



<https://doi.org/10.15407/economyukr.2021.01.054>  
УДК 657.1  
JEL: H83, M41

**Г.Ю. ІСАНШИНА**, ст. викладач кафедри обліку,  
оподаткування та економічної безпеки,  
Донбаська державна машинобудівна академія,  
вул. Академічна, 72, 84313, Краматорськ, Донецька обл., Україна,  
e-mail: isanshina\_galina@ukr.net,  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5868-5733>

## ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ЗВІТУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

*Досліджено розвиток звітування вітчизняних суб'єктів господарювання та державного управління на тлі світової глобалізації, склад суб'єктів вітчизняного державного сектору. Систематизовано вимоги до звіту про управління та звіту керівництва для суб'єктів приватного сектору в контексті чинної нормативно-правової бази. Визначено вплив суб'єктів формування параметрів нефінансової звітності на досягнення цілей сталого розвитку. Обґрунтовано доцільність упровадження нефінансової звітності для суб'єктів державного управління.*

**Ключові слова:** фінансова звітність; державний сектор; бюджетна звітність; метод бухгалтерського обліку; інтегрована звітність; цілі сталого розвитку.

Сучасна світова економіка характеризується регулярними скандалами через фальсифікацію фінансової звітності. Прикладом може бути банкрутство у 2001 р. американської компанії Enron, яка була однією з найбільших світових компаній у сфері електроенергетики, природного газу, зв'язку і целюлозно-паперової промисловості та проводила діяльність у 40 країнах світу. Як виявилось, успіх компанії ґрунтувався на штучно завищених прибутках, сумнівній практиці обліку та шахрайстві. Унаслідок її банкрутства втрати інвесторів було оцінено в 60 млрд дол., 6500 тис. працівників залишилися без роботи, пересічні співробітники компанії позбулися всіх своїх корпоративних пенсійних накопичень, припинила існування одна з найбільших аудиторських фірм світу — Arthur Andersen LLP з 90-річною історією, яка обслуговувала Enron. Крах Enron завдав шкоди репутації та надійності бізнесу всіх зацікавлених сторін, клієнтів і ділових партнерів; навіть тодішню адміні-

Ц и т у в а н н я: Ісаншина Г.Ю. Тенденції розвитку звітування суб'єктів господарювання та державного управління. *Економіка України*. 2021. № 1. С. 54—68. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2021.01.054>

страцію Президента США звинуватили у фінансуванні її штабу корпорацією Enron. Компанія стала загальним символом умисного корпоративного шахрайства та організації корупційних схем, фальсифікації фінансової звітності та неправдивих аудиторських звітів. Свою фінансову звітність вона складала відповідно до вимог загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles — US GAAP). Саме цей факт і призначили «винуватцем» можливих махінацій у фінансовій звітності.

Унаслідок цих подій Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Committee — IASC), який працював з 1973 р., припинив своє існування, і з 2001 р. почала діяти Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Board — IASB) [1]. Існувала думка, що Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards — IFRS<sup>1</sup>) повністю перекривають можливості для зловживання та перекручування даних у фінансовій звітності. Так і було до 2020 р., який позначився не тільки епідемією COVID-19, а й банкрутством німецької фінансової компанії Wirecard AG, фінансову звітність якої було складено за IFRS і підтверджено аудиторською фірмою Ernst & Young. На балансі Wirecard AG вже після ухвали фінансової звітності недорахувалися майже 1,9 млрд євро. Звісно, ці скандали — найбільш потужні серед кількох десятків інших. З огляду на ці події, вже можна говорити про не тільки поширення, а й ускладнення міжнародних стандартів фінансової звітності. При цьому зростає роль нефінансової інформації.

Про високу актуальність обраної теми дослідження свідчить той факт, що з 34 спікерів марафону IFRS Forum — 2020 «Через прозорість до сталого розвитку: нові реалії професії» майже кожен четвертий обрав темою своєї доповіді проблематику звітування суб'єктів бізнесу і державного сектору в Україні та ЄС. Цей форум був присвячений професійному святу «День бухгалтера та аудитора» і проводився в дистанційному режимі Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) й Аудиторською палатою України 14—16 липня 2020 р.

Дослідження міжнародного та національного досвіду щодо нормативного регулювання змісту і структури звіту про управління проведено І.В. Жиглей та Д.М. Захаровим [2], Л.С. Новіченко [3]. Необхідність подання нефінансової інформації у складі приміток до проміжної та річної фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення корпоративного управління обґрунтував В.Ю. Царук [4]. С.Ф. Голов проаналізував процес формування фінансових і нефінансових кількісних показників інтегрованої звітності [5]. Питанням розвитку бухгалтерського обліку та формування його нової парадигми у своїх працях приділили увагу Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, С.Ф. Голов, Н.М. Малюга, В.М. Жук [6—10] та інші науковці. Водночас поза увагою наукової спільноти залишилося дослідження розвитку звітування суб'єктів господарювання за секторами економіки України.

