

Л. Г. Ловінська

доктор економічних наук, професор, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, заступник директора з наукової роботи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

Я. В. Олійник

доктор економічних наук, професор, головний науковий співробітник відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", професор кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5895-282X>

Т. А. Бондар

кандидат економічних наук, доцент, провідний науковий співробітник відділу економіко-математичного моделювання та інформаційно-аналітичного забезпечення фінансово-економічних досліджень НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", доцент кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, botanja@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8038-7070>

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Анотація. Стаття присвячена організаційним засадам складання звіту про управління, запровадження котрого обумовлене залученням України до глобальних тенденцій поширення доктрини сталого розвитку та необхідністю імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС. У 2017 р. внесено зміни до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та встановлено вимогу складання звіту про управління з уточненням, що він готується середніми й великими підприємствами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ). Вирішення організаційних питань такого звітування покладено на Міністерство фінансів України, на доручення якого фахівцями ДННУ "Академія фінансового управління" розроблено методичне забезпечення складання звіту про управління – Методичні рекомендації щодо порядку складання звіту про управління, котрі доповнюють, але не замінюють міжнародні рекомендації стосовно сталого розвитку. Головною метою розробленого документа є сприяння уніфікації звіту про управління й звітності з питань стійкості відповідно до системи моніторингу Цілей сталого розвитку та її показників. Пропоновані основні показники охоплюють економічні, екологічні, соціальні й управлінські аспекти діяльності підприємств. Їх розкриття у звіті про управління забезпечить прозорість інформації про вплив підприємств, що звітують, на економіку, екологію та суспільство, а також виявлення можливих ризиків і загроз, що має велике значення для побудови стійкої держави.

Ключові слова: адаптація законодавства України до законодавства ЄС, сталий розвиток, прозорість і підзвітність, нефінансова звітність, звіт про управління.

Рис. 1. Табл. 6. Літ. 25.

Liudmyla Lovinska

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

Yana Oliinyk

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management", SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5895-282X>

© Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А., 2018

Tetiana Bondar

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SESE "The Academy of Financial Management", SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, botanja@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8038-7070>

**REGULATORY AND LEGAL BASIS
FOR ENTERPRISE MANAGEMENT REPORTING IN UKRAINE**

Abstract. Article is devoted to organizational bases of drawing up the report on management which introduction is caused by involvement of Ukraine to global tendencies of distribution of the doctrine of sustainable development and need of implementation of provisions of the directive 2013/34 / the EU. In 2017 in Ukraine changes are made to the Law of Ukraine "About financial accounting and financial statements in Ukraine" of 16.07.1999 N 996 and the requirement of drawing up the report on management with refining is established that it is formed medium-sized and large enterprises irrespective of patterns of ownership (except banks and budget institutions). The solution of organizational issues of such reporting it is assigned to the Ministry of Finance of Ukraine at the request of which specialists of DNNU "Academy of Financial Management" developed methodical ensuring drawing up the report on management (Methodical recommendations of an order of drawing up the report on management). Methodical recommendations supplement, but do not replace the recommendation of the international documents concerning sustainable development. A main goal of the offered document is assistance of standardization of the report on management of the reporting under questions of stability in coordination with a monitoring system of Sustainable development goals and its indicators. The main attention was paid to development of quantitative indices and the approved techniques of their calculation which should have universal character, and would be urgent for work of all enterprises irrespective of a type of activity, industry accessory, with a support on the existing recommendations of the international documents. The offered main indicators cover economic, ecological, social and managerial aspects of activity of the enterprises. Their disclosure by the enterprises in the report on management is intended to promote transparency of information on economy, ecology and society and to identification of possible risks and threats that is important for creation of the steady state.

Keywords: adaptation of the legislation of Ukraine to the legislation of the EU, sustainable development, transparency and accountability, non-financial reporting, report on management.

JEL classification: M42, M48.

Л. Г. Ловинская

доктор экономических наук, профессор, член Методологического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины, заместитель директора по научной работе НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

Я. В. Олейник

доктор экономических наук, профессор, главный научный сотрудник отдела методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", профессор кафедры бухгалтерского учета ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

Т. А. Бондар

кандидат экономических наук, доцент, ведущий научный сотрудник отдела экономико-математического моделирования и информационно-аналитического обеспечения финансово-экономических исследований НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", доцент кафедры бухгалтерского учета ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОТЧЕТА ОБ УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ

Аннотация. Статья посвящена организационным основам составления отчета об управлении, введение которого обусловлено привлечением Украины к глобальным тенденциям распространения доктрины устойчивого развития и необходимостью имплементации положений Директивы 2013/34/ЕС. В 2017 г. внесены изменения в Закон Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” и установлено требование составления отчета об управлении с уточнением, что он готовится средними и крупными предприятиями независимо от форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений). Решение организационных вопросов такой отчетности возложено на Министерство финансов Украины, по поручению которого специалистами ГУНУ “Академия финансового управления” разработано методическое обеспечение составления отчета об управлении – Методические рекомендации касательно порядка составления отчета об управлении, которые дополняют, но не заменяют международные рекомендации относительно устойчивого развития. Главной целью разработанного документа является содействие унификации отчета об управлении и отчетности по вопросам устойчивости в соответствии с системой мониторинга Целей устойчивого развития и ее показателей. Предлагаемые основные показатели охватывают экономические, экологические, социальные и управленческие аспекты деятельности предприятий. Их раскрытие предприятиями в отчете об управлении обеспечит прозрачность информации о влиянии отчитывающихся предприятий на экономику, экологию и общество, а также выявление возможных рисков и угроз, что имеет большое значение для построения устойчивого государства.

Ключевые слова: адаптация законодательства Украины к законодательству ЕС, устойчивое развитие, прозрачность и подотчетность, нефинансовая отчетность, отчет об управлении.

Одним із провідних сучасних підходів до управління компаніями є концепція сталого розвитку. Вона спрямована на забезпечення балансу між економічним, соціальним і екологічним компонентами бізнесу та інтересами стейкхолдерів. Пошук способів досягнення такого балансу та зворотного зв'язку між зацікавленими сторонами – бізнесом і суспільством – сприяв поширенню практики соціально відповідального ведення бізнесу та спонукав до розроблення й постійного оновлення міжнародних ініціатив, які прямо чи опосередковано пов'язані зі складовими сталого розвитку. Інтеграційні процеси та формування партнерства між державним і корпоративним секторами різних країн привели до визнання корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) на національному рівні країн Європи і створення міжнародних документів як ефективного інструменту державної політики щодо регулювання складання звітів про вплив економічних, соціальних та екологічних аспектів діяльності компаній на суспільство.

Євроінтеграційний вектор розвитку обумовлює залучення України до запровадження ініціатив із питань сталого розвитку. За Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014 (далі – Угода про асоціацію з ЄС) [1], наша держава зобов'язалася поступово наблизити власне законодавство до законодавства ЄС

шляхом імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти визначених типів компаній (*далі* – Директива 2013/34/ЄС) [2]. У зазначеному документі велику увагу приділено питанням захисту акціонерів, учасників і третіх сторін через узгодження національних норм, що стосуються подання й змісту щорічної фінансової звітності та звітів про управління певних типів підприємств з обмеженою відповідальністю, а також бази оцінки показників, які використовуються в цих звітах, та порядку оприлюднення звітів. Звіт про управління та консолідований звіт про управління визнані Директивою 2013/34/ЄС важливими компонентами звітності компаній, оскільки забезпечують можливість надавати справедливий огляд їх розвитку й стану, який відповідає розміру і складності бізнесу.

