачі в межах підприємства та поза ним, користувачі з прямою та відносною фінансовою зацікавленістю та без неї (рис. 2.2).

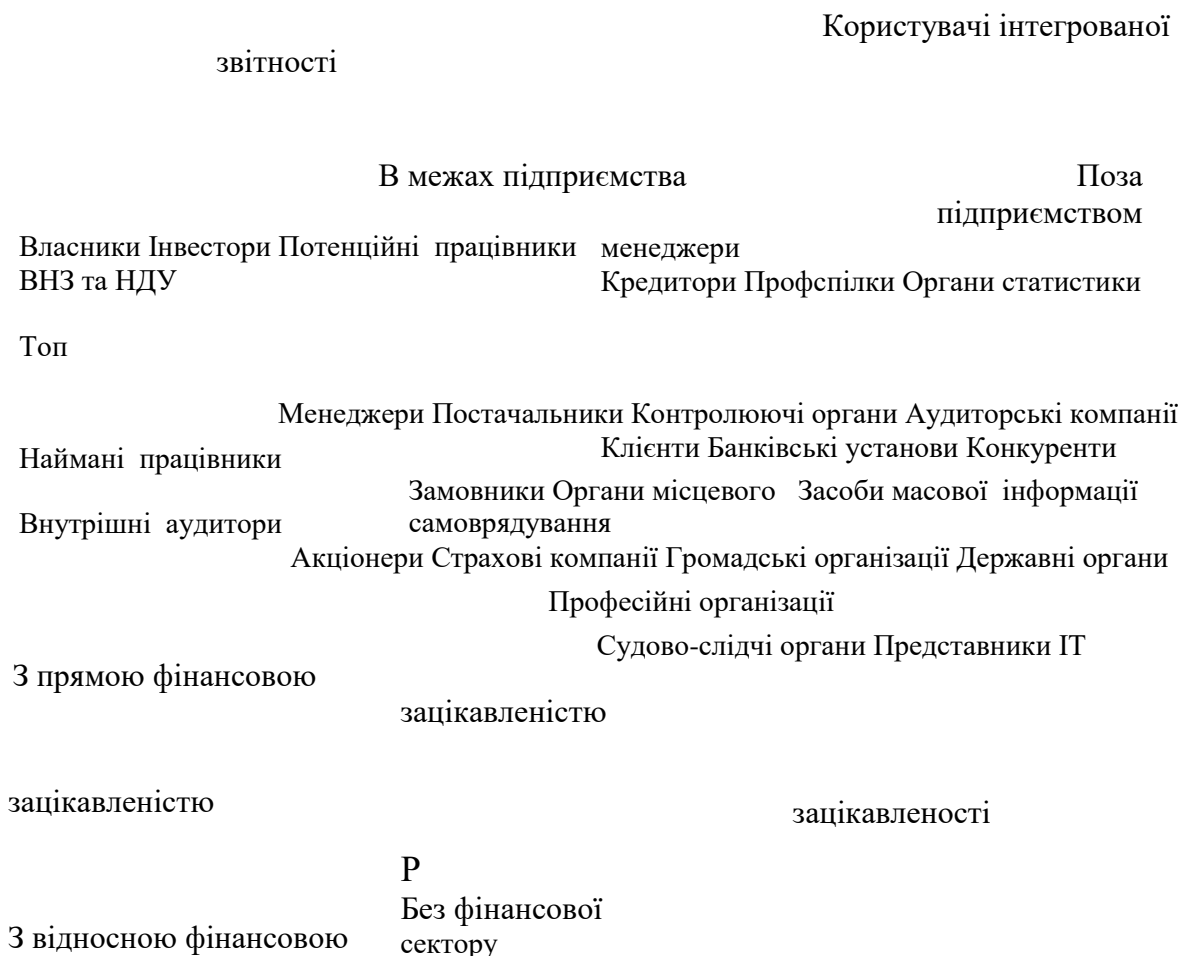


Рис. 2.2. Користувачі інформації інтегрованої звітності

Процес розвитку підприємства передбачає ув'язування та узгодження інтересів чотирьох основних суб'єктів: власників, менеджерів, робітників і держави. Інтереси робітників – це забезпечення якості життя, підтримка фізіологічних і духовних потреб індивідуума згідно з прийнятими нормами та стандартами за рахунок сталого розвитку підприємства. Інтерес менеджерів – сталий розвиток підприємства (прибутковість діяльності та якісне поліпшення стану за рахунок зміни структури, складу та нагромадження капіталу). Інтерес власників – забезпечення високої прибутковості на акції та високий рівень їх котирування. Інтерес держави – забезпечення соціально-економічної безпеки держави шляхом

26

піддержання високої сталості розвитку підприємства та підвищення якості життя робітників. 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.

#### **2.4. Складові облікової політики, які мають вплив на показники інтегрованої звітності**

Інтегрована облікова політика це сукупність всіх пов'язаних облікових принципів, правил, методів, процедур та процесів формування інтегрованої звітності, які колаборативно ініціюються та виконуються шляхом винесення професійного судження з метою підвищення соціально-економічної безпеки та рівня конкурентоспроможності суб'єктів господарювання, активізації просторово-екологічної свідомості бізнесу, підвищення рівня життя населення та забезпечення додержання гарантованих державою соціальних стандартів.

Обов'язковою умовою ефективного формування інтегрованої облікової політики є мета, задля реалізації якої вона буде здійснюватися. В науковій спільноті метою облікової політики вважають врегулювання правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства результати його діяльності, що є необхідним для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень; вдосконалення якості фінансової звітності через підвищення доречності, надійності та порівнянності фінансової звітності у часі та з фінансовою звітністю інших підприємств; вибір найкращих методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що сприятимуть достовірному відображенню фінансового стану і результатів діяльності підприємства та підвищенню якості обліково-аналітичного інформаційного забезпечення. Тобто мету облікової політики, по перше, пов'язують з розкриттям адекватної інформації в фінансовій звітності, по-друге, з задоволенням інформаційних потреб зацікавлених користувачів. Метою інтегрованої облікової політики є забезпечення розкриття максимально обґрунтованої й достовірної фінансової та нефінансової інформації про поточну та стратегічну діяльність суб'єкта господарювання в інтегрованій звітності, шляхом вибору загальноприйнятих, чи розробки відповідних обліково-аналітичних методів і процедур, для ефективного регулювання цієї діяльності в інтересах бізнесу і зацікавлених осіб, що досягається шляхом постановки та вирішення певних завдань, які наведені на рис. 2.3.

Для забезпечення єдності методології обліку та налагодження процесу збору звітної інформації потребують обґрунтування рівні реалізації інтегрованої облікової політики й визначення суб'єктів її формування, від яких залежать зміст окремих елементів та методи, що



використовуються під час формування інтегрованої звітності. Разом з тим, серед науковців не має єдності у визначенні цих питань. Так Г.М. Давидов пропонує виокремлювати **три рівні реалізації облікової політики: державний, проміжний (галузевий, відомчий) та локальний (підприємства)**. Такий підхід не враховує потреб інтегрованої звітності, оскільки основні нормативні документи, яких необхідно дотримуватися при її складанні є міжнародними і саме ними керуються суб'єкти господарювання при формуванні показників інтегрованого звіту та мають враховувати при реалізації облікової політики.

Більш змістовно до цього питання підходить В. А. Кулик, яка пропонує п'ять рівнів застосування облікової політики, а саме: міжнародний, міждержавний, державний, галузевий та підприємства, які більш змістовно розкривають методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору, обробки обліково-економічної інформації для вимог інтегрованої звітності. Відносно інтегрованої звітності, на нашу думку, недоречним є виділення галузевого рівня реалізації облікової політики, оскільки немає жодного нормативно-правового акту, який би визначав особливості формування облікової політики в різних галузях. І, як сам автор трактує: «галузева облікова політика – це розробка на основі загальноприйнятих принципів та правил функціонування фінансового обліку в межах країни методичних рекомендацій (вказівок, інструкцій) щодо формування облікової політики підприємств конкретної галузі». Є окремі накази різних міністерств та відомств, які регламентують правила погодження наказу

27

про облікову політику (наприклад, промислових та аграрних), але вони базуються на загальноприйнятих на державному рівні правилах формування облікової політики, які визначені законами, положеннями, методичними рекомендаціями з обліку основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів та інших об'єктів, та методичними рекомендаціями щодо облікової політики, які затверджуються Міністерством фінансів України та відносяться до державного рівня реалізації облікової політики.

Завдання

інтегрованої облікової політики

Методологічні

Організаційні

Методичні

Технологічні

визначати фактори впливу на інтегровану звітність;	інструкції фахівців, які формують інтегровану звітність;	наводити інформаційні картки показників інтегрованої звітності;	налагоджувати систему інформаційного захисту;
- обґрунтовувати принципи формування обліково аналітичної системи;	- розробляти організаційні етапи формування інтегрованої звітності;	- забезпечувати повне відображення в інтегрованій звітності всієї інформації, яка дозволить стейкхолдерам приймати необхідні рішення	- розкривати перелік програмних засобів, обчислювальних машин, приладів і пристроїв, які використовуються службами підприємства для формування та представлення інтегрованої звітності
- розкривати понятійно термінологічний апарат інтегрованої звітності для налагодження облікової обробки інформації;	- визначати часові рамки інтегрованої звітності та її межі;	- забезпечувати правильне оформлення та представлення інтегрованої звітності з використанням ІКТ;	
- розкривати ефективність облікової системи та її удосконалювати	- розкривати графік формування інтегрованої звітності		
- розкривати посадові	методи оцінки прогностичної інформації, капіталів, ризиків та інших обов'язкових елементів інтегрованої звітності;		

Рис. 2.3. Завдання інтегрованої облікової політики

Крім того, дослідження звітності сталого розвитку вітчизняних підприємств показало, що цей новий інструмент звітування в практичну діяльність впроваджують, зазвичай не окремі відособлені організації, а групи та об'єднання підприємств різних галузей, створення яких є об'єктивною практикою сучасної глобалізованої та трансформаційної економіки. Як приклад

можна навести інтегрований звіт групи «Систем Кепітал Менеджмент» (СКМ), яка веде свою діяльність у 7 країнах (Україні, Великобританії, Італії, Болгарії, США, Росії та Швейцарії). СКМ – найбільша в Україні багатогалузева група, що об'єднує 14 напрямів бізнесу: телекомунікаційний, енергетичний, фінансовий, машинобудування, автозаправки,

28

транспортний, сільське господарство, гірничо-металургійний, медіа, нерухомість, роздрібну торгівлю, виробництво глин, футбол, фармацевтичний. До підприємств об'єднаного бізнесу на вітчизняному ринку також відносяться корпорація «Оболонь», Група компаній «Фокстрот», група «Метінвест», ДТЕК, ВіДі Груп та інші, на зарубіжному – група компаній ASE, компанія Соса-сола, АТ & Т, які теж мають практичний досвід складання звітності сталого розвитку.

Серед основних організаційно-правових форм об'єднаного бізнесу, що утворені як господарські об'єднання є асоціації, корпорації, консорціуми, концерни (стаття 120 Господарського кодексу України) та холдинги (стаття 126 Господарського кодексу України), а також групи асоційованих підприємств (стаття 126 Господарського кодексу України), що не створюють спільну юридичну особу, а пов'язані між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні. Для таких сучасних підприємницьких утворень при формуванні інтегрованої звітності доцільно виділяти такий рівень реалізації інтегрованої облікової політики як рівень об'єднаного бізнесу (рис. 2.4).

### *Рівні інтегрованої*

#### *облікової політики* Суб'єкти формування інтегрованої облікової політики

#### *Міжнародний комітет з інтегрованої звітності, Глобальна*

І МАК Р ОР І В Е НБ	Міждержавна інтегрована облікова політика	ІІІ рівень	інтегрованої звітності, Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку, Глобальний договір ООН, стандарти серії АА1000, МСФЗ ТА	облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Положення (стандарти)
			МСБО)	бухгалтерського обліку, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства)
МІ	Державна інтегрована облікова політика	ІV рівень Інтегрована ініціатива зі звітності, Організація Об'єднаних націй, Міжнародний інститут соціальної та етичної звітності, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Європейський Парламент і Рада Європейського Союзу (Директиви 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС)	Наглядова рада учасників об'єднаного бізнесу, робоча група з формування інтегрованої звітності
Міжнародна інтегрована облікова політика			Верховна Рада України, Міністерство фінансів України (Закон України «Про бухгалтерський	
ІІ рівень			(Міжнародний стандарт	

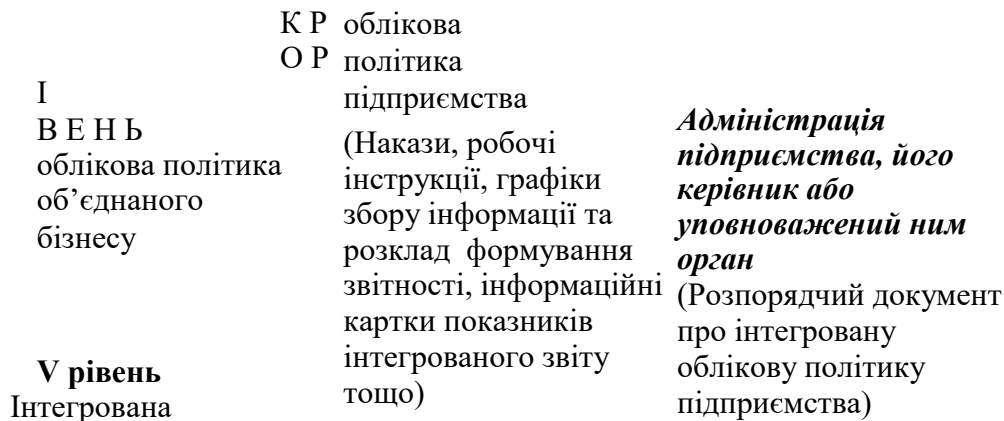


Рис. 2.4. Рівні реалізації та суб'єкти формування інтегрованої облікової політики

На рівні об'єднаного бізнесу учасники бізнес-утворення та відповідальні особи за збір та обробку інформації для інтегрованої звітності повинні погодити розрізи соціо-еколого економічних показників, методику збору інформації, розрахунку основних показників, відповідність стандартам сталого розвитку, методи оцінювання капіталів, тобто ті елементи облікової політики, які необхідні для формування статей інтегрованого звіту групи підприємств. На цьому рівні необхідно також визначити відповідальних виконавців за збір інформації від кожного учасника об'єднаного бізнесу, зведення її в одну базу даних, формування, верифікацію та оприлюднення інтегрованої звітності.

Якщо компанія входить до складу об'єднаного бізнесу, то процес інтегрованої звітності слід розпочинати відповідно до індикаторів, за якими звітує головна компанія, і які повинні затверджуватися в обліковій політиці. У випадку, коли новостворене підприємство стає учасником об'єднання, яке давно вже формує інтегровану звітність, то доцільно при налагодженні облікового процесу, перш за все, взяти за основу інтегровану облікову політику, яка реалізується на рівні об'єднаного (консолідованого) бізнесу.

Процес вибору показників для розкриття в інтегрованому звіті, роз'яснення співробітникам, навчання та збору даних може зайняти близько 2-х років. Тому доцільним є застосування бенчмаркінгу, який припускає використання методів формування обліково інформаційного забезпечення управління, які у результаті порівняння зі звітними практиками, що застосовуються іншими сферами підприємницької діяльності або в діяльності конкурентів, дозволять виявити слабкі сторони звітного процесу в своїй організації.

Стосовно впровадження інтегрованого звітування бенчмаркінг – це процес визначення, розуміння і адаптації наявних прикладів ефективного функціонування компанії з метою поліпшення власної роботи, який в рівній мірі включає в себе два субпроцеси: оцінювання і зіставлення. Засоби бенчмаркінгу, крім того, забезпечать порівняльний аналіз на основі еталонних показників учасників об'єднаного бізнесу та дозволять взяти на озброєння передовий досвід підприємств-членів групи. Погодження елементів інтегрованої облікової політики на рівні об'єднаного (консолідованого) бізнесу сприятиме інтенсифікації обміну інформацією, дозволить реалізувати у повному обсязі мультиспрямованість облікових процедур неоднорідних елементів групи в рамках координації та інтеграції спільних дій, максимально використовувати можливості внутрішньої стандартизації облікових процедур і механізмів для розкриття в інтегрованому звіті цілісної, стратегічної, суттєвої, адаптивної і актуальної до різних часових вимірів обліково-звітної інформації.

При формуванні інтегрованої облікової політики важливим завданням є визначення та зосередження уваги на чинниках, які суттєво впливають на функціонування суб'єкта господарювання та показники його інтегрованої звітності та згрупувати їх за відповідними

ознаками. Найдоцільніше для цього застосовувати системний підхід, який дозволить класифікувати їх за певними групами, щоб мати змогу аналізувати вплив чинників та обирати оптимальний варіант інтегрованої облікової політики для зниження бухгалтерських ризиків суб'єкта господарювання. Вивчення літературних джерел дозволило класифікувати їх за відношенням до підприємства (зовнішні та внутрішні); за часом дії (постійні, тимчасові, минулі, поточні та майбутні); за змістом (економічні, соціальні та екологічні) (рис. 2.5).

З огляду на важливість залежності підприємства від зовнішнього середовища американський економіст І. Ансофф зазначає, що проблеми, які ставить перед компанією зовнішнє середовище, визначають оптимальну модель поведінки фірми. Врахування зовнішніх чинників на стадії формування інтегрованої облікової політики надає змогу своєчасно зосередити увагу управлінського персоналу та робочої групи з формування інтегрованої звітності на напрямках господарської діяльності, які суттєво залежать від впливу зовнішнього середовища, та обрати адекватні облікові методи та процедури, що дозволять нівелювати ступінь негативного впливу шляхом прийняття ефективних управлінських рішень, уникнути кризових ситуацій, зробити підприємство менш уразливим у конкурентному середовищі, знизити податковий ризик. Врахування зовнішніх чинників при формуванні облікової політики дозволить надати в інтегрованому звіті чітке і ясне уявлення всіх суттєвих взаємозв'язків між впливом чинників зовнішнього середовища і стратегією підприємства.

30

Крім того, опис зовнішнього оточення організації є обов'язковим елементом інтегрованої звітності та потребує відповідного обліково-аналітичного забезпечення, яке дозволить зменшити загальну невизначеність, притаманну господарській діяльності, структурувати технічні та інституційні межі облікового процесу, визначити ступінь їх легітимності і визнання у діловому співтоваристві засобами облікової політики. Чинники зовнішнього середовища допомагають встановити єдиний формат, порядок, а також межі достовірності і точності інформації для зовнішніх користувачів інтегрованої звітності.

