

**М. М. Шигун**

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, shygun@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1660-9534>

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗМІНИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПІД ВПЛИВОМ СТАЛОГО РОЗВИТКУ БІЗНЕСУ

**Анотація.** Система бухгалтерського обліку як основа прийняття економічних рішень не може залишатись осторонь глобальних трансформацій та повинна гнучко реагувати на нові інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів та адаптуватися до них. У статті розкрито характер впливу окремих цілей сталого розвитку на зміну ролі бухгалтерського обліку в процесах управління стійкістю бізнесу. Виявлено суперечності та невирішені питання стосовно окреслених цінностей, цілепокладання й бачення глобальних і міжнародних організацій у частині підходів до підготовки звітної інформації з розкриттям показників сталості для потреб стейкхолдерів. Наведено перелік новацій у обліковій практиці, що забезпечать підготовку звітності нових форматів для цілей сталого розвитку. Увагу зосереджено на необхідності докорінної зміни мислення власників бізнесу, менеджерів і всіх задіяних фахівців, включаючи бухгалтерів компаній, та його орієнтації на сталий розвиток. Обґрунтовано потребу у створенні в організаціях спеціалізованих підрозділів на базі бухгалтерської служби для підготовки звітності інтегрованого формату, фахівці яких мають залучатися до процесів прийняття рішень щодо сталого розвитку бізнесу.

**Ключові слова:** концепція сталого розвитку, глобальні цілі, звіт зі сталого розвитку, інтегрована звітність, звіт керівництва, глобальні принципи управлінського обліку, стратегічний управлінський облік.

**Рис. 2. Літ. 24.**

**Mariya Shygun**

Dr. Sc. (Economics), Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, shygun@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1660-9534>

## CONCEPTUAL CHANGES IN ACCOUNTING UNDER THE INFLUENCE OF SUSTAINABLE BUSINESS DEVELOPMENT

**Abstract.** The article reveals the nature of the impact of sustainable development goals on changing the role of accounting in the management of sustainable business development. The existing contradictions and unresolved issues in established missions, goal-setting and visions of global and international organizations are revealed in the approaches to preparing Sustainability Reporting for stakeholders. Signs of over-regulation of the preparation of sustainability reporting are disclosed. Due to the fact that various reporting formats for public sustainability reporting are used by companies, such reporting becomes incomparable. It is impossible to identify the criteria for defining non-financial indicators in the Sustainability Reporting and integrated reporting, which increases the risk of data unreliability. In particular, the IIRC's conflict of objectives (follow-up to sustainable development VS the value creation of the organization) is shown. The <IR> Framework is focused on financial capital providers' needs and long-term value creation, whose goals are based on profitability principles and diverging from the global sustainable development goals. A list of innovations in accounting practice is provided to ensure

© Шигун М. М., 2019

the preparation of reporting in new formats for sustainable development goals. The emphasis is on the need for radical change in mindsets of business owners, managers and all involved professionals, including accountants of companies, and their focus on sustainable development. The need to create a specialized department in companies for integrated reporting and participation in the management of sustainable business development is substantiated. The preparation of integrated reporting is recommended in the subsystem of strategic management accounting, focused on the information provision of the strategic management of the company. The author gives proposals on the directions of the accountant's professional development to process non-financial data, the enhancement of adult life-long education, continuous professional education, and the creation of open knowledge bases to ensure the possibility of self-education.

**Keywords:** sustainable development concept, global goals, sustainable development report, integrated reporting, management report, global management accounting principles, strategic management accounting.

**JEL classification:** M41.

**М. М. Шигун**

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета и налогообложения  
ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПОД ВЛИЯНИЕМ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ БИЗНЕСА

**Аннотация.** Система бухгалтерского учета как основа принятия экономических решений не может оставаться в стороне от глобальных трансформаций и должна гибко реагировать на новые информационные потребности внутренних и внешних пользователей и адаптироваться к ним. В статье раскрыт характер влияния отдельных целей устойчивого развития на изменение роли бухгалтерского учета в процессах управления устойчивостью бизнеса. Выявлены противоречия и нерешенные вопросы относительно обозначенных ценностей, целеполагания и видения глобальных и международных организаций в части подходов к подготовке отчетной информации с раскрытием показателей устойчивости для нужд стейкхолдеров. Приведен перечень новаций в учетной практике, которые обеспечат подготовку отчетности новых форматов для целей устойчивого развития. Внимание сосредоточено на необходимости коренного изменения мышления владельцев бизнеса, менеджеров и всех задействованных специалистов, включая бухгалтеров компаний, и его ориентации на устойчивое развитие. Обоснована потребность в создании в организациях специализированных подразделений на базе бухгалтерской службы для подготовки отчетности интегрированного формата, специалисты которых должны привлекаться к процессам принятия решений по устойчивому развитию бизнеса.

**Ключевые слова:** концепция устойчивого развития, глобальные цели, отчет по устойчивому развитию, интегрированная отчетность, отчет руководства, глобальные принципы управленческого учета, стратегический управленческий учет.

Концепція сталого розвитку набуває у ХХІ ст. всеохоплюючого характеру та трансформує свідомість людства, вносить істотні корективи до політик країн світу, видозмінює стратегію розвитку бізнесу, створює якісно нові підходи до системи підготовки інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання.

За словами Генерального секретаря ООН Пан Гі Муна, цілі розвитку тисячоліття є основою для появи нових передових партнерств, пошвавлення громадської думки, а також мають величезне значення для постановки й досягнення широкомасштабних завдань [1, с. 3]. Подальший план дій до 2030 року (резолюція Генеральної Асамблеї ООН від 25 вересня 2015 р. [2]) зосереджує увагу на необхідності спільних зусиль усіх країн із метою спрямування колективних довгострокових дій на формування стійкого, комфортного та рівноправного світу, здатного інтегрувати економічні, соціальні й екологічні виміри сталого розвитку [1, с. 3].