У процесі адаптації національного законодавства до вимог ЄС теоретичне осмислення питань запровадження нефінансової звітності є предметом активного дискурсу. Наукові моделі складу звітності з огляду на концептуальні підходи розвитку обліку у світі висвітлені в спільній праці Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської, В. М. Жука [3]. К. В. Безверхим проаналізовано підходи до трактування економічної сутності нефінансової звітності [4]. В. В. Євдокимов, О. А. Лаговська, Д. А. Грицишен досліджували особливості розвитку міжнародних інститутів регулювання звітності щодо стійкого розвитку підприємств, а також напрямів діяльності організацій, які відповідають за розроблення стандартів такої звітності [5]. Комплексний підхід до інформаційного забезпечення груп зацікавлених осіб, що ґрунтується на вдосконаленні процедури формування розширеного спектра облікової інформації та вибору моделі її подання на базі адаптивної моделі інтегрованої звітності розробила О. А. Лаговська [6]. І. В. Жиглей [7] і Л. М. Пилипенко [8] досліджують розвиток нефінансової звітності. І. О. Макаренко запропонувала конвергентну стейкхолдерську модель обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку [9]. Р. Т. Мацьків надає практичні рекомендації щодо застосування інструментів нефінансової звітності на підприємствах [10]. М. А. Саприкіна виокремлює етапи складання нефінансового звіту [11]. Дослідження змісту нефінансової звітності проводяться професійними й громадськими організаціями, зокрема KPMG [12], Ernst&Young [13], Асоціацією присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА) [14] та ін.

Дискусії стосовно стану та розвитку запровадження нефінансової звітності дають уявлення про погляди на теоретичні й методичні аспекти структури і змісту звіту про управління. Водночас потребують уваги такі питання, як узгодження показників звіту про управління із системою моніторингу Цілей сталого розвитку та способів забезпечення порівнянності звітів різних підприємств, процес взаємодії держави й суспільства, інституційна модель просування зазначеного звітування. Адаптація національної нормативно-правової бази до вимог законодавства ЄС обумовлює актуальність розгляду проблемних аспектів методичного й організаційного забезпечення складання звіту про управління та обґрунтування шляхів їх розв'язання.

Відповідно до положень Директиви 2013/34/ЄС, у 2017 р. прийнято зміни до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон № 996-XIV), якими встановлено вимогу до визначених видів підприємств складати звіт про управління. Закон набрав чинності 1 січня 2018 р., актуалізувавши розроблення методичних підходів до такого звітування, котрі мають врахувати вимоги Директиви 2013/34/ЄС і особливості національного нормативно-правового поля діяльності вітчизняних підприємств.

Згідно із Законом № 996-XIV, вирішення організаційних питань звіту про управління покладено на Міністерство фінансів України, на доручення якого фахівцями ДННУ “Академія фінансового управління” (далі – Академія) протягом 2017–2018 рр. у рамках науково-дослідної роботи, спрямованої на наукове обґрунтування вдосконалення фінансової звітності суб’єктів господарювання в умовах євроінтеграції України, розроблено проект Методичних рекомендацій щодо порядку складання звіту про управління. У цій статті наведено основні результати проведеної науково-дослідної роботи та обґрунтування логіки розроблення запропонованого проекту.

Метою статті є оприлюднення інноваційних пропозицій щодо методичного забезпечення змісту і структури звіту про управління вітчизняних підприємств, розроблених фахівцями Академії в рамках науково-дослідної роботи щодо імплементації директивних вимог ЄС, у частині вдосконалення звітності підприємств України.

Головними завданнями статті є:

- 1) огляд міжнародних ініціатив із питань розкриття компаніями економічних, екологічних, соціальних і управлінських результатів діяльності та їх впливу на економіку, екологію й суспільство задля впровадження найкращої практики в Україні;
- 2) визначення основних трендів у сфері міжнародних ініціатив стосовно складання нефінансової звітності з урахуванням особливостей інформаційних запитів ключових груп стейкхолдерів;
- 3) оцінка стану адаптації національних нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік, до європейського законодавства на предмет урахування вимог щодо складання звіту про управління;
- 4) обґрунтування пропозицій стосовно поліпшення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні в контексті міжнародних ініціатив із питань розкриття у звіті про управління інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності підприємств.

До останнього часу найбільші вітчизняні підприємства й представництва іноземних компаній на добровільних засадах у довільній формі розкривали інформацію про економічні, екологічні, соціальні аспекти своєї діяльності та взаємодію із зацікавленими особами (стейкхолдерами). Це було пов’язано з тим, що, на відміну від урядів країн ЄС, котрі приділяють велику увагу регулюванню складання нефінансової звітності як інструменту просування КСВ, в Україні порядок підготовки звітності, котра призначена для

розуміння впливу діяльності підприємств на економіку, екологію та суспільство, не був закріплений законодавчо. Тому пошук механізмів реалізації концепції сталого розвитку через запровадження інструменту нефінансової звітності у вітчизняних умовах є надзвичайно актуальним.

У світі налічується більш ніж два десятки визнаних міжнародних ініціатив із питань складання нефінансової звітності, сформувались усталені тренди, які передбачають сфокусованість на пріоритеті розкриття інформації про економічні, соціальні, екологічні та управлінські компоненти бізнесу. Серед головних трендів слід виокремити визнані міжнародні документи щодо розкриття нефінансової інформації (табл. 1). Звіти, що складаються відповідно до зазначених документів, покликані задовольнити інформаційні потреби різних груп стейкхолдерів, зокрема власників, інвесторів, кредиторів, бізнес-партнерів, робітників і державних органів. Найпоширенішими серед цих трендів є документи ЄС стосовно розкриття нефінансової інформації та ініціативи ООН у сфері реалізації цілей сталого розвитку.

Аналіз міжнародних документів показав, що основним вектором розвитку стандартизації складання нефінансових звітів у світі останніми роками

Таблиця 1. Міжнародні ініціативи щодо розкриття нефінансової інформації

Тренд	Міжнародні ініціативи
Ініціативи ЄС	Директива 2013/34/ЄС “Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов’язані з ними звіти окремих типів компаній” від 26.06.2013
	Директива 2014/95/ЄС “Про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами”
	Система екологічного менеджменту та аудиту (Eco-Management and Audit Scheme – EMAS) Регламент ЄС “Про добровільну участь організацій у схемі екологічного управління та аудиту Співтовариства (ЕУАС), яким скасовується Регламент (ЄС) № 761/2001 та Рішення Комісії 2001/681/ЄС і 2006/193/ЄС”
	Повідомлення Європейської Комісії 2017/С 215/01 Керівництво з нефінансової звітності (методологія звітності з нефінансової інформації)
Ініціативи ООН	Глобальний договір ООН (UN Global Compact)
	Резолюція А/RES/70/1, прийнята Генеральною Асамблеєю ООН 25.09.2015, про підсумковий документ “Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030”
	Проект Керівного документа “Основні показники для звітності компаній про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку” (Core Indicators for Company Reporting on the Contribution towards the Attainment of the Sustainable Development Goals)
Інші міжнародні ініціативи	Керівні принципи підприємницької діяльності в аспекті прав людини (Guiding Principles on Business and Human Rights)
	Тристороння декларація принципів, що стосуються багатонаціональних корпорацій і соціальної політики Міжнародної організації праці (International Labour Organisation’s Tripartite Declaration of Principles Concerning Multinational Enterprises and Social Policy)
	Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative)
	Керівні принципи ОЕСР для багатонаціональних підприємств (Organization for Economic Cooperation and Development Guidelines for Multinational Enterprises)
	Стандарт ISO 26000 “Керівництво із соціальної відповідальності” (International Organisation for Standardisation’s ISO 26000)

Складено авторами.

є посилення вимог до прозорості й порівнянності інформації, а також уніфікація підходів до їх складання.

Найбільша міжнародна ініціатива, спрямована на встановлення партнерства між органами виконавчої влади та корпоративним сектором, а також заохочення компаній, особливо великих і транснаціональних, перейняти практику сталого розвитку та інтегрувати інформацію щодо нього у свій звітний цикл, – Глобальний договір ООН ((UN) Global Compact) [15]. Компанії-учасниці на добровільних засадах зобов'язуються дотримуватися десяти основоположних принципів цього документа. Ініціатива спрямована на забезпечення соціальної відповідальності бізнесу, а також підтримку розв'язання підприємницькими колами проблем глобалізації та створення стабільнішої й всеохоплюючої економіки. Ключові принципи Глобального договору ООН об'єднані в такі основні групи: права людини, трудові відносини, захист довкілля, антикорупційна діяльність.