#### **Чинники впливу на інтегровану облікову політику**

За відношенням до підприємства		За часом дії	
Зовнішні	Внутрішні	За змістом	
		- рівень свободи дій у питаннях ціноутворення,	
	- вид економічної діяльності;		

розвиток різних видів комунікацій; - потенціал і рівень розвитку суспільства; - активність науково технологічних змін; - особливості міжнародних економічних відносин; - фінансово кредитна політика	правова форма підприємства; - організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів (філіалів, представництв) і їх економічні взаємозв'язки; - масштаби діяльності підприємства; - технологічні особливості підприємницької діяльності; - технічне оснащення облікової служби; - матеріально фінансовий стан суб'єкта господарювання; - кваліфікація кадрів підприємства; - організація постачальницько-збутової діяльності	поточні майбутні - матеріально-технічні можливості; - організаційна структура підприємства; - умови організації та стимулювання праці	дебіторської заборгованості; - коригування звітних даних за допомогою розрахунків	та стратегія фінансово господарського розвитку; - рівень невизначеності; - система бюджетування; - прогнозування
- правове забезпечення; - ділове оточення; - стан економіки; - ступінь підприємницької незалежності; - система оподаткування; - вимоги зовнішніх користувачів; - рівень конкуренції; - політична стабільність; - культурно освітнє середовище; -	постійні	тимчасові	мінусі	Економічні
		- інфляційно-дефляційні процеси; - інфраструктура ринку; - зміни в бухгалтерському у та податковому законодавстві; - інвестиційний клімат	дотацій, цільового фінансування; - інтереси різних груп користувачів обліково звітної інформації; - величина	
- форма власності та організаційно		- помилки в обліку; - рівень кредиторської		власного -

## Соціальні

### Екологічні

поставок  
продукції,  
можливість  
самостійного  
прийняття  
рішень;  
- виробничі,  
фінансові та  
комерційні  
особливості  
підприємства;  
- стан та  
наявність  
капіталів  
- особливості  
бізнес моделі

працюючих;  
- гендерна  
політика; -  
рівень оплати  
праці та  
соціальний  
захист;  
- кваліфікація  
кадрів  
підприємства;  
- професіоналізм  
керівництва;  
- відносини

громадські  
організації»; -  
профспілкова  
активність;  
- система  
матеріальної  
зацікавленості  
та  
матеріальної  
- стан  
екологічного  
середовища та  
його вплив на  
виробництво; -

вплив  
діяльності  
підприємства на  
навколишнє  
середовище; -  
об'єкт і база  
оподаткування  
екологічним  
податком; - дії  
для боротьби зі  
зміною клімату  
та її  
наслідками;  
- екологічна  
свідомість

майбутньої ситуації співробітників  
на ринку;

31

Рис. 2.5. Чинники впливу на інтегровану облікову політику

Підгрупа внутрішніх чинників визначає безпосередньо умови формування інтегрованої облікової політики конкретного підприємства, оскільки вони враховують багатогранність і складність внутрішньої структури діяльності. Механізми впливу внутрішнього середовища на інтегровану облікову політику піддаються меншій формалізації порівняно із зовнішніми, і, як правило, чітко визначені і структуровані юридично, організаційно і економічно, оскільки напряду залежать від особливостей діяльності підприємства, яке формує інтегровану звітність. При врахуванні внутрішніх чинників в інтегрованій обліковій політиці необхідно конкретизувати методи бухгалтерського обліку, чітко описати вплив обраних методів на кількісні показники діяльності підприємства, встановити критерії ефективності та визначити результативність альтернативних варіантів господарської діяльності, які залежать від методів обліку. Формування інтегрованої облікової політики з врахуванням внутрішніх чинників орієнтовано на прийняття управлінських рішень щодо ефективності обраних бізнес-моделей.

Чинники впливу на інтегровану облікову політику класифіковані за ознакою «час дії» позначаються вже безпосередньо на затвердженій обліковій політиці, виникнення деяких з перелічених видів чинників вимагатиме внесення змін чи доповнень до Розпорядчого документа про інтегровану облікову політику підприємства. При внесенні доповнень чи змін до інтегрованої облікової політики під впливом постійних, тимчасових, минулих, поточних чи майбутніх чинників, необхідно дотримуватися принципів зв'язаності та порівняльності інтегрованої звітності, згідно яких інформація в інтегрованому звіті має подаватись пов'язано, щоб можна було її порівняти впродовж певного часу (кількох звітів) та прослідкувати еволюцію моделі продукування доданої вартості суб'єкта господарювання. Саме тому, в інтегрованих звітах, компанія обов'язково повинна розкривати зміни чи доповнення до облікової політики та наводити чинники, які призвели до цих змін. Це дозволить збільшити довіру та впевненість зацікавлених стейкхолдерів до показників інтегрованої звітності, а також доводити законність облікових операцій та порівнювати інтегровану звітність підприємства як за різні звітні періоди так і надавати можливість користувачам звіту порівнювати інтегровану звітність різних підприємств.

Для досягнення паритету соціально-економічних та екологічних цінностей суспільства, який є основою сталого розвитку, при формуванні інтегрованої облікової політики необхідно враховувати економічні, соціальні та екологічні чинники. Як зазначив німецький вчений Фредерік Вестер: «...людина у своїй поведінці повинна керуватися принципами природної рівноваги з урахуванням взаємодій економічних, соціальних, екологічних і тому подібних факторів з використанням основних принципів біокібернетичної саморегуляції...».

В сучасних економічних дослідженнях використовується широковідома аббревіатура «ESG» (environmental, social, and corporate governance). Тобто інформація про екологічний та соціальний вплив, а також корпоративне управління має розкриватися в інтегрованій звітності, що потребує розробки відповідного обліково-аналітичного забезпечення та адекватних методів й процедур її розкриття.

Глобальна асоціація фахівців з інвестицій CFA Institute в результаті онлайн-опитування щодо ставлення інвесторів до врахування у своїй діяльності ESG-факторів, в якому взяли участь близько 1325 членів асоціації (портфельні інвестори та професійні аналітики), виявила, що 73% опитаних респондентів беруть до уваги ESG-фактори в процесі здійснення інвестиційного аналізу та при прийнятті інвестиційних рішень, зокрема, питання корпоративного управління – 64%, екологічні проблеми – 50% і соціальні питання – 49%. Такі результати актуалізують питання розробки та висвітлення в обліковій політиці організаційних та методичних положень виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в розрізі економічної, соціальної та екологічної складових з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам інтегрованої звітності для прийняття оптимальних рішень.

32

### **Тема 3. Впровадження процесу формування інтегрованої звітності в облікову систему підприємства**

- 3.1. Процес реалізації проекту з формування інтегрованої звітності в обліковій системі.
- 3.2. Визначення переліку показників інтегрованої звітності.
- 3.3. Формування алгоритмів наведення показників в інтегрованому звіті.
- 3.4. Опис багатоцільової системи бухгалтерського обліку.
- 3.5. Концепція соціального, екологічного та стратегічного обліку в інтегрованій обліковій системі.

#### **3.1. Процес реалізації проекту з формування інтегрованої звітності в обліковій системі.**

У главі 13 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом і його державами-членами визнано важливість комплексного застосування ефективних правил і методик у сферах законодавства щодо заснування і діяльності компаній, корпоративного управління, а також щодо бухгалтерського обліку та аудиту з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки. Угода передбачає впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів і поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту згідно з Додатками XXXIV-XXXVI до Угоди. Реалізація євроінтеграційної стратегії вимагає від вітчизняних суб'єктів господарювання дотримання положень директиви Європейської Комісії 2014/95/ЄС від 22 жовтня 2014 р. щодо розкриття нефінансової інформації, яка спрямована на зміни законодавства ЄС по звітності та схвалена Європейським парламентом, та запровадження звітування за передбаченими директивою вимогами протягом фінансового року, що розпочався з 1 січня 2017 року. Ключовим постулатом Директиви є теза про те, що прозорість веде до кращих результатів.

Загалом, появі Директиви сприяли такі передумови:

- лише 10% європейських компаній з 42 тисяч звітують за нефінансовими показниками;
- спостерігаються недоліки в звітах: неадекватність наданої нефінансової інформації, відсутність даних за різноманітністю (гендерна рівність, екологічні та соціальні наслідки діяльності, опис бізнес-моделі, питання хабарництва та боротьби з корупцією тощо);
- деякі країни ЄС самостійно посилювали законодавчі вимоги до нефінансової звітності, зокрема, країни-лідери: Великобританія, Швеція, Іспанія, Данія і Франція. Не зважаючи на те, що обліково-фінансові фахівці ЄС і підрахували, що підготувати інтегрований звіт компанії коштуватиме приблизно 5 000 євро на рік (в масштабах ЄС – це 30 мільйонів євро), експерти досить скептично ставляться до цієї цифри та вважають, що витрати можуть бути значно більшими, особливо для компаній, які проводять незалежний



аудит звіту. Можливо, саме висока вартість і є причиною того, що переважна більшість компаній не розкриває інформацію про бюджет підготовки звіту і, загалом, зазначає, що для них це інвестування коштів в інноваційний проект, оскільки підготовка інтегрованої звітності дозволить конкурувати у боротьбі за іноземні інвестиції (зовнішні фактори), підвищити прозорість і порівнянність звітності, і, як наслідок, її якість для зацікавлених користувачів (внутрішні фактори).

Будь-яка інвестиційна тактика підприємства покликана безпосередньо спрямовувати інноваційну діяльність у ту цільову сферу його життєдіяльності, яка буде приносити інвестиції, тому інвестиції та інновації є нерозривно пов'язаними сферами господарської діяльності. Дослідження існуючих підходів до визначення сутності поняття «інновація» показало, що всі вони мають одну загальну рису, а саме – інновації завжди спрямовані на створення нового чи значне удосконалення існуючого (чи то товару, чи то продукту, чи то технології, чи то процесу). Таким чином, інновації завжди супроводжуються якісними нововведеннями чи змінами, але вони стають інноваціями лише тоді, коли вони можуть бути застосовані на практиці та надати підприємству певний ефект, тобто принести інвестиції. Беручи до уваги вищенаведене, вважаємо, що для суб'єкта господарювання формування та оприлюднення інтегрованої звітності є інновацією, а сама процедура збору, обробки та

33

групування інформації в інтегрованому звіті є інноваційним проектом, який потребує внутрішніх інвестицій для його реалізації та приверне зовнішні інвестиції після його реалізації. Під інвестиційно-інноваційним процесом формування інтегрованої звітності необхідно розуміти еклектичне поєднання інвестиційної та інноваційної діяльності, в результаті якої створюється інтегрований звіт, оприлюднення якого дозволить отримати суб'єкту господарювання синергетичний соціо-еколого-економічний ефект.

Згідно з Законом України «Про інноваційну діяльність» інноваційний проект – комплект документів, що визначає процедуру і комплекс усіх необхідних заходів (у тому числі інвестиційних) щодо створення і реалізації інноваційного продукту і (або) інноваційної продукції. Інноваційним визнається проект, яким передбачаються розробка, виробництво і реалізація інноваційного продукту і (або) інноваційної продукції. Основним документом для реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності є інтегрована облікова політика, якісно спроектована концепція якої допоможе структурувати й упорядкувати роботу зі створення багатофункціональної інформаційної системи для визначення показників інтегрованого звіту з урахуванням вимог законодавства, практики діяльності суб'єкта господарювання та потреб зацікавлених користувачів, які при задоволенні їх інформаційних запитів можуть стати постачальниками фінансового капіталу.

Будь-який інноваційний проект потребує підвищеної уваги до ходу його реалізації («акцент на процес»), саме тому при виконанні інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності потребують визначення його етапи, які мають бути детально сплановані, а процедури та методи їх реалізації мають розкриватися в інтегрованій обліковій політиці, оскільки «хвилина, витрачена на планування, економить десять при виконанні». Тому планування, делегування, моніторинг та контроль всіх аспектів реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності і постійна мотивація тих, хто залучений до досягнення його цілей, з урахуванням очікуваних параметрів виконання за часом, витратами, змістовним наповненням, якістю, концентрацією його показників та ризиками мають здійснюватися з використанням сучасних методів управління проектами. Управління проектами – це процес управління командою, ресурсами проекту за допомогою спеціальних методів та прийомів з метою успішного досягнення поставленої мети. Найбільш пристосованим до потреб інтегрованої звітності є метод PRINCE2 («**PR**ojects **IN** **C**ontrolled **E**nvironments version 2»), який був розроблений в 1989 році Central Computer and Telecommunications Agency (CCTA) у Великобританії як стандарт для керівництва проектами в сфері інформаційних технологій. Використання методу PRINCE2 при реалізації проекту з формування інтегрованої звітності дозволяє: визначити мету проекту й провести його обґрунтування; виявити структуру проекту (підцілі, основні етапи роботи); визначити необхідні обсяги й джерела фінансування; підібрати виконавців (зокрема сформувати робочу групу, яка буде займатися обробкою та представленням інформації в інтегрованому звіті); визначити строки виконання проекту, скласти графік його реалізації, розрахувати необхідні ресурси, кошторис і бюджет проекту, спланувати й урахувати ризики; забезпечити контроль за ходом виконання проекту від предпроектної стадії до стадії верифікації та оприлюднення інтегрованого звіту (рис. 3.1).

На предпроектній стадії інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності домінантне значення має розробка проекту інтегрованої облікової політики, оскільки саме в цьому документі мають розкриватися всі методи та процедури формування інтегрованої звітності, а сам наказ про інтегровану облікову політику є своєрідною покроковою інструкцією реалізації інноваційного проекту, яка враховує всю багатовекторність його цілеспрямованості.

ІДЕЯ

Інноваційний  
проект з формування інтегрованої звітності

Ознаки проекту

34

Впровадження змін Визначеність в

Багатофунк  
ціональність  
часі

Інтегроване  
мислення

Невизначеність

Унікальність

Рис. 3.2. Реалізація інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності з використанням методу PRINCE2

### 3.2. Визначення переліку показників інтегрованої звітності.

Для ефективної реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності доцільно створити на підприємстві базу даних ідей показників інтегрованого звіту, яка

35

дозволить зафіксувати пропозиції співробітників щодо розкриття інформації, «захистивши» її від забування та отримати додаткову можливість комбінувати ідеї створивши таким чином «конструктор» змістовного наповнення інтегрованого звіту. Опитування співробітників можна провести шляхом анкетування при якому кожен з учасників працює над переліком пропозицій показників чи інформації інтегрованої звітності самостійно, а потім запропоновані ідеї зводяться в єдиний список, виключаючи дублювання та формують «Корпоративну базу ідей показників інтегрованої звітності». Ідеї можуть групуватися у вигляді електронної таблиці, яка міститиме інформацію про автора ідеї, його посаду, запропонований показник інтегрованого звіту, короткий опис показника, розділ в якому автор пропонує його розкривати, потенційні зацікавлені користувачі в інформації, яка описується за допомогою запропонованого показника (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Корпоративна база ідей показників інтегрованої звітності

№ з/п	Автор ідеї	Посада	Показник інтегрованого звіту	Короткий опис показника	Розділ інтегрованого звіту	Користувачі інформації
1	2	3	4	5	6	7

1	Коненко В.А.	Еколог	Сума екологічного податку за видами, сплаченого суб'єктом господарювання	Характеризує вплив суб'єкта господарювання на навколишнє середовище та покликаний його зменшити, слугуючи економічним стимулом до переобладнання виробництва та використання технологій, які менше забруднюють довкілля	Розкриття інформації про природний капітал	Інвестори, податкові органи тощо
2	Кісь Г.В.	Менеджер персоналу	Чисельність персоналу жіночої та чоловічої статі, середній рівень їх заробітної плати в межах однієї професійної групи, розподіл посад серед управлінського персоналу	Характеризує гендерну рівність на підприємстві, рівень захищеності жіночої праці та кар'єрні перспективи	Розкриття інформації про людський та соціальний репутційний капітал	Профспілкові організації, інвестори тощо
3	Грищенко О.І.	Зав. виробництвом	Корпоративний індекс щастя	Характеризує задоволеність персоналу роботою, мотиваційні переваги співробітників тощо	Розкриття інформації про людський та соціальний репутційний капітал	Інвестори

1	2	3	4	5	6	7
---	---	---	---	---	---	---

4	Дей нека Н.П.	Бухг ал тер	Оцінка непрофільних активів в вартості підприємства	Характеризує вартість активів, які існують на балансі, але не відповідають за реалізацію бізнес стратегій та не приносять економічних вигід на даному етапі господарської діяльності	Розкрит тя інформа ції про бізнес модель та створенн я вартості та виробни чий капітал	Інвесто ри
5	Дей нека Н.П.	Бухг ал тер	Прибуток постачальників фінансового капіталу	Характеризує відповідальність суб'єкта господарювання перед постачальниками фінансового капіталу, описує величину вартості, яка створена для інвесторів	Розкрит тя інформа ції про результа т ти діяльності	Інвесто ри
...	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Кроссекторальна робоча група з формування інтегрованої звітності має провести оцінку ідей, наведених в «Корпоративній базі ідей показників інтегрованої звітності», обрати показники за якими буде звітувати підприємство, згрупувати їх за розділами інтегрованого звіту, визначити інформаційні запити стейкхолдерів та їх відношення до обраних показників інтегрованого звіту для виключення інформаційної асиметрії. О. А. Лаговська пропонує визначати інформаційну асиметрію як недосконалу або неповну інформацію про господарську діяльність суб'єкта господарювання, яка виникає через те, що різні учасники господарських процесів мають різні відомості для управлінських рішень. По відношенню до інтегрованої звітності інформаційна асиметрія може виникати внаслідок неповного розкриття інформації за розділами звіту, відсутністю взаємозв'язку нефінансових показників з фінансовими, неврахуванням інформаційних запитів зацікавлених користувачів.

Надання зацікавленим користувачам ширшого спектра інформації позитивно впливає на ринкову капіталізацію компаній. Згідно з результатами опитування міжнародної організації «Ernst & Young», біржові аналітики при оцінці публічних компаній та присвоєнні їм рейтингу дедалі частіше беруть до уваги показники сталого розвитку (43% респондентів). Ретельно підготовлений інтегрований звіт допомагає сформувати репутацію прозорої компанії і завоювати довіру зацікавлених користувачів. Дослідження, проведене фахівцями Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), показує, що 82% представників американських компаній і 66% європейських вважають прозорість основним аспектом, що впливає на корпоративну репутацію. Ці показники перевищують частку респондентів, які називають головним аспектом довіру, якість продукції/обслуговування, лідерство або навіть фінансові результати.

Провідні зарубіжні корпорації розкривають в своїх інтегрованих звітах інформацію, відповідно до виявленого в ході діалогів запиту зацікавлених сторін з метою переорієнтації своєї діяльності згідно принципів сталого розвитку. Діалог з зацікавленими користувачами можна проводити шляхом онлайн-анкетування, при цьому анкети для опитування доцільно розміщувати на сайті суб'єкта господарювання в вільному доступі, для того, щоб кожен користувач, який заходить на сайт та, відповідно, цікавиться напрямками діяльності підприємства міг висловити свою думку стосовно показників звітування та навести пропозиції

стосовно їх розширення. Перевагами такого методу збору інформації є висока швидкість збирання та оброблення даних, відносно низька вартість, можливість користуватися різними інформаційними джерелами комп'ютерної мережі тощо.

### **3.3. Формування алгоритмів наведення показників в інтегрованому звіті.**

Методичні засади формування алгоритмів наведення показників в інтегрованому звіті наведено на рисунку 3.3.

Після визначення доцільності наведення показника в інтегрованому звіті, кроссекторальною робочою групою з формування інтегрованої звітності має бути сформовано уніфікований альбом показників за розділами інтегрованого звіту з розподілом показників за видами (наприклад кількісних, якісних та фінансових), та описом інформації, яку вони характеризують, а також з визначенням цілі глобальної програми сталого розвитку, яку характеризує показник для визначення внеску підприємства в їх досягнення. Альбом показників інтегрованого звіту дозволяє розподілити обов'язки з визначення показників за учасниками робочої групи, розробити графіки надання інформації, налагодити обліково аналітичний процес на підприємстві, який буде відповідати вимогам інтегрованої звітності (табл. 3.3). Альбом показників інтегрованого звіту доцільно наводити в вигляді додатка до проекту інтегрованої облікової політики, а в методичному розділі наказу розкривати безпосередньо методику розрахунку всіх наведених в альбомі показників.

Вже в процесі реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності до уніфікованого альбому показників інтегрованого звіту можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення кількості показників, їх модифікація тощо), які повинні обов'язково розкриватися в інтегрованій обліковій політиці. Наповнення уніфікованого альбому показників інтегрованого звіту для кожного суб'єкта господарювання буде індивідуальним, оскільки залежить від галузі діяльності, розмірів підприємства, підтримки та реалізації цілей сталого розвитку, затвердженого та розкритого в інтегрованій обліковій політиці змісту інтегрованого звіту, інформаційних вимог зацікавлених користувачів (потенційних інвесторів) та реальних постачальників фінансового капіталу суб'єкта господарювання, особливостей бізнес-моделі та наявності капіталів за їх видами та використанням в процесі створення вартості, різноманіття ризиків, які мають вплив на діяльність суб'єкта господарювання в звітному періоді, чи можуть вплинути на стратегію і розподіл ресурсів суб'єкта господарювання в майбутньому, рівень інформаційної відкритості та прозорості суб'єкта господарювання, розвиток електронних форматів обміну даними на підприємстві, кваліфікацій та компетенцій учасників кроссекторальної робочої групи з формування інтегрованої звітності тощо.

Використання «Уніфікованого альбому показників інтегрованого звіту» дозволяє автоматично завантажувати інформацію для визначення показників в розрахункові таблиці та бази даних, використовувати його в порівняльній та аналітичній роботі управлінського та обліково-аналітичного персоналу, для оціночних дій та прийняття зважених рішень зацікавленими користувачами та постачальниками фінансового капіталу. Наведення «Уніфікованого альбому показників інтегрованого звіту» в інтегрованій обліковій політиці дозволяє спроектувати форму та структуру інтегрованої звітності; визначити ступінь регламентації та стандартизації інформаційних потоків; забезпечити синергетичну взаємодію учасників кроссекторальної робочої групи формування інтегрованої звітності; створити автоматизовану інфраструктуру центру обробки даних для розрахунку та опису показників інтегрованого звіту.