Технічний прогрес і винайдення нових способів обробки даних, істотні зміни в глобальному суспільстві та його запитах створюють нові виклики в бухгалтерській професії й висувають інші вимоги до підготовки нових форматів звітної інформації для різних груп стейкхолдерів, включаючи економічні, соціальні та екологічні параметри даних. Система бухгалтерського обліку не може залишатись осторонь глобальних трансформацій і повинна гнучко реагувати й адаптуватися до нових інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів. Разом із тим бухгалтерська практика в частині формування показників сталості бізнесу засвідчує наявність низки невирішених питань і суперечностей у чинних регулівних документах, що стосуються досягнення глобальних цілей сталого розвитку.

В межах цієї статті основним завданням є визначення характеру впливу окремих цілей сталого розвитку на зміну ролі бухгалтерського обліку в процесах управління бізнесом та облікової практики для потреб звітування стейкхолдерам, а також виявлення суперечностей у окреслених цінностях, цілепокладанні й баченні глобальних і міжнародних організацій у частині підходів до підготовки звітної інформації з розкриттям показників сталості.

Стейкхолдери відчують високу залежність від якості, повноти та своєчасності інформації, що є основою для прийняття рішень. Це засвідчує велику соціальну відповідальність бухгалтерів (фінансових фахівців) як перед власниками й керівництвом суб'єктів господарювання, так і перед національним та глобальним суспільством, а також вимагає перегляду ролі бухгалтерів і міри їхньої участі в процесах управління бізнесом та його стійким розвитком. Окрім того, інформаційна обробка показників сталості потребує наявності у бухгалтерів (фінансових фахівців) спеціальних знань і вмій для достовірної оцінки впливу параметрів діяльності економічного суб'єкта на навколишній світ.

Цілі сталого розвитку охоплюють різні сфери суспільного й економічного життя. Серед 17 цілей сталого розвитку та 169 завдань нового плану дій, які набрали чинності 1 січня 2016 р., прямого посилання на завдання, що можуть реалізовуватися в системі бухгалтерського обліку, немає. Водночас облік, як система підготовки, інтерпретації та подання даних щодо економічної діяльності, виконує важливу роль у формуванні інформаційного підґрунтя для прийняття рішень стейкхолдерами в усіх сферах людського жит-

тя. Крім того, низка глобальних цілей може досягатися безпосередньо в освітній і професійній бухгалтерській діяльності. Зокрема, щодо вдосконалення промисловості, інновацій та інфраструктури, відповідального споживання й виробництва, якісної освіти, гендерної рівності, партнерства заради сталого розвитку. Розглянемо ті виклики, котрі виникають у бухгалтерській професії під впливом зазначених цілей.

Глобальна ціль **“Промисловість, інновації та інфраструктура”** передбачає утворення стійкої соціальної та економічної інфраструктури, сприяння всеохоплюючій, сталій індустріалізації й запровадженню інновацій. Основний запит на виконання цієї цілі стосується власників бізнесу та керівництва суб'єктів господарювання, від яких глобальне суспільство чекає на інвестування в інфраструктуру та здійснення інновацій. Таке інвестування виступає підґрунтям економічного зростання й соціального розвитку.

Підвищення соціальної відповідальності бізнесу вимагає від компаній акцентів на стратегії їх розвитку. Стратегічно орієнтоване управління, у свою чергу, зумовлює побудову чіткої системи підготовки інформації про зовнішнє середовище, постійні зміни в якому потребують чіткого реагування й адаптації бізнесу з метою підтримання його життєздатності. Розроблена в другій половині ХХ ст. концепція стратегічного управління стала в 1980–90-х роках домінуючою в більшості світових компаній. Глобальні цілі, сформовані у ХХІ ст., не лише актуалізують стратегічну орієнтацію управління економічними суб'єктами, а й висувають нові вимоги до відкритості бізнесу, доступності інформації про його діяльність і вплив на довколишній світ.

Відповідно, зазначена глобальна ціль передбачає подання суб'єктами господарювання інформації щодо підвищення ефективності використання наявної енергії, прискорення переходу на поновлювані джерела енергії, запровадження нових, енергоефективних виробничих процесів, інформаційних і комунікаційних технологій та розширення доступу до них. Окрема глобальна вимога стосується створення нових робочих місць, оптимального розв'язання наявних економічних і екологічних проблем тощо. Така інформація повинна відображатися в публічній звітності компаній.

Реалізація нових глобальних цілей не можлива без докорінної зміни мислення власників бізнесу, менеджерів та всіх задіяних фахівців, включаючи бухгалтерів компаній. Основними складовими мислення, орієнтованого на сталий розвиток, повинні стати:

- розуміння високої відповідальності й підзвітності бізнесу перед суспільством;
- готовність до публічного розкриття інформації про реальний стан бізнесу та його динаміку;
- використання форматів звітності, що відповідають сучасним запитам стейкхолдерів;
- стратегічна орієнтація в управлінні бізнесом;
- урахування системи показників ризику та можливих загроз у діяльності економічного суб'єкта, відображення їх у звітності;

- постійний аналіз зовнішнього середовища та його впливу на динаміку бізнесу, оцінка впливу бізнесу на довколишній світ;

- готовність вживати заходи з відновлення стану навколишнього середовища в разі його погіршення внаслідок діяльності економічного суб'єкта.

Концепція сталого розвитку зміщує вектор звітування компаній, що, у свою чергу, змінює роль професійної бухгалтерської спільноти та ставить бухгалтерський облік як окремий економічний інститут на службу глобальному суспільству. Прийнятий підхід до використання концепції сталого розвитку при підготовці звітності компаній не тільки збільшує вагу саморегулювання процесу ведення обліку і складання звітності на їх рівні, а й підкреслює роль бухгалтерів в управлінні суб'єктами господарювання як основних постачальників звітної інформації нового формату. Відповідно, для повноцінного забезпечення виконання глобальної цілі “Промисловість, інновації та інфраструктура” необхідне якісне оновлення облікової методології, котра створить методичне підґрунтя для реалізації принципів сталого розвитку й збалансованого управління світовою економікою.

