

В.М. ЖУК\*

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

## Інтегрована звітність: ретроспектива і перспектива в Україні

Після фінансових і соціальних криз кінця XX – початку XXI століття весь цивілізований світ зацікавився можливостями розширення звітності, тобто доповнення її інформацією що розкриває цілі та результати політики сталого розвитку. Метою статті є формування базових принципів відновлення інтегрованої звітності в Україні з урахуванням стандартів IRC, підходів до звітності по сталому розвитку та можливостей сучасних інформаційно-комунікативних технологій. Розкрито передумови удосконалення інформаційних можливостей фінансової і статистичної звітності та історичні віхи розробки та впровадження стандартів інтегрованої звітності. Здійснено аналіз законодавчих новацій у сфері вітчизняного бухгалтерського обліку, що направлені на розвиток фінансової і нефінансової звітності. Проведено оцінку наявної в Україні структури річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств в контексті інтегрованої звітності. Виявлено, що методологія радянської розширеної звітності мала стрижнево-комплексний характер – формувалась бухгалтерськими службами підприємств, але додатково акумулювала облікові дані агрономічної, зоотехнічної, планової, інженерної та інших служб. Доведено, що в умовах відсутності чіткої стандартизації процесу складання інтегрованої звітності, Міністерству фінансів України варто не імплементувати, а адаптувати до інституціональних умов України міжнародні положення інтегрованої фінансової звітності. Таке адаптування має здійснюватись з дотриманням ряду ключових принципів: 1) від простого до складного; 2) історичної спадковості; 3) пріоритетності стандартизації; 4) узагальнення. Як вважає автор, українські науковці і практики з бухгалтерського обліку мають досвід раціональної побудови розширеної (інтегрованої) звітності, а тому не виникне ні методологічних, ні методичних проблем повторити його на новому інформаційно-технологічному витку розвитку.

**Ключові слова:** інтегрована звітність, звіт про управління, облік сталого розвитку, сільськогосподарські підприємства, МСФЗ.

DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27)

V.M. ZHUK

('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine)

## Integrated Reporting: A Retrospective and Perspective in Ukraine

After the financial and social crises of the late XX – early XXI century, the civilized world became interested in the possibilities of expanding reporting by the inclusion to the reporting forms the information revealing the goals and results of sustainable development policies. The purpose of the article is to form the basic principles of the restoration of integrated reporting in Ukraine, taking into account the IRC standards, approaches to reporting on sustainable development and the capabilities of modern information and communication technologies. The prerequisites for improving the information capabilities of financial and statistical reporting were detected and historical milestones of the development and implementation of standards of integrated reporting were disclosed. The analysis of legislative changes in the field of accounting in Ukraine aimed at the development of financial and non-financial reporting was made. The evaluation of the existing in Ukraine structure of the annual accounting reporting of agricultural enterprises in the context of integrated reporting was carried out. It was revealed that the methodology of the Soviet extended reporting had a complex character – it was formed by the accounting services of enterprises, but additionally accumulated the data of the agronomic, zootechnical, planning, engineering and other services. It was proved that in the absence of a clear standardization of the process of drawing up integrated reporting, the Ministry of Finance of Ukraine should not implement, but adapt the international provisions of integrated financial reporting to the institutional conditions of Ukraine. Such adaptation should be carried out in compliance with a number of key principles: 1) from simple to complex; 2) the historical heredity; 3) the priority of standardization; 4) the

\* Жук Валерій Миколайович, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), доктор економічних наук, професор, академік Національної академії аграрних наук України.

*generalization. According to the author, Ukrainian scientists and accounting practical workers have the experience of rationally building extended (integrated) reporting, and therefore there will be no methodological or methodical problems to make it once again.*

**Keywords:** *integrated reporting, management report, accounting for sustainable development, agricultural enterprises, IFRS.*

*«І чужому навчайтесь,  
і свого не цурайтесь...»  
Т.Г. Шевченко*

**Постановка проблеми.** За результатами господарювання з 2019 року для підприємств суспільного інтересу та середніх за розмірами підприємств запроваджується нова форма звітності «Звіт про управління». Такі зміни до чинного законодавства України продиктовані вимогами Директив ЄС щодо інтегрованої звітності та політики сталого розвитку. Сьогодні Закони, Концепції і Стратегії щодо сталого розвитку має кожна країна. Не є виключенням і Україна. Проте до останнього часу залишається проблемним питання, як обліковувати і контролювати суспільно-господарські дії по забезпеченню сталого розвитку. За якими показниками і як інформувати про таку роботу. Незавершеним залишається і теоретичний фундамент розширеної звітності як інтегрованої, так і про сталий розвиток.