25 вересня 2015 р. Генеральною Асамблеєю ООН прийнято Резолюцію A/RES/70/1 про підсумковий документ “Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030” [16]. Він містить перелік глобальних цілей розвитку та програму заходів з їх реалізації. Проблематика охоплює всі аспекти сталого розвитку: соціально-економічний розвиток, конкурентоспроможність країн, екологічну й енергетичну безпеку, глобальне партнерство для розвитку. Перед країнами – членами ООН поставлено нові завдання щодо адаптації визначених на глобальному рівні цілей та їх моніторингу. Підсумковий документ окреслив всезагальну програму заходів із ліквідації бідності, боротьби з нерівністю й охорони довкілля. Основу програми заходів становлять 17 глобальних цілей (Цілі сталого розвитку) і 169 завдань. Моніторинг та аналіз цілей і завдань передбачено здійснювати за допомогою сукупності показників. Урядам надано право розробляти власні національні індикатори з метою відстеження ходу виконання цілей та завдань [17].

Наразі Консультаційна група Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності ЮНКТАД (далі – Міжурядова робоча група ЮНКТАД) за участю експертів із України – академіка НАН України Т. І. Єфименко і професора Л. Г. Ловінської – працює над проектом керівного документа “Основні показники для звітності компаній про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку” (*Core indicators for company reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals*). Планується, що цей проект буде завершений та представлений на 35-й сесії Міжурядової робочої групи ЮНКТАД, яка відбудеться 24–26 жовтня 2018 р. у м. Женеві (Швейцарія). Методологія оцінки основних показників базується на найкращій міжнародній практиці (держав, розробників стандартів, галузевих органів тощо).

У результаті запровадження проекту очікується узгодження основних показників досягнення Цілей сталого розвитку для компаній (включених у звітність за індикаторами стійкості) з показниками досягнення Цілей сталого розвитку на національному й глобальному рівнях. Упродовж 2019–

2020 рр. передбачається проведення експерименту щодо імплементації зазначеного документа в пілотних країнах (Кенії, Південній Африці, Колумбії, Бразилії) за фінансування ООН.

Нормативно-правове забезпечення розкриття інформації з питань сталого розвитку на території ЄС і країн, що ставлять за мету вступ до інтеграційного утворення, започатковано прийнятою у 2013 р. Європейським парламентом та Радою Європейського Союзу Директивою 2013/34/ЄС. Вона імplementована в законодавство країн-членів як законодавча пропозиція щодо розкриття підприємствами нефінансової інформації [2]. Положення Директиви застосовуються до фінансової звітності за звітні періоди, що починаються з 1 січня 2016 р. або протягом календарного 2016 р.

У 2014 р. до цієї Директиви внесено поправки Директивою 2014/95/ЄС про розкриття нефінансової й диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами (*далі* – Директива 2014/95/ЄС) [18]. Цими поправками виокремлено положення стосовно змісту, зобов'язання з підготовки та звільнення від подання нефінансового звіту. Відповідно до Директиви 2014/95/EU, країни-члени повинні були привести в дію закони, нормативні акти й адміністративні положення, необхідні для її виконання, до 6 грудня 2016 р., а також забезпечити застосування директивних вимог до всіх підприємств у фінансовий рік, що починається з 1 січня 2017 р. або протягом календарного 2017 р.

Для того щоб допомогти компаніям у розкритті високоякісної, актуальної, корисної, більш порівнянної нефінансової інформації (екологічної, соціальної, управлінської) у спосіб, який сприятиме стійкому й стабільному зростанню та зайнятості, надаватиме користувачам прозору інформацію, у 2017 р. Єврокомісією розроблено й прийнято її Повідомленням 2017/C 215/01 Керівництво з нефінансової звітності (методологія звітності з нефінансової інформації) (*далі* – Керівництво 2017/C 215/01) [19]. Застосування Керівництва 2017/C 215/01 не є обов'язковим, а компанії, що виступають суб'єктами складання звіту про управління, можуть керуватися при його підготовці й оприлюдненні міжнародними, європейськими або національними стандартами (вимогами до нефінансової звітності). Відповідно, керівництво не намагається стримувати інноваційні процеси в практиці звітування.

З огляду на євроінтеграційний вектор розвитку України, врахування положень європейських директив сприяє не лише адаптації національних нормативно-правових актів до законодавства ЄС, а й успішному входженню на ринок Співтовариства завдяки підвищенню прозорості й підзвітності вітчизняних підприємств.

Наведений стислий огляд головних міжнародних ініціатив у сфері сталого розвитку не є повним. Тема розкриття інформації з питань сталого розвитку в розвинутих країнах виступає предметом постійного громадського обговорення та ініціативи щодо нефінансової звітності, котра є важливим інструментом ведення соціально відповідального бізнесу.

В Україні станом на кінець I кв. 2018 р. відсутні нормативні вимоги підготовки нефінансової звітності. Наразі фінансова звітність не відображає чинники сталого розвитку: стратегію, стійкий розвиток, ризик бізнесу. Тож для подальшого становлення КСВ в Україні, реалізації державної політики сталого розвитку згідно з визнаними міжнародними ініціативами необхідно створити методичне й організаційне забезпечення звітування про економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності підприємств та її вплив на економіку, навколишнє середовище й суспільство. Розроблене методичне забезпечення такого звітування має відповідати прийнятій європейській практиці, науковим і методичним напрацюванням вітчизняних науковців і міжнародних експертів.

На виконання завдання Міністерства фінансів України фахівці Академії розробили проект Методичних рекомендацій щодо складання звіту про управління (*далі* – Методичні рекомендації). В ході дослідження науковці виходили з того, що модель корпоративної звітності повинна змінюватись у напрямі інтеграції статистичної, соціальної, екологічної, фінансової й нефінансової звітності.

При розробленні Методичних рекомендацій розв'язувалися завдання національного й міждержавного значення. На національному рівні – надати в розпорядження підприємств узгоджені в центральних органах влади показники звіту про управління та методику їх розрахунку, що мають універсальний характер. На міждержавному рівні – створити умови для надання інформації про підприємства України, котрі публікують звітність із питань стійкості, що є однією з вимог до моніторингу досягнення Цілей сталого розвитку.

Інституціональною базою розроблення Методичних рекомендацій виступили вимоги Закону № 2164-VIII, Постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” від 28.02.2000 № 419 та інших нормативних документів, які регулюють питання складання й подання звітності підприємств, Директиви 2013/34/ЄС і Директиви 2014/95/ЄС. Окрім того, були враховані ключові положення Керівництва з нефінансової звітності (методології звітності нефінансової інформації) (2017/C215/01) [20], матеріали Міжурядової робочої групи ЮНКТАД щодо розроблення документа “Основні показники для звітності компаній про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку”, а також положення інших міжнародних документів із питань складання нефінансових звітів.

Слід зауважити, що міжнародні ініціативи перебувають на стадії запровадження й навіть розроблення (документ “Основні показники для звітності компаній про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку”), тому Академія має намір відслідковувати стан упровадження зазначених документів, обґрунтовувати та готувати відповідні зміни до запропонованого методичного забезпечення.

Законом № 996-XIV визначено основні положення складання звіту про управління як документа, що містить фінансову й нефінансову інформацію, котра характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває

основні ризики й невизначеності його діяльності [21]. За законом обрані підприємства України мають скласти та подати (оприлюднити) вказаний звіт за 2018 р. До визначених видів підприємств увійшли великі й середні, а також підприємства, котрі становлять суспільний інтерес, а саме: емітенти цінних паперів, чий цінні папери допущені до біржових торгів; банки; страховики; недержавні пенсійні фонди; інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікро- й малих підприємств) та компанії, які належать до великих підприємств (ст. 1). Мікро- та малі підприємства звільнено від подання звіту, середні мають право не відображати нефінансову інформацію (ст. 11, п. 7).

З 2017 р. для цілей складання звітності введено нові значення критеріїв розподілу підприємств на зразок міжнародної практики, котрі відповідають нормам Директиви 2013/34/ЄС. Таким чином, до вітчизняних підприємств застосовані ті самі вимоги щодо складання звіту про управління, що й до компаній Європейського Союзу. Згідно з цими критеріями, в Україні звіт про управління повинні будуть складати близько 500 великих і середніх підприємств. До речі, це саме ті підприємства, чий внесок у економіку є визначальним.