Глобальна ціль **“Відповідальне споживання та виробництво”** покликана сприяти переходу до використання раціональних моделей споживання й виробництва. Відповідальність бізнесу та суспільства при цьому стосується якомога істотнішого зменшення впливу на екологію, що можливо завдяки впровадженню змін у виробництво та споживання ресурсів. Ця глобальна ціль спонукає бізнес включати в публічну звітність показники управління природними ресурсами, скорочення обсягів відходів (харчових і виробництва), застосованих методів утилізації токсичних відходів і забруднюючих речовин, проведених заходів з очищення вже забруднених водних, земельних та повітряних ресурсів. Таким чином, суб'єкти господарювання мають фокусувати увагу стейкхолдерів на тій ролі, що її компанія виконує в процесі переходу до більш ресурсоефективної економіки.

З огляду на зазначені глобальні цілі та інформаційні потреби стейкхолдерів, удосконалення бухгалтерської практики має ґрунтуватися на підготовці відкритих звітних даних та їх розширенні, що дасть можливість суб'єктам господарювання відображати виконані заходи для створення стійкої інфраструктури, сприяння індустріалізації та запровадження інновацій, забезпечення переходу до раціональних моделей споживання й виробництва тощо. Зокрема, це передбачає підготовку звітних даних за такими напрямками:

- здійснені чи заплановані інвестиції в наукові дослідження та інновації;

- зниження ресурсозатратності технологій, переоснащення обладнання на більш раціональні моделі використання ресурсів, запровадження енергозберігаючих технологій;

- запровадження поновлюваних джерел енергії, енергоефективних технологій, підвищення ефективності використання наявних енергоресурсів;

– обсяги промислових відходів, їх подальше перероблення, витрати на утилізацію токсичних відходів, забруднюючих речовин, проведені заходи з очищення водних, земельних і повітряних ресурсів;

– створення нових робочих місць, гендерний розподіл зайнятості, підвищення кваліфікації та професійної майстерності в розрізі статевих груп працюючих, запровадження заходів для забезпечення гендерної рівності.

Втілення концепції сталого розвитку й розширення інформаційних вимог користувачів обумовлюють відповідне доповнення переліку звітних показників, дедалі більшу відкритість облікових даних та ставлять завдання зміни формату звітної інформації. У зв'язку з цим звітність компаній повинна містити різні типи показників – абсолютні (грошові, натуральні, трудові, комплексні) й відносні, кількісні та якісні. Формат такої звітності набуває інтегрованого характеру, оскільки вона включає фінансові й нефінансові параметри діяльності суб'єктів господарювання.

Для забезпечення користувачів звітними даними нового формату Глобальною ініціативою зі звітності (GRI) розроблено пакет Стандартів звітності зі сталого розвитку (Стандарти GRI) [3], котрі фактично стали першими й найпоширенішими для підготовки звітності такого змісту та починаючи з 1997 р. визнаються дедалі більшою кількістю організацій.

За даними останніх досліджень KPMG, станом на кінець 2017 р. 93 % найбільших із 250 світових корпорацій звітують про свою ефективність у сфері сталого розвитку [4, с. 9], при цьому на міжнародному рівні спостерігається тенденція збільшення кількості таких звітів. Разом із тим, незважаючи на очевидний успіх запровадження стандартів GRI, залишається відкритим питання достовірності звітності, підготовленої за такими стандартами, критику яких можна побачити у статтях європейських експертів [5; 6].

Глобальна ініціатива була широко підтримана ЄС, результатом чого стало визначення вимог щодо відображення у звітності великих компаній і суб'єктів суспільного інтересу окремих нефінансових показників, а також підготовки спеціалізованих звітів. Зокрема, Директивою 2013/34/ЄС від 26.06.2013 скасовано директиви 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС та передбачено відображення у Звіті керівництва фінансових і нефінансових ключових показників ефективності, які стосуються конкретного бізнесу, включаючи інформацію з питань навколишнього середовища й працівників, що забезпечує розуміння їх розвитку, діяльності й позиції [7, ст. 19]. Середні та малі компанії можуть звільнитись урядами країн ЄС від подання нефінансової інформації в таких звітах, окрім того, малі компанії можуть взагалі звільнитись від подання Звіту керівництва за умови надання відповідних приміток до фінансової звітності щодо придбання акцій власної емісії.

Окрему підтримку у сфері корпоративної соціальної відповідальності надано шляхом запровадження Директивою 2013/34/ЄС Звіту про платежі до бюджетів країн видобувних та лісозаготівельних компаній [7, ст. 41–48], котрий повинен забезпечити доступ громадськості країн, що є постачальниками природних ресурсів, до інформації про державні доходи від продажу

ліцензій на ведення такої діяльності у співвідношенні з обсягами втрат відповідних ресурсів. Таке звітування також покликане перешкодити незаконному надходженню корисних копалин і деревини на ринки Євросоюзу.

Зазначені зміни в європейському законодавстві свідчать про високу пріоритетність глобальних цілей сталого розвитку для Європарламенту й Ради. Водночас чинні директивні вимоги не містять вичерпного порядку підготовки відповідної звітності та залишають багато відкритих і дискусійних питань. Прикладом детального аналізу та окреслення напрямів гармонізації вимог Директиви 2013/34/ЄС із українським законодавством є статті С. Я. Зубілевич [8] і А. В. Озеран [9]. Автори зупиняються на загальних питаннях імплементації вказаної директиви та її розбіжностях із вітчизняними й міжнародними нормативними вимогами.

Стандарти GRI та європейські директиви знаменують перехід від фінансової звітності компаній до інтегрованого формату звітів, який дає можливість публічно проілюструвати місію, стратегію, бізнес-моделі й ризики компаній, ефективність використання ними всіх видів ресурсів (матеріальних, фінансових, людських), рівень їхньої соціальної відповідальності та якість корпоративного управління. Звертаючи увагу на цей факт, варто зауважити, що саме розвиток концепції інтегрованої звітності, котра, на відміну від традиційного звітного формату, здатна змалювати комплексну картину роботи компанії, на сьогодні є центральною тенденцією у складанні корпоративної звітності, орієнтованої на сучасні запити стейкхолдерів та інноваційний характер облікових систем.