У розвинутих країнах перші інтегровані звіти компаній були сформовані саме на вимоги сталого розвитку лише на початку 2000-х років. Це пов'язано з тим, що перша офіційна публікація проекту Керівництва зі звітності по сталому розвитку відбулася у 2000 році. І лише в 2014 році з'явився удосконалений проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>, що став результатом роботи сформованого світовими відповідальними компаніями Комітету Міжнародної ради з інтегрованої звітності (IRC). Комітет ставить перед собою завдання щодо переходу від ринкового тестування та часткового застосування до обов'язкового застосування інтегрованої звітності. У світі нарощуються дослідження щодо теоретичних і практичних основ такої звітності. Україна не є виключенням. Проте більшість вітчизняних досліджень базується виключно на вивченні та імплементації сучасного зарубіжного досвіду. Не досліджуються напрацювання щодо такої звітності у науковій школі з бухгалтерського обліку радянської України. Недостатньо приділяється уваги потребі адаптування міжнародних підходів інтегрованої звітності під вітчизняне інституційне середовище.

**Метою статті** є формування базових принципів відновлення інтегрованої звітності в Україні з урахуванням стандартів IRC, підходів до звітності по сталому розвитку та можливостей сучасних інформаційно-комунікативних технологій.

**Огляд попередніх досліджень.** У науковій школі з бухгалтерського обліку радянської України питанням звітності приділялась надзвичайна увага. Відомий вислів В.І. Леніна «соціалізм – це облік» мав глибокий смисл постійного удосконалення інформаційного забезпечення управління народним господарством. Вченими обраховувалися:

ефективність формування та обробки інформації, запити різних рівнів управління на інформацію економічного, екологічного і соціального характеру, особливості використання людських і природних ресурсів та багато іншого. Масштабність і важливість цього питання призвели до виділення галузевих аспектів, формування відповідної методології і методик. Зокрема, такі вчені як П.Т. Саблук, П.І. Гайдуцький, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Огійчук та багато інших, розробляли та вдосконалювали річну звітність сільськогосподарських підприємств [1, 2, 3, 4]. Річний звіт колгоспу/радгоспу був своєрідним аналогом сучасних підходів, принципів, проектів форм інтегрованої звітності. У період 1970 – 1995 рр. ця звітність була основою формування аграрної політики та досліджень в економічній та соціальній сферах. Проте імплементація на початку 2000-х років Мінфіном Міжнародних стандартів фінансової звітності та заміна Держстатом України статистичної звітності на статистичні спостереження ліквідувала в Україні практику розширеної звітності (фактично інтегрованої звітності, хоча так річну звітність у той час і не називали). Зникли і запити на відповідні дослідження.

Відмітимо, що цивілізований світ з 1992 року навпаки на вимоги політики сталого розвитку, зацікавився можливостями розширеної звітності. Фінансові і соціальні кризи кінця ХХ – початку ХХІ століття змушували вчених критично оцінювати глобалістичні тренди стандартизації звітності, доцільність якої була теоретично обґрунтована лише під потреби транснаціональної капіталізації. Світ знову звернув увагу на соціальні і екологічні цінності, цінності національних інтересів. Це допомогло вітчизняній аграрній економічній науці підготувати численні звернення, доповідні запити Уряду України. Відтак, вдалося відновити з 2002 року певні елементи розширеної звітності сільгоспідприємств: річні ф. 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарського підприємства» та 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві за 20\_\_ рік».

У 2004 році відділом обліку і оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» підготовлено та передано до Кабінету Міністрів України Концепцію річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств, яка містила проект форм відповідно Річного звіту та Інструкцію по їх заповненню [5]. Окрім економічних, форми Річного звіту включають соціальні та екологічні показники діяльності. Важливо, що запропонована звітність адаптована нами до інформаційних можливостей

прийнятих на той час Україною П(С)БО на вимоги міжнародних облікових стандартів.

З іншого боку, розуміючи базовість галузевого та регіонального підходів інтегрованої звітності, академічною наукою у 2007 році передано Мінагрополітики України Методичні рекомендації із облікового забезпечення відомчої (аграрної) статистики в тестових підприємствах [6]. На виконання постанови Президії НААН (27.11.2013 р. протокол № 20) нами було розроблено Концепцію відомчої аграрної статистики в аграрному секторі економіки України для «отримання додаткової інформації, яка виходить за межі установленної фінансової та статистичної звітності ...» [7].

У вузівській науці України дослідження проблеми інтегрованої звітності у більшій мірі ґрунтуються на зарубіжних тенденціях і публікаціях.