Отже, **мета статті** — дослідити розвиток звітування суб'єктів господарювання та державного управління на тлі світової глобалізації, обґрунтува-

<sup>1</sup> IFRS Standards [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (дата звернення: 25.08.2020).

ти склад інституціональних одиниць вітчизняного державного сектору, викремити особливості організації їх бухгалтерського обліку, окреслити існуючі у світі стандарти та принципи формування нефінансової звітності.

В Україні сьогодні діють дві системи стандартизації — НП(С)БО, у тому числі в державному секторі — НП(С)БОДС, та IFRS (МСФЗ). У свою чергу, НП(С)БОДС ґрунтуються на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для публічного сектору (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS), які багато в чому користуються нормами IFRS. Загальна кількість суб'єктів звітування, які повинні подавати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами на підставі Таксономії фінансової звітності за IFRS до Системи фінансової звітності, становить близько 5000. Вказана звітність складається та подається в єдиному електронному форматі із застосуванням розширюваної мови ділової звітності (XBRL). Ускладнення процесу формування фінансової звітності та, відповідно, IFRS відбувається внаслідок:

- збільшення обсягу (через ускладнення господарських процесів);
- поступового перетворення на правила (раніше це були принципи);
- посилення юридичних норм (первинною була думка стосовно переважання економічної суті над юридичною формою).

Такі зміни збільшили потребу в користуванні послугами фінансових, податкових консультантів та інших фахівців з IFRS (що, скоріше, є додатковим бонусом для розвитку професії). Говорити, що IFRS відповідають за маніпулювання показниками фінансової звітності, не доцільно. Тут вже задіяно моральні та етичні норми рішень професійних бухгалтерів і увагу слід приділяти даному напрямку розвитку професії «Бухгалтер». В Україні на розвитку етики професійного бухгалтера зосереджується ФПБАУ.

Сучасний світ потребує дедалі різноманітнішої звітної інформації, тому поряд з фінансовою звітністю слід приділяти увагу і нефінансовим показникам діяльності суб'єкта господарювання, тобто грошовий вимірник поступово втрачає статус єдиного вимірника звітної інформації.

Фінансовій звітності також докоряють залежність від суджень і облікової політики, але в даному контексті «судження» — це «професійні судження бухгалтера», які ґрунтуються на нормах IFRS або НП(С)БО. Облікова політика взагалі визначається використовуваною бізнес-моделлю. Стабільність облікової політики уможливлює порівняння показників фінансової звітності за різні звітні періоди. Ще одна риса, яку трактують як недолік: фінансова звітність не відображає приросту реальної вартості бізнесу. Проте це і не є метою фінансової звітності. Щоб визначити реальну вартість бізнесу, його треба продати. Яку суму за нього заплатить незалежна особа, яка має всю необхідну інформацію про цей бізнес, стільки на даний момент він і коштує. До реальної вартості включатиметься і вартість нематеріальних активів власної розробки (наприклад, вартість власної торгової марки, база даних лояльних клієнтів, високоєфективний персонал), які можна оцінити виключно під час купівлі-продажу. З огляду на це, надання інформації такого роду — завдання інтегрованої звітності, яка є звітністю нефінансовою. Користувачами звітної інформації є багато зацікавлених осіб, так звані стейкхолдери, коло яких не обмежується лише інвесторами, аудитором та керівництвом.

Таблиця 1. Основи оцінки у фінансовій звітності за IFRS

Концептуальна основа фінансової звітності, видана у вересні 2010 р.	Концептуальна основа фінансової звітності, переглянута у березні 2018 р.
<p>Історична собівартість (historical cost)</p> <p>Поточна собівартість (current cost)</p> <p>Вартість реалізації (погашення) (realisable value)</p> <p>Теперішня (дисконтована) вартість (present value)</p>	<p>Історична собівартість (historical cost)</p> <p>Поточна вартість (current value):</p> <p>справедлива вартість (припущення учасників ринку) (fair value);</p> <p>вартість при використанні та вартість виконання (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання) (value in use and fulfilment value);</p> <p>поточна собівартість (собівартість еквівалентного активу на дату оцінювання, тобто відновна вартість) (current cost)</p>

Джерело: складено автором за: The IFRS Foundation [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/> (дата звернення: 20.12.2020).

З метою покращення комунікації у фінансовому звітуванні, якісного розкриття інформації, а також налагодження й розвитку комунікацій з колегами та стейкхолдерами використовуються саме IFRS. У жовтні 2017 р. Рада з IFRS (IASB) опублікувала збірку «Покращення комунікації у фінансовому звітуванні: практичні ситуації», де були сформульовані принципи ефективної комунікації у фінансовому звітуванні:

- урахування специфіки діяльності суб'єкта звітування;
- просте подання інформації;
- краще упорядкування інформації;
- зручніше подання інформації за допомогою перехресних посилань;
- кращі форматування та візуалізація;
- уникнення дублювання інформації;
- удосконалена порівнянність<sup>2</sup>.

