



KAPITEL 1 / CHAPTER 1

THE CONCEPT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT AS A TOOL FOR MODERNIZING THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM

КОНЦЕПЦІЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ЯК ІНСТРУМЕНТ МОДЕРНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ

DOI: 10.30890/2709-2313.2021-07-09-021

Вступ

Безперечно, наявність інформації – це ключова передумова прийняття управлінських рішень. Дана теза є аксіомою, яка підтримується як науковою спільнотою, так і тими, хто безпосередньо має відношення до бізнесу. Під інформацію ми розуміємо масив даних з відповідними характеристиками, що забезпечать її цінність. Головним джерелом інформації будь-якого суб'єкта господарювання є так звана обліково-аналітична система. Динамічність змін в світовій економіці породжують нові виклики перед підприємствами, які щоб успішно функціонувати у сучасних складних умовах повинні розробляти стратегії діяльності через призму сталого розвитку. Відповідно до цього трансформуються інформаційні потреби менеджменту в бік нефінансової інформації, яка за останні десятиліття стала вагомим фактором вибору об'єкта інвестування. Таким чином, обліково-аналітична система аж ніяк не може бути відстороненою від глобальних тенденцій, які актуалізують такі види обліку як екологічний та соціальний, посилюють роль соціально-відповідального звітування.

На сьогодні концепція сталого розвитку, яка є загальноприйнятою у всьому світі та покликана викоринити фундаментальні цивілізаційні проблеми трансформує інформаційні потреби менеджменту, в тому числі вітчизняних суб'єктів господарювання, задля сталого їх розвитку через призму корпоративної соціальної відповідальності. Крім того, глобальна потреба в розкритті нефінансової інформації змушує переглянути роль обліково-аналітичної системи враховуючи запити широкого кола стейкхолдерів щодо ESG-політики компанії та її можливості реалізації різних видів капіталу у створенні вартості.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітична система суб'єктів господарювання на сучасному етапі економічного розвитку України.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретико-практичних та концептуальних положень, які дозволяють дослідити обліково-аналітичну систему вітчизняних суб'єктів господарювання в контексті сталого розвитку

1.1. Сутність обліково-аналітичної системи: аналіз сучасних підходів

Трактування поняття «система» досліджується досить давно, однак не дивлячись на це науковці не дають єдиного визначення даного терміну. Втім, якщо проаналізувати підходи вчених до трактування слова «система» можна знайти багато спільного. В першу чергу, слід зазначити, що вперше термін



«система» з'явився в Давній Греції і означав «сполучення», «організм», «організацію» [1]. На підставі типологічного аналізу групи із сорока визначень поняття системи В. Садовський виділив три групи:

- 1) визначення систем як певних класів математичних моделей;
- 2) визначення систем через поняття «елементи», «відношення», «зв'язки», «ціле», «цілісність»;
- 3) визначення систем за допомогою понять «вхід», «вихід», «переробка інформації», «управління» [2].

На нашу думку, в контексті тематики даної наукової роботи доцільно трактувати систему як взаємопов'язану сукупність елементів, які становлять єдине ціле, взаємодіють між собою та з зовнішнім середовищем.

Зазначимо, що всі системи можна поділити на ті, що створені природою та ті, що створила людина. Обліково-аналітична система функціонує в межах підприємства як суб'єкта економічної діяльності. В свою чергу, економіка відноситься до комплексу суспільних дисциплін, які є штучними системами, тобто такими, що створені людиною і функціонують завдяки їй. Дослідники наводять різноманітні визначення обліково-аналітичної системи, які слід узагальнити та критично осмислити.

Окрім того поряд із терміном «обліково-аналітична система» широко використовуються й інші, такі як: обліково-аналітичне забезпечення, обліково-інформаційне забезпечення, інформаційне забезпечення, обліково-аналітичний механізм та інші. М. М. Матієшин вважає, що дані поняття є тотожними, тому що за своєю суттю подібні в основних аспектах, а саме – характеризують процес акумулювання, обробки й передачі обліково-аналітичної інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам різних рівнів управління для прийняття відповідних рішень. Це свідчить про те, що цілком можливо й необхідно використовувати єдиний термін [3]. Науковець схиляється до використання саме «обліково-аналітичного забезпечення» як терміну, що найточніше характеризує даний процес, але в той же час погоджується з М. С. Пушкарем, що в результаті об'єднання сукупності об'єктів відбувається отримання синергетичного ефекту. Емерджентність досягається завдяки поєднанню всіх видів обліку та аналізу задля досягнення єдиної мети [3]. Таким чином, доречніше було б застосувати поняття «обліково-аналітична система» спираючись на взаємозв'язок та єдність елементів, на які робиться акцент саме в системному підході. Обліково-аналітична система не функціонує відірвано, сама по собі, а створена для досягнення якісного результату, активно взаємодіючи із зовнішнім середовищем, що також характерно для певного класу систем, що є рівносильним «забезпеченню» в значенні постачання чого-небудь, задоволення потреб чи створенні умов для чого-небудь.