На підтримку концепції сталого розвитку у 2010 р. створено Міжнародну раду з інтегрованої звітності (*The International Integrated Reporting Council – IIRC*), що визначає свою місію та бачення в досягненні компаніями світу більшої фінансової стабільності і сталого розвитку з використанням у ролі основних інструментів інтегрованої звітності та мислення [10]. У 2013 р. IIRC опублікувала Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності (*The International <IR> Framework*, або *<IR> Framework*), де закріплено фундаментальні концепції створення вартості, ключові принципи підготовки інтегрованої звітності та елементи її змісту [11].

У своїй місії IIRC вбачає досягнення цілей сталого розвитку через складання інтегрованого звіту, наголошуючи на цьому також у своїх дослідженнях і публікаціях. Зокрема, спеціалізоване дослідження К. А. Адамс 2017 р. присвячене розкриттю механізму ув'язки компаніями глобальних цілей сталого розвитку з процесом створення вартості [12, с. 5, 10–12]. Попри спроби автора констатувати та показати такий зв'язок схематично [12, с. 14], доказова база IIRC залишається недостатньою й сумнівною. Конфлікт цілей цього міжнародного органу (сталий розвиток vs створення вартості організації) підсилюється тим, що в тексті *<IR> Framework* головна мета інтегрованого звіту – показати постачальникам фінансового капіталу, як організація створює вартість протягом тривалого часу [11, с. 9]. При цьому варто врахувати, що цілі постачальників фінансового капіталу, котрі базуються на

принципах прибутковості, зазвичай розходяться із глобальними цілями збереження навколишнього середовища й природних ресурсів, відповідального споживання, відновлення екології планети та ін.

Таким чином, наразі маємо доволі ґрунтовні розробки відповідних стандартів звітності, яка може відображати досягнення цілей сталого розвитку організаціями, втім, між цими стандартами є досі не розв'язані суперечності, й кожна країна стоїть перед вибором формату звітності, котрий найкраще відповідатиме урядовій політиці в частині сталого розвитку цієї країни.

Світова практика складання та подання публічної звітності нефінансового або інтегрованого формату вже має власну історію. Так, із 1990 р. функціонує міжнародна онлайн-база даних нефінансової звітності “Corporate Register” [13]. Згідно з Реєстром звітів із корпоративної відповідальності станом на 1 січня 2019 р., що ведеться Corporate Register із 1990 р., у світі 16 403 компаніями підготовлено 98 497 звітів, котрі відображають показники екологічного, соціального й корпоративного управління, розкривають дотримання концепції сталого розвитку та містять дані нефінансового чи інтегрованого формату. Динаміка розміщення звітів із корпоративної відповідальності за 2012–2016 рр. на інтернет-ресурсі Corporate Register, що враховує звіти зі 157 країн світу, відображена на рис. 1 [14].

На Corporate Register розміщено звіти як корпорацій, так і некорпоративних інституцій (урядових організацій, торговельних асоціацій, університетів тощо). Переважають нефінансові звіти, серед яких екологічні, з корпоративної соціальної відповідальності, про сталий розвиток, інтегровані. За період 1990–2016 рр. на зазначеній платформі 14 українських компаній розмістили 74 звіти з можливістю вільного доступу до них. За кількістю поданих звітів у реєстрі лідирують США із 10 666 звітами від 1735 організацій. Також високі показники демонструють Великобританія (9633 звіти від 1421 організації),

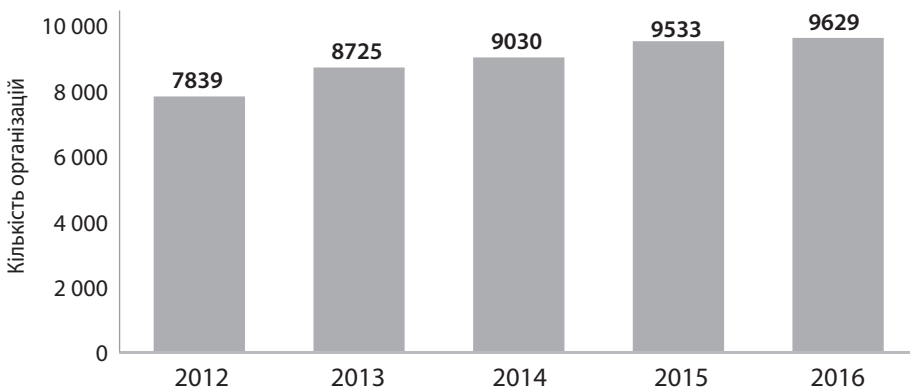


Рис. 1. Динаміка розміщення звітів з корпоративної відповідальності на інтернет-ресурсі Corporate Register за 2012–2016 рр.

Джерело: Corporate Register. Tools. Live Charts. URL: <http://www.corporateregister.com/livecharts/?chart=1&cou=All&sec=All&sub=All&our=All>.



Німеччина (6438 звітів від 1126 організацій) та Японія (6580 звітів від 643 організацій). Corporate Register дає можливість проводити статистичну обробку розміщених звітів, проте застосування різних форматів звітності порушує питання їх порівнянності й достовірності таких статистичних оцінок.

GRI теж має власну базу звітів зі сталого розвитку – GRI's Sustainability Disclosure Database [15], котра ведеться з 1996 р. Вона налічує 51 318 звітів 13 266 організацій, у т. ч. 31 317 звітів за стандартами GRI, доступ до яких абсолютно вільний. Інтегровану звітність компаній світу можна побачити на сайті Міжнародної ради з інтегрованої звітності в спільному проєкті з Black Sun Plc – [Examples.integratedreporting.org](http://Examples.integratedreporting.org) [16]. У вільному доступі на цьому сайті 160 звітів за 2011–2018 рр., при цьому можливий пошук у розрізі керівних принципів, основних понять або елементів вмісту.

Враховуючи високу диверсифікацію типів звітності, її формат і наповнення, процес підготовки звітності компаній у XXI ст. не може повноцінно забезпечуватися тільки бухгалтерською службою. Широкі запити користувачів щодо інформаційних показників потребують залучення практично всіх підрозділів і служб до підготовки відповідних даних. Окрема група фахівців бухгалтерської служби, або спеціально створений департамент зі звітності компанії (стратегічного обліку, сталого розвитку бізнесу) має узагальнювати підготовлену інформацію та приводити її до визначеного формату. Зокрема, підготовка інтегрованої звітності вимагає створення на суб'єктах господарювання підсистеми стратегічного управлінського обліку, орієнтованої на забезпечення стратегічного управління компанією.