Але вже до 2018 р. Рада з IFRS дійшла висновку про неможливість з однаковою якістю задовольнити в одній фінансовій звітності потреби всіх її користувачів. Для підвищення ефективності комунікації у фінансовому звітуванні IASB у IAS 1 (International Accounting Standards «Presentation of Financial Statements» — «Подання фінансової звітності») з жовтня 2018 р. (набрав чинності 1 січня 2020 р.) введено поняття «основні користувачі», до яких відносять саме інвесторів та кредиторів. Крім того, було розширене і визначення «суттєвості інформації». З 2020 р. інформація вважається суттєвою, якщо впливати на економічні рішення може не тільки її пропущення або викривлення, а й маскуванню. Уся суттєва інформація повинна розкриватись ясно, у логічній послідовності, з використанням перехресних посилань, що має спростити пошук важливих для користувачів даних. Змін зазнав і перелік базових основ оцінки. Хоча їх суть і не змінилась, але їх конкретизували у Концептуальній основі фінансової звітності (Conceptual Framework for Financial Reporting) (табл. 1). Вказані зміни набули чинності 1 січня 2020 р.

<sup>2</sup> Better Communication in Financial Reporting, Oct. 2017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf>

У Концептуальній основі також надається визначення «економічний ресурс» замість терміна «ресурс», який використовується у визначенні активів та зобов'язань. Тим самим було врегульоване питання відображення права на використання (оренди) у фінансовій звітності. Крім того, у жовтні 2018 р. були надані нові визначення категорій «бізнес», «внесок», процес» і «віддача». Нове визначення поняття «бізнес» слід застосовувати з 1 січня 2020 р., і воно має важливе значення, оскільки облік придбання видів діяльності та активів залежить від того, чи є цей набір бізнесом або тільки групою активів. Відмінність полягає в тому, що група, яка поглинає, визнає гудвіл у придбанні лише бізнесу, а не групи активів. Усі зазначені зміни стосуються приватного бізнесу, норми ж стандартів IPSAS<sup>3</sup> не встигають за змінами IFRS, і даний факт визначено як одне із стратегічних завдань на 2019—2023 рр. для IPSASB<sup>4</sup> (Ради з IPSAS).

Основними видами юридичних осіб є корпорації (включаючи квазікорпорації), некомерційні організації, органи державного управління. Які суб'єкти господарювання (СГ) відносяться до приватного сектору, питань зазвичай не виникає. Інша ситуація склалася з термінами «державний сектор», «сектор державного управління», «бюджетна установа». Ясність тут вносить український статистичний класифікатор (Класифікація інституційних секторів економіки України — KICE). Термін «державний сектор» передбачає охоплення таких сегментів: державні нефінансові корпорації, державні фінансові корпорації, сектор загального державного управління (у складі центральних, регіональних і місцевих органів управління, а також державних фондів соціального страхування) (рис. 1).

Бюджетний кодекс України<sup>5</sup> визначає, що бюджетні установи — це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок, відповідно, державного чи місцевого бюджету. Таким чином, усі інституційні одиниці сектору загального державного управління та створені ними організації, що повністю утримуються за рахунок, відповідно, державного чи місцевого бюджету, відносяться до складу бюджетних установ. Серед суб'єктів державного сектору економіки НБУ, банки та бюджетні установи мають окремі плани рахунків та особливості обліку і звітування.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»<sup>6</sup>, виокремлюють контролюючих суб'єктів державного сектору — головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчо-

<sup>3</sup> 2017 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements / IPSASB. — 2018. — Feb. 22. — 2467 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> (дата звернення: 25.08.2020).

<sup>4</sup> Strategy and Work Plan 2019–2023. Delivering Global Standards. Inspiring Implementation / IPSASB, Feb. 2019 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-and-Work-Plan-2019-2023.pdf>

<sup>5</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

<sup>6</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text>



**Рис. 1.** Інституційні одиниці державного сектору економіки України

*Джерело:* побудовано автором за: Статистичний класифікатор України. Класифікація інституційних секторів економіки України (KICE) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/norm\\_doc/2020/85/85%20\(%D0%B7%D1%96%20%D0%B7%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BC%D0%B8\).pdf](http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2020/85/85%20(%D0%B7%D1%96%20%D0%B7%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BC%D0%B8).pdf) (дата звернення: 20.12.2020).

го рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів; фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (далі — державні цільові фонди); Державну казначейську службу України (ДКСУ) і контрольованих суб'єктів державного сектору в складі розпорядників бюджетних коштів, органів державних цільових фондів, територіальних органів ДКСУ. Якщо склад державного сектору економіки (див. рис. 1) регулює український статистичний класифікатор, то НП(С) БОДС 101 визначає суб'єктів державного сектору як суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема — розпорядників бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди (табл. 2<sup>7</sup>). Таким чином, інституційні одиниці державного сектору економіки та суб'єкти державного сектору в Україні не є тотожними.

Незважаючи на скорочення протягом останніх п'яти років питомої ваги державного сектору в економіці України, він зберігає значний розмір, а його облік і звітування потребують окремої уваги.