Безумовно, важливою є структура обліково-аналітичної системи, її змістове наповнення. Я. В. Соколов дав визначення обліково-аналітичної системи як такої, що базується на бухгалтерській інформації, включаючи оперативні дані, які використовуються для економічного аналізу, статистичної, технічної, соціальної та інших видів інформації [4, с. 21]. Схоже трактування надають Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, І.А. Маслова, називаючи обліково-аналітичною



систему, що базується на даних бухгалтерського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації [5]. Такого ж підходу дотримуються вітчизняні науковці М.Д. Корінько та Г.Б. Тітаренко. Вони погоджуються з тим, що обліково-аналітична система являє собою збір, опрацювання та оцінювання всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на мікро- і макрорівнях [6].

С. П. Барановська пропонує наступне визначення: обліково-аналітична система – це система, що ґрунтується на даних оперативного, статистичного, фінансового й управлінського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації [7]. Відмінність її підходу полягає в тому, що вищезгадані науковці виділяли складову облікову та аналітичну в цілому, в той час як у даному трактуванні облікова складова розкривається через види бухгалтерського обліку, що відкриває поле для дискусій.

На нашу думку, загальноприйнята класифікація, в якій облікова складова включає фінансовий та управлінський облік, може бути доповнена так званім соціальним обліком, актуальність якого зростає в контексті забезпечення сталого розвитку.

Здійснений аналіз дає змогу дійти висновку, що всі вищезгадані визначення відображають сутність обліково-аналітичної системи як інформаційного центру зі специфічними функціями. Також їх об'єднує те, що не дивлячись на акцент на системному підході, помітна відсутність чіткого визначення елементів системи. Якщо звернути увагу на споріднений термін (обліково-аналітичне забезпечення), то можна зрозуміти, що акцент ставиться в основному на двох складових: обліковій та аналітичній.

Загалом науковці погоджуються в необхідності залучення до раніше перерахованих складових підсистеми контролю, але не всі виділяють окреме місце підсистемі аудиту чи контролю поряд з обліковою та аналітичною. В. В. Вольська наголошує на важливості аудиту в процесі прийняття якісних управлінських рішень, але зазначає, що аудит не є характерним для обліково-аналітичного забезпечення. Л. В. Попова, в свою чергу, представляє модель обліково-аналітичної системи на основі трьох елементів: облік, аналіз та аудит. Контрольну складову не доцільно виключати з тріади, адже науковці так чи інакше єдині в одному – обліково-аналітична система повинна забезпечувати інформаційні потреби менеджменту на високому рівні, без чого прийняття ефективних управлінських рішень не представляється можливим. Недостатність інформації породжує невизначеність, а невизначеність означає ризик.

О. В. Будько розглядає обліково-аналітичне забезпечення як процес, який гарантує збір, обробку, передачу і аналіз обліково-аналітичної інформації, її необхідну кількість і якість [13]. Параметрами, за якими можна в даному випадку оцінити ефективність обліково-аналітичної системи є кількість і якість інформації.

У роботі запропоновано авторське бачення обліково-аналітичної системи



(рис. 1), відповідно до якого елемент аудиту (контролю) є її повноцінною складовою. Хоча такий підхід є спірним, багато науковців в своїх моделях все ж виділяють підсистему аудиту. На нашу думку, дискусія пов'язана з різним баченням аудиту: з одного боку він існує в системі інформаційного забезпечення: взаємодіє шляхом певного інструментарію зі складовими обліку та аналізу та пов'язаний інформаційними потоками, з іншого боку аудит можна розглядати як окрему систему моніторингу та оцінки функціонування обліково-аналітичної системи. Так чи інакше він пов'язаний з обліково-аналітичним механізмом. У даній моделі представлені не лише елементи системи, а й зв'язок між ними та із зовнішнім середовищем у вигляді процесів, які забезпечуються відповідними структурними частинами.

Аналізуючи праці Паліу-Попа Люсії, професора університету Константина Бракунзі (Румунія) [14] можна зробити висновок про деяку замкненість інформаційної системи, а точніше циклічність інформаційних потоків: інформація поступає в облікову систему із зовнішнього середовища на стадії первинного обліку, потім проходить етап обробки. Пізніше на основі впорядкованих даних приймаються рішення, що спрямовують господарську діяльність, яка підлягає обліку, таким чином коло замкнулось. Таке бачення вписується в загальну теорію Богданова А. А. відповідно до сформульованого закону тотожності – організація створює інформацію, а інформація є поштовхом до її розвитку.