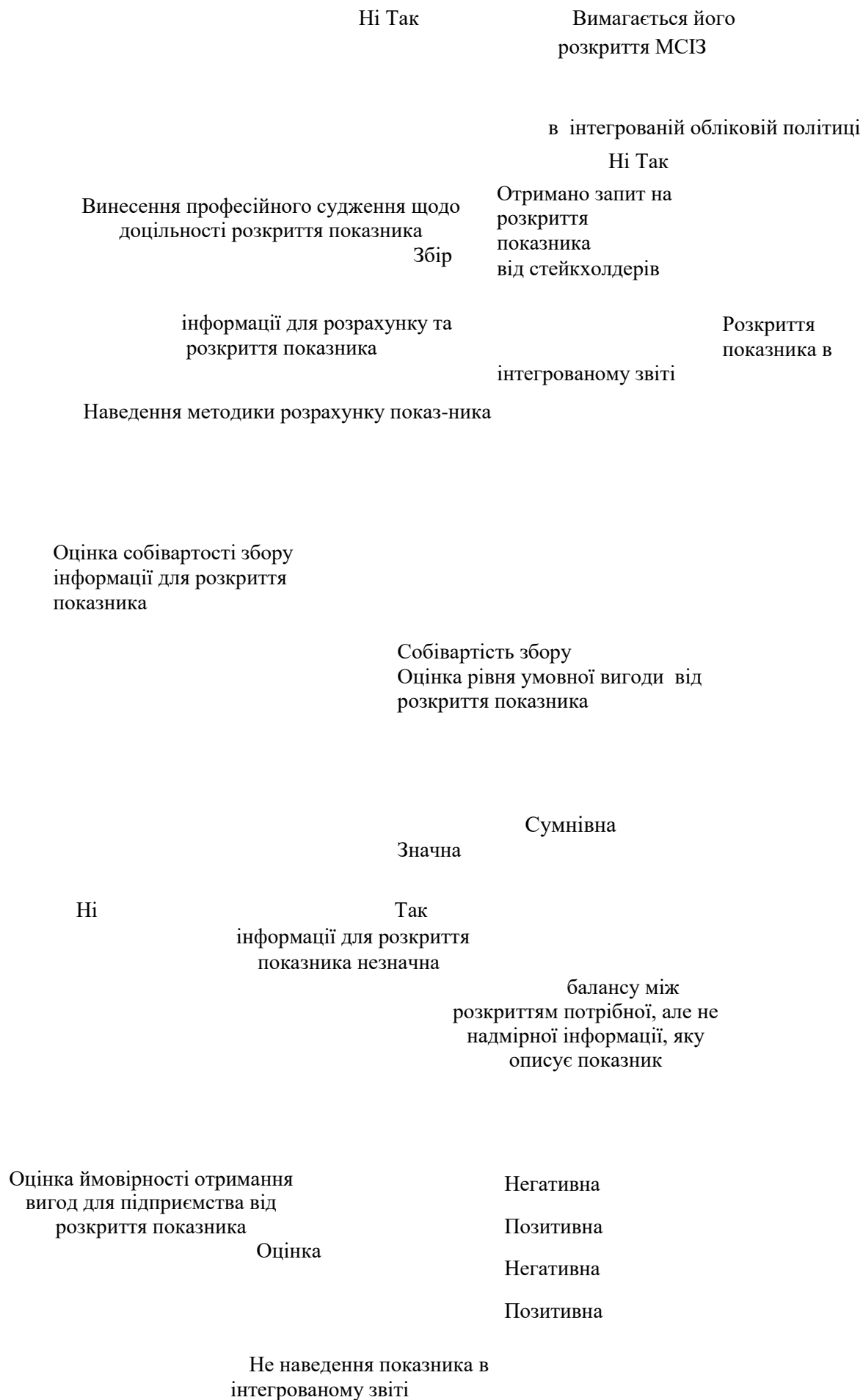


Рис. 3.3. Алгоритм визначення доцільності наведення показника в інтегрованому звіті

### 3.4. Опис багатоцільової системи бухгалтерського обліку.

До складу інтегрованої облікової системи науковці пропонують включати різні види обліку, а саме: 1). оперативно-технічний, бухгалтерський та статистичний облік; 2). фінансовий і управлінський облік; 3). фінансовий облік, управлінський облік, облік статистичних показників, облік розрахунків з бюджетом за податками та зборами (податковий); 4). бухгалтерський оперативний та управлінський облік, бухгалтерський стратегічний облік, бухгалтерський фінансовий облік; 5). управлінський та стратегічний облік; 6). бухгалтерський та податковий; 7). бухгалтерський, податковий та управлінський; 8). фінансовий, податковий та управлінський.

Стосовно включення оперативно-технічного, бухгалтерського та статистичного обліку до інтегрованої облікової системи, то відповідно ці взаємопов'язані види обліку є складовими господарського обліку, кожен з яких має свої предмет та об'єкти, завдання, способи одержання й опрацювання інформації, здійснює свої функції, інтегрувати які складно. Включення управлінського обліку до інтегрованої облікової системи з метою формування інтегрованої звітності є недоцільним, оскільки його дані є комерційною таємницею, а інтегрована звітність носить відкритий характер. І як зазначає професор З. Гуцайлюк, що, не зважаючи на наявність вагомих наукових досліджень, і на сьогодні ані теоретично, ані практично не існує цілісної системи управлінського обліку як окремої інформаційної системи. Однією з причин цього вважається обставина, що більшість його елементів входять у традиційний бухгалтерський та оперативний облік.

Таким чином, методологічною помилкою є визначення бухгалтерського оперативного, бухгалтерського стратегічного обліку та бухгалтерського фінансового обліку, оскільки оперативний та бухгалтерський облік є видами господарського обліку, а фінансовий та управлінський різновидами бухгалтерського обліку. Аналогічна ситуація склалася і з податковим обліком, особливо після внесення останніх змін до податкового кодексу України, які ліквідували майже всі відмінності між визначенням фінансового результату в фінансовому та податковому обліку. Тобто на сьогодні дані податкового обліку та звітності базуються на основі облікової інформації фінансового обліку, й виділяти податковий облік в складі інтегрованої облікової системи як окремий вид обліку є необґрунтованим. Крім того, легітимна дефініція «податковий облік» не закріплена в жодному нормативно-правовому акті України.

Однією з вимог МСІЗ є розкриття в інтегрованому звіті облікової інформації стратегічного характеру, що потребує розширення предмета бухгалтерського обліку елементами зовнішнього середовища, виділення нових розрізів агрегації облікової інформації, тобто пропозиція щодо включення до інтегрованої облікової системи методів стратегічного обліку є доцільною. Разом з тим, традиційний бухгалтерський облік з багатьох точок зору не є придатним для адекватного врахування соціальних та екологічних цілей інтегрованої звітності і виконання функцій соціально-екологічного свідомого управління і контролю та прогнозування майбутніх наслідків діяльності для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування суб'єкта господарювання, і відповідно, розкриття інформації про ці аспекти в інтегрованому звіті. Тому, бухгалтерський облік як основна інформаційна система про стан і рух активів, джерел їх утворення і господарських процесів повинен бути адаптованим до змінених умов діяльності сучасного підприємства і більш повно враховувати екологічний та соціальний аспекти сталого розвитку й стратегічне планування наслідків господарської діяльності. Іншими словами, традиційна система бухгалтерського обліку повинна бути розвинена і доповнена екологічною, соціальною та стратегічною складовими. Графічна інтерпретація адаптованої інтегрованої облікової системи до потреб інтегрованої звітності та реалізації цілей сталого розвитку наведена на рис. 3.5.

Формування та впровадження в діяльність суб'єкта господарювання інтегрованої облікової системи потребує грамотної її організації та напрацювання відповідного термінологічного та обліково-аналітичного забезпечення для кожної її складової. П. О. Куцик визначає інтегровану систему обліку як інформаційну модель господарської діяльності

підприємства, але зазначає, що жодна модель не може відобразити всі сторони та зв'язки об'єкта, що моделюється, оскільки в процесі моделювання відбувається абстрагування від несуттєвих (у межах конкретного дослідження) ознак об'єкта. Тому інтегровану систему обліку доцільніше розглядати як комплекс (або систему) моделей господарської діяльності підприємств. Л. Я. Шевченко трактує інтегровану систему обліку як об'єднання (кооперацію)

діючих елементів господарювання для досягнення спільних цілей у результаті створення якого утворюється система нового економічного рівня. Ф. Ф. Бутинець визначає досліджуване поняття як збір, систематизацію та оцінку всієї інформації підприємства для того, щоб сприяти керівництву в ухваленні рішень, здійснення планування, управління і оцінки роботи підприємства. Я. Д. Крупка та В. В. Муравський вважають, що основою інтегрованої системи обліку може бути єдина база даних, до якої вся первинна інформація надходить і яка використовується для реалізації комплексу функцій управління. В. Мосаковський та Т. Кононенко під інтегрованою обліковою системою розуміють процес інтеграції всієї управлінської інформації в єдину інформаційну систему на основі поєднання всіх напрямів виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єктів економічних відносин. На думку О. П. Колумбет, інтегрований облік це процес виявлення, вимірювання, збору, аналізу, підготовки, інтерпретації, передачі і прийому інформації, необхідної менеджменту для контролю, виявлення відхилень та виконання всіх інших функцій управління.

Бухгалтерський  
облік

Екологічний  
облік

Соціальний  
облік

Інтегрована  
ІНТЕГРОВАНА  
звітність  
ЗВІТНІСТЬ



## ІНТЕГРОВАНА ОБЛІКОВА СИСТЕМА

Рис. 3.5. Облікові складові сталого розвитку господарської діяльності

Проаналізувавши вищенаведені підходи до визначення інтегрованого обліку, їх можна об'єднати в дві групи: системний та функціональний. Прихильники системного підходу (П. Куцик, Л. Шевченко, В. Мосаковський, Т. Кононенко) основний акцент в визначенні інтегрованого обліку роблять на об'єднанні окремих елементів в єдине ціле шляхом виникнення специфічних зв'язків між ними. Прихильники функціонального підходу (Ф. Ф.

41

Бутинець, О. П. Колумбет, Я. Д. Крупка та В. В. Муравський) розглядають інтегрований облік як механізм, що володіє набором функцій, які характеризуються логічною послідовністю стадій та здійснюються для досягнення певних цілей. З метою реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності за доцільне використовувати системно функціональний підхід та визначати інтегровану облікову систему як цілісний обліково аналітичний комплекс, що охоплює процеси виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, передачі та прогнозування соціо-еколого-економічної інформації про господарську діяльність підприємства стейкхолдерам для прийняття рішень шляхом розкриття її в інтегрованому звіті. При цьому, інтегрований обліковий системі, яка формується з метою реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності притаманні певні властивості, а саме:

- наявність взаємозв'язків (прямих і зворотних) між бухгалтерським, екологічним, соціальним та стратегічним обліком;
- багатоаспектна цільова спрямованість;
- структуризація та упорядкованість показників кожного виду обліку;
- досягнення цілей сталого розвитку;
- стійкість та адаптованість до впливу зовнішніх факторів;
- постійне підлаштування до вимог зацікавлених сторін (особливо постачальників фінансового капіталу);
- дотримання відповідних нормативно-правових вимог;
- наявність синергії між організаційними, інформаційними, обліковими та управлінськими механізмами суб'єкта звітування; інтегроване мислення.

### **3.5. Концепція соціального, екологічного та стратегічного обліку в інтегрований обліковій системі.**

Однією з перших концепцію соціального обліку в своїй діяльності застосувала Американська консалтингова фірма «ABT Associates», яка в 1970 р. здійснила перевірку своїх попередніх річних фінансових звітів в розрізі наступних питань: продуктивність праці; внесок в підвищення рівня знань; вплив діяльності фірми на сферу зайнятості, охорону здоров'я, освіту і саморозвиток; фізичне виховання; транспортне забезпечення; організація вільного часу; вплив діяльності фірми на навколишнє середовище. Через ці показники, оприлюднені у фінансовій звітності, робилась спроба визначити соціальний вплив компанії. Дотепер в наукових колах точаться дискусії стосовно доцільності чи недоцільності виділення соціального обліку в окремий вид бухгалтерського обліку. До прихильників соціального обліку та визнання його як нового виду бухгалтерського обліку можна віднести зарубіжних науковців: Е. Алігаджиєву, С. Діпіазу, М. Добія, Р. Екклза, М.Р. Метьюса, Р. Лікерта, М.Х.Б.

Переру, Р. Хермансона, В. Ціммермана та ін. Серед вітчизняних дослідників, які вивчали проблеми соціального обліку доцільно виокремити Ж. Богданову, О. Герасименка, Т. Давидюк, І. Жиглей, О. Зоріну, С. Король, С. Левицьку, О. Пацулу, Л. Чижевську та ін. Інші вчені, вважають, що виділяти соціальний облік в окремий вид обліку немає потреби, проте акцентують увагу, що для забезпечення сталого розвитку господарської діяльності теорія бухгалтерського обліку має бути доповнена соціальною функцією. Зокрема, професор З. Гуцайлюк зазначає, що оскільки теоретичних напрацювань з приводу соціального обліку, як окремого виду бухгалтерського обліку, немає, то, ймовірно, слід вести мову про окрему функцію обліку – соціальну, а також про нові його об'єкти. Н. М. Малюга теж вважає необхідним реалізацію соціальної функції, за якою «... розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися відповідно до суспільних потреб» ... оскільки «облік втрачає можливість забезпечення справедливості та соціального захисту».

На нашу думку, з метою формування інтегрованої звітності, соціальний облік необхідно трактувати як новий напрям в бухгалтерському обліку, що розширює його межі, сприяє підвищенню уваги суб'єкта господарювання до питань соціальної відповідальності бізнесу, збереженню стабільності корпоративної культури, дозволяє проводити постійний

42

моніторинг показників соціальної роботи підприємства та виступає інформаційною системою для прийняття управлінських рішень щодо впливу наслідків господарської діяльності підприємства на суспільство в цілому та відображенню соціальних показників в інтегрованому звіті для прийняття обґрунтованих рішень зовнішніми користувачами. Крім того, систематизація даних соціального обліку необхідна для розкриття інформації про соціально репутаційний та людський капітали й визначення їх місця в процесі створення вартості в бізнес-моделі суб'єкта господарювання.

За останні півстоліття у промислових масштабах вироблялося близько 50 тисяч різноманітних хімічних речовин, з них майже 80% речовин з маловивченим впливом на організм людини і довкілля. Суттєве збільшення антропогенного втручання у біосферу нашої планети в останні роки, актуалізує питання розробки організаційно-методичних положень екологічного обліку та впровадження їх в інтегровану облікову систему. В той же час, як свідчить практика, в Україні більшість підприємств вважає за краще не розкривати інформацію про екологічні витрати в інтегрованій звітності, оскільки їх діяльність спричиняє забруднення навколишнього середовища.

Перша спроба створення розширеної системи екологічного обліку «Система впливу – відгук» була започаткована в Канаді. Потім у Франції була розроблена перша серія рахунків сателітів навколишнього середовища, а в 1986 р. опублікована система обліку природної спадщини. Наприкінці 1980-х років Міністерство статистики й Федеральне агентство Німеччини розробили комплексну систему екологічного обліку, яка включала десять моделей інформаційних блоків, а в 2003 році Європейська комісія ООН, за сприяння Міжнародного фонду економічного співробітництва й розвитку та Світового банку, опублікувала посібник з Національного обліку «Комплексний екологічний і економічний облік».

Вперше ідея екологічного оподаткування з'явилась у працях економіста-теоретика Пігу, який запропонував стягувати податки з підприємств-забруднювачів і надавати субсидії тим, хто знижує рівень викидів у навколишнє природне середовище. На сучасному етапі питання екологізації економіки, екологічного управління, сутності, призначення і організації екологічного обліку та екологізації облікової інформації в своїх наукових працях висвітлюють наступні вчені: М. Агапова, О. Бондар, О. Валуйський, О. Вороновська, П. Гайдуцький, В. Голян, Д. Грицишен, В. Жук, І. Замула, С. Літвак, П. Майданевич, Н. Малюга, Л. Пелиньо, Л. Сорока, К. Стецюк, В. Фостолович, М. Хвесик, В. Шевчук та інші.

Для вітчизняних суб'єктів господарювання поняття екологічного обліку не є новим, оскільки відповідно до вимог Податкового кодексу України, а саме розділу VIII «Екологічний податок», за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти, розміщення відходів, суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів мають сплачувати екологічний податок. Відповідно до визначення, наведеного у п. 14.1.57 Податкового кодексу, «екологічний податок – це загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних

відходів, накопичених до 1 квітня 2009 р.». З 1 січня 2017 року Законом № 1791 ставку екологічного податку в Україні було збільшено у порівнянні з 2016 роком на 12 %.

Для обчислення розміру екологічного податку використовуються дані екологічного обліку, проте в фінансовій звітності інформація про нього не наводиться, що не надає можливості зацікавленим користувачам ознайомитися з екологічною відповідальністю суб'єктів господарювання. Крім того, методика відображення екологічного податку в обліку є недосконалою та потребує доопрацювання для розкриття інформації про потенційні екологічні зобов'язання та їх погашення в інтегрованому звіті. Потребує також розкриття інформації щодо екологізації виробничого процесу (використання екологічно безпечної сировини, обладнання, інвестиційної нерухомості природоохоронного призначення, витрати

43

на екологічну реконструкцію виробництва, впровадження мало відхідних, енерго- і ресурсозберігаючих технологій та нетрадиційних видів енергії тощо), внесок підприємства у вирішення проблеми розвитку «зеленої економіки», визнаної пріоритетною для суспільства в умовах теперішньої критичної техногенно-кліматичної ситуації, що також потребує напрацювання відповідних організаційно-методичних положень екологічного обліку. Виокремивши в інтегрованій обліковій системі екологічну складову, можливим стане проведення оцінки впливу наслідків виробничого процесу на стан довкілля та економічні результати діяльності та розкриття інформації про ці наслідки в інтегрованому звіті.

Президент Гільдії інвестиційних та фінансових аналітиків А. Б. Ідрісов вважає: «... підприємство, яке не має стратегії, – це не бізнес, а всього лише набір активів, обтяжених борговими зобов'язаннями, і, отже, має оцінюватися з використанням майнового підходу, наприклад, на основі ліквідаційної вартості». Проте традиційна система бухгалтерського обліку не має напрацьованого інструментарію відображення прогностичної інформації, що не дозволяє при використанні засобів лише традиційного обліку розкривати в інтегрованому звіті стратегічну інформацію, яка є обов'язковим елементом інтегрованої звітності відповідно до МСІЗ, в якому вказано, що «...бізнес-модель представляє собою систему трансформації ресурсів організації через її комерційну діяльність в продукти і результати, спрямовану на досягнення стратегічних цілей організації і створення вартості протягом короткострокового, середньострокового та довгострокового періодів». Тому обов'язковою складовою інтегрованої облікової системи для збору, обробки та відображення прогностичної інформації в інтегрованому звіті є стратегічний облік, який має важливе значення при розробці перспективних планів еколого-соціальної та фінансово-господарської діяльності та для підвищення ефективності управління функціонуванням та сталим розвитком підприємства, що в довгостроковій перспективі забезпечить зростання вартості інституційних одиниць і досягнення ними стратегічних цілей.