Мікро- й малі підприємства звільнені від обов'язку складання звіту про управління, оскільки через обмеженість ресурсів їм важко дотримуватися регуляторних вимог, які потребують значних витрат ресурсів, до того ж вимога складання додаткової форми звітності може стати для них надмірним адміністративним тягарем.

З огляду на зазначені норми законодавства, розроблені Методичні рекомендації розкривають мету, зміст звіту про управління й вимоги до розкриття інформації та можуть застосовуватися середніми й великими підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (*далі* – підприємствами) незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ). Пропоновані Методичні рекомендації надають підприємствам можливість вибору документів та індикаторів для оприлюднення даних. Компанії, за бажанням, можуть використовувати міжнародні чи національні керівні документи. Розширений перелік міжнародних документів містить Керівництво 2017/C215/01 (усього 20 найменувань), котрими можна послуговуватися при складанні звіту про управління [20]. Такий підхід допомагає найкращим чином врахувати міжнародний досвід, застосувати вже наявні інструменти, а також використати подібні підходи при складанні європейської й міжнародної звітності, що дасть змогу порівнювати нефінансову інформацію як між підприємствами, так і між галузями (секторами).

Метою складання звіту визначено розкриття інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності підприємств, що дає можливість внутрішнім і зовнішнім зацікавленим сторонам приймати обґрунтовані рішення щодо впливу підприємства, котре звітує, на економіку, навколишнє середовище й суспільство. Такий підхід відповідає спрямованості міжнародних документів, що були обрані як інституціональна база розробки, та

передбачає комплексне висвітлення діяльності підприємств за методом потрійного підсумку (*Triple Bottom-Line*).

Найскладнішим завданням при розробленні Методичних рекомендацій було забезпечення дотримання принципу суттєвості, який добре відомий бухгалтерам, аудиторам і користувачам фінансової звітності. Однак для цілей складання звіту про управління визначення суттєвості інформації є набагато важчим, оскільки не існує практики встановлення фінансового порогу. Це підвищує ризик виникнення різних суджень про суттєвість між стейкхолдерами. Тому при складанні звіту підприємство повинне розкрити таку інформацію, котра допоможе стейкхолдерам приймати обґрунтовані рішення щодо впливу діяльності підприємства на економіку, навколишнє середовище та/або суспільство, а також наслідків такої діяльності. Визначення обсягу відповідної інформації є досить кропітким процесом. Із широкого спектра показників, що можуть розкрити ризики, вплив і наслідки діяльності підприємства, в ході складання звіту необхідно обрати ті, які несуть суттєве змістове навантаження для вказаних груп стейкхолдерів. При цьому ті самі показники можуть бути суттєвими для одних стейкхолдерів і водночас жодним чином не впливати на інтереси інших.

Відповідно до Посібника з підготовки інтегрованих звітів (*Guidance for the Preparation of Integrated Reports*), опублікованих Міжнародною інтегрованою радою зі звітності (IIRC), при визначенні суттєвості стосовно нефінансової інформації у звіті про управління потрібно враховувати три критерії. Це мета звіту як частини звітності підприємства; стейкхолдери, котрими може бути кожен, хто має законний інтерес до діяльності підприємства; обсяг звіту, який залежить від величини інформації, що висвітлює аналіз розвитку й діяльності підприємства, а також надає огляд основних ризиків і невизначеностей [22].

Разом із тим Керівництво 2017/C215/01 наголошує на необхідності врахування при визначенні суттєвості інформації внутрішніх (бізнес-модель, стратегія й основні ризики, вплив і наслідки діяльності) та зовнішніх (головні галузеві проблеми, інтереси й очікування стейкхолдерів, громадська політика та регуляторні фактори) чинників [20].

На підставі аналізу згаданих документів у основу пропонованих Методичних рекомендацій покладено тлумачення суттєвої інформації згідно з GRI, тобто як такої, що відображає істотний економічний, екологічний і соціальний вплив підприємства, котре звітує; або помітно впливає на оцінку та рішення зацікавлених сторін (користувачів) [23].

Наступним визначальним аспектом, що вирішувався в ході роботи над проектом документа, було розроблення концепції змісту звіту про управління. Відповідно до підходу, що передбачений Директивою 2013/34/ЄС, такий звіт має містити достовірний огляд розвитку, діяльності та стану підприємства, а також опис основних ризиків і невизначеностей, із якими він стикається [2]. За цією логікою звіт про управління повинен складатися підпри-

ємствами у формі огляду – публічного ознайомлення з метою оцінки, перевірки тощо. До такого огляду висувається низка вимог. Зокрема, він має являти собою збалансований і комплексний аналіз фінансових та нефінансових показників; висвітлювати інформацію про розвиток, діяльність підприємства, його стан; містити опис основних ризиків і невизначеностей, з якими стикається підприємство.

Згідно з Директивою 2013/34/ЄС, у звіті потрібно розкрити мету й політику підприємства щодо управління його фінансовими ризиками, в т. ч. політику хеджування, управління ціновим, кредитним, ризиком ліквідності та грошових потоків. Тобто звіт повинен включати відомості про головні ризики підприємства, ступінь їх можливого впливу на діяльність суб'єкта, основні заходи, до котрих вдається підприємство для запобігання негативних наслідків загрозливих ситуацій. Такі ризики можуть бути пов'язані з різними напрямками діяльності підприємства – виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), постачальниками, діловими відносинами, державним регулюванням тощо. Зазначене, у свою чергу, вимагає розкриття інформації про коротко-, середньо- й довгострокові основні ризики, що можуть вплинути на бізнес-модель, господарські операції, фінансові показники та ін.

Підприємство повинне оприлюднити суттєву інформацію про такі ризики, незалежно від причин їх виникнення (внутрішніх чи зовнішніх), та водночас пояснити методи й способи, котрі використовувалися для оцінки таких ризиків і з'ясування їх рівня. Також необхідно вказати кожен суттєву зміну у визначенні ризиків та способів управління ними у звітному році.

Такого самого підходу дотримується й Міжурядова робоча група ЮНКТАД. Проект керівного документа “Основні показники для звітності компаній про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку” охоплює економічну, екологічну, соціальну та інституціональну сфери. Кожна з них включає запропоновані до розкриття групи показників, загальна кількість яких – 35. Щодо кожного показника в проекті надається визначення, посилання на міжнародні джерела (МСФЗ, статистичні бази, специфічні керівництва, Глобальну ініціативу звітності). Міжурядова робоча група ЮНКТАД після низки консультацій за участю широкого кола зацікавлених осіб дійшла висновку, що окреслені аспекти економічної, екологічної й соціальної діяльності мають велике значення [24].

Отже, міжнародні документи, котрі надають рекомендації щодо складання звіту, переважно висвітлюють або широкий перелік ключових показників (*key performance indicators* – КРІ) для забезпечення підприємствам власної ініціативності при виборі тих індикаторів, що розкриватимуться у звіті; або приклади того, які саме КРІ можуть бути розкриті підприємствами. Тому при розробленні Методичних рекомендацій автори виходили з того, що у звіті мають бути відображені ключові показники за напрямками: економічна, екологічна, соціальна й інституціональна сфери діяльності підприємств, які звітують.

Наступний аспект, котрий був розв'язаний при розробленні Методичних рекомендацій і вплинув на авторський підхід до змісту звіту про управління, – необхідність урахування того, що головною проблемою складання соціальних звітів є відсутність можливості їх порівнянності. Тому значну увагу було приділено роботі з відбору обмеженого числа основних кількісних показників, які розкривають вплив діяльності підприємства на засадах концепції потрійного підсумку з опорою на чинні керівні принципи й міжнародні ініціативи, зокрема проект керівного документа “Основні показники для звітності компаній про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку”. Згадана ініціатива спрямована на вибір обмеженого кола основних показників звітності про досягнення Цілей сталого розвитку, котрі повинні мати універсальний характер та бути актуальними для всіх корпорацій і окремих компаній, незалежно від виду їхньої діяльності, галузевої приналежності й географічного положення.