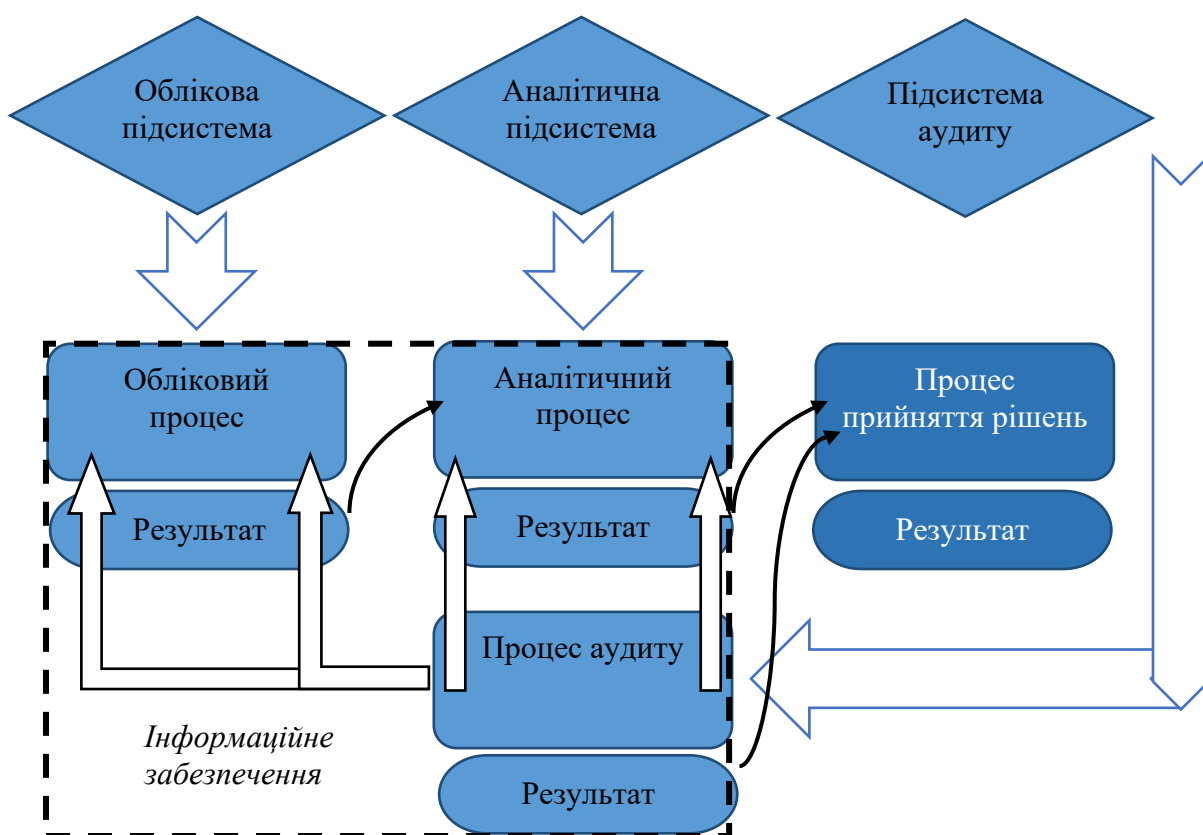


Рисунок 1 – Модель обліково-аналітичної системи в загальному вигляді

Система обліково-аналітичного забезпечення відіграє важливу роль у



функціонуванні системи управління підприємством, забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів та реагуючи на зміни внутрішнього й зовнішнього середовища [15]. Але не слід ототожнювати «підсистему» з підрозділом, адже завдання, які стоять перед обліково-аналітичною системою можуть виконуватись як окремими підрозділами, так і працівниками, залежно від форми організації системи.

Можна дійти висновку, що дискусії як навколо термінологічного апарату, так і сутності обліково-аналітичної системи: її моделі, елементів і т.д. залежать від вищезазначених факторів, таким чином на різних суб'єктах господарювання організація інформаційного забезпечення менеджменту буде відрізнятися, що зумовлює потребу в дослідженні механізму інформаційного забезпечення, організації та зв'язків системи через призму окремих ознак, характерних тим чи іншим економічним суб'єктам.

О. В. Будько зазначає, що сукупність елементів системи повинна бути необхідною, оскільки відсутність будь-якого з елементів або неналежний його внесок у систему унеможливує досягнення системою своєї кінцевої мети [13]. Виходячи з цього приходимо до висновку, що кількість елементів системи визначається кінцевою її метою. Залежність організації обліково-аналітичної системи висвітлили М. В. Рета та Н. Б. Токар у своїй моделі системи обліково-аналітичного забезпечення, що являє собою функцію:

$$y(t) = f(R, C, A_{OAZ}, F_{внутр}, F_{зовн}, I, V, SPI, t), \quad (1)$$

в якій виокремлено такі чинники як: витрати на функціонування (C), множина елементів (A_{OAZ}), фактори внутрішнього ($F_{внутр}$) та зовнішнього ($F_{зовн}$) середовища, трансляційна та інформаційна провідність (I), якісні вимоги до обліково-аналітичної інформації (V), науково-практичний інструментарій (SPI) та час (t). Одним із чинників є цілеспрямованість системи (R), яка дає можливість вивчати інформаційні потреби менеджменту, які, у свою чергу, відображають стратегію розвитку підприємства [16].