Якісна підготовка інформації в підсистемі стратегічного управлінського обліку порушує питання наявності відповідного методологічного забезпечення процесів обробки та зведення даних. Методи стратегічного управлінського обліку кардинально відрізняються від класичної облікової методології, ґрунтуються не на принципах подвійності, а переважно на аналітичних прийомах. У більшості наукових праць використовуються різні набори методів обліку для цілей стратегічного управління, при цьому, за словами авторів, ця методологія перебуває в стадії розвитку та щільно переплітається з методами управління [17–19]. Ідеться, зокрема, про облік витрат за видами діяльності (*activity-based costing* – ABC), систему планування потреби в матеріалах (*material resource planning* – MRP), поставки точно в строк (*Workflow GIT* (“*just in time*”)), калькулювання стадій життєвого циклу (*lifecycle costing*), розрахунок цільової собівартості (*target costing*), систему безперервного вдосконалення (*kaizen costing*), теорію обмежень (*drum-buffer-rope scheduling* – DBR Theory), концепцію ланцюга цінностей (*value chain concept* – VCC), збалансовану систему показників в управлінні ключовими бізнес-процесами (*Balanced Scorecard* – BSC), бюджетування або еталонне оцінювання (*benchmarking*) та ін. [20, с. 155–157].

Наведені методи стратегічного управлінського обліку засвідчують їх принципову відмінність за підходами до збору інформації, її обробки й узагальнення. Отже, облікова методологія у XXI ст. зазнає нових викликів, які

стимулюють її до розширення й доповнення досі нетиповими аналітичними методами та вимагають від бухгалтерів (фінансових фахівців) досконалішого володіння математичними і статистичними процедурами обробки даних.

Поширення в економічно розвинутих країнах інформаційної підсистеми стратегічного управлінського обліку дістало логічне продовження в її стандартизації. Завдання розроблення таких стандартів узяв на себе Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (СІМА), який у 2014 р. представив Глобальні принципи управлінського обліку (ГПУО) [21]. У 2017 р. у Києві відбулася презентація ГПУО в офіційному перекладі українською мовою. Основним їх призначенням є вивчення найкращих практик бухгалтерського обліку та формування універсального переліку принципів, дотримання яких сприяє прийняттю складних рішень, що забезпечують сталу цінність компанії. У структурі ГПУО представлені власне принципи управлінського обліку, умови їх застосування та роль в управлінні ефективністю компанії, порядок їх практичного використання [21].

При розкритті мети ГПУО наголошено на тому, що фахівці з управлінського обліку можуть пропонувати підходи до організаційного управління, котрі сприятимуть розробленню й реалізації стратегії ефективної діяльності організації [21, с. 4]. На думку авторів, ГПУО можуть спонукати до визнання ключової ролі управлінського обліку в організаціях та застосування його на найвищому рівні, а також забезпечити найкращу реалізацію потенціалу управлінського обліку для цілей ефективного управління економічними суб'єктами.

Зростання ролі фахівців з управлінського обліку підтверджується також дослідженнями Асоціації міжнародних дипломованих професійних бухгалтерів (АІСРА), де наведено факти кардинальної зміни ролі фінансових фахівців (котрі об'єднують бухгалтерів, управлінських бухгалтерів, фінансових аналітиків) від роботи в ізоляції до діяльності в поєднанні й тісній комунікації з іншими фахівцями [22, с. 3]. Експерти зауважують, що наразі очікування стосовно ролі фінансів істотно змінилися – тепер останні “вбудовуються в бізнес” [23, с. 2].

Потреба в підготовці стратегічної інформації дедалі більше обумовлює залучення бухгалтерів (фінансових фахівців) до процесів управління, ведення переговорів із контрагентами, налагодження комунікацій із клієнтами, здійснення впливу на прийняття рішень. При цьому від них вимагається майстерне володіння технічними фаховими навичками, високий рівень аналітичних вмінь, глибоке розуміння бізнесу.

За оцінками експертів, практика управлінського обліку, що базується на ГПУО, здатна забезпечити створення інтегрованої інформації, яка підтримує інтегроване мислення та прийняття рішень із урахуванням фінансових і нефінансових даних у різних часових межах [24, с. 7]. Фахівці з управлінського обліку, таким чином, можуть розв'язувати низку важливих завдань для організацій, а саме: зменшення надміру даних, що надходять керівництву; врахування соціальних і екологічних зобов'язань організації при підготовці фактичної й аналітичної управлінської інформації; доповнення фінансових

звітних даних змістовним описовим аналізом та нефінансовими показниками, що додає орієнтованість звітності на минулі події й підвищує ефективність стратегічного управління.

Такий наслідок поєднання фінансових і нефінансових даних у стратегічному контексті позитивно оцінюється переважною більшістю керівників компаній. Зокрема, вони відзначають результативніші ідентифікацію та управління ризиками (96 %); швидше прийняття бізнес-рішень (96 %); ширші перспективи, більш довгостроковий погляд на ефективність діяльності компанії (96 %); створення атмосфери довіри й упевненості зі стейкхолдерами (92 %); зміцнення відносин із інвесторами та кредиторами (88 %) [24, с. 11]. Загалом ГПУО розглядаються як інструмент для досягнення успіху діяльності завдяки формуванню в підсистемі управлінського обліку об'єктивних даних і виважених суджень на основі відповідних принципів. Проведення фахівцями з управлінського обліку постійного аналізу ринкового й макроекономічного середовищ, динаміки економічних показників із урахуванням особливостей бізнес-моделі підприємства забезпечує високу стабільність успіху бізнесу.