Керівництво 2017/C215/01 роз'яснює, що основну частину звіту про управління становить збалансований і комплексний аналіз розвитку, діяльності та стану підприємства, відповідно до розміру й складності бізнесу, що включає як фінансові, так і нефінансові КРІ [20]. Воно містить визначення ключових показників діяльності як ефективних інструментів поєднання кількісної та якісної інформації. КРІ повинні послідовно застосовуватися для звітування компанією, від одного звітного періоду до іншого, з метою надання можливості проведення ретроспективного й перспективного аналізу її розвитку та зміни позиції (глава 4, п. 4.5 Керівництва). Такий аналіз має розкривати показники, котрі відображають суттєвий вплив підприємства на економіку, навколишнє середовище й громади або здатні істотно вплинути на оцінки та рішення стейкхолдерів. Інформація, розкрита за допомогою КРІ, дає можливість стейкхолдерам оцінити перспективи діяльності підприємства в контексті його цілей, проаналізувати динаміку та провести порівняння з іншими суб'єктами господарювання. Разом із тим така інформація у звіті є більш зрозумілою, збалансованою, дає всебічне уявлення в стислій і ефективній формі.

Як уже зазначалося, для складання звіту про управління в міжнародній практиці презентовано до застосування понад 20 документів рекомендаційного характеру. Отже, й ключових показників, котрі можуть відображатись у звіті, багато. Тобто підприємствам при виборі суттєвих КРІ необхідно бути достатньо обізнаними щодо різноманіття наявних показників і методик їх визначення. Визначаючи набір ключових показників, які будуть розкриватись у звіті, слід враховувати їх відповідність певним вимогам, що наведені на рисунку.

За такого підходу головними вимогами до КРІ при розробленні Методичних рекомендацій були їх універсальність і порівнянність (між підприємствами, галузями, географічними районами). Центральне місце в цій діяльності відводилося кількісним показникам та узгодженим методикам їх обчислення. В результаті з урахуванням основних трендів у розкритті нефінансової інформації й обраного підходу в основу запропонованих

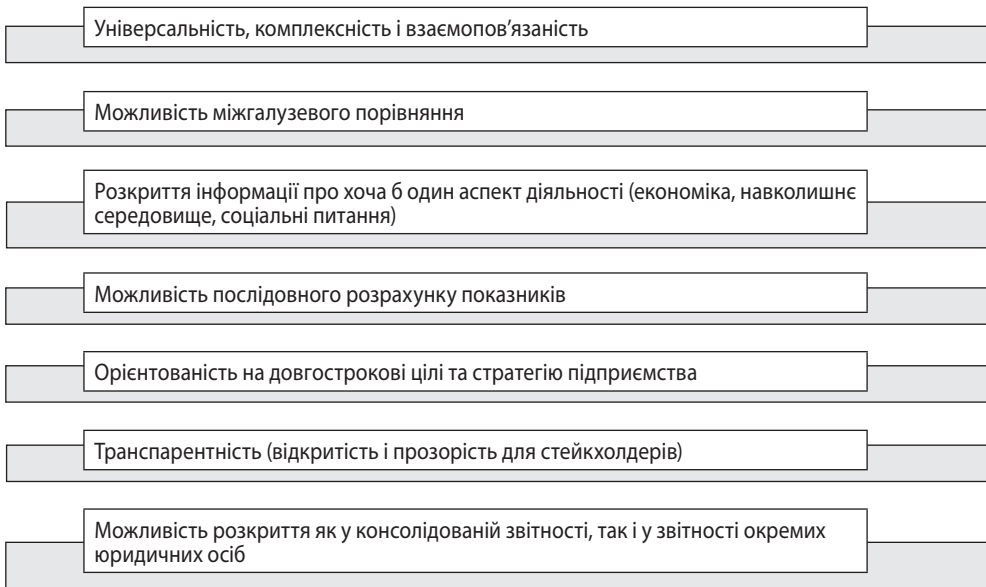


Рисунок. Вимоги до ключових показників діяльності, що розкриваються у звіті про управління

Складено за: Communication from the European Commission. Guidelines on Non-Financial Reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN); Guidelines on Non-Financial Reporting (methodology for reporting non-financial information). URL: https://ec.europa.eu/info/publications/170626-non-financial-reporting-guidelines_en.

Методичних рекомендацій покладено концепцію надання інформації, що передбачає оприлюднення:

1) ключових показників, що відображають вплив підприємства, котре звітує, на економічну, екологічну й соціальну сфери життя суспільства (*далі* – ключові показники);

2) іншої суттєвої інформації, що розкривається відповідно до розміру та складності бізнесу.

Перелік та методика їх визначення містяться в окремому розділі Методичних рекомендацій. Інституціональним підґрунтям наведеного переліку ключових показників стали концептуальні засади методології, запропонованої ЮНКТАД [25] (табл. 2). При виборі показників перевага надавалася тим із них, котрі за національним законодавством уже використовуються в нормативно-правовому полі господарської діяльності в Україні та мають інформаційні джерела заповнення. Тому більшість показників не потребують обчислення, а звіт складається за даними відповідного джерела. Втім, окремі показники, наприклад податки та інші платежі державі, частка жінок на керівних посадах тощо, потребують незначних розрахунків.

Таблиця 2. Склад ключових показників, наведених у проектах документа Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності ЮНКТАД “Основні показники для звітності компанії про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку”, і проекті Методичних рекомендацій щодо складання звіту про управління

Сфера, до якої відносяться показники	Документ ЮНКТАД		Проект Методичних рекомендацій		
	Групи показників	Показники	Групи показників	Показники	
А. Економічна сфера	А.1. Доходи та/або (чиста) додана вартість	А.1.1. Доходи.	Показники, що відображають доходи та додану вартість, створену підприємством у процесі діяльності	Доходи.	
		А.1.2. Додана вартість.		Додана вартість за витратами виробництва	
		А.1.3. Чиста додана вартість			
	А.2. Виплати уряду	А.2.1. Податки та інші платежі уряду	Показники, що розкривають платежі на користь держави	Податки та інші платежі державі	
В. Екологічна сфера	А.3. Нові інвестиції/ витрати	А.3.1. Зелені інвестиції/ товари (продукти).	Показники, що містять інформацію про інвестиції підприємства	Витрати на охорону навколишнього середовища	
		А.3.2. Інвестиції в соціальну сферу.			
		А.3.3. Загальні витрати на дослідження та розробки			
	А.4. Місцеві програми постачання/закупівель	А.4.1. Відсоткова частка закупівель на місцях	-	-	
В. Екологічна сфера	4 групи показників	8 показників	3 групи показників	4 показники	
		В.1. Рациональне використання води	В.1.1. Рециркуляція води.	Показники, що характеризують загальне та рациональне використання водних ресурсів	Рециркуляція води; фактично використано води; відведено зворотних (стічних) вод; у т. ч. нормативно-очищених зворотних (стічних) вод на очисних спорудах. Ефективність використання води. Навантаження на водні ресурси
			В.1.2. Ефективність використання води.		
			В.1.3. Навантаження на водні ресурси / нестача води.		
В.1.4. Комплексне управління водними ресурсами					
В.2. Управління відходами	В.2.1. Скорочення утворення відходів. В.2.2. Переробка відходів. В.2.3. Безпечні відходи		Показники, що характеризують зміни в утворенні та переробці відходів	Скорочення утворення відходів. Переробка відходів. Обсяг утилізованих відходів, т. Небезпечні відходи	