Якщо в більшості юрисдикцій світу облік у державному секторі здійснюється відповідно до стандартів IPSAS<sup>8</sup>, то в Україні — відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному

<sup>7</sup> Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 437-р. від 20.06.2018 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>

<sup>8</sup> 2017 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements / IPSASB. — 2018. — Feb. 22. — 2467 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> (дата звернення: 25.08.2020).

Таблиця 2. Організація бухгалтерського обліку в інституційних одиницях сектору загального державного управління

Показники	Виконання державного і місцевих бюджетів	Виконання кошторисів бюджетних установ	Виконання кошторисів та бюджетів фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування
Ведення обліку і складання звітності Метод бухгалтерського обліку	Органи Казначейства  Касовий метод із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами та видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету — в момент руху коштів з одночасним відображенням активних операцій або боргу	Розпорядники бюджетних коштів  У частині виконання кошторисів застосовується метод нарахування, відповідно до якого операції та події визнаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів)	Фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування

Джерело: складено автором.

секторі (НП(С)БОДС)<sup>9</sup>, які не суперечать IPSAS, і виключно інституційними одиницями сектору загального державного управління. Усі інші державні корпорації (за винятком банків) здійснюють облік відповідно до IFRS або НП(С)БО, тобто так само, як у приватному секторі. У секторі ж загального державного управління України облік здійснюється за різними методами та різними виконавцями<sup>10</sup>.

У світовій практиці метод нарахування застосовується як у приватному, так і в державному секторі економіки. Метод бухгалтерського обліку в секторі державного управління України в практиці PwC (PricewaterhouseCoopers — мережа фірм — членів PricewaterhouseCoopers International Limited, що надають професійні послуги у сфері консалтингу та аудиту, входить до великої четвірки аудиторських компаній) на даний момент класифікується як «модифікований метод нарахування». Комплект фінансової звітності для всіх суб'єктів зазначених секторів є незмінним, набір показників і, відповідно, код форми залежать від розміру суб'єкта господарювання та його категорії.

<sup>9</sup> Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>

<sup>10</sup> Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 437-р. від 20.06.2018 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>

Таблиця 3. Систематизація вимог до складу звіту про управління та звіту керівництва в контексті чинної нормативно-правової бази

Вимоги до складу звіту про управління	Вимоги до складу звіту керівництва
1) організаційна структура та опис діяльності підприємства; 2) результати діяльності; 3) ліквідність та зобов'язання; 4) екологічні аспекти; 5) соціальні аспекти та кадрова політика; 6) ризики; 7) дослідження та інновації; 8) фінансові інвестиції; 9) перспективи розвитку; 10) корпоративне управління (складають підприємства — емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію)	1) ймовірні перспективи подальшого розвитку емітента; 2) інформація про розвиток емітента; 3) інформація про укладення деривативів або вчинення правочинів щодо похідних цінних паперів емітентом, якщо це впливає на оцінку його активів, зобов'язань, фінансового стану і доходів або витрат емітента, зокрема, інформація про: завдання та політику емітента щодо управління фінансовими ризиками, у тому числі політику щодо страхування кожного основного виду прогнозованої операції, для якої використовуються операції хеджування; схильність емітента до цінових ризиків, кредитного ризику, ризику ліквідності та/або ризику грошових потоків 4) звіт про корпоративне управління

Джерело: складено автором.

Бюджетні установи також зобов'язані складати бюджетну звітність, повний комплект якої налічує 27 форм. Одержувачі бюджетних коштів у частині бюджетної звітності заповнюють тільки чотири форми місячної та шість форм квартальної та річної звітності. Форми бюджетної звітності встановлюються Міністерством фінансів України за участю ДКСУ. Основне призначення цієї звітності — отримання інформації для контролю за станом виконання кошторису бюджетних установ. Органи ДКСУ з метою надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про стан виконання місцевих бюджетів і державного бюджету для прийняття ними управлінських рішень окремо складають ще й звітність про виконання відповідного бюджету. Незважаючи на доволі широке коло фінансової інформації та вимог щодо її розкриття у Примітках, користувачам необхідно мати можливість оцінити ефективність діяльності керівництва з управління відповідними ресурсами, перспективу майбутніх грошових надходжень.

Починаючи з 1 січня 2018 р. суб'єкти економіки України (крім банків, бюджетних установ, мікро- та малих підприємств) зобов'язані разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю подавати відповідний звіт про управління<sup>11</sup> (табл. 3), тобто першим звітним періодом, за підсумками якого слід підготувати звіт про управління, є 2018 р. Середні підприємства мають право не відображати в ньому нефінансову інформацію. Проте подання нефінансової інформації може відіграти позитивну роль у підвищенні ефективності функціонування бізнесу.