Формування та розвиток системи стратегічного обліку досліджували в своїх працях І. Богата, С. Голова, З. Гуцайлюк, А. Дайле, М. Друрі, В. Залевський, З. Канурна, С. Каплан, І. Криштопа, Я. Крупка, А. Кузьмінський, А. Крутова, С. Ніколаєва, Д. Нортон, А. Пилипенко, Б. Райан, К. Уорд, А. Щемелев, М. Пушкар, Б. Райан, Я. Соколов, С. Суворов, К. Уорд, М. Чумаченко, А. Шайкан, Л. Юр'єва та інші. Так, професор А. Кузьмінський ще у 1990 році передбачав, що застосування в обліку комп'ютерної техніки буде сприяти розвитку в системі господарського обліку нових видів обліку, зокрема прогностичного обліку, який в результаті був названий стратегічним, оскільки здійснював вивчення та відображення господарських операцій, котрі можуть відбутися в результаті відхилень від встановлених параметрів. Як стверджує М. С. Пушкар, «...для стратегічного менеджменту потрібна інформація ймовірного характеру, а тому стратегічний облік повинен забезпечити формування вхідного масиву даних та отримання інформації для розробки і контролю оточуючого середовища». Для акумулювання прогностичної інформації стратегічний облік повинен використовувати специфічні інструменти, під якими А.С. Крутова пропонує розуміти сукупність спеціальних прийомів, які спрямовані на формування фінансової та нефінансової інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру (калькулювання, планування, контроль та вимірювання продуктивності, стратегічне прийняття рішень, облік конкурентів, облік споживачів, облік середовища діяльності).

Визначення прогностичної (перспективної) фінансової звітності надається Радою з нагляду за бухгалтерським обліком публічних компаній (РСАОВ) у внутрішньому атестаційному стандарті АТ 301 «Фінансові прогнози і передбачення», де під нею розуміються будь-які фінансові прогнози або фінансові передбачення, включаючи резюме значимих припущень та облікової політики. Саме стратегічний облік за допомогою специфічного інструментарію акумулює в інтегрованому звіті інформацію із зовнішнього середовища про економічні,

соціальні, екологічні, конкурентні, політичні, технологічні зміни, вплив міжнародних чинників на діяльність підприємства у сфері управління його потенціалом, та надає перспективну інформацію про всі аспекти діяльності замість ретроспективної, яка формується в системі бухгалтерського обліку, що дозволяє своєчасно передбачати та відреагувати на зміни

44

у внутрішньому та зовнішньому середовищі суб'єкта господарювання й знизити вплив невизначеності, шляхом формулювання підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей та визначення пріоритетних напрямів господарської діяльності.

Інтегровану облікову систему, не дивлячись на наявність відмінних рис облікових методик окремих видів обліку, об'єднує провідна функція – створення різнобічної інформаційної моделі економічного стану (перспективного і ретроспективного, внутрішнього і зовнішнього) господарюючого суб'єкта через систему спеціальних показників, які розкриваються в інтегрованій звітності. Всі специфічні облікові системи, які є складовими інтегрованої облікової системи, крім власних інструментів, використовують методи традиційної системи бухгалтерського обліку (документування та інвентаризацію, оцінювання та калькулювання, рахунки і подвійний запис, баланс та звітність). З метою формування показників інтегрованого звіту в інтегрованій обліковій системі необхідно упорядкувати систему руху носіїв інформації. Для цього в інтегрованій обліковій політиці необхідно розкривати методичні прийоми інвентаризації для підтвердження правильності соціальних, екологічних, стратегічних та інших показників інтегрованого звіту та методики оцінювання фінансових та нефінансових показників інтегрованого звіту та розкривати особливості їх впливу на собівартість виготовленої продукції (товарів, робіт, послуг). Крім того в якості додатків доцільно наводити:

- форми документів, які є письмовими свідченнями розкриття відомостей про екологічні, соціальні, стратегічні та інші господарські операції та свідченням їх здійснення;
- робочий план рахунків для відображення результатів екологічної, соціальної, стратегічної та іншої господарської діяльності;
- форму екобалансу для більш повного відображення (з урахуванням часового аспекту) зовнішніх екологічних витрат, екоактивів та джерел їх формування тощо;
- форму соціобалансу для розкриття соціальних витрат за певний проміжок часу, інформацію про рух персоналу за категоріями, заробітну плату і соціальні відрахування, особливості охорони праці, підготовки персоналу, умов життя персоналу тощо;
- форму стратегічного балансу для розкриття інформації про прогностичні активи та пасиви суб'єкта господарювання, розмір яких визначається методами коректування звичайного бухгалтерського балансу;
- форми екологічних, соціальних, стратегічних звітів, інформація з яких переноситься до інтегрованого звіту та перелік показників фінансової звітності, які розкриваються в інтегрованому звіті.

В класичній теорії бухгалтерського обліку метод бухгалтерського обліку трактується як сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет. Я. В. Соколов зазначає, що предмет бухгалтерського обліку не даний йому від природи, а задається інтересами та потребами людей, що приймають участь у господарському житті. Відповідно до твердження вченого, при зміні інформаційних потреб зацікавлених користувачів, предмет бухгалтерського обліку може бути розширений, а це, відповідно, потребує розширення методологічного інструментарію облікової системи.

Для створення різнобічної інформаційної моделі економічного стану суб'єкта господарювання (перспективного і ретроспективного, внутрішнього і зовнішнього) та розкриття цієї моделі в інтегрованій звітності, інтегрована облікова система має використовувати доповнений методологічний інструментарій, який необхідно розширити етапом інтеграції, на якому виділити методи формалізації та моделювання (рис. 3.6).

Саме на етапі інтеграції відособлені показники бухгалтерського, соціального, екологічного та стратегічного обліку за допомогою методів формалізації та моделювання трансформуються в цілісну систему взаємопов'язаних показників інтегрованого звіту, які комплексно описують діяльність суб'єкта господарювання за допомогою інформаційних моделей та алгоритмів.

# МЕНТУ

ереження      Доку      ванья

розробка форм та графіка документообігу  
соціальних документів 45  
розробка форм та графіка документообігу  
стратегічних документів  
удосконалення форм та графіка

документообігу бухгалтерських **КИ**

документів з метою формування інтегрованої звітності

Рис. 3.6. Методологічний інструментарій інтегрованої облікової системи Метод формалізації бере свій початок в логіці, а його засновником вважають Арістотеля, який виходив з того, що різні за своїм конкретним змістом думки можуть бути виражені в одній і тій же логічній формі. Використання методу формалізації в інтегрованій обліковій системі передбачає структурування інформації, її кодування (математичне,

46

символьне чи знакове), розподіл за розділами інтегрованого звіту шляхом формування алгоритмів визначення його показників. Формалізовані алгоритми визначення показників інтегрованого звіту переносяться на мову машинного програмування, що дозволяє автоматизувати процес формування інтегрованої звітності. Після формалізації показників інтегрованого звіту повинні бути розроблені моделі опису визначених показників шляхом використання методу моделювання.

Вперше розглядати моделювання як метод бухгалтерського обліку, спосіб інформаційного відображення фактів господарського життя запропонував Е. К. Гільде. Вчений побудував перші моделі нормативного обліку, орієнтовані на технологічні процеси, а не на галузі промисловості. В. М. Жук, в сучасному розумінні, трактує моделювання в бухгалтерському обліку, як комплексне застосування його методів та наукових підходів для відображення господарських процесів й явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічно створені символи та описання.

В інтегрованій обліковій системі на етапі інтеграції за допомогою методу моделювання описується бізнес-модель, яка включає характеристики ресурсів (фінансових, матеріальних, людських, природних тощо), комерційної діяльності, продуктів, які створюються в процесі цієї діяльності та її результатів. Розвиток моделювання, як методу інтегрованої облікової системи, дозволить трансформувати під завдання управління моделі, пов'язані з урахуванням при формуванні інтегрованого звіту не тільки фінансової інформації, а й нефінансової, опису моделей визначення фінансового результату, з урахуванням фінансових та нефінансових показників. Важливо, що моделювання спирається на обліково-аналітичну інформацію, накопичення якої в інтегрованій обліковій системі дозволить оцінити динамічні тенденції сталого розвитку при розкритті стратегічної інформації.

## РОЗДІЛ 2. Оцінювання й розкриття інформації про капітал підприємства у інтегрованій звітності та особливості контролю її формування

### Тема 4. Структура капіталу та її значення для підготовки інтегрованої звітності

4.1. Загальне поняття фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів в інтегрованій звітності. 4.2. Порядок опису фінансового капіталу в інтегрованій звітності.

4.3. Характеристика виробничого капіталу.

4.4. Показники інтелектуального капіталу в інтегрованій звітності.

4.5. Опис соціально-репутаційного капіталу в інтегрованій звітності.

4.6. Інтерпретація показників людського капіталу в інтегрованій звітності. 4.7.

Порядок відображення інформації про природний капітал в інтегрованій звітності.

**4.1. Загальне поняття фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів в інтегрованій звітності.** Відповідно до МСІЗ, капітал – це запас вартості, який збільшується, зменшується або трансформується внаслідок діяльності організації та результатів цієї діяльності. Міжнародний стандарт інтегрованої звітності рекомендує при описі бізнес-моделі використовувати концепцію різноманітності видів капіталу в розрізі фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів, характеристика яких відповідно до стандарту наведена в таблиці 4.1. 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 напрямками господарської діяльності.

Існує низка проблем, пов'язаних з розкриттям в інтегрованому звіті інформації про визначені в стандарті види капіталів. Одна з них – наскільки можливо визначити в деталях підтверджену обліковими даними та корисну для інвесторів та інших стейкхолдерів

47

інформацію, необхідну для розкриття за кожним видом капіталу. Крім того, в самому стандарті зазначено, що він не вимагає застосування наведених вище категорій в інтегрованому звіті або структуризації звіту за капіталами й незалежно від того, як суб'єкт господарювання розподіляє капітали за категоріями для своїх власних цілей.

*Таблиця 4.1*

Характеристика видів капіталу відповідно до Міжнародного стандарту інтегрованої звітності

№ з/п	Вид капіталу	Визначення	Об'єкти
1	2	3	4
1	Фінансовий	резерв коштів, які: є у організації для використання при виробництві товарів або наданні послуг; надходять через фінансування (боргове, часткове фінансування і гранти) або створюються в результаті операцій або інвестицій	грошові кошти
2	Виробничий	виробничі фізичні об'єкти (на відміну від природних фізичних об'єктів), наявні у організації для виробництва товарів або надання послуг	будівлі, обладнання, інфраструктура (дороги, порти, мости, сміттєпереробні заводи, водоочисні споруди тощо)
3	Інтелектуальний	організаційні нематеріальні активи, засновані на знаннях	інтелектуальна власність, наприклад, патенти, авторські права, програмне забезпечення, права і ліцензії; «організаційний капітал», наприклад, знання, що припускаються, системи, процедури і протоколи

4	Людський	компетенції співробітників, їх здатності і досвід, а також їх мотивація впроваджувати інновації, в тому числі їх відповідність структурі управління організації та її підтримка, підхід до управління ризиками та етичні цінності; здатність розуміти, розробляти і реалізовувати стратегію організації; лояльність і мотивація для вдосконалення процесів, товарів і послуг, включаючи їх здатність керувати, управляти і співпрацювати	інвестиції в навчання персоналу, лояльність працівників до компанії, їх мотивація; етичні цінності; знання, навички, уміння, кваліфікації, здібності працівників тощо
---	----------	--	---

48

*Продовження табл. 4.1*

1	2	3	4
5	Соціально репутацийний	інститути і відносини в рамках спільнот і між ними, а також між групами зацікавлених сторін і іншими групами, і здатність ділитися інформацією для підвищення індивідуального і колективного добробуту	загальні норми і цінності та зразки поведінки; відносини/зв'язки між основними зацікавленими сторонами, а також довіра і готовність співпрацювати; нематеріальні активи, пов'язані з брендом і репутацією, створеними організацією; соціальні ліцензії на роботу організації
6	Природний	всі поновлювальні і невідновлювальні природні ресурси і процеси, які дозволяють створювати товари або послуги, що підтримують минуле, сьогодення або майбутнє процвітання організації	повітря, вода, земля, корисні копалини і ліси; біологічне різноманіття і здоров'я екосистеми

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.

#### **4.2. Порядок опису фінансового капіталу в інтегрованій звітності.**

Фінансовий капітал 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 методологічно обґрунтованого інструментарію інтегрованої звітності для відображення інформації щодо його змісту і процесу формування та використання в бізнес-моделі при розкритті цієї інформації в інтегрованому звіті.

Для оперативного впливу на рівень фінансових ризиків, які виникають в бізнес-моделі суб'єкта господарювання, та обґрунтування інформації, яка має наводитися в інтегрованому звіті при описі фінансового капіталу потребують більш детального дослідження його функцій, які безпосередньо пов'язані з його роллю на підприємстві та показниками ефективності використання фінансового капіталу, які мають наводитися в інтегрованому звіті. Основна місія

фінансового капіталу суб'єкта господарювання полягає в фінансово-інвестиційному забезпеченні ефективного та сталого розвитку всієї господарської системи. Співвідносячи зазначену місію до потреб функціонування і розвитку суб'єкта господарювання, встановимо основні функції фінансового капіталу, які засвідчують багатоаспектність даної категорії та комплексно визначають його економічну природу.

На початку життєвого циклу суб'єкта господарювання й забезпечення безперервності господарської діяльності на наступних етапах, основною функцією фінансового капіталу є оперативна, яка полягає в тому, що фінансовий капітал є основним джерелом вкладень в матеріальні активи, які необхідні для запуску бізнес-моделі та подальшого її функціонування, зокрема, придбання необоротних основних засобів (виробничого обладнання, інструментів, приладів, інвентарю, техніки, транспортних засобів тощо), виробничих запасів (сировини і матеріалів, які використовуються в процесі створення додаткової вартості, напівфабрикатів, палива тощо), формування зареєстрованого (пайового) капіталу.

49

На наступних етапах життєвого циклу суб'єкта господарювання ця функція полягає в спрямуванні фінансового капіталу на вчасну модернізацію, оновлення чи ремонт необоротних активів, поновлення матеріальної бази, збільшення статутного капіталу тощо. Реалізація цієї функції в інтегрованому звіті має описуватися показниками: забезпеченість необоротними активами (характеризує рівень виробничої потужності та обсяг фінансового капіталу вкладеного в необоротні активи); темп зміни необоротних активів (характеризує перспективи розвитку та розширення господарської діяльності); співвідношення матеріальних активів і дебіторської заборгованості (показує скільки матеріальних активів, які безпосередньо залучені в процес господарювання, припадає на обсяг дебіторської заборгованості); темп зміни власного капіталу (характеризує наміри підприємства щодо залучення власних інвестицій); маневреність власних коштів (описує, яка частка власного фінансового капіталу вкладена в найбільш мобільні активи).

Наступною важливою функцією фінансового капіталу є забезпечення платоспроможності, яка визначає можливість суб'єкта господарювання вчасно здійснювати розрахунки за обов'язковими зобов'язаннями та характеризує стійкість бізнес-моделі й забезпечує фінансове благополуччя суб'єкта господарювання. Достатність реалізації функції забезпечення платоспроможності в інтегрованому звіті можна охарактеризувати показниками чистого руху грошових коштів у результаті операційної діяльності (операційний Cash-flow); загальної платоспроможності (відображає достатність ресурсів оборотних активів для погашення своїх поточних зобов'язань); абсолютної платоспроможності (показує, яку частину платіжних зобов'язань підприємство може погасити негайно); проміжної платоспроможності (характеризує потенційну здатність погасити короткотермінові зобов'язання за умови отримання від короткотермінових реальних дебіторів всієї суми заборгованості); синхронності грошових потоків (оцінює ступінь узгодженості грошових потоків у часі).

Ще однією функцією фінансового капіталу, суміжною з забезпеченням платоспроможності, є функція забезпечення фінансової стійкості, яка передбачає, що фінансовий капітал, вкладений в підприємницьку діяльність, повинен окупитися за рахунок грошових надходжень від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), які виробляються в бізнес-моделі суб'єкта господарювання, а отриманий прибуток забезпечувати самофінансування та незалежність підприємства від зовнішніх залучених джерел формування активів. В інтегрованому звіті функцію забезпечення фінансової стійкості можна охарактеризувати показниками: рентабельність власних коштів (ROE) (характеризує ефективність використання власного капіталу); рентабельність активів, ROA (характеризує ефективність використання всіх активів підприємства); мультиплікація власного капіталу (фінансова залежність) (відображає частку позикового капіталу в джерелах грошових коштів); маневреність власного капіталу (показує, яку частину власного капіталу вкладено в виробничий робочий капітал); покриття готівковими ресурсами процентних виплат (характеризує можливість суб'єкта господарювання погашати свої борги).

В сучасних кризових умовах, які характеризуються браком вільних грошових коштів для підвищення ефективності використання фінансового капіталу вагоме місце належить інвестиційній функції фінансового капіталу, яка полягає в трансформації наявних фінансових ресурсів в інвестиції. В інтегрованому звіті відносно реалізації інвестиційної функції фінансового капіталу потребують розкриття наступні показники: чиста теперішня вартість інвестиційного проекту (NPV) (визначає динамічну норму ефективності інвестицій як норму



приведення (дисконту), при якій сума дисконтованого доходу (прибутків) за певний час стає рівною інвестиційним витратам); внутрішня норма дохідності (IRR) (показує у відсотках прибуток з вкладеного капіталу за рік); дисконтовані показники рентабельності (RI) (показує скільки в рік одержуємо чистого грошового потоку або чистого прибутку на одну грошову одиницю інвестиційних витрат); період окупності (Pod) (показує з якого моменту часу (року, місяця) проект починає приносити прибуток або за скільки років вкладені інвестиції повернуться (окупляться)); ефективність інвестицій (характеризує відповідність розрахункової прибутковості портфеля інвестиційних проектів плановій, а також виконання встановлених на поточний рік ключових подій).

50

Для забезпечення безперервності діяльності суб'єкта господарювання важливе значення має функція відтворення фінансового капіталу, яка полягає в збалансуванні матеріальних і фінансових ресурсів на всіх стадіях реалізації бізнес-моделі для отримання прибутку на останній її стадії та перетворення його знову в фінансовий капітал. Функцію відтворення фінансового капіталу доцільно описувати в інтегрованому звіті сучасними фінансовими показниками, які використовуються для аналізу фінансового стану і оцінки вартості компаній а саме: EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation and amortization – прибуток до вирахування відсотків, податків і амортизації основних засобів і нематеріальних активів), EBIT (earnings before interest and taxes – прибуток до вирахування відсотків і податків); EBT (earnings before taxes – прибуток до вирахування податків), NOPAT (net operating profit after tax – чистий операційний прибуток після сплати податків), OIBDA (operating income before depreciation and amortization – операційний дохід до вирахування амортизаційних відрахувань).

В практичних виданнях з бухгалтерського обліку ці показники називаються non-GAAP financial measures («показники, які не є фінансовими величинами US GAAP»), проте дуже широко використовуються аналітиками, інвесторами та іншими зацікавленими особами для оцінки фінансового становища та вартості компаній й найчастіше наводяться в частині опису фінансового капіталу в інтегрованих звітах підприємств.

Історично показник EBITDA використовувався для визначення здатності компанії до обслуговування боргу, тобто даний показник в поєднанні з показником чистого прибутку служив джерелом інформації про те, яку суму процентних платежів може забезпечити компанія в найближчій перспективі. В першу чергу EBITDA користувалися інвестори, які розглядали компанію не як довгострокову інвестицію, а в якості сукупності активів, які можна вигідно продати окремо, при цьому EBITDA характеризував величину, яка може бути спрямована на погашення кредитів. Така схема (leveraged buyouts – фінансовий викуп, при якому компанія викуповується за рахунок позикових коштів) була широко поширена в 80-х роках. На сьогодні EBITDA став одним з найпопулярніших показників, який показує дохід, який принесла бізнес-модель суб'єкта господарювання в звітному періоді, і, отже, може використовуватися для оцінки рентабельності інвестицій і можливостей самофінансування, а також братися до уваги постачальниками фінансового капіталу при прийнятті рішення щодо розширення чи припинення вкладання коштів в господарську діяльність підприємства. Крім того, перевагою показника EBITDA для постачальників фінансового капіталу в процесі ознайомлення з інтегрованими звітами різних підприємств є те, що він дозволяє порівнювати бізнес-одиниці з різним рівнем боргового навантаження, різними умовами оподаткування або різними обліковими політиками (наприклад, в частині обліку амортизації або переоцінки активів).

Показник EBIT розкриває в інтегрованому звіті прибутковість діяльності суб'єкта господарювання без врахування податкової та фінансової політики. Позитивне значення EBIT показує, яку максимальну величину фінансових витрат може дозволити собі підприємство, зменшивши таким чином і податкові витрати без ризику отримати збитки. В той же час, віднімання відсотків і податків дозволяє абстрагуватися від структури капіталу організації (частки позикового капіталу) і податкових ставок, отримавши можливість порівнювати за цим показником на основі інтегрованої звітності різні підприємства.