Таким чином раціональний підхід при формуванні обліково-аналітичної системи буде «зверху-вниз», тому що вона не функціонує сама по собі, а взаємодіє із зовнішнім середовищем, а точніше – обслуговує його. Можна сказати, що потреби менеджменту формують завдання системи. Особливий вплив на формування обліково-аналітичної системи здійснює процес сталого національного розвитку, який визначає інформаційні потреби та довгострокові плани в рамках досягнення глобальних цілей, що дедалі більше проявляється в стратегіях розвитку вітчизняних суб'єктів господарювання, посилюючи інклюзію України в міжнародному полі вирішення загальносвітових проблем.

1.2. Роль обліку в досягненні цілей сталого розвитку та інтеграція обліково-аналітичної системи вітчизняних суб'єктів господарювання в міжнародний простір

Концепція сталого розвитку, яка активно пропагується у всьому світі виникла у відповідь на проблеми, які почали загострюватись протягом останніх десятиліть через антропогенний вплив людини на природу. Усвідомлення



руйнівної сили людини на біосферу змусило переосмислити підходи до оцінки економічного зростання, за яким стоїть деградація земель, нестача питної води, втрата біорізноманіття та інші проблеми. Така ціна ставить під сумнів економічні досягнення. На початку ХХІ ст. стало очевидно, що суперечності між постійно зростаючими суспільними потребами і обмеженими можливостями біосфери щодо їх задоволення загрожують подальшому існуванню людей як біологічного виду [17].

Можна стверджувати, що передумовою виникнення концепції сталого розвитку став стик економічних інтересів та екологічних проблем, у нерозривному взаємозв'язку з впливаючими негативними соціальними наслідками.

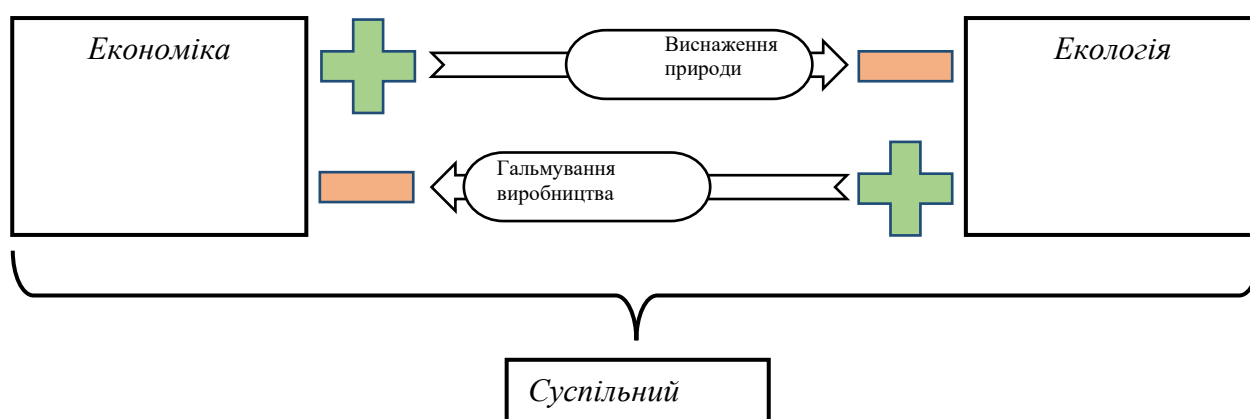


Рисунок 2 – Передумови виникнення концепції «сталого розвитку»

Дана концепція ґрунтується на балансі трьох складових: економічної, екологічної та соціальної. Г. Дейлі, який в свій час став автором монографії «По за зростанням: економічна теорія сталого розвитку» (*Beyond Growth. The Economics of Sustainable Development*), ідеї якої були оцінені науковою спільнотою як інноваційні дав своє визначення сталого розвитку. З його точки зору сталим розвитком є гармонійний, збалансований, безконфліктний прогрес всієї земної цивілізації, груп країн (регіонів), а також окремо взятих країн нашої планети за науково обґрунтованими планами, коли в процесі неухильного інноваційного інтенсивного (а не екстенсивного) економічного розвитку країн одночасно позитивно вирішується комплекс питань щодо збереження довкілля, ліквідації експлуатації, бідності та дискримінації як кожної окремо взятої людини, так і цілих народів чи груп населення, у тому числі за етнічними, расовими чи статевими ознаками. В загальному значенні під сталим розвитком розуміють розвиток, який забезпечить задоволення потреб нинішніх поколінь без обмеження в цій можливості наступних.

Цілі, які переслідує концепція сталого розвитку було задекларовано в резолюції «Перетворення нашого світу: порядок денний в області сталого розвитку до 2030 року» Генеральною Асамблеєю ООН. Сімнадцять цілей сталого розвитку і 169 завдань, що були проголошені демонструють масштабність і амбітність цього Порядку. Вони орієнтовані на розвиток здобутків, досягнутих у рамках Цілей розвитку тисячоліття, і на завершення реалізації завдань, які не вдалося виконати [19].