Значний внесок у розбудову екологічних аспектів інтегрованої звітності зроблено професором І.В.Замулою [8, 9]. У її публікаціях вирішуються методологічні та методичні проблеми обліково-інформаційного забезпечення охорони та використання природних ресурсів на засадах сталого розвитку.

Також варто відмітити внесок наукової школи Харківського державного університету харчування та торгівлі, викладений в рамках бюджетної тематики «Адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів» підготувала ряд досліджень [10, 11]. Зокрема, дослідниками цієї школи сформовані концептуальні підходи до формування інтегрованої облікової політики підприємства, розширено вітчизняний понятійно-термінологічний апарат поняттям «інтегрована звітність».

У 2018 році з'явилося цікаве дослідження теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств [12]. Його автор – О.Г.Сокіл обґрунтовує необхідність змін у побудові обліку з метою інформаційного забезпечення інтегрованої звітності.

Розробці методичних засад формування інтегрованої звітності підприємства присвячені дослідження К.В.Безверхого [13].

Отже, в Україні існують різнопланові наукові напрацювання щодо побудови та інформаційного забезпечення інтегрованої звітності. Очевидною є потреба як їх узгоджень, так і гармонізації, націленості на вирішення проблем з врахуванням стану соціально-економічного розвитку нашої країни. Відтак варто приділити більшу увагу інституціонально-історичним та галузевим аспектам запровадження, а точніше, відновлення на інтегрованій основі розширеної звітності в Україні.

*Методи дослідження.* В роботі використано методи і прийоми наукового пізнання для постановки гіпотези дослідження та її доведення. Зокрема, метод індукції, дедукції та абстрагування використано для вивчення минулих здобутків вітчизняної наукової школи з бухгалтерського обліку щодо удосконалення інформаційного забезпечення управління народним

господарством та прогнозування розвитку розширеної (інтегрованої) звітності в Україні. Проведено системний аналіз побудови та організації інтегрованої звітності в Україні та світі, та завдяки аксіоматичному й гіпотетичному методу розширено теоретичні засади розвитку інтегрованої звітності з обґрунтуванням можливих шляхів посилення ролі інституту бухгалтерського обліку в сучасному соціо-економічному просторі.

#### **Виклад основних результатів дослідження.**

Реалізація політики сталого розвитку потребує не просто розширеного, а якісно нового інформаційного забезпечення. З 2000-х років у світі цю проблему намагаються вирішити за двома основними напрямками:

1) удосконалення інформаційних можливостей фінансової і статистичної звітності;

2) розвиток інтегрованої звітності на базі зростаючих можливостей і доступності інформаційних технологій.

Знаковим для першого напрямку стала праця С.А.Дипіази і Р.Дж.Екклза «Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства» [14], що підготовлена на основі аналізу причин світової економічної кризи 1998 – 2000 рр. Незважаючи на те, що у цій праці прямо не застосовується поняття «інтегрованої звітності», все ж сутність виявлених проблем звітності корпорацій та шляхів їх подолання є близькими до очікувань від запропонованої на даний час інтегрованої звітності.

Автори обґрунтували необхідність запровадження трьохрівневої системи звітності. На першому, базовому рівні пропонувалось удосконалити Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), що є продуктом транснаціональних корпорацій, на більш поглиблений продукт – Всесвітні стандарти фінансової звітності (ВСФЗ), які б мали відповідати потребам усіх форм суб'єктів господарювання та політиці сталого розвитку. В додачу до базового пропонувався другий – галузевий рівень ВСФЗ. Щодо цього рівня дослідники наголошували, що саме галузева специфіка звітності глибше розкриє фінансові, інвестиційні, соціальні та екологічні аспекти господарювання. Ще глибшу і ширшу інформацію щодо дотримання бізнесом політики сталого розвитку має розкривати третій – корпоративний рівень звітності. Другий і третій рівні звітності мають, на думку вчених, містити і нефінансову інформацію [14].

Проте, помилково, як на наш погляд, професійний економічний світ почав вирішувати проблему обмеженості та довіри до звітності різними шляхами. Окрім існуючих бухгалтерських інституційних формувань навколо удосконалення МСФЗ були створені окремі методологічні центри звітних сегментів у вигляді Міжнародної ради з інтегрованої звітності, яка ініціювала запровадження Міжнародних стандартів з інтегрованої звітності (IRC) та Міжнародної організації з розвитку звітності сталого розвитку. Враховуючи певну практику реалізації у розвинутих країнах Концепції звітності з

## Бухгалтерський облік

корпоративної доцільності та соціальної відповідальності ці професійні інституції отримали можливість співпраці з урядами цих країн щодо законодавчих зобов'язань у питаннях інтегрованої звітності. У 2017 році в ЄС набула обов'язкового характеру Директива 2013-34GI, що вимагає від компаній з персоналом понад 500 осіб надавати неофіційні звіти з розкриттям екологічних, соціальних аспектів, реалізації прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, інформацією про корпоративне управління та інше.