Краще уявлення про розглянуті елементи глобальної системи нормативного регулювання нових форматів звітності організацій дає рис. 2. У межах схеми звертаємо увагу на наявні вимоги стандартів і директив, що утворюють відповідні формати звітної інформації (звіт зі сталого розвитку, інтегрована звітність, звіт керівництва тощо), які обираються економічними суб'єктами для цілей звітування про сталий розвиток бізнесу перед стейкхолдерами. В окремій зоні зображено необхідні зміни в системі підготовки звітної інформації на рівні компанії з урахуванням потреби в інтеграції фінансових і нефінансових даних.

Узагальнений погляд на місію та бачення глобальних і міжнародних організацій, чії нормативні документи розглянуті в цьому дослідженні, свідчить про наявність низки невирішених питань та суперечностей у обраних ними підходах щодо інформування стейкхолдерів, а саме:

- істотна зарегульованість системи підготовки звітності, включаючи показники сталого розвитку (стандарти GRI, <IR> Framework, директиви ЄС, ГПУО);
- різні цілепокладання, місія та бачення, закладені в систему звітування зі сталості;
- використання неоднакових форматів звітності (звітність зі сталого розвитку – повне розкриття показників сталості; інтегрована звітність – спроба пов'язати фінансові цілі організацій із цілями сталого розвитку; Звіт керівництва й Звіт про платежі до бюджетів країн видобувних та лісозаготівельних компаній – окремі групи показників сталого розвитку);
- довільний вибір звітного формату компаніями внаслідок складності поєднання підходів різних організацій щодо публічного звітування зі сталості, що робить опубліковану звітність непорівнянною;
- необхідність вибору певного формату звітності для відображення показників сталого розвитку на рівні країн світу для їх внутрішнього нормативного врегулювання (Звіт зі сталого розвитку, інтегрована звітність, Звіт керівництва,

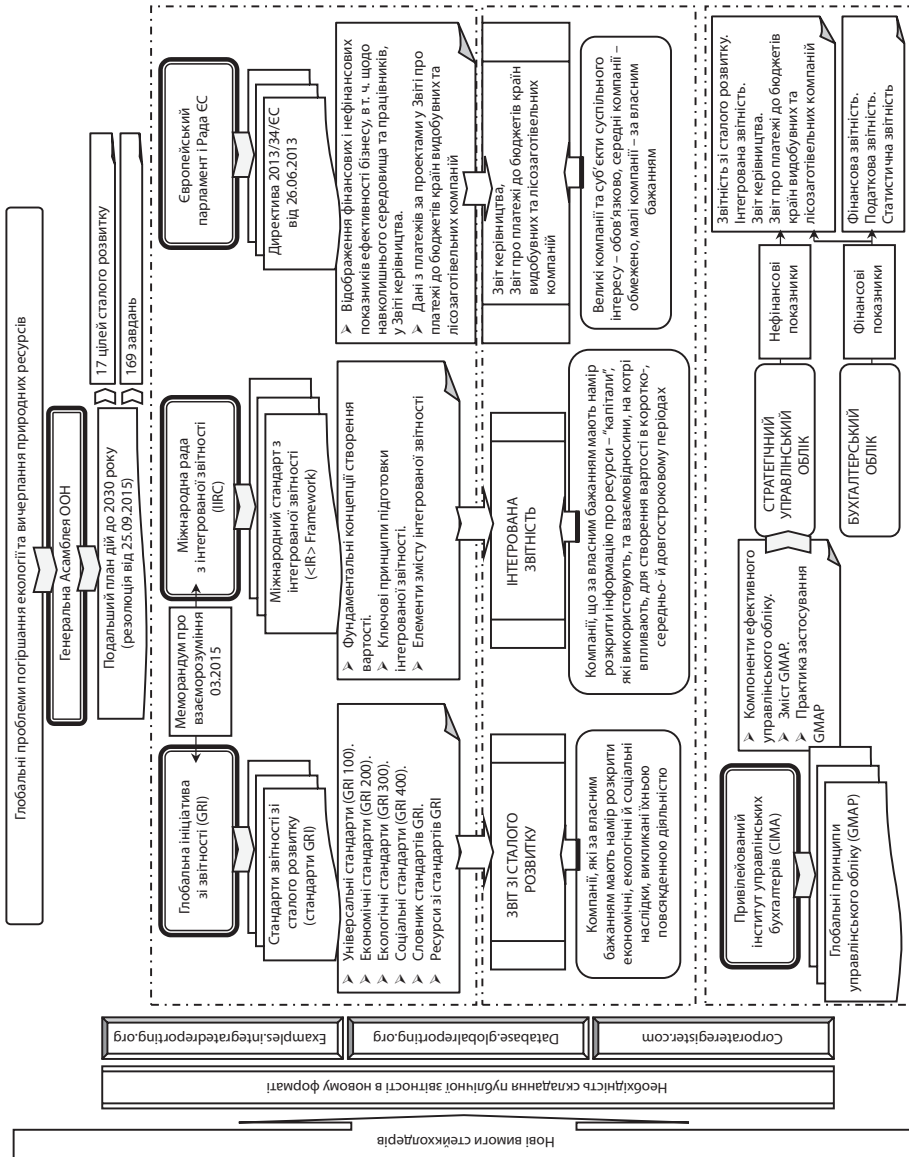


Рис. 2. Глобальна система нормативного регулювання нових форматів звітності організації

Складено автором.

Звіт про управління, Звіт про платежі до бюджетів країн видобувних та лісозаготівельних компаній, Звіт про платежі на користь держави підприємств тощо);

- неможливість ідентифікації критеріїв, за якими визначено нефінансові показники у звітах зі сталого розвитку та інтегрованій звітності, що зумовлює ризик її недостовірності;

- відсутність системи незалежного аудиторського контролю достовірності оприлюднених нефінансових звітів (виняток становлять звіти великих компаній і суб'єктів суспільного інтересу, складені за вимогами директив ЄС);

- брак відпрацьованої методологічної бази для визначення нефінансових показників, котра виходила б за межі класичних методів бухгалтерської обробки даних;

- недостатній рівень кваліфікації бухгалтерів (фінансових фахівців) для опрацювання нефінансових даних математичними, статистичними, аналітичними методами, потреба в їх навчанні й підвищенні кваліфікації;

- необхідність створення в організаціях спеціалізованого підрозділу на базі бухгалтерської служби для підготовки звітності нових форматів;

- потреба в перегляді ролі бухгалтерів та визначенні ступеня їх участі в управлінських процесах компаній із урахуванням нового формату інформаційної підтримки прийняття рішень.