<sup>11</sup> Методичні рекомендації зі складання звіту про управління : затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.help/law/v0982201-18/>



Звіт про управління — це документ, який містить фінансову та нефінансову інформацію, що характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Великим підприємствам, середня кількість працівників у яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує 500 осіб, рекомендується включати у звіт про управління нефінансові показники діяльності, які відображають інформацію щодо впливу його діяльності, зокрема, на навколишнє середовище, соціальні питання, у тому числі соціального захисту працівників підприємства, додержання прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом.

Для емітентів передбачено окрему звітність емітента, а саме річний звіт керівництва<sup>12</sup>, який з 2018 р. готується відповідно до вимог Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Річний звіт керівництва включатиметься до річної інформації про емітента і повинен містити достовірний огляд його розвитку та діяльності за звітний період, включно з описом ризиків і невизначеностей, з якими стикається емітент у своїй господарській діяльності.

Проміжний звіт керівництва має містити щонайменше вказівки на важливі події, які відбулись упродовж звітного періоду, та їх вплив на проміжну фінансову звітність, а також опис основних ризиків і невизначеностей<sup>13</sup>.

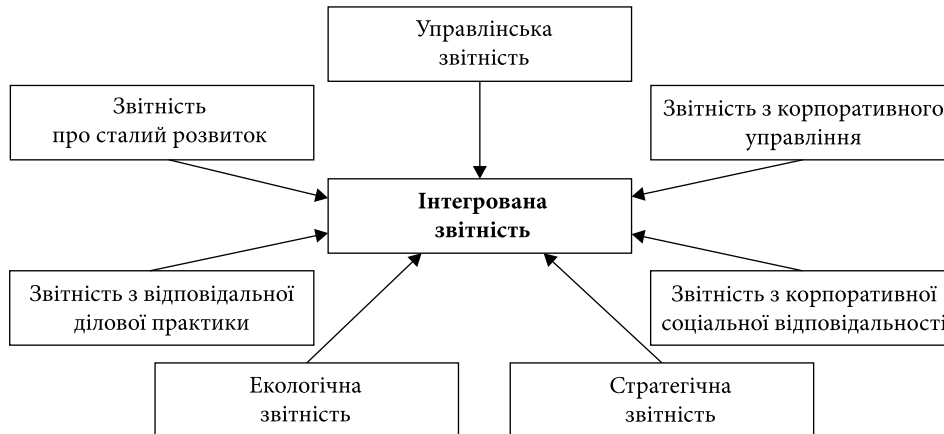
Близько 15 тис. суб'єктів господарювання повинні скласти звіт про управління, а значна їх частина — звітувати перед Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Краще рішення в цьому випадку — готувати один звіт з управління, який відповідає вимогам стейкхолдерів та громадянського суспільства. При цьому слід пам'ятати, що головне призначення даної звітної інформації — бути інструментом комунікації з клієнтами, партнерами й акціонерами, підвищення їх лояльності та розширення кола. Отже, найкращим прикладом є річні звіти великих компаній, таких як BMW, Vodafone, Astarta, Нафтогаз, ПУМБ. Нормативні вимоги до складу цієї звітності відсутні, як і вимоги до форми подання даної інформації. Усе залежить від цілей, що ставить перед собою компанія. Що ж стосується органів державного управління, то обов'язок подання нефінансової інформації нормативно не врегульований. Деякі об'єднані територіальні громади (ОТГ) за власною ініціативою і на власний розсуд формують яскраві звіти у форматі презентації про результати роботи за поставленими цілями.

Якщо в Україні звіт керівництва було включено до нормативних вимог з 2018 р., а звіт про управління — з 2019 р., то в Європі звіт про управління діє з початку 2000-х років. Правила ЄС щодо нефінансової звітності поширюються лише на великі компанії, що становлять суспільний інтерес і мають понад 500 працівників. Ідеться про близько 6000 великих компаній та груп по всьому ЄС. Директива 2014/95/ЄС<sup>14</sup>, яку також називають Директивою про нефінансову звітність (Non-Financial Reporting Directive — NFRD),

<sup>12</sup> Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України № 3480-IV від 23.02.2006 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#top>

<sup>13</sup> Там само.

<sup>14</sup> 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 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AL%3A2014%3A330%3ATOС> (дата звернення: 25.08.2020).



**Рис. 2.** Добровільна річна звітність юридичних осіб у Європі

Джерело: побудовано автором за: Better Communication in Financial Reporting, Oct. 2017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf> (дата звернення: 25.08.2020).

встановлює правила щодо розкриття нефінансової інформації великими компаніями. Європейські компанії повинні включати нефінансові звіти у свої щорічні звіти з 2018 р. Усе це створює умови для розвитку відповідального управління. Крім того, у світі передбачено такі окремі звітності суб'єктів господарювання:

- звітність про сталий розвиток;
- екологічна звітність;
- звітність з корпоративного управління.

В Україні дана інформація може (а звіт про корпоративне управління повинен) відображатися в окремих розділах звіту про управління.

В останні роки в Європі набирає обертів інтегрована звітність, яка повинна поєднати інформацію розрізаних звітів з метою можливості її порівняння за різними суб'єктами та періодами. Інтегрована звітність, як і решта видів нефінансової звітності, не є обов'язковою (рис. 2), і може поєднувати в собі інші види нефінансової звітності.