Сфера, до якої відносяться показники	Документ ЮНКТАД		Проект Методичних рекомендацій	
	Групи показників	Показники	Групи показників	Показники
	В.3. Викиди парникових газів	В.3.1. Викиди парникових газів (сфера 1), В.3.2. Викиди парникових газів (сфера 2)	Показники, що характеризують загальні обсяги викидів забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря	Викиди парникових газів
	В.4. Хімікати, включаючи пестициди та озоноруйнуючі речовини	В.4.1. Хімікати, включаючи пестициди та озоноруйнуючі речовини	-	-
	В.5. Споживання енергії	В.5.1. Відновлювальна енергія. В.5.2. Енергоефективність	Показники, що характеризують обсяги споживання відновлюваної енергії та загальної енергоефективність	Відновлювана енергія. Енергоефективність
Усього	5 груп показників	12 показників	4 групи показників	12 показників
С. Соціальна сфера	С.1. Гендерна рівність	С.1.1. Частка жінок на керівних посадах	Показники, що характеризують стан гендерної рівності	Частка жінок на керівних посадах
	С.2. Дослідження та розробки	С.2.1. Загальні витрати на дослідження та розробки	Показники, що розкривають витрати на дослідження та розробки	Загальна сума витрат на виконання наукових досліджень і розробок. Витрати на професійне навчання одного працівника
	С.3. Людський капітал	С.3.1. Середньорічна тривалість підготовки в розрахунку на одного працівника з розподілом за категоріями працівників. С.3.2. Витрати на підготовку одного працівника на рік з розподілом за категоріями працівників. С.3.3. Заробітна плата та виплати працівникам з розподілом за типом зайнятості та статтю	Показники, що характеризують витрати на людський капітал	Заробітна плата штатних працівників. Заробітна плата працівників-жінок. Заробітна плата працівників – зовнішніх сумісників. Заробітна плата працівників, які працюють за цивільно-правовими договорами
	С.4. Охорона здоров'я та безпека працівників	С.4.1. Витрати на охорону здоров'я та безпеку працівників. С.4.2. Частота/кількість випадків виробничого травматизму	Показники, що розкривають стан охорони здоров'я та безпеки працівників	Частота випадків виробничого травматизму за звітний період. Кількість випадків виробничого травматизму

Продовження табл. 2

Сфера, до якої відносяться показники	Документ ЮНКТАД		Проект Методичних рекомендацій	
	Групи показників	Показники	Групи показників	Показники
	С.5. Колективні трудові договори	С.5.1. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами	Показники, що розкривають стан охоплення працівників колективними трудовими договорами	Відсоток працівників, охоплених колективними договорами
Усього	5 груп показників D.1. Розкриття інформації про корпоративне управління	8 показників D.1.1. Кількість засідань ради директорів та показники відвідувань. D.1.2. Кількість та частка жінок серед членів ради директорів. D.1.3. Члени ради директорів із розподілом за віковими групами. D.1.4. Кількість засідань аудиторських комітетів та показники відвідувань. D.1.5. Винагорода: загальна сума та винагорода в розрахунку на кожного члена ради директорів та керівництва	5 груп показників Показники, що розкривають за даними внутрішніх документів товариства інформацію про корпоративне управління	10 показників Кількість засідань виконавчого органу. Члени виконавчого органу. Відвідування членами виконавчого органу засідань. Розподіл членів виконавчого органу за віковими групами. Кількість жінок серед членів виконавчого органу. Частка жінок серед членів виконавчого органу (розраховується діленням кількості жінок серед членів виконавчого органу на загальну кількість членів виконавчого органу). Частка членів виконавчого органу – осіб з обмеженими можливостями (розраховується діленням кількості членів виконавчого органу – осіб з обмеженими можливостями на загальну кількість членів виконавчого органу). Кількість засідань аудиторського комітету. Відвідування аудиторського комітету його членами. Сукупний та індивідуальний розмір і форма винагороди голови та членів виконавчого органу, кількість акцій, якими вони володіють

Закінчення табл. 2

Сфера, до якої відносяться показники	Документ ЮНКТАД		Проект Методичних рекомендацій	
	Групи показників	Показники	Групи показників	Показники
	D.2. Пожертвування (призначення не вказано) та жертви на здійснення громадських проектів	D.2.1. Витрати на благодійні пожертвування	Показники, що розкривають інформацію про благодійну діяльність	Витрати на благодійну діяльність
	D.3. Заходи боротьби з корупцією	D.3.1. Сума штрафів, сплачених або тих, що підлягають сплаті відповідно з винесеними звинувачувальними вирокami	Показники, що розкривають інформацію про заходи боротьби з корупцією	Загальна кількість і характер підтверджених випадків корупції
Усього	3 групи показників	7 показників	3 групи показників	12 показників
Всього за документом	17 груп показників	35 показників	15 груп показників	38 показників

Джерело: Core Indicators for Company Reporting on the Contribution towards the Attainment of the Sustainable Development Goals. URL: <http://isar.unctad.org/wp-content/uploads/2017/12/ISAR-34-non-paper-31102017.pdf>; розробки фахівців ДНУ "Академія фінансового управління".

Очікується, що запровадження пропонованого переліку ключових показників дасть можливість користувачам порівнювати звіти одного підприємства за різні періоди, а також звіти кількох підприємств; забезпечить через включення у звітність показників стійкості моніторинг досягнення Цілей сталого розвитку на національному й глобальному рівнях.

У свою чергу, вибір і наголос на ключових показниках і методиках їх розрахунку у звіті про управління мають узгоджуватись із описовою інформацією (яка забезпечує загальний контекст звіту) з метою підвищення корисності звітності для зацікавлених сторін. Стосовно аналізу іншої суттєвої інформації, котра може наводитися в звіті про управління, Методичними рекомендаціями надана можливість підприємствам самостійно обирати показники, що розкривають її якнайповніше. При цьому згідно із законодавством відображення нефінансових показників для розкриття іншої суттєвої інформації середніми підприємствами є необов'язковим. Перелік показників для аналізу останньої визначається відповідно до запропонованих Методичних рекомендацій та міжнародних документів, що обрані підприємством із метою збору даних для складання звіту. Набір показників для аналізу іншої суттєвої інформації повинен допомогти зацікавленим сторонам зробити висновки про прогрес/регрес щодо них протягом звітного періоду (за окремими показниками за останніх 3–5 років).

Серед іншого, Методичними рекомендаціями вирішується питання розкриття додаткової інформації емітентами, чиї цінні папери допущені до біржових торгів. Із урахуванням вимог Директиви 2013/34/ЄС такі підприємства у звіті повинні додатково наводити ключові показники та суттєву інформацію щодо зайнятості, дотримання прав людини, боротьби з корупцією й хабарництвом, підходів до корпоративного управління підприємством, а також пріоритети КСВ.

Як результат проведеного дослідження з додержанням підходу розкриття економічних, екологічних і соціальних наслідків діяльності підприємств запропоновано таку структуру Методичних рекомендацій:

Розділ I. Загальні положення. Висвітлюються питання сфери застосування Методичних рекомендацій та рамкові обмеження складання звіту про управління.

Розділ II. Зміст та порядок складання звіту. Розкриваються питання сутності звіту про управління, мета його складання, звітний період і зміст, форма звіту згідно з додатком до Методичних рекомендацій.

Розділ III. Розкриття інформації у звіті про управління. Встановлюються вимоги до відомостей, які підлягають відображенню у звіті та повинні охоплювати ключові показники діяльності, іншу суттєву інформацію про діяльність підприємства. В розділі наводиться перелік ключових показників, котрі характеризують економічний, екологічний і соціальний вплив діяльності підприємства й мають обов'язково розкриватись у формі звіту, який є додатком до Методичних рекомендацій (табл. 3–6).

Таблиця 3. Ключові показники діяльності підприємства в економічній сфері

Код рядка	Показник	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
1	Доходи*, тис. грн		
2	Додана вартість**, тис. грн		
3	Податки та інші платежі державі нараховані***, тис. грн		
4	Витрати на охорону навколишнього середовища, тис. грн		

* Показник розраховується як сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів підприємства. Інформація щодо показника визначається відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, П(С)БО 15 “Дохід”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290.

** Показник обчислюється як сума обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ, вартості продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства з метою інвестування свого підприємства, інших нефінансових доходів (із урахуванням субсидій і дотацій на виробництво), зміни запасів за вирахуванням загальної вартості куплених товарів та послуг, акцизного податку, податків і зборів, пов’язаних із виробництвом, податків та зборів, пов’язаних із обсягом реалізованої продукції (товарів, послуг) (окрім ПДВ і акцизного податку). Інформація щодо показника визначається відповідно до п. 1 розділу V Методики розрахунку показника структурної статистики “Додана вартість за витратами виробництва”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 19.01.2016 № 10.

*** Показник розраховується як сума нарахованих зобов’язань перед державою за податками та платежами за відповідний звітний період відповідно до податкових декларацій і форми № 1ДФ “Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку”, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4.

Складено авторами.