Наведені невирішені питання й суперечності у підходах та баченні глобальних і міжнародних організацій щодо підготовки інформації зі сталості бізнесу для стейкхолдерів окреслюють нові, перспективні напрями наукових досліджень.

Проблема недостатнього рівня кваліфікації бухгалтерів (фінансових фахівців) для опрацювання нефінансових даних повинна бути розв'язана в межах глобальної цілі **“Якісна освіта”**, котра передбачає забезпечення всеохоплюючої і справедливої якісної освіти, а також можливість навчання впродовж усього життя для кожного, оскільки така освіта є запорукою високого рівня соціального й економічного розвитку. У сфері професійної бухгалтерської діяльності освіта, в т. ч. безперервна, є важливим інструментом забезпечення та підтримання високої професійної майстерності. З огляду на це для підготовки кваліфікованих бухгалтерів, що можуть виходити за межі загальновизначеної облікової методології та доповнювати її якісно новими методами збору й обробки інформації, їх навчання в системі вищої та безперервної освіти повинне ґрунтуватися на новітніх навчальних технологіях і готувати сучасного фахівця для роботи з даними різного типу та якості, здатного здійснювати конверсію одного їх виду в інший із урахуванням запитів користувачів.

З метою забезпечення умов всеохоплюючої й справедливої якісної освіти та заохочення можливості безперервного навчання впродовж життя в частині бухгалтерської підготовки у вітчизняній системі освіти основну увагу потрібно приділяти впровадженню таких новацій, як:

- поліпшення якості надання освітніх послуг через підвищення професійної майстерності викладачів, широке залучення до процесу навчання викладачів-практиків;

– оновлення навчальних технологій і зміна співвідношення теорії та практики при підготовці облікових фахівців, зміщення фокусу в навчальному процесі на тренінгові методи, інтерактивні вправи, роботу над кейсами, дискусійні завдання й проекти, роботу в малих групах, групові діалоги тощо;

– перехід на широке застосування інформаційно-комп'ютерних технологій для виконання навчальних завдань (ведення обліку, складання й подання звітності різних типів, проведення аналізу звітних показників, формування аудиторських вибірок та використання аудиторських процедур, створення робочих документів аудитора тощо);

– зміна типу відносин між викладачем і студентом із авторитарного (викладач встановлює правила взаємодії) на тьюторський (студент встановлює правила взаємодії). Це передбачає підвищення професійної обізнаності студентів, що дає їм можливість обирати ефективніші навчальні моделі;

– розвиток освіти для дорослих упродовж усього життя на базі вітчизняних закладів освіти, а також підтримка безперервної професійної освіти в системі ЗВО;

– створення відкритих баз знань для забезпечення можливості самостійної освіти та отримання базових спеціальних знань, удосконалення вже набутих знань і вмінь, підвищення професійної кваліфікації протягом цілого життя.

Завдяки таким новаціям система базової професійної підготовки бухгалтерів перетвориться на безперервний процес навчання впродовж життя. При цьому досягнення глобальної цілі “Якісна освіта” відіграє важливу роль не лише для забезпечення потреб облікових фахівців-практиків, а й для підвищення ефективності функціонування українських ЗВО.

Досягнення ще однієї, виокремленої для цього дослідження, глобальної цілі “**Гендерна рівність**” може відбуватися в різних сферах суспільного життя – економічній, соціальній, політичній. При цьому дійсне забезпечення гендерної рівності серед працівників організацій і підприємницьких структур, розширення прав та можливостей жінок можна побачити за відповідними якісними показниками публічної інформації. Слід зауважити, що бухгалтерська професія в Україні “має жіноче обличчя”, в підрозділах бухгалтерії, фінансових і аудиторських департаментах, у податкових службах працюють переважно жінки, які в більшості випадків їх очолюють. Отже, в бухгалтерській (фінансовій) професії глобальна ціль гендерної рівності виконується досить успішно.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Розглянуті процеси, пов'язані з реалізацією глобальної концепції сталого розвитку, свідчать: сучасний бізнес-світ вимагає від компаній і організацій кардинального перегляду системи інформаційного забезпечення управління та трансформації її відповідно до змінюваних інформаційних потреб користувачів.

Глобальні цілі сталого розвитку та особливості їх реалізації в бухгалтерській професії підтверджують наявність низки невирішених питань і суперечностей у підходах та баченні глобальних і міжнародних організацій у частині підготовки звітної інформації з розкриттям показників сталості для

цілей стейкхолдерів. Ключовими напрямками новацій, які забезпечать підготовку звітності нових форматів, доцільно визначити:

– запровадження в організаціях принципів сталого розвитку, що сприяють досягненню довгострокової економічної ефективності, створенню користі для суспільства; перегляд менеджментом компаній ролі бухгалтерів (управлінських бухгалтерів) в управлінських процесах, розширення їхньої участі в інформаційній підтримці прийняття рішень із урахуванням підготовки нових форматів звітності;

– формування в організаціях спеціалізованих підрозділів на базі бухгалтерської служби для підготовки звітності нових форматів (департаментів стратегічного обліку, звітності компанії, сталого розвитку бізнесу);

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

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

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

– навчання й підвищення кваліфікації бухгалтерів (управлінських бухгалтерів, фінансових фахівців) для опрацювання нефінансових даних математичними, статистичними, аналітичними методами;

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

Насамкінець слід згадати про глобальну ціль “**Партнерство заради сталого розвитку**”, яка передбачає сприяння розбудові миролюбного й всеохоплюючого суспільства, забезпечення кожному доступу до правосуддя та створення ефективних, підзвітних, інклюзивних інституцій на всіх рівнях, а також забезпечення рівноправного доступу до інформації й знань. Саме в реалізації цієї глобальної цілі професійні та високоосвічені бухгалтери повинні відіграти у XXI ст. одну з ключових ролей.