Після виключення з показника EBIT виплачених відсотків за зобов'язаннями, отримаємо наступний показник, який характеризує відтворювальну функцію фінансового капіталу – EBT – це прибуток до вирахування податків. Прибуток до оподаткування є показником, що дозволяє порівнювати ефективність відтворення фінансового капіталу суб'єктів господарювання, що знаходяться в різних податкових юрисдикціях.

Операційний прибуток після сплати податків без урахування нарахованих відсотків по кредитах і отриманими позиками характеризує показник NOPAT. При його розрахунку

враховуються всі доходи і витрати підприємства, відображені в звіті про фінансові результати, в тому числі податок на прибуток. Для визначення NOPAT до чистого прибутку звітного періоду необхідно додати відсотки до сплати.

51

Показник OIBDA відрізняється від EBITDA, так як основою для його розрахунку є операційний прибуток, а не чистий прибуток. Таким чином, OIBDA не включає в себе неопераційні доходи, обсяг яких, як правило, змінюється з року в рік. Він включає лише дохід, отриманий за рахунок постійних процесів в бізнес-моделі, і не схильний до впливу одноразових нарахувань, наприклад, пов'язаних з курсовими різницями або податковими знижками.

Реалізація функції відтворення фінансового капіталу може мати різні фінансові результати, як позитивні (прибуток), так і негативні (збиток). Позитивний фінансовий результат в інтегрованому звіті описується показниками, які характеризують функцію прибутковості фінансового капіталу. Прибутковість фінансового капіталу комплексно розкриває інформацію про ефективність реалізації бізнес-моделі суб'єкта господарювання, та описується в інтегрованому звіті показниками: окупність витрат основної бізнес-моделі (показує величину виробничих витрат, яка здійснюється для того, щоб отримати одну грошову одиницю чистого доходу); прибутковість витрат основної бізнес-моделі (визначає, скільки прибутку припадає на одну грошову одиницю понесених операційних витрат); рентабельність продажів (характеризує частку прибутку в ціні продукції); рентабельність інвестицій (показує, скільки грошових одиниць потрібно підприємству для отримання однієї грошової одиниці прибутку); виробничий важіль (показує, на скільки зміниться прибуток від основної діяльності підприємства при зміні виручки на 1%).

При ефективному виконанні вищеперелічених функцій фінансовим капіталом суб'єкт господарювання забезпечує акумулювання значних фінансових ресурсів та отримує ширші можливості для розвитку соціальної сфери, фінансової підтримки соціальних програм, спонсорства і доброчинності, що характеризує соціальну функцію фінансового капіталу. З одного боку, розвиток фінансового капіталу, як відомо, сприяє значній соціальній поляризації суспільства, а з іншого боку – його нагромадження означає одночасно і збільшення ресурсів державного бюджету, різних суспільних і позабюджетних фондів. Соціальна функція фінансового капіталу полягає в його спрямуванні суб'єктом господарювання на поліпшення умов праці та відпочинку працівників, створення сприятливого психологічного клімату в колективі, надання допомоги та підтримки працівникам підприємства і членам їх сімей та у благодійницькій й спонсорській діяльності, спрямованій на реалізацію міждержавних, державних чи місцевих соціальних проєктів. Крім того, соціальна функція фінансового капіталу орієнтована на формування необхідного соціального іміджу суб'єкта господарювання.

В інтегрованому звіті соціальна функція фінансового капіталу частково описується показниками корпоративної соціальної відповідальності, які в останній час мають не менше значення, ніж розвинута економічна інфраструктура, фінансова стабільність або реалізація проєктів інноваційного розвитку. На думку А. М. Колот, за своєю суттю корпоративна соціальна відповідальність – це імплементований у корпоративне управління певний тип соціальних зобов'язань (здебільшого добровільних) перед працівниками, партнерами, державою, інститутами громадянського суспільства та суспільством у цілому. Враховуючи вищенаведене, в інтегрованому звіті відносно реалізації соціальної функції фінансового капіталу доцільно розкривати наступні показники: обсяг витраченого фінансового капіталу на спонсорську допомогу в неприбутковій підприємстві; благодійну діяльність; обсяг витраченого фінансового капіталу на соціальні програми працівникам (програми додаткової освіти, підвищення кваліфікації, перекваліфікації, стажування, вивчення іноземних мов тощо); на загальнодержавні чи місцеві соціальні програми; довготермінові вкладення фінансового капіталу в об'єкти соціальної сфери (дитячі садки, санаторії для персоналу, бази відпочинку тощо).

Проведений функціональний аналіз фінансового капіталу обґрунтовує основні блоки показників інтегрованого звіту в частині розкриття інформації про ефективність фінансової політики суб'єкта господарювання, визначає ключові напрями обліково-аналітичних робіт в частині збору інформації про фінансовий капітал та виступає основою бюджетного планування на наступні звітні періоди.

52

#### 4.3. Характеристика виробничого капіталу.

В інтегрованій обліковій системі для збору інформації за елементами виробничого капіталу першочергове значення має класифікаційна ознака за натурально-речовим змістом, за якою в складі виробничого капіталу доцільно виділяти основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції, в розрізі яких розкривати елементи за робочим планом рахунків обліку виробничих активів. Ця класифікаційна ознака використовується суб'єктом господарювання для обліку основних виробничих фондів, визначення і планування їх структури, розрахунку норм амортизаційних відрахувань тощо. Для користувачів інтегрованої звітності класифікація виробничого капіталу за натурально-речовим змістом розкриває інформацію щодо забезпеченості бізнес-моделі елементами виробничого капіталу та про його загальну вартість.

З метою оцінки вартості власного виробничого капіталу суб'єкта го-сподарювання постачальниками фінансового капіталу важливе значення має класифікація виробничого капіталу за правом власності, яка розподі-ляє елементи виробничого капіталу на власні та орендовані (взяті в фінансову чи операційну оренду). Така класифікація дозволяє визначити забезпеченість бізнес-моделі елементами власного виробничого капіталу та її безперервність в випадку вилучення з господарської діяльності орендованих виробничих фондів, дослідити вплив оренди 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 господарю-вання його елементи доцільно класифікувати на активні (елементи вироб-ничого 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). До активної частини виробничого капіталу відносяться машини, технологічне та цехове обладнання, транспортні засоби, виробничий інвентар тощо, пасивну частину виробничого капіталу складають будівлі, споруди, об'єкти соціальної сфери (дитячі садки, об'єкти для відпочинку працюючих, основні засоби житлово-комунального господарства, медичні пункти, клуби, басейни тощо). Розкриття в інтегрованому звіті інформації про питому вагу активної частини виробничого капіталу надає зацікавленим користувачам відомості про технічну оснащеність, виробничу потужність підприємства та фондівдачу бізнес-моделі, інформація про питому вагу пасивної частини виробничого капіталу характеризує умови праці, рівень корпоративної соціальної відповідальності, вплив на продуктивність праці.

В розрізі пасивної частини виробничого капіталу в інтегрованому звіті потребує розкриття інформація про частку непрофільних активів. На думку Н.О. Каморджанової, до непрофільних активів відносяться всі види активів, які не відповідають умовам їх визнання, визначеними норматив-ними документами з бухгалтерського обліку. Відповідно до Концептуаль-ної основи фінансової звітності, актив визнається в звітності, коли є ймо-вірним надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно виміряти. При цьому ці дві умови повинні застосовуватися для визнання активів одночасно, виключення однієї з них є недопустимим.

До непрофільних активів можуть належати надлишкові активи, які являють собою реальний баласт для суб'єкта господарювання та не вико-ристовуються при реалізації бізнес моделі. Може виявитися, що активи вже багато років числяться на балансі, але реально не приносять ніякого економічного результату, а витрати підприємства на їх підтримку з кож ним роком збільшуються. Такі елементи виробничого капіталу можна пе-ренести в основну діяльність і використовувати для отримання фінансового результату, таким чином непрофільні активи перетворюються в профільні. Крім того, їх можна передати в оренду або в управління іншому суб'єкту господарювання чи власній філії або їх можна продати. Інформація про непрофільні активи в інтегрованому звіті необхідна постачальникам

фінансового капіталу для визначення ефективності використання суб'єктом господарювання інвестованих коштів в бізнес-моделі.

Для оцінки зношеності елементи виробничого капіталу доцільно класифікувати за ступенем використання, а саме: виробничий капітал за-діяний в бізнес-моделі та обслуговуючих підрозділах; виробничий капітал в запасі (резерві); виробничий капітал на консервації; виробничий капітал в стадії добудови, дообладнання, реконструкції та модернізації. В інтегрованому звіті така класифікація дозволяє визначити рівень завантаження та ефективності використання виробничого капіталу, вчасність заміни зношених виробничих

об'єктів, безпечність виробничого процесу та реалізації бізнес-моделі. Представлення в інтегрованому звіті інформації про оновлення виробничого капіталу повинно супроводжуватися відповідним графічними та фотопідтвердженням, що підвищує показники соціально-репутаційного капіталу.

Запропонована класифікація виробничого капіталу визначає показники інтегрованого звіту в частині розкриття інформації про забезпеченість бізнес-моделі виробничими фондами та ефективність їх використання й виступає основою виробничої програми для створення додаткової вартості протягом тривалого періоду, що наведено на рис. 4.6.

Як справедливо зазначає вчений-економіст Е.А. Іванов, будь-яка розвинута сукупність машин складається з трьох різних частин: машини-двигуна, яка приводить в рух увесь механізм, передаточного механізму, що регулює рух і змінює його форму, та машини-засобу або робочої машини, яка безпосередньо впливає на предмети праці і цілеспрямовано змінює їх. За відношенням до місця капіталів в бізнес-моделі суб'єкта господарювання машиною двигуном є фінансовий капітал, передаточним механізмом – виробничий капітал, а роль робочої машини, безпосередньо, виконують людський, інтелектуальний та соціально репутаційний капітали.

**4.4. Показники інтелектуального капіталу в інтегрованій звітності.** Для формування більш широкої та репрезентативної інформаційної бази для вартісної оцінки інтелектуального капіталу в інтегрованій звітності необхідно накопичувати уніфіковані дані про оцінку його окремих елементів. В той же час інтелектуальний капітал суб'єктів господарювання в залежності від способу його отримання й накопичення та галузі їх діяльності є неоднорідним за своєю структурою. Цим обумовлена відсутність єдиної, загальновизнаної методики оцінки інтелектуального капіталу та його окремих структурних елементів та розпорошеність інформації про інтелектуальний капітал в інтегрованих звітах. В таких умовах доцільно використовувати комплекс існуючих методів оцінки та індикаторів стану інтелектуального капіталу з корекцією на особливості та потреби конкретного суб'єкта господарювання. Для вартісного вимірювання інтелектуального капіталу в інтегрованій звітності доцільно використовувати бінарну систему оцінки інтелектуального капіталу, яка поєднує обліковий та економічний підходи. Облікова оцінка елементів ІК формується в залежності від способу їх отримання. Запропонований шведським дослідником К.Е. Свейбі економічний підхід – метод монітору нематеріальних активів – визначає вартість ІК на різних етапах реалізації бізнес-моделі та життєвого циклу нематеріального активу. Облікова оцінка інтелектуального капіталу є найбільш доцільною для визначення теперішньої вартості його елементів, а метод монітору нематеріальних активів дозволяє визначити стратегічну вартість інтелектуального капіталу та ефективність його використання в бізнес-моделі.

В класичному вигляді метод монітору нематеріальних активів виділяє три напрями оцінювання інтелектуального капіталу: наші клієнти, наша компанія, наші люди. В інтегрованій звітності з метою вартісної оцінки інших видів нематеріальних капіталів напрям «наші клієнти», доцільно використовувати для оцінки соціально-репутаційного капіталу, а «наші люди» – для оцінки людського капіталу. В запропонованій бінарній системі оцінки інтелектуального капіталу з методики монітору нематеріальних активів необхідно використовувати напрям «наша компанія», з виділеними К. Свейбі етапами оцінки елементів інтелектуального капіталу – зростання; оновлення; використання і ефективність; зниження

54

ризиків і стабільність. Модифікація методу монітору нематеріальних активів під вимоги інтегрованої звітності дає змогу отримати інформацію, не про минулі наслідки використання елементів інтелектуального капіталу в бізнес-моделі компанії, а про те, які переваги отримає компанія в майбутньому від їх використання. При цьому, кроссекторальна робоча група з формування інтегрованої звітності самостійно визначає набір показників, які найбільш повно характеризують ефективність використання інтелектуального капіталу при реалізації бізнес моделі та розмір майбутніх грошових потоків, які очікуються від нього. Бінарний підхід до оцінки інтелектуального капіталу дозволяє реалізувати основне призначення інтегрованої звітності, а саме інтегроване прийняття рішень і дій, зосереджених на створенні вартості в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах. Відповідно до вимог інтегрованої звітності, яка виділяє три види нематеріальних капіталів (інтелектуальний, людський та соціально-репутаційний) до показників інтелектуального капіталу доцільно відносити права на об'єкти інтелектуальної власності, які стають нематеріальними активами після оприбуткування їх в бухгалтерському обліку. Використання бінарної системи оцінки інтелектуального капіталу дозволяє в інтегрованому звіті при описі інформації про

використання елементів інтелектуального капіталу в бізнес-моделі суб'єкта господарювання застосовувати сукупність кількісних, якісних та показників ідентифікації інтелектуальних активів, встановлювати причинно наслідкові зв'язки між етапами життєвого циклу елементів інтелектуального капіталу та ефективністю результатів реалізації бізнес-моделі; надає можливість ефективно управляти стратегією розвитку інтелектуальною складовою бізнесу; дозволяє виявляти синергетичні взаємозв'язки між показниками ефективності інтелектуального капіталу та фінансовими результатами господарської діяльності та забезпеченні сталого розвитку суб'єкта господарювання в майбутніх звітних періодах.

**4.5. Опис соціально-репутаційного капіталу в інтегрованій звітності.** Аналіз наукових джерел дозволив виділити наступні особливості соціально-репутаційного капіталу, які мають вплив на його вартісну оцінку та склад і опис його показників в інтегрованому звіті:

- багатовимірність капіталу, його зв'язок з безліччю суб'єктів поза підприємством і всередині нього, взаємний вплив і синергетичний взаємозв'язок між соціально-репутаційним капіталом і всіма іншими видами капіталу (фінансовим, виробничим, інтелектуальним, людським, природним);
- складність ідентифікації та оцінки, оскільки цей капітал має суспільну, а не індивідуальну природу і не може перебувати в будь-чій власності;
- зростаюча віддача від капіталу, на відміну від тенденції до зниження віддачі від матеріального капіталу, його потенційна здатність приносити надприбуток; - недостатність інвестицій в соціально-репутаційний капітал, оскільки цей капітал дає ефект в довгостроковому періоді, що збільшує ризикованість вкладень. Крім того, вартісна оцінка соціально-репутаційного капіталу з метою розкриття його показників в інтегрованій звітності має деякі складності, які пов'язані з необхідністю переходу від абстрактних нематеріальних складових соціально-репутаційного капіталу (корпоративна соціальна відповідальність, корпоративна репутація, клієнтська база) до певних фінансових показників. 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.

Найважливішим показником ступеня інтеграції соціально-репутаційного капіталу в корпоративну стратегію є відповідність цілей корпоративної соціально-репутаційної діяльності стратегічним орієнтирам розвитку суб'єктів господарювання. При розкритті інформації про ступінь досягнення стратегічної мети управління соціально-репутаційним

55

капіталом в інтегрованій звітності, необхідно, в першу чергу, враховувати інтереси наявних та стратегічних стейкхолдерів.

Основні організаційні положення щодо взаємодії суб'єкта господарювання зі стейкхолдерами регламентовані Стандартом взаємодії із зацікавленими сторонами (Stakeholder Engagement Standard (AA1000SES)), розробленим Інститутом AccountAbility, положення якого необхідно враховувати при інтерпретації показників соціально-репутаційного капіталу в інтегрованій звітності. Стандарт AA1000 SES являє собою загальноприйнятну, загальнодоступну нормативну базу для планування, виконання, оцінки, інформування та нефінансової аудиторської перевірки якості взаємодії із зацікавленими сторонами. Відповідно до стандарту в основі взаємодії із зацікавленими сторонами повинні лежати три принципи, які повинні враховуватися кроссекторальною робочою групою з формування інтегрованої звітності при розкритті показників соціально-репутаційного капіталу, модифікація яких під вимоги інтегрованої звітності дозволяє описати їх наступним чином:

- істотність – кроссекторальна робоча група повинна визначити перелік стейкхолдерів, а також їх інтереси в частині соціально-репутаційного капіталу, які є для них суттєвими (значимими) шляхом розробки рангової карти зацікавлених сторін;
- повнота – кроссекторальна робоча група перед презентацією інтегрованого звіту повинна визначити зміст звіту, виходячи не тільки з вимог МСІЗ, але і з відображення результатів його діяльності з урахуванням розумних очікувань та інтересів основних зацікавлених сторін. Для виконання цього принципу необхідно сформулювати аудиторію зацікавлених сторін для проведення діалогів і громадських консультацій, виявити області і

форми взаємодії із зацікавленими сторонами, де необхідні додаткові заходи щодо підвищення ефективності і взаємної задоволеності взаємодією, постійно відслідковувати тренди зміни рангу стейкхолдерів в карті зацікавлених сторін.

- реагування – кроссекторальна робоча група з формування інтегрованої звітності повинна послідовно реагувати на істотні питання, що стоять перед зацікавленими сторонами і самою організацією в частині соціально-репутаційного капіталу.

Методика визначення рангу стейкхолдерів кроссекторальною робочою групою з формування інтегрованої звітності базується на побудові карти зацікавлених сторін в системі координат, де  $X$  – індекс залежності стейкхолдерів від діяльності суб'єкта господарювання, а  $Y$  – індекс впливу стейкхолдерів на діяльність суб'єкта господарювання. Визначається значення індексів методом експертних оцінок, за п'ятьма пунктами (табл. 4.3). Оцінка залежності / впливу за кожним пунктом коливається в межах від 1 до 4 (0 – відсутня, 1 – незначна, 2 – слабка, 3 – значна, 4 – висока).

Таблиця 4.3

Шкала оцінки рангу стейкхолдерів кроссекторальною робочою групою з формування інтегрованої звітності

$X_n$	Вид залежності	$Y_m$	Вид впливу
x1	участь в капіталі	y1	підконтрольність активів
x2	пов'язані особи	y2	нормативно-правовий
x3	соціально-репутаційна	y3	громадський
x4	підконтрольність	y4	управлінський
x5	фінансова	y5	фінансовий
	$X = \sum_{n=1} X_n$		$Y = \sum_{m=1} Y_m$

Перелік стейкхолдерів для рангової карти зацікавлених сторін доцільно формувати з визначених в першому розділі дослідження користувачів інформації інтегрованої звітності.

Карта відображає ранг стейкхолдерів та дозволяє визначити, хто з них найбільшою мірою впливає на діяльність суб'єкта господарювання і залежить від нього сьогодні і в перспективі

56

(рис. 3.8). Карта рангу стейкхолдерів розбивається на 4 квадранта: I – найменш пріоритетні учасники взаємодії, II – учасники без керівного впливу, III – учасники з керівним впливом, IV – найбільш пріоритетні учасники.

Рангова карта зацікавлених сторін наводиться в інтегрованому звіті в розділі опису соціально-репутаційного капіталу та має значний вплив на перелік показників соціально-репутаційного капіталу, які наводяться в інтегрованому звіті в залежності від рангу стейкхолдерів та їх інформаційних запитів. Після розробки рангової карти зацікавлених сторін в інтегрованому звіті доцільно навести інформацію про ключові інтереси зацікавлених сторін та способи взаємодії з ними, що підвищує рівень соціальної відповідальності перед стейкхолдерами та позитивно впливає на рівень корпоративної репутації суб'єкта господарювання та визначити показники вартісної оцінки елементів соціально-репутаційного капіталу, які дозволяють задовольнити інформаційні потреби стейкхолдерів.