З іншого боку очевидно, що з кожним днем зростають інформаційно-технологічні можливості з мінімальними витратами розширювати аналітичність обліку та звітності, в тому числі і на вимоги сталого розвитку. Провідні менеджери компанії Google зазначають: «Найбільш революційними удосконаленнями Епохи Інтернет є можливість виміряти будь-який аспект бізнесу. Рішення, які раніше ґрунтувалися на суб'єктивних поглядах та думках, непідтверджених відомостях сьогодні базуються на даних» [15]. Менеджери Google зазіхають і на перегляд теорії трансакційних витрат, які в інформаційну епоху не збільшуються, а зменшуються в абсолютній ціні. Здешевлення програмного забезпечення, аутсорсингу, обліку даних, обробки інформації все це та багато іншого є об'єктивними факторами динамічного розширення і користувачів, і аналітичності інтегрованої звітності.

Стрімкий розвиток інформаційних технологій дає підставу мінімізувати витрати корпорацій на побудову виокремленого обліку сталого розвитку. Під обліком сталого розвитку розуміємо як виокремлену облікову політику (яка встановлює порядок взаємодії відповідних сегментів традиційного бухгалтерського обліку та соціальних і екологічних об'єктів обліку, в тому числі зі збором та систематизацією нефінансової інформації), так і формалізовану звітність на запити керівних органів

корпорацій, держави та соціуму. Іншими словами облік сталого розвитку стає об'єктивною категорією як фінансовий чи управлінський облік, бо ідентифікується через специфічну звітність та має власні об'єкти і предмет.

Поки що на практиці облік сталого розвитку знаходиться в стадії зародження. Це пояснюється тим, що самі стандарти інтегрованої звітності і Директиви ЄС розроблені в нерегульованому стилі. Суб'єкти господарювання використовують або національні методичні підходи або покладаються на судження бухгалтерів. Проте, на наш погляд, організація обліку сталого розвитку напряму залежить від питання регулювання та стандартизації відповідної звітності.

Україна в цьому сенсі має свої історико-інституціональні надбання.

По-перше, як вже зазначалось вище, в радянський період вітчизняними підприємствами формувалась не тільки економічна, але й соціальна та екологічна звітність (хоча за таким поділом у ній розділи не виділялись і, тим більше, в цілому вона не називалась інтегрованою).

По-друге, при запровадженні в незалежній Україні МСФЗ для подання фінансової звітності Мінфіном прийняті стандартизовані форми. Зазначимо, що ф. 1 Баланс, ф. 2 Звіт про фінансові результати, ф. 3 Звіт про рух грошових коштів, ф. 4 Звіт про власний капітал, ф. 5 Примітки до річної фінансової звітності, були розроблені за рекомендаціями вітчизняних науковців і практиків, які розуміли інституціональне несприйняття певної довільності в цьому питанні.

У 2017 році до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» внесені норми щодо подання суб'єктами суспільного інтересу (надвеликі підприємства, фінансові установи) та середніми підприємствами, що мають певні характеристики (табл. 1) «Звіту про управління» [16].

Таблиця 1

### Критерії віднесення підприємств до суб'єктів складання Звіту про управління

Звіт про управління				
тип підприємства	мікро-підприємства	малі підприємства	середні підприємства	великі підприємства
Подача Звіту про управління	звільнені	звільнені	Подають. Мають право не включати нефінансову інформацію.	Подають у повному обсязі: фінансова та нефінансова інформація

Джерело: складено автором на основі [16].

Визначені Законом України критерії до Звіту про управління базуються на міжнародних принципах до інтегрованої звітності: розкриття фінансової та нефінансової інформації, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, основні ризики і невизначеності діяльності [17]. Поки що Мінфін України при підготовці проекту Методичних рекомендацій зі складання Звіту про управління не прислухається до порад академічної науки і не планує регламентувати цей звіт у певну форму. Такий підхід є сучасною західною практикою, коли Звіт про інтегровану звітність подається в довільному описі за

власними, а не стандартизованими формами. Такий Звіт містить окрім таблиць інфограми, графіки, рисунки та інше. Відтак, звести таку звітність для оцінки дотримання політики сталого розвитку по підприємствах галузі чи регіону неможливо. Але не слід забувати, що зовсім недавно так говорили і про фінансову звітність.