Таблиця 4. Ключові показники діяльності підприємства в екологічній сфері

Код рядка	Показник	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
1	Фактичне використання води за рік, усього, тис. м ³		
2	Відведення зворотних (стічних) вод за рік, усього, тис. м ³		
3	Ефективність використання води*		
4	Навантаження на водні ресурси. Забрано/одержано води за рік, тис. м ³ (усього)		
5	Скорочення утворення відходів (співвідношення обсягів утворення відходів звітного року до обсягів їх утворення попереднього року), % (середнє по всіх видах відходів)		
6	Переробка відходів, т / тис. грн		
7	Обсяг утилізованих відходів, т		
8	Небезпечні відходи (частка небезпечних відходів у загальному утворенні відходів), % (середнє по всіх видах небезпечних відходів)		
9	Викиди парникових газів, т		
10	Відновлювана енергія, %		
11	Енергоефективність, %		

* Показник розраховується діленням фактично використано води за рік, усього, тис. м³, на обсяг виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), тис. грн.

Складено авторами.

Таблиця 5. Ключові показники діяльності підприємства в соціальній сфері

Код рядка	Показник	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
1	Частка жінок на керівних посадах, %		
2	Загальна сума витрат на виконання наукових досліджень і розробок, тис. грн		
3	Витрати на професійне навчання одного працівника, тис. грн		
4	Заробітна плата штатних працівників, тис. грн		
5	Заробітна плата працівників-жінок, тис. грн		
6	Заробітна плата працівників – зовнішніх сумісників, тис. грн		
7	Заробітна плата працівників за цивільно-правовими договорами, тис. грн		
8	Співвідношення днів непрацездатності унаслідок виробничого травматизму до відпрацьованого робочого часу		
9	Кількість випадків виробничого травматизму		
10	Частка працівників, охоплених колективними договорами, %		
11	Витрати на благодійну діяльність, тис. грн		

Складено авторами.

Таблиця 6. Ключові показники діяльності підприємства у сфері корпоративного управління*

Код рядка	Показник	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
1	Кількість засідань виконавчого органу		
2	Відвідування членами виконавчого органу засідань		
3	Сума винагороди голови та членів виконавчого органу		
4	Кількість акцій, якими володіють голова та члени виконавчого органу		
5	Чисельність жінок серед членів виконавчого органу		
6	Частка жінок серед членів виконавчого органу, %		
7	Частка членів виконавчого органу – осіб з обмеженими можливостями, %		
8	Кількість засідань аудиторського комітету		
9	Відвідування аудиторського комітету його членами		

* Заповнюється емітентами, чії цінні папери допущені до біржових торгів.

Складено авторами.

Крім того, пропонується, щоб підприємства в розділі “Інша суттєва інформація про діяльність підприємства” звіту про управління за бажанням наводили показники, самостійно обрані ними з тих, що якнайповніше розкривають вплив специфіки їхньої діяльності. Відображення нефінансових показників для розкриття іншої суттєвої інформації середніми підприємствами є необов’язковим. При цьому важливо вказати нормативні документи, відповідно до котрих збирається інформація для складання звіту про управління.

Розділ IV. Подання та оприлюднення звіту. Містить положення щодо подання й оприлюднення звіту про управління разом із річною фінансовою звітністю в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України в Постанові “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” від 28.02.2000 № 419.

Окремо варто зауважити, що запровадження звіту про управління за обраним підходом до його змісту та застосування Методичних рекомендацій при його складанні не викликають жодних ускладнень у діяльності підприємства й управлінні ним. Джерелом фінансових і нефінансових показників, котрі підлягають розкриттю у звіті про управління, можуть бути первинні облікові документи, документи бухгалтерського обліку, фінансова, статистична, податкова звітність, інші документи, передбачені чинним законодавством, додаткові розрахунки та пояснення. До того ж при запровадженні звіту не передбачаються витрати на отримання додаткових адміністративних послуг (дозволів, ліцензій, сертифікатів, атестатів, погоджень, висновків). Термін дії запропонованих Методичних рекомендацій не обмежений у зв'язку з можливістю внесення до них змін і доповнень, а також їх скасування в разі зміни чинного законодавства.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Різноманітні аспекти розкриття компаніями інформації, необхідної для розуміння впливу їхньої діяльності на економіку, екологію й суспільство в довгостроковій перспективі, висвітлені в більш ніж 20 документах визнаних міжнародних ініціатив. Такі розробки мають на меті допомогти компаніям при складанні звітності, яка розкриває вплив їхньої діяльності та дає можливість оцінити її результативність за допомогою фінансових і нефінансових показників та на цій основі забезпечити інформацією стейкхолдерів для прийняття рішень.

У світі сформувались усталені тренди міжнародних ініціатив щодо складання звітності, котра розкриває інформацію про економічні, соціальні, екологічні й управлінські компоненти бізнесу, найпоширенішими з яких є директивні вимоги ЄС щодо розкриття нефінансової інформації та ініціативи ООН у сфері реалізації Цілей сталого розвитку. Ці документи стали основою для обґрунтування пропозицій стосовно вдосконалення національного законодавства й розроблення Методичних положень запровадження звіту про управління.

Дослідження положень міжнародних документів, що були обрані як базові для розроблення Методичних рекомендацій складання звіту про управління, дає підстави стверджувати, що головним призначенням такого звіту є підвищення підзвітності, прозорості та порівнянності інформації про економічні, екологічні й соціальні наслідки діяльності підприємств, завдяки чому внутрішні та зовнішні зацікавлені сторони можуть правильно оцінювати вплив підприємства, котре звітує, на економіку, навколишнє середовище й суспільство.

Врахування зацікавленості стейкхолдерів у зрозумілій і актуальній інформації для прийняття рішень щодо окреслених аспектів обумовило струк-

туру звіту про управління. Його зміст повинен бути розкритий підприємствами за ключовими показниками та іншою суттєвою інформацією. Ключові показники – це обов’язкова інформація, яка охоплює економічні, екологічні й соціальні аспекти діяльності підприємства. Додаткова суттєва інформація у вигляді показників, рекомендованих міжнародними документами, зазначається підприємствами для формування уявлення про стан і перспективи діяльності підприємства. Вона може мати описовий характер та розкриватися підприємствами, в т. ч., за допомогою ілюстративного матеріалу.

Обов’язкову інформацію щодо ключових показників доцільно розкривати всім підприємствам, на котрі покладено обов’язок складання звіту, додаткову – за бажанням.

Запровадження розробленого проекту Методичних рекомендацій створить необхідні умови для спрощення процесу складання компаніями звітності про управління, сприятиме транспарентності й порівнянності її показників як між підприємствами в Україні, так і з їхніми зарубіжними партнерами.

Список використаних джерел

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

2. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the Annual Financial Statements, Consolidated Financial Statements and Related Reports of Certain Types of Undertakings. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

3. *Єфименко Т. І., Ловінська А. Г., Жук В. М.* Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності : монографія / ДННУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2016. 488 с.

4. *Безверхий К. В.* Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 23–33.

5. *Євдокимов В. В., Лаговская Е. А., Грицишин Д. А.* Международные модели регулирования отчетности об устойчивом развитии предприятия. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 15 (213). С. 50–57. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnye-modeli-regulirovaniya-otchetnosti-ob-ustoychivom-razvitiy-predpriyatiya-prodolzhenie-sleduet>.

6. *Лаговская Е. А.* Адаптивная модель интегрированной бухгалтерской отчетности как эффективное средство коммуникации со стейкхолдерами. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 8 (254). С. 55–65. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/adaptivnaya-model-integrirrovannoy-buhgalterskoj-otchetnosti-kak-effektivnoe-sredstvo-kommunikatsii-so-steykholderami>.

7. *Жиглей І. В.* Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб’єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 496 с.

8. *Пилипенко А. М.* Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Львів : Львівська політехніка, 2016. 336 с.

9. *Макаренко І. О.* Конвергентна стейкхолдерська модель обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Макаренко Інна Олександрівна ; Сумський держ. ун-т МОН України. Суми, 2018.

10. Мацьків Р. Т. Нефінансова звітність – складова управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу. *Ефективна економіка* : електрон. наук. фах. вид. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3926>.

11. Сапрукіна М. КСО – практика: 12 шагов при подготовке нефинансового отчета. URL: http://delo.ua/business/kso-praktika-12-shagov-pri-podgotovke-nefinasovogo-otcheta-185313/?supdated_new=1407152162.