### Список використаних джерел

1. Цели развития тысячелетия: доклад за 2015 год / ООН. Нью Йорк, 2015. 75 с.
2. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development : Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015. 35 p.
3. GRI Sustainability Reporting Standards / GRI Standards Download Center ; Global Reporting Initiative. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>.
4. The Road Ahead. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017 / KPMG. 2017. 56 p.
5. Baue B. Sustainability reporting: does G4 enhance sight but obscure vision? *The Guardian*. 2013. May 24. URL: <https://www.theguardian.com/sustainable-business/sustainability-reporting-g4-sight-vision>.

6. McElroy M. Has the GRI consigned itself to irrelevance? *GreenBiz*. 2013. May 22. URL: <https://www.greenbiz.com/blog/2013/05/22/has-gri-consigned-itself-irrelevance>.

7. 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, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32013L0034>.

8. Зубілевич С. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 7. С. 3–15.

9. Озеран А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 5. С. 2–10.

10. The International Integrated Reporting Council (IIRC). URL: <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>.

11. The International <IR> Framework / The International Integrated Reporting Council ('the IIRC'). 2013, Dec. 35 p. URL: <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>.

12. Adams C. A. The Sustainable Development Goals, integrated thinking and the integrated report / The International Integrated Reporting Council (IIRC). 2017, Sept. 51 p.

13. Corporate Register. URL: <http://corporateregister.com/>.

14. Corporate Register. Tools. Live Charts. URL: <http://www.corporateregister.com/livecharts/?chart=1&cou=All&sec=All&sub=All&our=All>.

15. GRI's Sustainability Disclosure Database. URL: <http://database.globalreporting.org/>.

16. Examples Database of the International Integrated Reporting Council (IIRC) and Black Sun Plc. URL: [http://examples.integratedreporting.org/leading\\_practices](http://examples.integratedreporting.org/leading_practices).

17. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / пер. с англ. ; под ред. В. А. Микрюкова. М., 1998. 616 с.

18. Уорд К. Стратегический управленческий учет / пер. с англ. М. : Олимп-Бизнес, 2002. 448 с.

19. Управленческий учет / А. Э. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг ; пер. с англ. 3-е изд. М. : Вильямс, 2007. 880 с.

20. Мошковська О. А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 12. С. 151–159.

21. Глобальні принципи управлінського обліку / Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)). 2014. 56 с.

22. Changing Competencies and Mindsets. Creating a vision for the future research emerging themes / Chartered Global Management Accountant ; Association of International Certified Professional Accountants. 2018. 9 p.

23. The Changing Shape of the Finance Function. Creating a vision for the future research emerging themes / Chartered Global Management Accountant ; Association of International Certified Professional Accountants. 2018. 11 p.

24. Purpose Beyond Profit. The Value of Value – Board-level Insights / Black Sun PLC ; Association of International Certified Professional Accountants. 2018. 26 p.

## References

1. United Nations. (2015). *The Millennium Development Goals Report 2015*. New York [in Russian].

2. United Nations. (2015, September 25). *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*. Division for Sustainable Development Goals.

3. GRI Standards Download Center. (n. d.). *GRI Sustainability Reporting Standards*. Retrieved from <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>.

4. KPMG. (2017). *The Road Ahead. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*.



5. Baue, B. (2013, May 24). Sustainability reporting: does G4 enhance sight but obscure vision? *The Guardian*. Retrieved from <https://www.theguardian.com/sustainable-business/sustainability-reporting-g4-sight-vision>.

6. McElroy, M. (2013, May 22). Has the GRI consigned itself to irrelevance? *GreenBiz*. Retrieved from <https://www.greenbiz.com/blog/2013/05/22/has-gri-consigned-itself-irrelevance>.

7. 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, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32013L0034>.

8. Zubilevych, S. (2014). EU accounting directive, its impact on the composition and content of reports of European companies and prospects for Ukraine. *Accounting and auditing*, 7, 3–15 [in Ukrainian].

9. Ozeran, A. (2015). Directive 2013/34/EU on the annual financial statements: discussion issues and directions for its implementation in the normative base of Ukraine. *Accounting and auditing*, 5, 2–10 [in Ukrainian].

10. The International Integrated Reporting Council (IIRC). (n. d.). Retrieved from <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>.

11. The International Integrated Reporting Council. (2013, December). *The International <IR> Framework*. Retrieved from <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>.

12. Adams, C. A. (2017, September). *The Sustainable Development Goals, integrated thinking and the integrated report*. The International Integrated Reporting Council (IIRC).

13. Corporate Register. (n. d.). Retrieved from <http://corporateregister.com/>.

14. Corporate Register. (n. d.). *Tools. Live Charts*. Retrieved from <http://www.corporateregister.com/livecharts/?chart=1&cou=All&sec=All&sub=All&our=All>.

15. GRI. (n. d.). *Sustainability Disclosure Database*. Retrieved from <http://database.globalreporting.org/>.

16. International Integrated Reporting Council (IIRC), Black Sun Plc. (n. d.). *Examples Database*. Retrieved from [http://examples.integratedreporting.org/leading\\_practices](http://examples.integratedreporting.org/leading_practices).

17. Ryan, B. (1998). *Strategic Accounting for Management*. Moscow [in Russian].

18. Ward, K. (2002). *Strategic Management Accounting*. Moscow: Olimp-Biznes [in Russian].

19. Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, M. S. (2007). *Management Accounting*. Moscow: Viliams [in Russian].

20. Moshkovska, O. A. (2012). Conceptual grounds for strategical managerial accounting. *Actual problems of economics*, 12, 151–159 [in Ukrainian].

21. Chartered Institute of Management Accountants. (2014). *Global principles of management accounting* [in Ukrainian].

22. Chartered Global Management Accountant, Association of International Certified Professional Accountants. (2018). *Changing Competencies and Mindsets. Creating a vision for the future research emerging themes*.

23. Chartered Global Management Accountant, Association of International Certified Professional Accountants. (2018). *The Changing Shape of the Finance Function. Creating a vision for the future research emerging themes*.

24. Black Sun PLC, Association of International Certified Professional Accountants. (2018). *Purpose beyond Profit. The Value of Value – Board-level Insights*.