20 III IV

19 18 17

16 15 14 13

Контролюючі

органи

Кредитори  
Внутрішні  
Інвестори  
аудитори

Банківські

установи

Власники  
Топ-  
менеджери

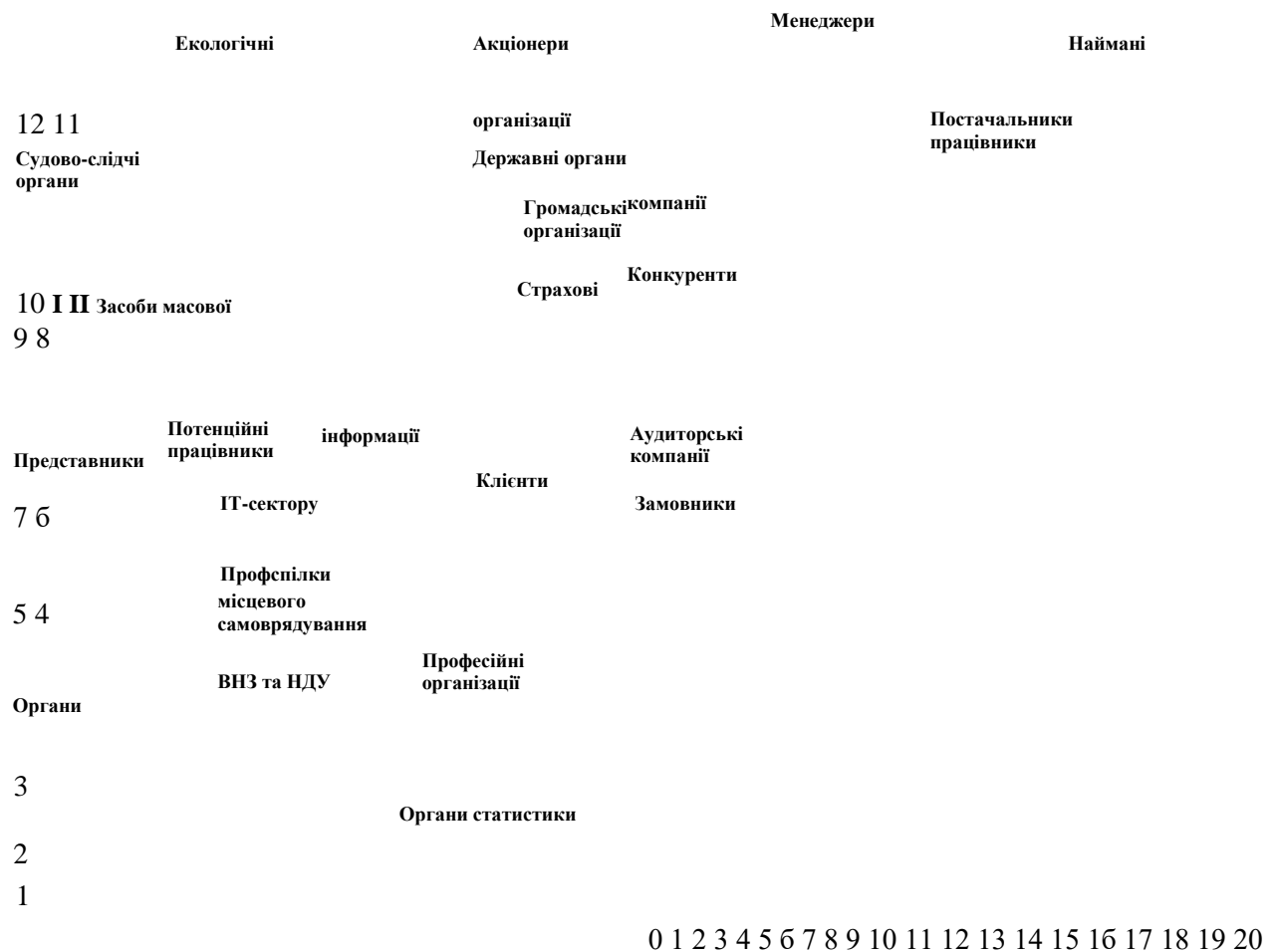


Рис. 4.8. Рангова карта зацікавлених сторін

Стейкхолдерський підхід до оцінки соціально-репутаційного капіталу та розкриття інформації про його елементи в інтегрованій звітності дозволяє суб'єктам господарювання підвищити рівень корпоративної соціальної відповідальності та ділової репутації, приймати якісні рішення в умовах стрімких внутрішніх і зовнішніх змін шляхом налагодження постійного інформаційного діалогу з зацікавленими сторонами, заснованими на багатосторонніх синергетичних зв'язках, більш ефективно використовувати ресурси соціально-репутаційного капіталу для досягнення стратегічних цілей та сталого розвитку бізнес-моделі. Крім того, дотримання стейкхолдерського підходу при розкритті інформації про соціально-репутаційний капітал в інтегрованому звіті дозволяє суб'єкту господарювання формувати додатковий фактор конкурентоспроможності за рахунок формування іміджу соціально-відповідальної компанії, контролювати і управляти рівнем репутаційного ризику в

57

частині питань, що відносяться до області корпоративної соціальної відповідальності, брати участь у формуванні нових ринків екологічно і соціально орієнтованих продуктів і послуг та ефективно взаємодіяти з внутрішніми стейкхолдерами, що сприяє підвищенню лояльності співробітників, збільшенню продуктивності праці за рахунок їх залучення до вирішення соціально-репутаційних питань.

Важливе значення для підвищення рівня соціально-репутаційного капіталу є сфера розвитку людського капіталу суб'єкта господарювання, який є найціннішим з усіх видів капіталу, оскільки саме людина продукує всі інші види капіталу, а її потенціал є основним стратегічним ресурсом і чинником економічного зростання та сталого розвитку як окремого підприємства, так і світу в цілому.

#### 4.6. Інтерпретація показників людського капіталу в інтегрованій звітності.

Найбільш поширеним методом для оцінювання вартості людського капіталу є метод, заснований на аналізі витрат на його створення та відтворення. Метод, заснований на аналізі витрат на людський капітал, передбачає систематизацію витрат на оплату праці персоналу, навчання, підвищення кваліфікації, страхування, на страхові внески та податки з заробітної

## Показники оцінки людського капіталу за видами вкладень в його розвиток

Групи вкладень	Види вкладень та показники їх ефективності для оцінки людського капіталу та розкриття інформації про нього в інтегрованій звітності
1	2
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
Основні вкладення	Витрати на сплату податку з доходів фізичних осіб
	Витрати на сплату єдиного соціального внеску нарахованого на заробітну плату працівників
Витрати на навчання персоналу	Витрати на перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників
	Витрати на формальне і неформальне професійне навчання працівників
	Витрати на атестацію та тестування персоналу
	Річний економічний ефект від збільшення обсягу прибутку суб'єкта господарювання у результаті професійного навчання, перепідготовки та підвищення кваліфікації персоналу
Витрати на наукову діяльність	Витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, які здійснюються працівниками суб'єкта господарювання
	Витрати на залучення фахівців, які надають консультаційні послуги з НІОКР
	Фонд стимулювання науково-дослідної та дослідно-конструкторської роботи
	Витрати на відрядження працівників пов'язаних з НІОКР
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

1	2
---	---



	Витрати на заходи з охорони праці та техніку безпеки на робочих місцях
	Витрати на стимулювання працівників, які ведуть здоровий спосіб життя
	Витрати на додаткові виплати працівникам, які отримали виробничі травми
Додаткові витрати на персонал	Витрати на залучення персоналу (найм, відбір, маркетинг)
	Витрати на звільнення персоналу (виплата вихідної допомоги)
	Оплата транспортних витрат працівників
	Оплата житлово-комунальних послуг працівників
	Витрати на мотиваційні виплати персоналу (бонуси, премії, надбавки)
	Витрати на спецодяг, харчування працівників
	Витрати на санаторно-курортне обслуговування персоналу
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 в розрахунку на одного працівника
	Обсяг 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)

Оцінка людського капіталу за видами вкладень в його розвиток дозволяє визначити загальний обсяг капіталовкладень в розвиток персоналу та оцінити загальноприйняті показники ефективності його використання. Проте цей метод не дозволяє визначити цінність конкретного працівника, рівень його особистісних та професійних якостей, які впливають на ефективність реалізації бізнес-моделі суб'єкта господарювання. Тому, при розкритті інформації про людський капітал в інтегрованій звітності доцільно додатково використовувати кваліметричний метод (кваліметрія походить від латинської (qualis – який за якістю) та грецької (μέτρον – вимірюю) і означає наукову дисципліну, сферу, що поєднує кількісні методи оцінки якості. Кваліметричний метод дозволяє представляти якісні характеристики людського капіталу кількісними значеннями та визначити вплив інвестицій в його розвиток на ефективність його відтворення. Метою кваліметричної оцінки людського капіталу є розробка і вдосконалення кроссекторальною робочою групою з формування інтегрованої звітності методик і способів, за допомогою яких якісні характеристики конкретного працівника можуть бути виміряні одним числовим значенням, що характеризує ступінь задоволення даним працівником суб'єкта господарювання або його особистих потреб.

Відповідно до принципів кваліметрії на першому етапі оцінки людського капіталу важливою передумовою правильності та обґрунтованості розрахунків є систематизація груп показників оцінювання його використання, які з метою ефективної реалізації бізнес-моделі

суб'єкта господарювання необхідно групувати наступним чином: трудовий потенціал, організаторські здібності, кваліфікаційні та мотиваційні якості, психологічне співробітництво. На другому етапі кроссекторальна робоча група з формування інтегрованої звітності визначає характеристики, за якими буде оцінюватися конкретна група показників й вагомість кожної характеристики та оцінює значення критеріїв за якими буде проводитися оцінка. Шкала для визначення вагомості показників, які використовуються для кваліметричної оцінки людського капіталу наведена в таблиці 4.6. За наведеною шкалою експертна комісія проводить оцінку кожного співробітника суб'єкта господарювання з використанням формул (4.1, 4.2).

59

$$K_i = \sum_{j=1}^n x_{ij} \times a_n \quad (4.1)$$

$n=1$

$$K_1 = x_{\text{прац.}} \times a_{\text{прац.}} + x_{\text{як.пр.}} \times a_{\text{як.пр.}} + x_{\text{прод.}} \times a_{\text{прод.}}$$

$$\text{Загальна оцінка } n\text{-співробітника} = \sum_{n=1} K_m \quad (4.2)$$

$n=1$

Таблиця 4.6

Методика кваліметричної оцінки людського капіталу

Група показників (Kn)	Складові оцінки (i)	Вагомість складових, ai	Критерії оцінки (j=1, 2, 3 ..., n)	Значущість критерію, xij
1	2	3	4	5
Трудовий потенціал (K1)	Працьовитість	0,35	Висока працьовитість	1,00
			Середня працьовитість	0,60
			Низька працьовитість	0,25
			Ухилення трудових обов'язків	0,00
	Якість праці	0,35	Трудові обов'язки виконуються в повній відповідності до посадових інструкцій	1,00
			Трудові обов'язки виконуються з порушеннями певних формальних вимог посадових інструкцій	0,75
			Трудові обов'язки виконуються з порушеннями технічних вимог	0,50
			Якість праці не відповідає вимогам	0,25
			Трудові обов'язки виконуються в повній невідповідності до посадових інструкцій чи взагалі не виконуються	0,00
	Продуктивність	0,30	Висока продуктивність	1,00
			Середня продуктивність	0,50
			Низька продуктивність	0,00
Орг	Творча ініція	0,30	Постійно проявляє творчі здібності	1,00
			Часто проявляє творчі здібності	0,60

аніз ато рсь кі здіб нос ті (К2)	тива		Іноді проявляє творчі здібності	0,25
			Не проявляє творчі здібності	0,00
	Авто ритет ність	0,30	Яскраво виражені лідерські якості	1,00
			Високі компетенції у сфері тимбілдіngu	0,75
			Може працювати лише в якості виконавця	0,50
			Не користується повагою колег	0,25
			Не має організаторських здібностей	0,00
	Цілес прямо ваність	0,40	Здатний формулювати завдання та долати опір зовнішніх і внутрішніх чинників	1,00
			Стабільно орієнтований на результат	0,60
			Не завжди проявляє цілеспрямованість	0,25
			Пасивна поведінка	0,00

60

Продовження табл. 4.б

1	2	3	4	5
Ква ліфі каці йні яко сті (К3)	Знання своєї спеці альності	0,50	Висока кваліфікація	1,00
			Середня кваліфікація	0,60
			Низька кваліфікація	0,25
			Не відповідність заявленій кваліфікації	0,00
	Профе сійна мобіль ність	0,25	Працівник здатний швидко переключатися на інші види діяльності	1,00
			Працівник здатний швидко реагувати на технологічні зміни	0,60
			Працівник здатний з часом опановувати зміни	0,25
			Працівник з низькою професійною мобільністю	0,00
	Здат ність до розвит ку	0,25	Реалізовує потребу постійного самовдосконалення, в т.ч. професійного	1,00
			Епізодично реалізовує потребу самовдосконалення та розвитку	0,60
			Має приховану потребу для розвитку	0,25
			Не реалізовує потребу у розвитку	0,00
Мо	Сбалан сова ність	0,35	Працівник зацікавлений в матеріальних і нематеріальних стимулах мотивації праці та прикладає максимум зусиль для їх отримання	1,00

ти в а ці й ні я ко сті (К4)	вимог		Працівник зацікавлений лише в матеріальних стимулах мотивації праці та прикладає зусилля лише коли може їх отримати	0,50
			Працівник не зацікавлений в стимулах мотивації до праці та не прикладає зусиль для їх отримання	0,00
	Кар'є ризм	0,25	Статусне просування не є самоціллю, але працівник прагне до кар'єрного росту відповідно до своїх професійних досягнень	1,00
			Статусне просування є самоціллю, а не результатом досягнень в сфері діяльності, але працівник обирає обґрунтовані засоби і методи для його досягнення	0,50
			Нерозбірливість у засобах і методах досягнення статусних цілей	0,00
	Лояль ність	0,4	Лояльний до своєї організації працівник, його влаштовує практично все, він готовий жертвувати деякими власними інтересами заради успіху організації	1,00
			Лояльний і відданий працівник, розділяє переконання організації та її цінності	0,75
			В цілому лояльний працівник, зовнішня поведінка відповідає нормам корпоративної культури	0,50
			Працівник регулярно виконує передбачені правила і вимоги, але лише з побоювання покарання або через очікування винагороди	0,25
			Працівник абсолютно не лояльний до організації	0,00

1	2	3	4	5
спів робі тни цтв о (К5) Пси хол огіч не	Кому нікабе льність	0,35	Висока	1,00
			Середня	0,50
			Низька	0,00
	Толер ан тність	0,25	Висока	1,00
			Середня	0,50
			Низька	0,00
	Психо логічна стабіль ність	0,40	Висока	1,00
			Середня	0,50
			Низька	0,00

Після оцінки якостей кожного співробітника проводиться загальна оцінка всього персоналу та визначається інтегральне значення ефективності використання людського капіталу за шкалою, наведеною в таблиці 4.7.

Таблиця 4.7

Градація шкали кваліметричної оцінки людського капіталу

Інтервали				
Низький рівень	Ниже середнього	Середній рівень	Вище середнього	Високий рівень
0,0-0,2	0,2-0,4	0,4-0,6	0,6-0,8	0,8-1,0

Кваліметричний метод оцінки людського капіталу дозволяє визначити резерви підвищення ефективності використання трудових якостей працівників шляхом аналізу залежності між обсягом інвестицій в розвиток їх трудового потенціалу, організаторських здібностей, кваліфікаційних та мотиваційних якостей, психологічного співробітництва та трудовою активністю персоналу. Отримані в результаті кваліметричної оцінки дані доцільно використовувати при формуванні системи матеріальних та нематеріальних заохочень, яка відповідатиме запитам конкретних працівників та враховуватиме оцінку їх трудових якостей.

Кваліметричну оцінку людського капіталу доцільно проводити на підприємстві систематично (наприклад щоквартально), оскільки з часом змінюються як трудові якості персоналу, так і їх особисті потреби та мотиви. Систематична оцінка дозволить встановити залежність між заходами управління персоналом та ефективністю використання людського капіталу в процесі реалізації бізнес-моделі суб'єкта господарювання.

#### 4.7. Порядок відображення інформації про природний капітал в інтегрованій звітності.

В економічній літературі виділяють декілька підходів до оцінки природного капіталу, а саме: ринковий, рентний, витратний, відтворювальний та на основі запасів природного ресурсу, альтернативної вартості і загальної економічної цінності, витратний. Їх сутність, переваги та недоліки й можливість використання при оцінці природного капіталу з метою наведення інформації про його елементи в інтегрованому звіті наведено на рисунку 4.14.

Л. Г. Ловінською визначено, що функція оцінки впливає із її сутності і полягає у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Оцінка виступає як передумова обліку і як його мета, результат. Як передумова обліку оцінка забезпечує можливість узагальнювати різноманітні об'єкти при їх відображенні в синтетичному обліку і звітності. Відносно облікової оцінки природного капіталу слушною є думка С.Ф. Голова, який зазначає: «...У сучасних умовах спостерігається розширення сфери застосування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності негрошових вимірників та описової інформації, що призводить до

62

необхідності адаптації традиційних методів бухгалтерського обліку для потреб управління і розробки нових методів.

Згідно з визначенням, наведеним у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Облікова оцінка природного капіталу поряд з іншими, економічними методами оцінки, необхідна для розкриття в інтегрованому звіті інформації про його вартість та ефективність використання як в поточному звітному періоді так і в майбутніх звітних періодах. Тому, запропонований підхід до класифікації природного капіталу покладено в основу розробленої системи оцінки його об'єктів з метою відображення в обліку та розкриття в інтегрованій звітності (рис. 4.15).

Для кожної групи елементів природного капіталу з запропонованої класифікації природного капіталу за об'єктами обліку кроссекторальною робочою групою з формування інтегрованої звітності доцільно застосовувати динамічний підхід до їх облікової оцінки.

В фінансовій звітності показники, що використовуються для оцінки фінансового стану, за своєю суттю статичні, оскільки розраховуються на основі балансових даних, що характеризують стан підприємства на конкретну дату.

З метою підвищення об'єктивності оцінки природного капіталу підприємства, визначення відповідності діяльності суб'єкта господарювання нормам природокористування та визначеній екологічній політиці в інтегрованому звіті при розкритті інформації необхідно враховувати рівень динаміки його зміни, зіставити результати господарської діяльності підприємства з загальноприйнятими нормами та стандартами та з даними інших підприємств для оцінки ефективності корпоративного управління та екологічної відповідальності; аналізувати дані за попередні звітні періоди для вивчення тенденцій поліпшення або погіршення показників використання природного капіталу. Крім того, кожен елемент природного капіталу має підлягати стратегічній екологічній оцінці, яка полягає в завчасному прогнозуванні можливих екологічних наслідків господарської діяльності, відповідності її екологічним вимогам, що, в свою чергу, запобігає порушенням, зменшує шкоду, заподіяну навколишньому середовищу та загалом зменшує ймовірність санкцій і штрафів тощо.

Застосування запропонованої системи оцінки природного капіталу при розробці методичних засад обліку його елементів та процесів, пов'язаних в витрачанням та відновленні природного капіталу дозволить не лише суб'єктам господарювання, а й суспільству в цілому:

- усвідомити глобальне стратегічне значення природного капіталу, переглянути існуючі відносини бізнесу до природних ресурсів, оцінити зв'язок існуючої стратегії, бізнес-моделі, іміджу і соціальної значимості компанії з природним капіталом, сприятиме врахуванню впливу на бізнес всіх потенційних ризиків і можливостей, що відкриваються природним капіталом;

- кількісно оцінити витрати природного капіталу на підприємстві в натуральному та вартісному вираженні, виміряти матеріальні наслідки використання природного капіталу, переглянути виробничий ланцюжок на предмет виявлення проблемних для природного капіталу компанії сегментів

- формувати необхідні навички для обліку природного капіталу так само ретельно, як і фінансового, розвивати та підтримувати у співробітників екологоорієнтований світогляд як одну з основних цінностей корпоративної культури підприємства.