Іншим вирішенням цієї проблеми, на нашу думку, могла би бути норма щодо обов'язкового оприлюднення такої звітності на спеціальному державному порталі. Однак, поки що Закон України вимагає опублікування фінансової звітності із Звітом

про управління та аудиторським висновком щодо їх достовірності лише на власному веб-сайті підприємства. Передбачається, що там користувачі ознайомляться з даним звітом, якщо звісно будуть знати відповідну адресу.

Отже, підхід Мінфіну України не є державницьким, а націлений на формальне виконання політики сталого розвитку країни. Він повторює еволюцію інтегрованої звітності на Заході, де на даний час існують лише принципи і підходи, проте й ті виходять з різних «центрів впливу» (Міжнародна Рада з інтегрованої звітності, Міжнародна організація з розвитку звітності сталого розвитку). Ці центри мають свої рекомендації як подавати інформацію про взаємодію підприємства з навколишнім середовищем, розкрити соціальні аспекти господарювання, боротьби з корупцією, процес створення вартості й тому подібне. Рекомендації Міжнародної організації з розвитку звітності сталого розвитку також пояснюють як пов'язати інтегровану звітність – Звіт про управління зі звітністю зі сталого розвитку.

Окрім того розвинуті країни мають і свої рекомендації зі складання такої звітності. Як правило, їх готують Національні комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Варто відзначити і запізнілу, на наш погляд, активність Міжнародної Ради зі стандартів фінансової звітності (IASB) щодо інтегрованої звітності. У 2010 році нею підготовлений відповідний коментар, проте сам Стандарт очікується отримати лише у 2020 році.

Національний банк України при формуванні Інструкції до Звіту про управління для банківських установ орієнтувався саме на IASB, тобто на проект стандарту (МСФЗ Практичний звіт 1) [18].

Проте жоден з вищезазначених Стандартів, Інструкцій не має встановлених звітних форм. Звіт рекомендується подавати у довільній формі за

самостійно обраними підходами і показниками. У такій практиці велику консалтингову роль відіграють аудиторські форми. «Велика четвірка» та наближені до них по об'ємах виручки міжнародні аудиторські компанії мають власні рекомендації по інтегрованій звітності. Аудиторські послуги вітчизняних компаній тепер також розширені та орієнтовані на ринок підготовки інтегрованої звітності. Варто не забувати і про високий рівень підготовки самих бухгалтерів західних компаній, чого немає в Україні.

В такій ситуації академічна наука рекомендує Мінфіну України не імплементувати, а адаптувати до інституціональних умов України міжнародні положення інтегрованої фінансової звітності. Таке адаптування має здійснюватись за додаткового дотримання ряду ключових принципів:

- 1) від простого до складного;
- 2) історичної спадковості;
- 3) пріоритетності стандартизації;
- 4) узагальнення.

Звичайно, ми не відкидаємо принципи, що визначені вищезазначеними міжнародними організаціями з інтегрованої звітності, як то: стратегічного фокусу і орієнтації на майбутнє; взаємодія з зацікавленими сторонами; просторового континууму; розмежування капіталу; соціогармонія, екогармонія; зв'язаності інформації; інформаціології; верифікації і т. п. Проте для нас, у першу чергу, важливим є вирішення проблеми сталого розвитку саме в Україні, з можливостями їх формальних і, особливо, неформальних інститутів, що і мотивує наші доповнення.

В контексті реальності реалізації поставленого завдання важливим стає досвід організації розширеної (інтегрованої) звітності в радянський період. У таблиці 2 наведено оцінку структури річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств.

Таблиця 2

**Оцінка наявної в Україні структури річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств в контексті інтегрованої звітності**

Звітні форми	Кількість форм		
	1992 р.	2007 р.	2017 р.
Загальна кількість форм, у т.ч. по сегментах:	18	6	6*
1. Фінансова звітність	3	5	5
2. Результат реалізації продукції	1	-	-
3. Виробництво продукції з інформацією про задіяний природний ресурс	4	-	-
4. Капітальні інвестиції, амортизаційна політика (інновації)	7	-	-
5. Соціальна відповідальність, у т.ч.:	3	-	-
5.1 Рівень оплати праці	1	-	-
5.2 ЖКГ і соціальна сфера	1	-	-
5.3 Фонду економічного стимулювання і соціального призначення	1	-	-
6. Основні економічні показники роботи (ф. 50 с.-г.)	-	1	1*

\*форма 50 с.-г. у 2017 році зазнала значного скорочення показників під тиском західних «консультантів» на Держстат України.

Джерело: складено автором за даними Держстату України.