Безпрецедентний за своїм масштабом, даний порядок був прийнятий всіма країнами, в тому числі і Україною, таким чином можемо говорити про сталий національний розвиток як складову загальноцивілізаційного руху. Прагнення та зусилля України у здійсненні внеску в досягненні цілей сталого розвитку було відображено в Стратегії сталого розвитку України до 2030 року. Необхідність впровадження даної стратегії зумовлена багатьма чинниками серед яких усвідомлення неефективності структури управління розвитком через тривале домінування ресурсо- та енергоємних галузей, яка є екологічно небезпечною; прийняття того факту, що рівень економічного розвитку та добробуту населення не відповідає природному, науково-технічному потенціалу України та інших. Крім того Україна має міжнародні зобов'язання щодо сталого розвитку, визначені стратегічними документами ООН [20].

Якщо брати до уваги нормативну базу для обліково-аналітичної системи в контексті сталого розвитку, то слід виділити обов'язкові до застосування нормативні акти та документи добровільного характеру. До першої групи можна віднести Закон України «про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в який не так давно були внесені поправки такі як складання нового для України Звіту про управління, обов'язковий аудит фінансової звітності для окремих юридичних осіб, що збільшить підзвітність бізнесу перед суспільством та введення поняття підприємства суспільного інтересу. З метою підведення обліково-аналітичних систем вітчизняних суб'єктів господарювання до кращих світових стандартів та облікової практики, варто звернути увагу на другу групу документів.

З огляду на євроінтеграційний вектор розвитку України, врахування положень європейських директив сприяє не лише адаптації національних нормативно-правових актів до законодавства ЄС, а й успішному входженню на ринок Співтовариства завдяки підвищенню прозорості й підзвітності вітчизняних підприємств. Виконання вітчизняними суб'єктами господарювання стандартів соціальної відповідальності бізнесу, зокрема і в сфері обліку та звітності допоможе в побудові ефективних відносин зі стейкхолдерами.

Таблиця 1 – Ініціативи та нормативна база регулювання обліково-аналітичної системи міжнародного значення

№ з/п	Назва
1	INTERNATIONAL <IR> FRAMEWORK
2	Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative)
3	Core indicators for company reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals
4	Стандарти серії AA1000
5	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing
6	Sustainable Development Goals Disclosure (SDGD) Recommendations: Feedback on the consultation responses

Говорячи про концепцію сталого розвитку, в якій взаємодіє 3 елементи, а саме: економічне зростання, соціальна справедливість та раціональне



Таблиця 2 – Цілі в області сталого розвитку

№ з/п	Цілі сталого розвитку, визначені резолюцією Генеральної Асамблеї ООН	Цілі сталого розвитку, визначені Міжнародною федерацією бухгалтерів
1	2	3
1	Повсюдна ліквідація бідності у всіх її формах	
2	Ліквідація голоду, забезпечення продовольчої безпеки та покращення харчування, сприяння стійкому розвитку сільського господарства	
3	Забезпечення здорового образу життя та сприяння благополуччю для всіх у будь-якому віці	
4	Забезпечення всеохоплюючої і справедливої якісної освіти, заохочення можливості навчання протягом всього життя для всіх	Якісна освіта
5	Забезпечення гендерної рівності, розширення прав і можливостей усіх жінок і дівчат	Гендерна рівність
6	Забезпечення наявності і раціонального використання водних ресурсів і санітарії для всіх	
7	Забезпечення загального доступу до недорогих, надійних, стійких і сучасних джерел енергії для всіх	
8	Забезпечення поступального, всеохоплюючого та стійкого економічного зростання, повної зайнятості та гідної роботи для всіх	Гідна робота та економічне зростання
9	Створення стійкої інфраструктури, сприяння всеохоплюючій індустріалізації, впровадженню інновацій	Індустріалізація, інновації, інфраструктура
10	Скорочення нерівності всередині країн і між ними	
11	Забезпечення відкритості, безпеки, життєздатності та екологічної стійкості міст та інших населених пунктів	
12	Забезпечення переходу до раціональних моделей споживання і виробництва	Відповідальне споживання та виробництво
13	Вжиття термінових заходів по боротьбі зі змінами клімату та їх наслідками	Боротьба зі змінами клімату
14	Збереження і раціональне використання океанів, морів, морських ресурсів в інтересах стійкого розвитку	
15	Захист і відновлення екосистем суші та сприяння їх раціональному використанню, раціональне використання лісових ресурсів, боротьба з опустелюванням, припинення процесу деградації земель та їх відновлення, припинення процесу втрати біорізноманіття	
16	Сприяння побудові миролюбного і відкритого суспільства в інтересах сталого розвитку, забезпечення доступу до правосуддя для всіх і створення ефективних, підзвітних установ на всіх рівнях	Мир і правосуддя, міцні інституції
17	Зміцнення засобів здійснення і активізація роботи в рамках Глобального партнерства в інтересах сталого розвитку	Партнерство в цілях сталого розвитку