12. KPMG Ukraine. URL: <https://home.kpmg.com/ua/ru/home.html>.

13. Ernst&Young (EY) Ukraine. URL: <https://www.ey.com/ua/>.

14. Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA) URL: <http://www.ukraine.accaglobal.com>.

15. OECD Guidelines for Multinational Enterprises. URL: <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>.

16. Резолюція А/RES/70/1, прийнята Генеральною Асамблеєю ООН 25 вересня 2015 р., про підсумковий документ “Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030”. URL: http://sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/SD_resolution_NY_2015.pdf.

17. Історичний новий Порядок денний у галузі сталого розвитку, одностайно прийнятий 193 державами – членами ООН. URL: <http://www.un.org.ua/ua/informatsiinyi-tsentr/news/3579-2015-09-28-12-06-08-istorichniy-noviy-poryadok-den>.

18. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=en>.

19. Communication from the European Commission. Guidelines on Non-Financial Reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

20. Guidelines on Non-Financial Reporting (methodology for reporting non-financial information). URL: https://ec.europa.eu/info/publications/170626-non-financial-reporting-guidelines_en.

21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

22. Guidance for the Preparation of Integrated Reports. URL: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf.

23. GRI Standards download Center. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=c38a63d2-625c-4655-a6ab-d84d660fb109>.

24. Core Indicators for Company Reporting on the Contribution towards the Attainment of the Sustainable Development Goals. URL: <http://isar.unctad.org/wp-content/uploads/2017/12/ISAR-34-non-paper-31102017.pdf>.

25. International Organization for Standardization. URL: <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>.

References

1. EU, Ukraine. (2014). *Uгода pro asociaciju mizh Ukrayinoyu, z odniyeyi storony, ta Yevropejs'ky'm Soyuzom, Yevropejs'ky'm spivtovary'stvom z atomnoyi enerhiyi i yikhnimy' derzhavamy'-chlenamy', z inshoyi storony* [Association agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European atomic energy community and its member states, of the other part]. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 [in Ukrainian].

2. European Union. (2013). *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the Annual Financial Statements, Consolidated Financial Statements and Related Reports of Certain Types of Undertakings*. Retrived from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

3. Iefymenko, T. I., Lovins`ka, L. H. & Zhuk, V. M. (2016). *Informaciya v anty`kry`zovomu upravlinni: hlobal`ny`j aspekt standarty`zaciyi obliku ta finansovoyi zvitnosti* [Information in crisis management: the global aspect of accounting standardization and financial reporting]. Ky`yiv: DNUU "Akademiya finansovoho upravlinnya" [in Ukrainian].

4. Bezverkh`j, K. V. (2017). Intehrovana zvitnist` pidpry`yemstva: ekonomichna sutnist` ponyattya [Integrated reporting enterprise: the economic essence of the concept]. *Naukovy`j visny`k Nacional`noyi akademiyi staty`sty`ky`, obliku ta audy`tu* [Scientific Journal of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit]: 1-2, 23–33 [in Ukrainian].

5. Evdokimov, V. V., Lagovskaya, E. A., Gricishen, D. A. (2012). Mezhdunarodny`e modeli regulirovaniya otchetnosti ob ustojchivom razvitii predpriyatiya [International models of reporting on sustainable enterprise development]. *Mezhdunarodny`j bukhgalterskij uchet* [International Accounting]: 15 (213), 50–57. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnye-modeli-regulirovaniya-otchetnosti-ob-ustoychivom-razvitii-predpriyatiya-prodolzhenie-sleduet> [in Russian].

6. Lagovskaya, E. A. (2013). Adaptivnaya model` integrirovannoy bukhgalterskoj otchetnosti kak e`ffektivnoe sredstvo kommunikatsii so stejkkholderami [Adaptive model of integrated accounting reporting as an effective means of communication with stakeholders]. *Mezhdunarodny`j bukhgalterskij uchet* [International Accounting]: 8 (254), 55–65. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/adaptivnaya-model-integrirovannoy-buhgalterskoj-otchetnosti-kak-effektivnoe-sredstvo-kommunikatsii-so-steykholderami> [in Russian].

7. Zhy`hlej, I. V. (2010). *Bukhhalters`ky`j oblik social`no vidpovidal`noyi diyal`nosti sub`yektiv hospodaryuvannya: neobkhdnist` ta oriyenty`ry` rozvy`tku* [Accounting of socially responsible activity of business entities: necessity and development benchmarks]. Zhy`tomy`r [in Ukrainian].

8. Py`ly`penko, L. M. (2016). *Rozvy`tok koncepcij pobudovy` sy`stemy` publichnoyi zvitnosti korporacij v umovakh postindustrial`noyi ekonomiky`* [Development of concepts for building a system of public reporting of corporations in a post-industrial economy]. L`viv: L`vivs`ka politehnika [in Ukrainian].

9. Makarenko, I. O. (2018). *Konverhentna stejkkholders`ka model` obliku, zvitnosti ta audy`tu v umovakh staloho rozvy`tku* [Convergent Stakeholder Model for Accounting, Reporting and Auditing in Sustainable Development] (Dr. Sc. (Economics) Thesis). Sumy` [in Ukrainian].

10. Mac`kiv, R. T. (2015). Nefinansova zvitnist` – skladova upravlinnya social`noyu vidpovidal`nistyu pidpry`yemstv naftohazovoho kompleksu [Non-financial reporting – component of social responsibility management at enterprises of oil and gas industry]. *Efekty`vna ekonomika* [Effective economy], 3. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3926> [in Ukrainian].

11. Sapry`kina, M. (2012, 18 September). *KSO-praktika: 12 shagov pri podgotovke nefinasovogo otcheta* [CSR Practice: 12 Steps in Preparing a Nefinase Report]. Retrieved from http://delo.ua/business/kso-praktika-12-shagov-pri-podgotovke-nefinasovogo-otcheta-185313/?supdated_new=1407152162 [in Ukrainian].

12. KPMG Ukraine. (n. d.). Retrieved from <https://home.kpmg.com/ua/ru/home.html> [in Ukrainian].

13. Ernst&Young (EY) Ukraine. (n. d.). Retrieved from <https://www.ey.com/ua/> [in Ukrainian].

14. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (n. d.). Retrieved <http://www.ukraine.accaglobal.com>

15. OECD. (2011). *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*. Retrieved from <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>.

16. United Nations General Assembly. (2015). *Peretvorennya nashoho svitu: Poryadok denny`j staloho rozvy`tku 2030* [Transforming our World: The 2030 Agenda for Sustainable

Development] (*Resolution A/RES/70/1*, September 25). Retrieved from http://sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/SD_resolution_NY_2015.pdf [in Russian].

17. United Nations Ukraine. (n. d.). *Istoriychnyj novyj Poryadok dennij u haluzi staloho rozvytku, odnostajno pryjnyatyj 193 derzhavamy – chlenamy OON* [Historic New Sustainable Development Agenda Unanimously Adopted by 193 UN Members]. Retrieved from <http://www.un.org.ua/ua/informatsiinyi-tsentr/news/3579-2015-09-28-12-06-08-istorichniy-noviy-poryadok-den> [in Ukrainian].

18. European Union. (2014). *Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups*. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=en>.

19. European Commission. (2017). Communication from the European Commission. Guidelines on Non-Financial Reporting (methodology for reporting non-financial information). *Official Journal of the European Union*, C 215/01. Retrieved from [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

20. European Commission. (2017, June 26). *Guidelines on Non-Financial Reporting (methodology for reporting non-financial information)*. Retrieved from https://ec.europa.eu/info/publications/170626-non-financial-reporting-guidelines_en.

21. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini* [On accounting and financial reporting in Ukraine] (Act No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].

22. IFAC. (2015, November). *Guidance for the Preparation of Integrated Reports*. Retrieved from http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf.

23. GRI. (n. d.). *GRI Standards download Center*. Retrieved from <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=c38a63d2-625c-4655-a6ab-d84d660fb109>.

24. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (2017, 1 November). *Core Indicators for Company Reporting on the Contribution towards the Attainment of the Sustainable Development Goals*. Retrieved from <http://isar.unctad.org/wp-content/uploads/2017/12/ISAR-34-non-paper-31102017.pdf>.

25. International Organization for Standardization. (n. d.). Retrieved from <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>.