При імплементації з 2000 року МСФЗ відбулося значне скорочення форм бухгалтерської звітності. Від інформаційного «вакууму» врятувало те, що Держстат погодився на розроблену НААН

України форму 50 с.-г. «Основні економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств». Це частково вирішувало проблему інформаційного забезпечення управління, аграрної

політики та наукових досліджень. Проте управління втратило основні елементи розширеної (інтегрованої) звітності. Насамперед, це інформаційне забезпечення політики інвестиційно-інформаційного розвитку. Сім форм радянського формату річної звітності характеризувало стан основних засобів, амортизаційну політику, капіталовкладення, продуктивність виробничих засобів (зараз сказали б – їх інноваційність) і т.п. Важливість технічного прогресу в той період формувала відповідну методологію і методику такого обліку і звітності. Інші три форми характеризували соціальну відповідальність, що також було пріоритетністю радянського обліку, контролю і звітності. У чотирьох формах звітності, що характеризували виробництво, була інформація екологічного характеру. Наприклад, стан органічного удобрення ґрунтів, утримання тварин, утримання тварин у природних загонах тощо.

Значимо, що методологія радянської розширеної звітності мала стрижнево-комплексний характер – формувалась бухгалтерськими службами підприємств (стержень), але додатково акумулювала облікові дані агрономічної, зоотехнічної, планової, інженерної та інших служб (комплексність). Ця звітність представляла підприємство мовою цифр і давала оцінку не тільки господарській, але й соціальній діяльності. Вона розглядалась на «балансових комісіях» вищих рівнів управління і на зборах трудового колективу (колгоспників), на зібраннях сільських Рад (територіальних громад).

Знання цього досвіду організації інтегрованої звітності має важливе значення і тепер. По-перше, серед науковців наростає дискусія щодо «центру відповідальності» формування інтегрованої звітності. Хтось бачить Центром такої відповідальності маркетингову службу підприємства, хтось рекомендує створити під інтегровану звітність окрему спеціалізовану службу, хтось розглядає це як реалізацію відповідного інноваційного проекту на основі лінійних взаємоз'язків різних служб.

По-друге, ряд вчених розглядає витрати на формування інтегрованої звітності як своєрідну інвестицію або більше як інвестиційно-інноваційний проект. [19] Все це правильно з точки зору «комплексності», але в той же час не правильно – з точки зору «разовості» та «розмитості» центру відповідальності. Інтегрована звітність – це постійний процес, до якого найбільше готова саме бухгалтерська служба.

Для підготовки якісної інтегрованої звітності безперечно потрібно і разово, і постійно інвестувати в інформаційні технології, професійну підготовку фахівців бухгалтерської служби та інших служб, які будуть лінійно з нею виконувати даний бізнес-процес.

З іншої сторони, важливим є чітке нормативно-методичне забезпечення побудови інтегрованої звітності в Україні. Прийняття у вигляді стандарту облікової політики по забезпеченню вимог сталого розвитку, розробки відповідних форм звітності та інструкцій по їх заповненню. Слід розуміти, що

відсутність такої стандартизації на Заході компенсується різноманітним поглибленою відомчою статистики та експертними дослідженнями, чого Україна на цьому етапі розвитку не може собі дозволити.

Посилити корисність інтегрованої звітності має узаконений процес її оприлюднення. Інформування про дотримання суб'єктами господарювання політики сталого розвитку лише на своєму веб-сайті замало. Підтримуємо пропозиції тих вчених, хто ратує за необхідність функціонування «Єдиного порталу інтегрованої звітності підприємств та організації в Україні» [19]. На нашу думку, такий Портал має бути створений при Мінекономіки України та мати галузевий і регіональний розрізи. Саме Мінекономіки є відповідальним за реалізацію політики сталого розвитку. Воно не повинно стояти осторонь роботи Мінфіну і Держстату з покращення інформаційного забезпечення державної політики, а має націлювати на відповідну роботу і галузеві Міністерства, і владні структури регіонів.

В свою чергу українські науковці і практики з бухгалтерського обліку мають досвід раціональної побудови розширеної (інтегрованої) звітності, а тому, на нашу думку, не виникне ні методологічних, ні методичних проблем повторити його на новому інформаційно-технологічному витку розвитку.

**Висновки.** Поява, на вимоги політики сталого розвитку, звітності фінансового і нефінансового характеру посилила роль інституту бухгалтерського обліку в сучасному соціо-економічному просторі. Для вітчизняної системи бухгалтерського обліку, після її бездумного реформування, з'являється шанс відновлення статусу головної функції управління, інформаційного забезпечення довіри і прогностичності в Україні. За часи незалежності Мінфіну України не прийнято жодного концептуально-стратегічного документу з розвитку бухгалтерського обліку, окрім двох стратегій імплементації МСФЗ. Відтак, з'являється нагода розробити такий документ у співпраці з Мінекономіки України та відповідними структурами ЄС. Ефективність реалізації такого документу напряму залежить від врахування у ньому національних особливостей планування поступової зміни інститутів продуманими організаційними заходами.