природокористування, що уособлює в собі економіко-соціально-екологічна тріада дозволяє нам провести паралель з поняттям системи, яке розглядалось в минулому розділі. Таким чином приходимо до поняття обліково-аналітичної



системи з точки зору сталого розвитку. Після прийняття резолюції, якою було затверджено 17 цілей сталого розвитку, Міжнародною федерацією бухгалтерів було відмічено вісім з них, внесок в досягнення яких можуть здійснити професійні бухгалтери. Одна з ключових цілей сталого розвитку, яка стосується професійних бухгалтерів – це якісна та доступна освіта. Серед національних завдань в виконанні зобов'язань щодо цілі якісної освіти варто виділити такі:

- забезпечити доступність професійної освіти

- підвищити якість вищої освіти та забезпечити її тісний зв'язок з наукою, сприяти формуванню в країні міст освіти та науки

Це те, що стосується безпосередньо абітурієнтів, студентів та аспірантів, а також науковців в сфері обліку та аудиту. При вирішенні проблем, які стоять перед отриманням якісної освіти повинна бути залучена державна підтримка: допомога тим, хто має здібності до облікового напрямку, але немає можливостей здобути якісну освіту. Серед менш очевидних національних завдань можна виділити забезпечення доступності якісної шкільної освіти для всіх дітей та підлітків. Реформа освіти, яку прийнято називати Новою українською школою повинна полегшити для учнів визначення майбутнього професійного напрямку, за рахунок зменшення обсягу «другорядної» інформації.

Питання гендерної нерівності стосується професійних бухгалтерів через стереотипи, що стосуються сфер діяльності та змісту праці, коли вважається, що бухгалтером повинна бути жінка, а аналітиком чи керівником – чоловік. Таке положення справ негативно впливає на можливість кар'єрного зростання в сфері обліку як для чоловіків так і для жінок. Таргет 8.5. цілі «Гідна праця та економічне зростання» перекликається з гендерною проблемою – до 2030 року забезпечити повну і продуктивну зайнятість та гідну працю для всіх жінок і чоловіків, у тому числі молодих людей та інвалідів, і рівну оплату за працю рівної цінності. На жаль, Україною це завдання не було імплементовано в національній стратегії сталого розвитку.

Ціль 17 «Партнерство в цілях сталого розвитку» проявляється через ідентифікацію всіх можливих стейкхолдерів та врахування їх інтересів в сталому розвитку. Підвищення ефективності збору даних, моніторингу та підзвітності в досягненні прогресу у Цілях сталого розвитку є першочерговими завданнями бухгалтерів передусім у країнах, що розвиваються, для формування інформаційно-аналітичного забезпечення сталого розвитку [21].

Надзвичайно важливою ціллю сталого розвитку, реалізація якої безпосередньо стосується бухгалтерського обліку є ціль № 9 – індустріалізація, інновації, інфраструктура. Високоякісна економічна інфраструктура підтримує економічну активність, є потужним інструментом сприяння бізнесу та фактором надходження інвестицій [22]. На останньому саміті бізнес-лідерів країн Великої двадцятки (В20), який відбувся в Туреччині у вересні 2015 року, були оприлюднені рекомендації, спрямовані на зростання інвестицій приватного сектору у формування такої інфраструктури [23, с. 3-9]. Основною з рекомендацій для G20 є покращення інфраструктури інвестиційної системи з метою сприяння розвитку інфраструктури як активу, одним із етапів



досягнення якої є розробка сприятливого регуляторного середовища.

1.3. Продукти обліково-аналітичної системи в контексті сталого національного розвитку

Розглянувши окремо питання обліково-аналітичної системи та сталого розвитку, в даному розділі варто окреслити в чому проявляється внесок системи в досягненні цілей сталого розвитку. Таким чином, зачіпається питання вихідного продукту. Продукт (від англ. produce – створювати) – це матеріальний чи нематеріальний результат певної діяльності. Так обліково-аналітична система створює інформаційний продукт. Крім того, інформація генерується в кожному з елементів системи та обмінюється між ними, генеруючи нову інформацію, в чому проявляється системна цілісність – взаємозв'язок елементів.

Вимоги до інформації постійно зростають, а достатня її кількість не повинна компенсуватись неналежною якістю. Якість облікової інформації – це сукупність властивостей інформації, які враховують ступінь придатності, можливість і ефективність використання конкретної інформації споживачами з метою розвитку підприємства при оптимальних витратах на формування такої інформації. У стандартах ISO виділені процеси планування, управління, забезпечення та покращення якості. При цьому під забезпеченням якості слід розуміти частину менеджменту якості, яка орієнтована на створення впевненості в тому, що відповідні вимоги будуть виконані [24].