Метод оцінки природного капіталу	Відтворю вальний				
	основі запасів природ ного ресурсу				
Ринковий	На	Альтер нативної вартості	мічної цінності	Витрат ний підхід	
	Рентний	Загальної	Змістови		

## характеристика методу

Природний капітал оцінюється шляхом застосування ринкових цін, що відображаються в статистиці

Оцінка природного капіталу здійснюється на основі ренти – доходу, що регулярно отримує власник ресурсу внаслідок передачі його у користування іншій особі (платнику ренти)

Оцінка природного капіталу визначається як сукупність витрат, необхідних для відновлення (або компенсаційних витрат) ресурсу на певній території

Вартість визначається як добуток ціни одиниці ресурсу на весь обсяг запасу

Оцінка проводиться на основі розрахунку упущених доходів і вигод, які можна одержати при використанні природного капіталу в інших цілях

Комплексна оцінка природного капіталу, яка є сумою двох агрегованих показників: вартість використання і вартість невикористання

Базується на оцінці витрат на створення природного ресурсу, його розвідку, підготовку та використання

## Переваги методу

Розвинутий ринок дозволяє сформувати реальні ціни на газ, нафту, залізну руду, землю, лісові, водні та інші природні ресурси

Дозволяє врахувати вплив на ціну сприятливих природних

властивостей оцінюваного

природного ресурсу, об'єктивна оцінка земельних ресурсів

Використання природного капіталу враховує його відновлення у попередньому стані (для відновних ресурсів) і кількості

або (для невідновних) компенсації з врахуванням непогіршення якості навколишнього середовища

Дає змогу оцінити

масштаби природних запасів, можливість використання і комплекс необхідних охоронних заходів

Дозволяє оцінити природний ресурс, який має занижену ринкову ціну або взагалі не має її

Простота підрахунку прямої вартості

використання

Відносна простота і можливість широко-го використання, не замінний для оцінки вартості відтворення природного об'єкта при його

втраті або деградації  
**Недоліки методу**

Оцінка асиміляції відходів і забруднень не знаходить свого адекватного відображення в ринковому методі

Гірші природні ресурси отримують нульову оцінку, хоча їх використання може бути економічно ефективним; складності у визначенні диференціальної ренти

Підхід передбачає потенційний дефіцит природних ресурсів і, в багатьох випадках, може призвести до їх завищених оцінок

Основною умовою застосування цього підходу є наявність натуральних оцінок запасів природних ресурсів

Складності у визначенні вартісного вираження вигод від альтернативного використання

Гірші Складності у визначенні непрямої і можливої вартостей

Не враховує екологічну значимість природного ресурсу, не застосовують для стимулювання раціонального природокористування

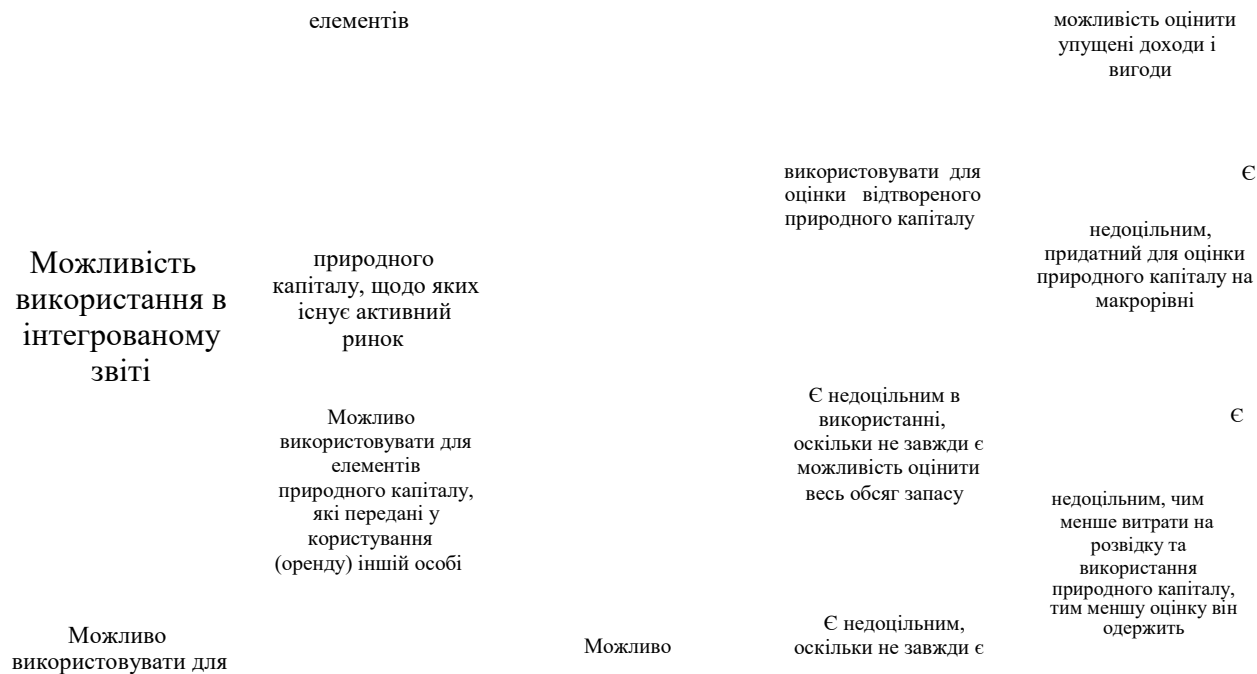


Рис. 4.14. Економічні методи оцінки природного капіталу

64

оцінка об'єктів  
природного

$$AK_T I_{B_I}$$

Необоротні



		періодів		
		первісна, справедлива, залишкова вартість, чиста вартість реалізації, теперішня вартість майбутніх грошових надходжень, ліквідаційна вартість	оцінка за шкалою екосистемної схоронності, рентний підхід, бонітування, нормативна грошова оцінка	фактичної собівартості придбання або історичної собівартості; відновної вартості або поточної собівартості; можливої ціни продажу або вартості реалізації (погашення); дисконтованої або теперішньої вартості
		Нематеріальні активи (права користування природними ресурсами)	сільськогосподарських земель	первісна чи справедлива вартість
		Капітальні інвестиції природоохоронного характеру		
Оборотні	Виробничі запаси	експертна, ринкова, фактична собівартість	первісна, справедлива вартість, оцінка на основі	виробнича собівартість органічної продукції фактична виробнича собівартість, оптові ціни реалізації, планова або нормативна виробнича
	Основні засоби природоохоронного призначення			собівартість, вільні відпускні ціни і тарифи, вільні ринкові ціни
	Поточні біологічні активи	прибутковості, ринкова, залишкова вартість, рентний підхід		первісна вартість, чиста вартість реалізації, за сумою виставленого рахунку
	Органічне виробництво	оцінка терміну окупності інвестицій, бухгалтерська рентабельність інвестицій, інвестиційна вартість, оцінка за історичною собівартістю,		теперішня вартість
Біорізноманіття		нормативними затратами, первісною і залишковою вартістю, оцінка за поточною, чистою, справедливою і дисконтованою вартістю, експертна оцінка		
Природні ресурси	Готова продукція			
	Розрахунки			
	Витрати майбутніх			

Рис. 4.15. Бухгалтерська оцінка елементів природного капіталу

Сьогодні людству потрібна корінна зміна мислення, яка допоможе суб'єктам господарювання адаптуватися до ризиків і можливостей, що породжується проблемою

виснаження природного капіталу та зменшення біорізноміння. Україні також необхідно долучитися до участі в міжнародних дебатах через зв'язки з міжнародними та професійними організаціями та обговоренню проблем природного капіталу на державному рівні. Саме запровадження у практику розробленої класифікації природного капіталу дозволить вітчизняним суб'єктам господарювання підтримати інтеграцію природного капіталу в бухгалтерський облік та формувати інтегровану звітність згідно до міжнародних норм.

## **Тема 5. Контроль процесу формування інтегрованої звітності**

### **5.1. Опис Європейських вимог до верифікації інтегрованої звітності**

5.2. Застосування МСА 15 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» при перевірці інтегрованої звітності.

65

5.3. Вимоги Стандартів Міжнародної організації Вищих аудиторських установ для проведення внутрішнього контролю.

5.4. Внутрішній контроль інтегрованої звітності за моделлю COSO-ERM. 5.5. Теоретичний інструментарій ідентифікації ризиків у інтегрованій звітності. 5.6. Класифікація ризиків за етапами реалізації проекту з формування інтегрованої звітності.

### **5.7. Розкриття інформації про ризики в інтегрованій звітності.**

**5.1. Опис Європейських вимог до верифікації інтегрованої звітності** При проведенні аудиторської перевірки інтегрованої звітності застосовується максимальний обсяг вибірки, прийнятний для висловлення думки про достовірність ведення господарської діяльності та реалізації бізнес-моделі, мають використовуватися модифіковані аудиторські процедури, які дозволять визначити як правильність опису нематеріальних форм капіталу, так і перевірити достатність аналітичної бази при визначенні перспектив діяльності суб'єкта господарювання на майбутнє, відповідність діяльності цілям сталого розвитку тощо. Зазначені обставини визначають актуальність та необхідність розвитку організаційно методологічних засад внутрішнього контролю, завірення, внутрішнього та зовнішнього аудиту інтегрованої звітності, які можуть використовуватися як в якості інструменту сприяння при підготовці інтегрованої звітності (стандартом визначено, що ведення аудиторського журналу при підготовці інтегрованого звіту допомагає вищому керівництву і особам, наділим управлінськими функціями, розглядати звіт і застосовувати професійне судження для прийняття рішення, чи достатньо достовірна інформація для включення її в звіт), а також для контрольної оцінки якості даних інтегрованого звіту – надійності та достовірності зацікавленими сторонами з метою підвищення прозорості бізнесу.

Відповідно до статті 347 Угоди про асоціацію з ЄС, для повноцінної участі нашої держави в міжнародних економічних відносинах, сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема, у галузі внутрішнього контролю, шляхом його подальшого розвитку через гармонізацію з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Тому при розробці методологічних засад верифікації інтегрованої звітності потребують детального дослідження вимоги міжнародної практики щодо першого етапу багаторівневої перевірки інтегрованої звітності, а саме її внутрішнього контролю.

До основних міжнародних нормативних актів, які регулюють організаційно-методичні положення внутрішнього контролю суб'єктів господарювання та державних установ, вимог яких необхідно дотримуватися при внутрішньому контролі інтегрованої звітності, відносяться: МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» (переглянутий); «Керівні принципи стандартів внутрішнього контролю», розроблені Міжнародною організацією Вищих аудиторських установ (INTOSAI – the Internal Control Standards Committee of the International Organization of Supreme Audit Institutions); модель COSO, розроблена Комітетом Спонсорських Організацій Комісії Тредуея (COSO – Committee of Sponsoring Organizations); Стандарт COBIT «Цілі контролю при використанні інформаційних технологій» (COBIT – Control Objectives for Information and Related Technology). Визначення дефініції «внутрішній контроль» в перелічених нормативних документах наведено в таблиці 5.1.

Для трактування дефініції «внутрішній контроль» в міжнародних стандартах використовується процесний підхід, за яким досягнення цілей внутрішнього контролю розглядається як процес, що полягає у виконанні серії неперервних взаємопов'язаних дій. В науковій літературі внутрішній контроль з позиції процесного підходу трактують І. А. Басіста, Г. Л. Вознюк, Р. М. Воронко, Н. І. Дорош, А. Г. Загородній, Т. О. Каменська, Г. В. Ковальова, Г. О. Партин, О. Ю. Редько. В наукових колах при визначенні «внутрішнього контролю» крім процесного використовують системний підхід, за яким досягнення цілей внутрішнього

66

контролю забезпечується шляхом комплексного здійснення контрольних заходів як єдиної цілісної системи у нерозривному зв'язку з усіма її складовими елементами (В. Д. Андреев, М. Т. Білуха, Н. Г. Виговська, О. А. Галич, Л. Г. Годована, Є. В. Калюга, М. Д. Корінко, В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, В. П. Пантелеєв, Ю. Ю. Ярова) та функціональний підхід, за яким досягнення цілей внутрішнього контролю забезпечується виділенням і формалізованим здійсненням сукупності послідовних або паралельних функцій, методів, прийомів, процедур (О. Б. Акентьєва, Т. А. Бутинець, В. А. Биков, О. І. Волошина, Ю. Н. Гузов, Н. П. Кузик, О. В. Назаренко, Я. В. Соколов).

Таблиця 5.2

Визначення внутрішнього контролю в міжнародних документах

№ з/п	Міжнародні документи	Визначення внутрішнього контролю
1	МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	процес, розроблений, впроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотриманні застосовуваних законів і нормативних актів
2	ISSAI GOV 9100 «Керівні принципи щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору»	інтегрований процес, який здійснюється керівництвом об'єкта та персоналом і створюється щодо ризиків і забезпечення раціональної гарантії того, що у виконанні місії об'єкта було досягнуто такі загальні цілі: діяльність проводилась належно, етично, економно, ефективно та результативно, виконувалися зобов'язання щодо відповідальності, було дотримано відповідні закони та регуляторні акти, а також ресурси було захищено від втрат, неправильного використання і пошкодження
3	Модель COSO	процес, що здійснюється радою директорів, менеджментом, співробітниками організації, призначений для забезпечення розумної впевненості в досягнення цілей за наступними критеріями: ефективність та результативність діяльності; надійність фінансової звітності; відповідність певним вимогам
4	Стандарт COBIT	система політик, процедур, практик та організаційних структур, передбачених для забезпечення розумних гарантій того, що бізнес цілі будуть реалізовані, а небажані події буде попереджено, або виявлено та вжито коригувальних заходів щодо їх наслідків

При розробці організаційно-методичних положень внутрішнього контролю інтегрованої звітності недоліком системного підходу є необхідність залучення до здійснення контрольних процедур персоналу найвищої кваліфікації. Інтегрована звітність є новою концепцією звітування й на підприємствах, на яких її формують, як правило, не розроблено

навіть стандартизованих процедур щодо наповнення розділів інтегрованого звіту, що ускладнює проведення внутрішнього контролю за системним підходом. Крім того, системний підхід передбачає використання інформаційних технологій та автоматизованих систем контролю високої вартості, а відсутність спеціалізованого програмного забезпечення з формування інтегрованої звітності лише ускладнює процес внутрішнього контролю.

Функціональний підхід при організації внутрішнього контролю інтегрованої звітності призводить до: диференціації завдань контролю інтегрованої звітності на окремі, як правило, не пов'язані між собою фрагменти робіт, які орієнтовані на проміжний результат, наслідком чого є розпорошення відповідальності за кінцевий результат перевірки бізнес-моделі в цілому;

67

побудови функціональної ієрархії, яка сповільнює перевірку інтегрованої звітності й призводить до високих накладних витрат та ускладнення організаційної структури через збільшення чисельності персоналу суб'єкта господарювання; відсутності зацікавленості персоналу, задіяного в процесі перевірки інтегрованої звітності в кінцевому результаті, оскільки кожен, хто проводить перевірку зацікавлений лише в результатах контролю певної групи показників інтегрованого звіту чи ділянки бізнес-моделі; складності налагодження єдиної системи інформаційних потоків через дискретну автоматизацію діяльності окремих функціональних підрозділів.

У чисельних наукових працях подається протиставлення функціонального та процесного підходів, що, за позиціями авторів, мають принципові відмінності та є взаємно несумісними. Результатом такого порівняння, як правило, є констатація того, що процесний підхід – це нове, передове, ефективне, тоді як функціональний – застаріле, реакційне, невиправдано високовитратне. Порівнюючи функціональний та процесний підходи, О.А. Даниленко зазначає, що: «функціональний підхід концентрується на оптимізації виконання власне функцій з точки зору того, як реалізація функцій одних центрів затрат впливає на ефективність виконання функцій інших центрів затрат і відповідно на загальну ефективність виду діяльності». Таким чином, при розробці організаційних засад внутрішнього контролю доцільно використовувати саме процесний підхід, який є найбільш перспективним та оптимальним для перевірки інтегрованої звітності.

Впровадження ідей процесного підходу в діяльність суб'єктів господарювання в наукових джерелах пов'язується з дослідженнями науковців М. Хаммера, Дж. Чампі та Дж. Харрінгтона. Так, ідею про суттєве підвищення ефективності роботи корпорації шляхом радикальної трансформації схеми її операцій уперше висунули М. Хаммер та Дж. Чампі. Першим використав термін «процесне підприємство» М. Хаммер, основними ознаками якого вчений визначив організацію роботи за принципом побудови бізнес-процесів, що зумовлює необхідність усвідомлення працівниками цілей організації бізнес-процесів, знання вимог клієнтів і прагнення їх виконати, консолідацію зусиль колективу для забезпечення результативності бізнес-процесів. Контроль є одним із головних принципів управління, і першим термін «процесний підхід до менеджменту» використав Дж. Харрінгтон у своїй книзі «Покращення бізнес-процесів» (1991 р.), присвяченій розгляду теоретичних аспектів процесного підходу в управлінні. В міжнародних стандартах сертифікації системи якості серії ISO 9000 підкреслюється, що у досягненні якості основним є саме процесний підхід. Зокрема, у стандарті ISO 9001 відмічається, що «стандарт відстоює використання принципу «процесного підходу» під час розроблення, впровадження та покращання результативності системи менеджменту якості з метою підвищення задоволеності споживачів завдяки виконанню їх вимог». Термін «процесний підхід» розкривається у стандарті ISO 9000:2015, в якому зазначається: «щоб результативно функціонувати, організації повинні управляти численними взаємозв'язаними та взаємодіючими процесами. Систематична ідентифікація та менеджмент процесів, що використовуються організацією, та особливо взаємодія таких процесів можуть вважатися «процесним підходом».

Серед переваг процесного підходу, автори колективної монографії «Дисциплінарна матриця управлінської звітності» В. В. Сопко, М. М. Бенько, О. В. Гончаренко та ін. виділяють можливість самостійного вирішення проблем працівниками в рамках процесу без залучення вищого керівництва та оперативність впливу на результат; зміну поняття структури організації, коли основним елементом стає процес, а сама організація складається не з підрозділів, а з процесів; ключовим аспектом ефективної господарської діяльності є результат процесу, а не робота конкретного працівника. Тому, з позицій процесного підходу визначати внутрішній контроль інтегрованої звітності необхідно як перманентний процес, ініційований радою директорів, та здійснюваний кроссекторальною робочою групою з формування інтегрованої звітності, що покликаний забезпечити обґрунтовану впевненість різноманітних

стейкхолдерів в: ефективності, законності та раціональності здійснюваних операцій в бізнес моделі; достовірності показників інтегрованого звіту; дотриманні законів і нормативних актів при веденні господарської діяльності та опису її наслідків в інтегрованому звіті; постійному

68

здійсненні вимірювання і моніторингу минулих, поточних та стратегічних наслідків діяльності суб'єкта господарювання.

В процесі розробки організаційних засад внутрішнього контролю інтегрованої звітності процесний підхід дозволяє:

- знизити функціональні бар'єри між підрозділами підприємства за рахунок підсилення горизонтальних зв'язків та визначення відповідальних за перевірку інформації про кожен бізнес-процес, яка наводиться в звіті кроссекторальної робочої групи з формування інтегрованої звітності;
- визначити відповідальність кожного учасника кроссекторальної робочої групи з формування інтегрованої звітності, що сприяє підвищенню ефективності використання ресурсів в бізнес-моделі суб'єкта господарювання;
- стандартизувати діяльність з проведення внутрішнього контролю, регламентувати зміст і послідовність виконання робіт у межах процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності»;
- скоротити кількість рівнів прийняття рішень з питань перевірки інтегрованого звіту;
- оптимізувати використання ресурсів, виявити зони відповідальності, налагодити взаємодію процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності» та інших процесів;
- розробити систему показників і критеріїв оцінки результативності кожного субпроцесу на кожному етапі перевірки;
- впорядкувати документальне забезпечення процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності» та його субпроцесів;
- налагодити інформаційний обмін в рамках реалізації процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності»;
- своєчасно здійснювати коригуючі дії для досягнення максимальної ефективності процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності».

## **5.2. Застосування МСА 15 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» при перевірці інтегрованої звітності.**

Спеціалізованих стандартів, які визначають особливості організації та методики внутрішнього контролю інтегрованої звітності не існує, тому, доцільно розглянути вимоги міжнародних стандартів щодо особливостей реалізації контрольних процедур адаптуючи їх під потреби інтегрованої звітності. В МСА 15 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» рішення чи заходи внутрішнього контролю розглядаються з позиції доречності та оцінки ефективності при проведенні аудиторських перевірок. До складових внутрішнього контролю за МСА 315 віднесено: а) середовище контролю (загальне ставлення, обізнаність і дії управлінського персоналу щодо служби внутрішнього контролю та її важливості); б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; в) інформаційні системи, у тому числі пов'язані з ними бізнес процеси, що стосуються фінансової звітності, й обмін інформацією; г) заходи контролю; д) моніторинг заходів контролю. Графічно компоненти внутрішнього контролю за МСА 315 представляють собою систему, інтерпретацію якої під вимоги інтегрованої звітності наведено на рисунку 5.1.