Вимоги щодо параметрів нефінансової звітності в Європі формують:

- Глобальна ініціатива щодо звітування (Global Reporting Initiative — GRI) — з 2016 р.;
- Міжнародна рада з інтегрованого звітування (International Integrated Reporting Council — IIRC) — з 2011 р.;
- Рада із стандартів обліку сталого розвитку (Sustainability Accounting Standards Board — SASB), стандарти встановлюються для окремих галузей — з 2011 р.;
- Незалежна неурядова міжнародна організація по стандартизації ISO — з 1946 р.;
- Рада із стандартів розкриття інформації щодо клімату (Climate Disclosure Standards Board — CDSB) — з 2007 р.;
- неприбуткова благодійна організація, яка керує глобальною системою розкриття інформації для інвесторів, компаній, міст, штатів та регіонів з ме-

Таблиця 4. Вплив на досягнення цілей сталого розвитку

Цілі сталого розвитку	CDP	CDSB	GRI	ISO	IIRC
Подолання бідності			√	√	√
Подолання голоду			√	√	√
Міцне здоров'я і благополуччя			√	√	√
Якісна освіта			√	√	√
Гендерна рівність			√	√	√
Чиста вода та належні санітарні умови	√	√	√	√	√
Доступна та чиста енергія	√	√	√	√	√
Гідна праця та економічне зростання			√	√	√
Промисловість, інновації та інфраструктура			√	√	√
Скорочення нерівності			√	√	√
Сталий розвиток міст і спільнот	√	√	√	√	√
Відповідальне споживання та виробництво	√	√	√	√	√
Вплив на клімат	√	√	√	√	√
Збереження водних ресурсів		√	√	√	√
Захист екосистем суші	√	√	√	√	√
Мир, справедливість та сильні інститути			√	√	√
Партнерство заради сталого розвитку		√	√		√

Примітка: IIRC — опосередкований вплив.

Джерело: складено автором за: Цілі сталого розвитку в Україні [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sdg.org.ua/ua/pro-hlobalni-tsili> (дата звернення: 20.08.2020).; The Sustainable Development Goals and the future of corporate reporting [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [https://integratedreporting.org/integratedreport2018/download/ex\\_pdf/The-Sustainable-Development-Goals-and-the-future-of-corporate-reporting-1.pdf](https://integratedreporting.org/integratedreport2018/download/ex_pdf/The-Sustainable-Development-Goals-and-the-future-of-corporate-reporting-1.pdf) (дата звернення: 20.08.2020).

тою управління впливом на навколишнє середовище (Carbon Disclosure Project — CDP) — з 2005 р.;

- Рада ЄС та Європейський парламент (Директива з нефінансової звітності) — з 2014 р.

У табл. 4 показано, які цілі сталого розвитку (Sustainable Development Goal — SDG) вирішуються в рамках кожного з учасників діалогу на рівні тем та/або показників.

Інтегрована звітність базується на таких принципах:

- стратегічна спрямованість та орієнтація на майбутнє;
- взаємозв'язок інформації;
- відносини зацікавлених сторін;
- суттєвість;
- лаконічність;
- надійність і повнота;
- послідовність і порівнянність<sup>15</sup>.

Звіт Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів (Association of Chartered Certified Accountants — ACCA), який було підготовлено у співпра-

<sup>15</sup> Leading practice examples provided by the IIRC and Black Sun [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://examples.integratedreporting.org/leading\\_practices](http://examples.integratedreporting.org/leading_practices) (дата звернення: 20.08.2020).

Таблиця 5. Ідентифікація звітів як «інтегрованих» та підготованих відповідно до Концептуальної основи ІIRC (%)

Ідентифікація звітів	Роки			
	2016	2017	2018	2019
Інтегрований звіт	51	58	76	73
Звіт, який відповідає Концептуальній основі ІIRC	59	76	78	83

Джерело: складено автором за [11].

Таблиця 6. Метод бухгалтерського обліку в державному секторі країн-бенефіціарів програми PULSAR

Касовий метод	Перехід від касового методу до методу нарахування	Метод нарахування
Чорногорія, Косово	Албанія, Білорусь, Боснія і Герцеговина, Хорватія, Грузія, Північна Македонія, Сербія, Україна	Молдова, Вірменія, Азербайджан

Джерело: складено автором за: PULSAR perspectives of the future.

ці з ІIRC, підбиває підсумки результатів доповідей 48 членів бізнес-мережі Міжнародної ради з інтегрованого звітування за 2016—2019 рр., характеризує розвиток інтегрованої звітності у цей період [11].

Однією з найбільш чітких тенденцій за останні чотири роки було дедалі частіше використання терміна «інтегрований звіт» та заяви про те, що звіти підготовлені відповідно до Концептуальної основи ІIRC (табл. 5).