Науковці пов'язують підвищення якості обліково-аналітичної інформації з процесом переходу вітчизняних суб'єктів господарювання на міжнародні стандарти звітності. І хоча ці стандарти регулюють підсистему обліку, на результати аналітичної роботи вони теж впливають. При аналізі результатів діяльності аналітиками використовується інформація уже зведеного характеру, тому дотримання основних вимог відображення в обліку первинної інформації є дуже важливим етапом організації обліку на підприємстві [25]. Крім того, при переході на інші стандарти, у суб'єкта господарювання з великою вірогідністю відбудуться зміни в розмірі сум об'єктів обліку, через що втратиться якісна характеристика інформації – порівнянність, а тому буде неможливо порівнювати результат аналізу з попередніми періодами без точного ретроспективного перерахунку. Але тим не менше, заява про застосування МСФЗ не гарантує якості облікової інформації [26], тому вищезазначена думка має місце для суб'єктів господарювання з висококваліфікованим обліковим апаратом, який забезпечує достовірність даних. В такому разі якість фінансової звітності дійсно вийде на новий рівень, а інформація, яка продукується обліково-аналітичною системою буде зіставною з закордонними компаніями в такій же галузі. О. П. Ратушна виділяє наступні характеристики облікової інформації для проведення аналізу: відсутність системних помилок, точність, порівнянність, доступність, повнота (достатність), корисність (доцільність), своєчасність, зрозумілість, рентабельність, адресність, адекватність, адаптивність, значимість, достовірність, релевантність [25].



З урахуванням того, що всі характеристики інформації буде дотримано, на виході з підсистеми аналізу в контексті сталого розвитку варто відзначити збалансовану систему показників. Вважається, що дана система забезпечує інтеграцію як фінансових так і нефінансових індикаторів (КРІ), які компанія визначає відповідно до стратегічних цілей, дозволяє компанії проаналізувати перспективи компанії в чотирьох напрямках: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток. Завдяки оптимальній кількості показників дана система концентрується на аналізі досягнення основних цілей. Через призму сталого національного розвитку аналітична складова системи трансформується таким чином, що збалансована система показників повинна бути орієнтована на конкретні складові: економічний розвиток, соціальне забезпечення та внесок компанії у подолання екологічної кризи. За такого поєднання утворилась система ESG-показників, на які протягом останніх років звертається все більше уваги. ESG (англ. Environmental. Social. Governance) пов'язують з соціально відповідальним інвестуванням, яке являє собою узгодження інтересів бізнесу та суспільства, вклад коштів в проекти, які не тільки несуть видимі, фінансові вигоди, але й репутаційні, здатні принести користь в вирішенні екологічних та соціальних проблем. Вітчизняним суб'єктам господарювання особливо слід звернути увагу на аналітичне забезпечення системи ESG-показників, адже закордонний досвід показав, що компанії, які інформують стейкхолдерів не тільки про фінансові результати, а й про стратегію розвитку в напрямку соціально відповідального бізнесу, мають задекларовану місію та візію, прораховують ризики середовища через призму впливу своєї діяльності на екологію стають дедалі привабливішими для інвесторів. Так у 2017 році британською інвестиційною компанією Schrodgers було проведено дослідження серед 22000 інвесторів по всьому світу. Однією з тем дослідження було стале інвестування. Результати дослідження показати, що для 78% інвесторів стале інвестування для них стало більш значущим ніж 5 років тому [27]. Віднедавна в Україні на законодавчому рівні було впроваджено ініціативу, яка, мабуть, найкраще відображає внесок обліково-аналітичної системи в сталому розвитку, поєднуючи як фінансову, так і нефінансову інформацію.

За своєю природою бухгалтерський облік покликаний задовольнити інформаційні потреби користувачів: внутрішніх та зовнішніх. Інтегрована звітність – це важливий інструмент взаємодії компанії не тільки з безпосередніми кредиторами чи інвесторами, хоча, як уже зазначалось, для них наразі фінансова складова наразі не єдиним критерієм прийняття рішень, а також із суспільством в цілому. Така звітність є інформативною для працівників компанії, зокрема як елемент корпоративної культури, для громадських організацій, які є активною частиною суспільства. Інтегрована звітність відображає можливість компанії у створенні вартості в середньо- та довгостроковій перспективі, показує її роль у вирішенні екологічних та соціально-економічних проблем, що є перевагою для інвестора перед компанією, яка нехтує такою можливістю до самопрезентації.