Вітчизняною науковою школою з бухгалтерського обліку, практикою радянської облікової системи, як ніким у світі, напрацьовані теоретико-методологічні і практичні рекомендації з побудови та організації інтегрованої звітності. Проте, в період незалежної України ці напрацювання не були затребувані. Сьогодні час змін настав!

#### 4 Список використаних джерел

1. Саблук П. Т. О направлениях исследований по учету, контролю и анализу. *Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях*. 1987. № 3. С. 8-12.

2. Кирейцев Г. Г. Методологические аспекты развития учета в сельском хозяйстве. *Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях*. 1985. № 1. С. 30-33.

3. Методические рекомендации по организации единой экономической службы сельскохозяйственного предприятия / П. Т. Саблук, Н. Я. Демяненко, П. И. Гайдущий и др. / ВАСХНИЛ. КНИИСХ им. А. Г. Шлихтера. К., 1989.

4. Огийчук М. Ф. Сутність системи і форм бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарському підприємстві України. *Світ бухгалтерського обліку*. 1998. № 2(8). С. 11-29.

5. Річна бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств. К.: ІАЕ УААН, 2003. 162 с.

6. Методичні рекомендації із облікового забезпечення відомчої (аграрної) статистики в тестових підприємствах / Звіт про науково-дослідну роботу «Науково-методологічні засади розвитку обліку, звітності та аудиту в умовах глобалізації» (заключний). К.: ННЦ «ІАЕ», 2010. 354 с.

7. Концепція відомчої аграрної статистики в аграрному секторі економіки України / Звіт про науково-дослідну роботу «Розробити науково-методологічні засади обліково-аудиторського забезпечення конкурентоспроможного аграрного виробництва» (заключний). К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. 484 с.

8. Замула І. В., Кірейцева Г. В. Гармонізація корпоративної звітності з охорони атмосферного повітря. *Науковий Вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. Ужгород, 2015. № 1(45), Т. 2. С. 291-295.

9. Інформаційне забезпечення економічного механізму охорони та стійкого використання природних ресурсів / За заг. ред. д.е.н., проф. Замули І. В. Житомир: ПП «Рута», 2017. 308 с.

10. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Переваги інтегрованої звітності та перспективи її імплементації в Україні. *Innovation in science and education: challenges of our time*. London: IASHE, 2016. С. 52-58.

11. Крутова А. С., Нестеренко О. О., Левіна М. В. Обліково-звітне забезпечення управління трансакційними витратами: монографія. Харків: Видавець Іванченко І. С., 2016. 224 с.

12. Сокіл О. Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств: монографія. Мелітополь: ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с.

13. Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. *Облік і фінанси*. 2014. № 3(65). С. 8-14.

14. Дипица С. А. (младший), Эклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.

15. Шмідт Е., Розенберг Дж. Як працює Google / Пер. з англ. Ю. Гордієнка. К.: Видавнича група КМ-БУКС, 2016. 304 с.

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

17. The International <IR> Framework. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

18. Постанова Правління Національного банку України від 04.04.2018 р. № 34 «Про затвердження змін до Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України». URL: <https://bank.gov.ua/document/download?docId=67274346>

19. Нестеренко О. О. Методологія та організація формування інтегрованої звітності: автореф. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.00.09. Харків, 2018. 40 с.

#### 4 References

1. Sabluk, P. T. (1987). O napravleniyakh issledovaniy po uchetu, kontroliu i analizu [On the directions of research in the account, control and analysis]. *Planirovanie i uchet v selskokhoziaistvennykh predpriyatiyakh*, (3), 8-12.

2. Kireitsev, H. H. (1985). Metodolohicheskie aspekty razvitiya ucheta v selskom khoziaistve [Methodological aspects of the development of accounting in agriculture]. *Planirovanie i uchet v selskokhoziaistvennykh predpriyatiyakh*, (1), 30-33.

3. Sabluk, P. T., Demianenko, N. Ya., Haidutskiy P. I. et al. (1989). Metodicheskie rekomendatsii po orhanizatsii edynoi ekonomicheskoi sluzhby selskokhoziaistvennoho predpriyatiya [Guidelines for the organization of a single economic service of an agricultural enterprise]. Kyiv: VASKhNYL. KNYYSKh ym. A. H. Shlykhtera.