Обсяг таких звітів у 57% випадків становить менше 100 стор., водночас частка звітів обсягом понад 150 стор. дорівнює 30%. Усі зазначені показники свідчать про суттєвий розвиток інтегрованої звітності у світі. Слід зазначити, що нефінансова інформація вже понад десятиліття є складовою річного звіту не тільки суб'єктів приватного, але й державного сектору економіки європейських країн.

Управлінська (внутрішня) звітність вітчизняних бюджетних установ являє собою звітність, що подається внутрішнім користувачам і призначається для внутрішнього управління бюджетною установою. Її форми, кількість і періодичність подання встановлюються установою самостійно і закріплюються внутрішнім документом.

З метою підвищення підзвітності, прозорості та ефективності державного сектору в Україні з 2020 р. розпочато програму PULSAR (Public Sector Accounting and Reporting Program). Партнерами PULSAR є Австрія, Швейцарія та Світовий банк. Вони визначають цілі та сферу застосування програми, надають інституційну підтримку впровадження та мобілізують необхідні для діяльності ресурси. Загалом програма діє з 2017 р. і до складу країн-бенефіціарів включено 13 країн в Європі та Центральній Азії<sup>16</sup>. За дослідженням PULSAR, країни-бенефіціари програми застосовують різні методи бухгалтерського обліку в державному секторі (табл. 6).

<sup>16</sup> PULSAR perspectives of the future [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.pulsarprogram.org/> (дата звернення: 20.08.2020).

Програма здійснюється за такими напрямками:

- підвищення обізнаності про доцільність реформ;
- підтримка розробки й впровадження системи фінансової звітності;
- підтримка підготовки професійних кадрів у галузі бухгалтерського обліку та фінансів.

Програма PULSAR охоплює виключно фінансову звітність у державному секторі та не зачіпає звітність нефінансову. Вітчизняні суб'єкти державного управління не зобов'язані включати будь-які нефінансові показники у свою звітність. Такі вимоги існують у IPSAS, проте вони не ввійшли до складу НП(С)БОДС.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволило зробити такі висновки. Облік та звітність суб'єктів приватного сектору економіки України здебільшого відповідають світовим тенденціям — на відміну від сектору державного управління. Велика кількість звітних документів бюджетної звітності та звітності з виконання бюджетів не є порівнянною через використання різних методів бухгалтерського обліку для визначення доходів і витрат, а в підсумку — фінансового результату.

В Україні будь-яке нормативне регулювання нефінансової інформації у звітах органів державного управління відсутнє, деякі суб'єкти державного управління складають такі звіти на власний розсуд і за власною ініціативою. Отже, існує потреба в нормативному врегулюванні питань форми нефінансової звітності та складу показників, задіяних у досягненні запланованих цілей розвитку. Органам державного управління слід ввести показники ефективності та оперативності надання послуг населенню у Примітці до фінансової звітності. Для об'єднаних територіальних громад необхідно розробити форму нефінансової звітності та склад її показників, що підвищить можливість порівняння ефективності діяльності суб'єктів державного управління.

Реформа бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах неможлива без підготовки професійних кадрів у галузі бухгалтерського обліку та державних фінансів, розробки системи звітності щодо виконання бюджетів на рівні ОТГ, районів та областей у світлі реформи децентралізації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Ісанишина Г.Ю. Особливості застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні // Ефективна економіка. — 2019. — № 4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4\\_2019/45.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4_2019/45.pdf)
2. Жиглей І.В., Захаров Д.М. Звіт з управління — складова фінансової, нефінансової чи інтегрованої звітності? // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2019. — Вип. 1 (42) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [https://www.researchgate.net/publication/339899596\\_Zvit\\_z\\_upravlinna\\_-\\_skladova\\_ffinansovoi\\_neffinansovoi\\_chi\\_integrovanoi\\_zvitnosti](https://www.researchgate.net/publication/339899596_Zvit_z_upravlinna_-_skladova_ffinansovoi_neffinansovoi_chi_integrovanoi_zvitnosti)
3. Новіченко Л.С. Актуальні питання формування звіту про управління підприємством // Економічний аналіз. — 2018. — Т. 28 (4). — С. 258—264 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan\\_2018\\_28\(4\)\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2018_28(4)_36)

4. Царук В.Ю. Розвиток приміток до річної фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення корпоративного управління // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2020. — Вип. 1 (45). — С. 102—107 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/203180/203085>
5. Голов С.Ф. Інформаційне забезпечення інтегрованого звітування // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2017. — № 862. — С. 75—81 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2017\\_862\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2017_862_13)
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. — Житомир : ПП «Рута», 2001. — 100 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Проблеми реформування української системи обліку // Вісник ЖІТІ. — 2002. — № 20. — С. 3—15.
8. Малуґа Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : моногр. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — 548 с.
9. Голов С.Ф. Футурологія бухгалтерського обліку // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2014. — № 794. — С. 153—157 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2014\\_794\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_794_23)
10. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку // Економічні науки. — Сер. : Облік і фінанси : зб. наук. праць. — Луцьк : ЛНТУ. — 2009. — Вип. 6 (24). — С. 171—182 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP\\_meta&C21COM=S&S21P03=FILA=&S21STR=ecnof\\_2009\\_6\(1\)\\_19](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&S21P03=FILA=&S21STR=ecnof_2009_6(1)_19)
11. Martin R. Insights into integrated reporting 4.0: the story so far / ACCA, May 2020 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/06/PI-INSIGHTS-IR-4.0.pdf](https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/06/PI-INSIGHTS-IR-4.0.pdf) (дата звернення: 20.08.2020).