Основним елементом процесу внутрішнього контролю інтегрованої звітності є середовище контролю, яке фактично формують працівники, які мають відношення до інтегрованої звітності разом з їх індивідуальними властивостями і корпоративним соціальним середовищем, в якому вони працюють. В межах середовища контролю визначаються організаційні питання його побудови. Як цілком справедливо зазначають Н. І. Петренко та Т. А. Бутинець: «... середовище контролю – це сукупність передумов, в яких здійснюється внутрішній контроль. Середовище контролю – це ті обставини, умови, які надають можливість здійснювати внутрішній контроль».

69



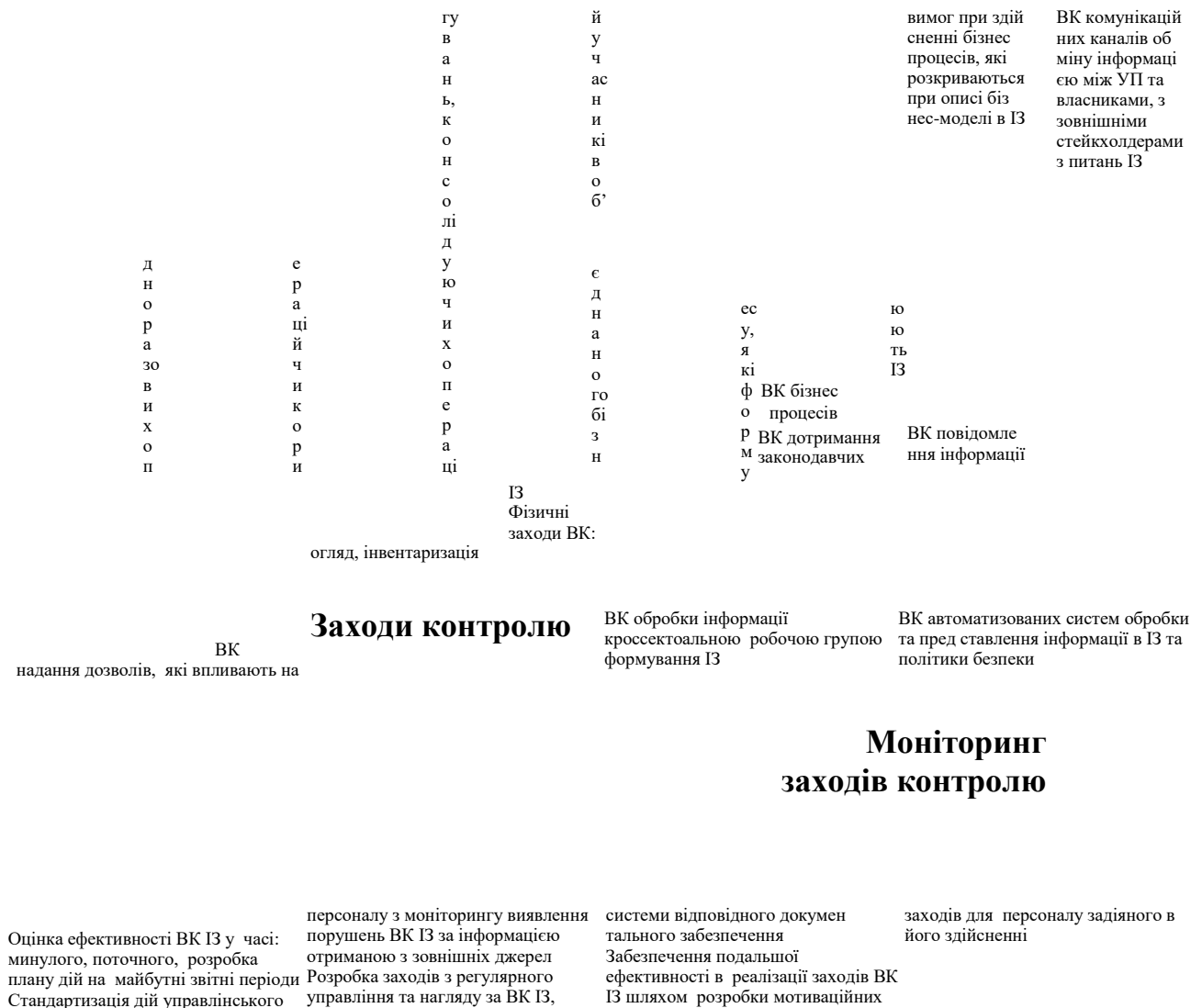


Рис. 5.1. Адаптація вимог МСА 315 до процесу внутрішнього контролю ІЗ. Наступним елементом внутрішнього контролю інтегрованої звітності є оцінка ризиків, які впливають на здатність суб'єкта господарювання створювати вартість протягом

70

короткострокового, середньострокового і довгострокового періоду. Цей етап внутрішнього контролю передбачає:

- класифікацію ризиків, які мають місце при складанні інтегрованої звітності та реалізації бізнес-моделі суб'єкта господарювання для впорядкування системи їх вчасної ідентифікації;

- оцінку значущості ризиків за їх істотністю для розробки заходів, що спрямовані на мінімізацію їх негативного впливу;

- оцінку ймовірності виникнення ризиків, яка проводиться шляхом визначення переліку якісних і чисельних (у тому числі складених) критеріїв оцінювання вразливостей та їх наслідків й методів їх зменшення чи ліквідації;

- прийняття рішень про механізм розгляду ризиків в процесі внутрішнього контролю інтегрованої звітності, який може здійснюватися з використанням методу сценаріїв (генерування сценаріїв з прогнозування ефективних рішень нівелювання ризиків при настанні тих чи інших ризикових ситуацій, коли це можливо, чи зведення рівня очікуваних втрат до мінімуму в тих ризикових ситуаціях, коли втрати неминучі), методу дерева рішень (схематичне подання проблеми прийняття рішень в умовах ризикових ситуацій у вигляді деревовидної структури, на якій графічно представлено очікуваний рівень витрат і доходу, а кожна гілка визначає раціональність управлінського впливу, враховуючи ймовірність настання негативної події), методу імітаційного моделювання (автоматизованої побудови графіків профілю ризику, які демонструють ймовірність кожного з можливих варіантів розвитку подій), методу аналізу чутливості (послідовна одинична заміна всіх факторів ризику, що впливають на певний результуючий показник ефективності реалізації проекту з формування інтегрованої звітності, та вибір найбільш небезпечних на основі ранжування

отриманих кількісних показників).

Неодмінною складовою внутрішнього контролю в умовах інформаціології суспільно економічних відносин є інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, які розкриваються в інтегрованій звітності. На цьому етапі розробляються контрольні процедури для перевірки єдиного інформаційного простору інтегрованої облікової системи (класів операцій, процедур, облікових записів, подій та умов, нестандартних записів, бізнес-процесів), технічних засобів для автоматизації інтегрованої облікової системи, структури і порядку взаємодії зовнішнього і внутрішнього інформаційного середовищ при формуванні та оприлюдненні інтегрованої звітності.

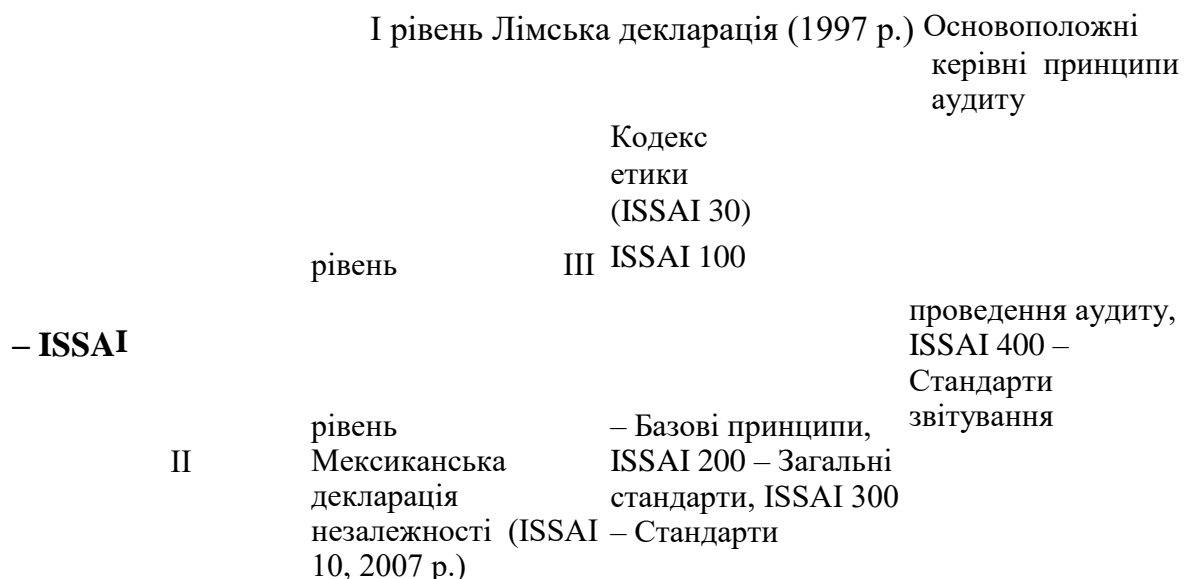
Ключовим елементом внутрішнього контролю інтегрованої звітності є здійснення власно контрольних заходів, що полягає в наступному: розподілі обов'язків та наданні дозволів в процесі формування та представлення інтегрованої звітності; перевірці інформаційного процесу; фізичному контролю та проведенні нагляду; розробці та реалізації політики інформаційної безпеки, як суб'єкта господарювання загалом, так і безпеки процесу формування та представлення інтегрованого звіту.

Розвиток процедур контролю щодо цих типів політики та процедур зазвичай проявляється в таких п'яти типах специфічних процедур контролю: адекватний розподіл обов'язків; відповідне санкціонування господарських операцій та процесів; належна документація та ведення системних бухгалтерських записів; фізичний контроль активів та облікових записів; незалежна перевірка виконання. Тому, моніторинг заходів контролю слід вважати процесом, спрямованим на оцінку результатів здійснення внутрішнього контролю інтегрованої звітності за певний проміжок часу. Він передбачає оцінку структури та своєчасної реалізації процедур внутрішнього контролю інтегрованої звітності, а також внесення необхідних змін відповідно до змін в умовах формування та представлення інтегрованого звіту.

### **5.3. Вимоги Стандартів Міжнародної організації Вищих аудиторських установ для проведення внутрішнього контролю**

71

При проведенні внутрішнього контролю, крім положень МСА 315, доцільно дотримуватися вимог Стандартів Міжнародної організації Вищих аудиторських установ (INTOSAI), яка була створена у 1953 р. з метою сприяння розвитку співробітництва та інформаційного обміну між вищими контрольними органами, уніфікації стандартів в галузі фінансового контролю. Кількість членів INTOSAI зросла з 34 країн від моменту її створення до 194 повних членів та 5 асоційованих членів в 2017 році. Рахункова палата України входить до структури INTOSAI з 1998 р. Міжнародні стандарти INTOSAI розміщено на сайті [www.issai.org](http://www.issai.org), де з наданням загального доступу подано більш як 80 офіційних стандартів і керівних принципів INTOSAI. Вони є результатом майже 50-річної роботи провідних Вищих Аудиторських Органів країн-членів цієї організації. Рамкова структура стандартів, визначена Комітетом INTOSAI з професійних стандартів наведена на рисунку 5.2.





Основи функціонування Вищих Аудиторських Органів		Фундаментальні принципи аудиту – Стандарти аудиту		
	рівень	допомоги при	9200-9299);	(Guidelines) та спеціалізовані керівні принципи належного управління (good
		катастрофах (ISSAI 5500–5599)	Інтегрована система фінансової	
<b>INTOSAI</b>				
	—	Керівні принципи: фінансового аудиту (financial audit) (ISSAI 1000–2999); з аудиту діяльності (performance audit) (ISSAI 3000–3999); з аудиту відповідності (compliance audit) (ISSAI 4000–4999); щодо міжнародних інституцій (ISSAI 5000–5099); аудиту назовишнього середовища (ISSAI 5100–5199); щодо приватизації (ISSAI 5200–5299); IT-аудиту (ISSAI 5300–5399); аудиту державного боргу (ISSAI 5400–5499); аудиту	Керівництва до стандартів внутрішнього контролю (GOV 9100); Керівництва для звітності по внутрішньому контролю (GOV 9110); Внутрішній контроль для забезпечення основи для підзвітності в управлінні (GOV 9120); Керівництва з ВК та ВА в держсекторі (GOV 9120-9150); Стандарти бухгалтерського обліку (Accounting Standards) (GOV	відповідальності (IFAF) (GOV 9250) governance) Керівні принципи Окремі керівні принципи
<b>GOVINTOSAI</b>			Рис. 5.2. Рамкова структура стандартів INTOSAI	
рівень	IV			
	V			

(INTOSAI GOV 9100) були визнані професійною спільнотою «живим» документом, що відображає точку зору про застосування стандартів до розробки, впровадження та оцінки внутрішнього контролю. На рівні Європейського союзу стандарти INTOSAI 9100 стали основою для створення моделі системи внутрішнього фінансового державного контролю (PIFC), розробленої Європейською комісією (Генеральний департамент з питань бюджету) для національних урядів країн ЄС. Не зважаючи на те, що стандарт GOV 9100 стосується державного сектору, в ньому наводиться базовий еталонний рівень для оцінки стану внутрішнього контролю, тому його положення доцільно враховувати при проведенні

72

внутрішнього контролю інтегрованої звітності й недержавних установ. Відповідно до стандарту, засоби внутрішнього контролю складаються з п'яти взаємопов'язаних елементів, які, фактично, дублюють компоненти внутрішнього контролю, визначені МСА 315, а саме: середовище контролю; оцінка ризиків; діяльність зі здійснення контролю; інформація і засоби зв'язку та моніторинг. Відповідно до прикладів внутрішнього контролю, наведених в якості додатків до стандарту GOV 9100 проілюструємо на процесі перевірки оцінки елементів природного капіталу в інтегрованій звітності реалізацію положень INTOSAI (табл. 5.3).

#### **5.4. Внутрішній контроль інтегрованої звітності за моделлю COSO-ERM**

Стандарти INTOSAI щодо внутрішнього контролю використовують положення стандартів Комітету COSO для приватного сектору, який був створений в 1985 році в США національною комісією по боротьбі з недостовірною фінансовою звітністю, відомою як Комісія Тредеуея (названа в честь першого свого голови Джеймса С. Тредеуея (James C. Treadway)).

Комісія Тредеуея сформувалася за участі та за рахунок фінансування п'яти професійних саморегульованих організацій, а саме: Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants), Американської Асоціації з обліку і звітності (AAA – American Accounting Association), Міжнародної асоціації фінансових керівників (FEI – Financial Executives Institute), Інституту внутрішніх аудиторів (IIA – Institute of Internal Auditors) і Інституту фахівців управлінського обліку (IMA – Institute of Management Accountants). Головною метою діяльності Комітету Спонсорських Організацій Комісії Тредеуея є дослідження причин та чинників, які можуть призвести до недостовірного розкриття показників звітності, а також розробка рекомендацій щодо їх усунення.

Принципи COSO протягом багатьох років використання у великих зарубіжних компаніях довели ефективність базисних підходів і цільових установок даної методології – це, перш за все, підвищення ефективності управління організацією на основі своєчасного виявлення та аналізу ризиків в обліку; забезпечення достовірності фінансової і управлінської інформації та звітності; ефективності господарських операцій та запобігання різних видів фінансових порушень.

Набір компонентів Моделі COSO конкретизують інструменти та прикладні рішення залежно від відповідних цілей внутрішнього контролю (управлінська ефективність, достовірність звітності, комплаєнс) і направлені перевірки (рівень бізнесу та процесів) та подані у вигляді рівнів «Кубу COSO». Наразі існують Модель COSO-I, яка містить п'ять взаємозалежних елементів: середовище контролю, оцінку ризиків, заходи контролю, інформацію та комунікацію, моніторинг й вдоскоалена Модель COSO-II, яка містить вісім елементів, оскільки оцінку ризиків було розділено на опис процесів, ідентифікацію та оцінку ризиків і способи реагування на них.

У 2001 році було створено Модель COSO-ERM, в якій встановлено основні принципи та концепції управління ризиками, узагальнено термінологію і розроблено вказівки та рекомендації, орієнтовані на управління ризиками, шляхом їх виявлення, оцінки та побудови ефективної системи внутрішнього контролю, яка охоплює всі рівні компанії як з боку організаційної структури, так і з боку бізнес-процесів притаманних бізнес-моделі суб'єкта господарювання. Розглянемо на прикладі внутрішнього контролю інтегрованої звітності базові принципи та методологію «Кубу COSO» за моделлю COSO-ERM, що наведено на рисунку 5.3.

Внутрішній контроль показників інтегрованого звіту  
за методикою INTOSAI

73

Внутрішній контроль оцінки капітальних інвестицій природоохоронного характеру (КПХ) для розкриття інформації в інтегрованому звіті				
Середовище контролю	Оцінка ризиків	Діяльність зі здійснення контролю	Інформація і засоби зв'язку	Моніторинг
В кроссекторальній робочій групі формування інтегрованої звітності визнається частина відповідальна особа, яка перевіряє діяльність суб'єктів, які приймають участь в ініціюванні здійснення КПХ, які проводять підготовку до здійснення КПХ, які приймають участь у здійсненні КПХ, які займаються оцінкою, документуванням, реєстрацією господарських операцій та перенесенням до звітності інформації про КПХ. Особа, яка здійснює ВК та суб'єкти, які задіяні в процесі КПХ володіють необхідними повноваженнями	Ризик помилок при оформленні проектно-кошторисної документації (завищення чи заниження вартості об'єктів); наявність підрядників для здійснення КПХ; ризик завищення чи заниження оцінки фактичного витрачання матеріальних, трудових та інших ресурсів під час здійснення КПХ; недотримання методу оцінки КПХ, закріпленого в інтегрованій обліковій політиці; ризики ймовірності невиконання чи порушення інвестиційних планів; ризик недостатності фінансування КПХ; природні та екологічні ризики	Діяльність з контролю полягає в: перевірці проектно-кошторисної документації КПХ; перевірці показників діяльності та надійності підрядників, які будуть залучені для здійснення КПХ; перевірці на місцях процесу здійснення КПХ та звітів за кожним етапом КПХ; перевірці правильності оцінки матеріальних, трудових та інших ресурсів під час здійснення КПХ; перевірка положень інтегрованої облікової політики, правильності документування та відображення в інтегрованій обліковій системі КПХ; постійному контролі бюджету в формі порівняння фактичних та запланованих	Кожен етап перевірки оцінки капітальних інвестицій природоохоронного характеру підлягає документуванню; проведенню особистих зустрічей та опитування підрядників, суб'єктів, які приймають участь в ініціюванні здійснення КПХ, які проводять підготовку до здійснення КПХ, які приймають участь у здійсненні КПХ, які займаються оцінкою, документуванням, реєстрацією господарських операцій та перенесенням до звітності інформації про КПХ; інформація за результатами перевірки ідентифікується, переводиться в електронну форму на підставі якої	Моніторинг систем внутрішнього контролю оцінки КПХ включає в себе принципи і алгоритми, спрямовані на забезпечення адекватного і оперативного реагування на результати проведення контролю, кроссекторальна робоча група формування інтегрованої звітності та керівництво оперативно оцінює висновки за результатами ВК, приймають рішення про вчинення належних дій за результатами висновків і рекомендацій, складеними на підставі перевірок, і у встановлені терміни виконують всі дії, які коригують помилки в оцінці КПХ

и та компетенціями, що закріплено в посадових інструкціях		показників	готуються звіти, графіки та підтверджуються показники інтегрованого звіту	
---	--	------------	---	--

Ключовим аспектом при здійсненні внутрішнього контролю інтегрованої звітності за моделлю COSO-ERM є врахування поняття «ризик апетит» на всіх етапах організації та