4. Ohiichuk, M. F. (1998). Sutnist systemy i form bukhhalterskoho obliku i yikh rozvytok u silskohospodarskomu pidpriemstvi Ukrainy [The essence of the system and forms of accounting and their development in the agricultural enterprise of Ukraine]. *Svit bukhhalterskoho obliku*, 2(8), 11-29.

5. Sabluk, P. T. et al. (2003). Richna bukhhalterska zvitnist silskohospodarskykh pidpriemstv [Annual accounting statements of agricultural enterprises]. Kyiv: IAE UAAN.

6. Zhuk, V. M. et al. (2010). Metodychni rekomendatsii iz oblikovoho zabezpechennia vidomchoi (aharnoi) statystyky v testovykh pidpriemstvakh [Methodical recommendations on accounting support of departmental (agrarian) statistics in test enterprises]. In *Zvit pro naukovu-doslidnu robotu «Naukovo-metodolohichni zasady rozvytku obliku, zvitnosti ta audytu v umovakh hlobalizatsii» (zakliuchnyi)*. Kyiv: NNTs «IAE».

7. Zhuk, V. M. et al. (2015). Kontsepsiia vidomchoi aharnoi statystyky v aharnomu sektori ekonomiky Ukrainy [The concept of departmental agrarian statistics in the agrarian sector of the economy of Ukraine]. In *Zvit pro naukovu-doslidnu robotu «Rozrobyty naukovo-*

*metodolohichni zasady oblikovo-audytorskoho zabezpechennia konkurentospromozhnoho ahrarnoho vyrobnytstva» (zakliuchnyi).* Kyiv: NNTs «IAE».

8. Zamula, I. V., Kireitseva, H. V. (2015). Harmonizatsiia korporativnoi zvitnosti z okhorony atmosferneho povitria [Harmonization of corporate reporting on air protection]. *Naukovyi Visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seriiia «Ekonomika», 1(45)*, Vol. 2, 291-295.

9. Zamula, I. V. (ed.) (2017). Informatsiine zabezpechennia ekonomichnoho mekhanizmu okhorony ta stiikoho vykorystannia pryrodnykh resursiv [Information support of the economic mechanism for the protection and sustainable use of natural resources]. Zhytomyr: PP «Ruta».

10. Krutova, A. S., Nesterenko, O. O. (2016). Perevahy intehrovanoi zvitnosti ta perspektyvy yii implementatsii v Ukraini [The advantages of integrated reporting and the prospects for its implementation in Ukraine] (pp. 52-58). In *Innovation in science and education: challenges of our time*. London: IASHE.

11. Krutova, A. S., Nesterenko, O. O., Levina, M. V. (2016). Oblikovo-zvitne zabezpechennia upravlinnia transaktsiinymy vytratamy [Accounting and reporting of transaction cost management]. Kharkiv: Vydavets Ivanchenko I. S.

12. Sokil, O. H. (2018). Teoretyko-metodolohichni zasady bukhhalterskoho obliku staloho rozvytku silskohospodarskykh pidpriemstv [Theoretical foundations of accounting for sustainable development of agricultural enterprises]. Melitopol: TOV «Kolor Prynt».

13. Bezverkhyi, K. V. (2014). Metodichni zasady formuvannia intehrovanoi zvitnosti pidpriemstva

[Methodological bases of creating the enterprise's integrated reporting]. *Oblik i finansy*, 3(65), 8-14.

14. DiPiazza, Samuel A. Jr. and Eccles, Robert G. (2003). *Building Public Trust, the Future of Corporate Reporting* (translation from English). Moskva: Alpina Publisher.

15. Shmidt E., Rozenberh Dzh. (2016). Yak pratsiuie Google [How does Google work] (translation from English by Yu. Hordiiienka). Kyiv: Vydavnycha hrupa KM-BUKS.

16. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

17. The International <IR> Framework. Retrieved from <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

18. Natsionalnyi bank Ukrainy. (04.04.2018). Pro zatverdzhennia zmin do Instruksii pro poriadok skladannia ta opryliudnennia finansovoi zvitnosti bankiv Ukrainy [On approval of amendments to the Instruction on the procedure for preparation and publication of financial statements of banks of Ukraine]. Retrieved from <https://bank.gov.ua/document/download?docId=67274346>

19. Nesterenko, O. O. (2018). Metodolohiia ta orhanizatsiia formuvannia intehrovanoi zvitnosti [Methodology and organization of the formation of integrated reporting] (Dissertation abstract). Kharkiv: Kharkivskyi derzhavnyi universytet kharchuvannia ta torhivli.