Стаття надійшла 06.09.2020

#### REFERENCES

1. Isanshyna G. The application features of international accounting standards and international financial reporting standards in Ukraine. *Efficient Economy*, No. 4, 2019, available at: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4\\_2019/45.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2019/45.pdf) [in Ukrainian].
2. Zhyhlei I., Zakharov D. Management report: is it a component of financial, nonfinancial or integrated reporting? *Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, Iss. 1 (42), 2019, available at: [https://www.researchgate.net/publication/339899596\\_Zvit\\_z\\_upravlinna\\_-\\_skladova\\_finansovoi\\_nefinansovoi\\_ci\\_integrovanoi\\_zvitnosti](https://www.researchgate.net/publication/339899596_Zvit_z_upravlinna_-_skladova_finansovoi_nefinansovoi_ci_integrovanoi_zvitnosti) [in Ukrainian].
3. Novichenko L. Issues of formation of the enterprise management report. *Economic Analysis*, Vol. 28 (4), 2018, pp. 258-264, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan\\_2018\\_28\(4\)\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2018_28(4)_36) [in Ukrainian].
4. Tsaruk V. Development of notes to annual financial statements in the system of information provision of corporate governance. *Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, Iss. 1 (45), 2020, pp. 102-107, available at: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/203180/203085> [in Ukrainian].
5. Holov S. Information support for integrated reporting. *Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic»*, No. 862, 2017, pp. 75-81, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2017\\_862\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2017_862_13) [in Ukrainian].
6. Butinets F. Accounting: The Thoughts of a Scientist. Zhytomyr, PE «Ruta,» 2001 [in Ukrainian].
7. Butinets F. Problems of reforming the Ukrainian accounting system. *Bulletin of Zhytomyr Institute of Engineering and Technology*, No. 20, 2002, pp. 3-15 [in Ukrainian].
8. Malyuga N. Accounting in Ukraine: Theory and Methodology, Prospects for Development. Zhytomyr, Zhytomyr State Technological University, 2005 [in Ukrainian].
9. Holov S. Futurology of accounting. *Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic»*, No. 794, 2014, pp. 153-157 [in Ukrainian].

10. Zhuk V. The paradigm of accounting for the economy of harmonious development. *Economic Sciences*, Lutsk, Lutsk National Technical University, Iss. 6 (24), 2009, pp. 171-182, available at: [nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP\\_meta&C21COM=S&2\\_S21P03=FILA=&2\\_S21STR=ecnof\\_2009\\_6\(1\)\\_\\_19](http://nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=ecnof_2009_6(1)__19) [in Ukrainian].
11. Martin R. Insights into integrated reporting 4.0: the story so far. ACCA, May 2020, available at: [integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/06/PI-INSIGHTS-IR-4.0.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/06/PI-INSIGHTS-IR-4.0.pdf) (accessed on 20.08.2020).

Received on September 6, 2020

*Galyna Isanshyna*, Senior Lecturer of the Department of Accounting, Taxation and Economic Security, Donbas State Engineering Academy, 72, Akademichna St., Kramatorsk, 84313, Donetsk Oblast, Ukraine

#### TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF REPORTING BY BUSINESS AND PUBLIC ADMINISTRATION ENTITIES

The high urgency of reporting by business and public sector entities in Ukraine and the EU is confirmed by the fact that out of 34 speakers at the IFRS Forum – 2020 «Through Transparency to Sustainable Development: New Realities of the Profession» almost one in four chose it as the topic of their report. With this in mind, the main problematic aspects of reporting of domestic business entities in various sectors of the economy are researched, its development against the background of globalization, composition of the internal public sector researched.

The requirements for the composition of the administration report and the management report in the context of the current legal framework are systematized. In recent years, integrated reporting has been gaining momentum in Europe, which should combine the information of disparate reports in order to be able to compare it by different subjects and periods. The composition of voluntary annual reporting of legal entities in Europe is considered and an assessment of their impact on the achievement of sustainable development goals is provided. One of the clearest trends over the last four years has been the increasing use of the term «integrated report» and the statement that reports have been prepared in accordance with the IIRC Conceptual Framework.

The issue of complication of international financial reporting standards is considered and the analysis of standardization of non-financial reporting is carried out. It is determined that the reform of accounting and reporting in budgetary institutions is impossible without the introduction of the budget reporting system at the level of united territorial communities, districts and regions in parallel with decentralization and widespread use of non-financial reporting.

**Keywords:** *financial reporting; public sector; budget reporting; method of accounting; integrated reporting; sustainable development goals.*