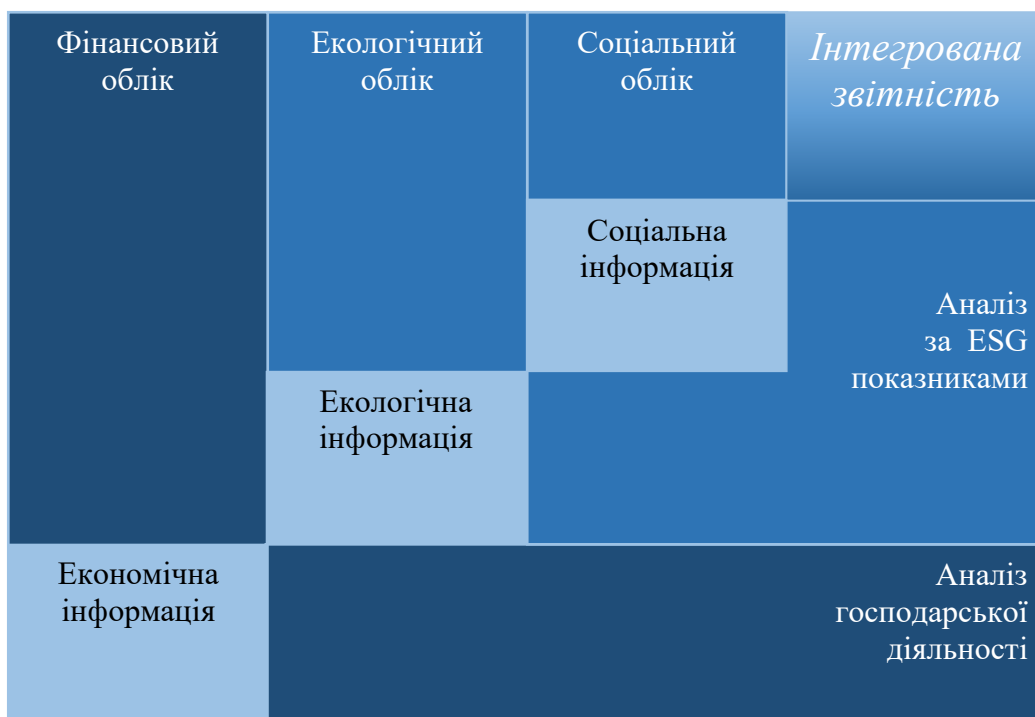


Рисунок 3 – Матриця взаємозв’язку видів обліку та аналізу в контексті сталого розвитку

Один з аспектів критики звичної моделі фінансової звітності полягає в тому, що на даний час в ній недостатньо уваги приділено таким факторам функціонування підприємства, як ризик, стратегія, стійкість бізнес-моделі суб'єкта господарської діяльності. Модель інтегрованої звітності передбачає включення всіх цих нефінансових компонентів, що дозволить покращити якість звітності, відобразити істотний вплив інформації про навколишнє середовище, соціальний капітал та взаємодію із зовнішнім середовищем (*environmental, social and governance, ESG*): йдеться про використання природних ресурсів, захист прав людини і вплив бізнесу на суспільні явища і зміни клімату. Модель інтегрованої звітності розглядається як можливий спосіб отримання більш повної картини діяльності підприємства, яка відображає ризики та можливості, логічно пов'язує собою фактори ESG та фінансові результати.

При формуванні інтегрованого звіту варто послуговуватись Міжнародним стандартом з інтегрованої звітності. Даний стандарт було оновлено в січні 2021 року, але основні принципи та ключові елементи інтегрованого звіту не змінились, зокрема такими елементами є:

1. організаційні аспекти та зовнішнє оточення (чим займається суб'єкт господарювання і умови, в яких він існує);
2. управління (опис управлінської структури підприємства і те, як вона підтримує здатність створювати вартість в коротко-, середньо- та довгостроковому періодах);
3. бізнес-модель (характеристика системи трансформації ресурсів в продукти шляхом господарської діяльності, яка спрямована на досягнення стратегічних цілей підприємства і створення вартості протягом короткострокового, середньострокового і довгострокового періодів);



4. ризики та можливості (опис конкретних можливостей та ризиків діяльності підприємства, а також того, як підприємство використовує ці можливості і управляє цими ризиками);

5. стратегія та плани по розподілу ресурсів (стратегічні цілі суб'єкта господарювання, шляхи їх досягнення);

6. результати діяльності (у якій мірі підприємство досягнуло своїх стратегічних цілей і які результати його діяльності з точки зору капіталів – виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного, природного);

7. перспективи на майбутнє (опис можливих ускладнень та невизначеностей, які можуть виникнути у суб'єкта господарювання при реалізації його стратегії, їх потенційний вплив на майбутню діяльність);

8. основні принципи підготовки і презентації (короткий опис визначення вагомих факторів у діяльності підприємства; межі звітування і методика їх визначення; структури і методи, які використовуються для кількісної і якісної оцінки вагомих факторів) [28, с. 39].

Стандарт передбачає дотримання балансу між креативним підходом до формування інтегрованого звіту та суровою регламентацією. Він не наводить конкретних показників діяльності чи методи оцінки окремих фактів, але наводить вимоги при дотриманні яких інтегрований звіт можна вважати складеним відповідно міжнародному стандарту. Зазначається, що головною такого звіту є інформування широкого кола стейкхолдерів щодо здатності компанії створювати вартість в коротко-, середньо та довгостроковому періоді, використовуючи різні форми капіталу: фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний та природний.

З огляду на це, вважаємо необхідним проаналізувати інтегровану звітність вітчизняного економічного суб'єкта на прикладі Групи ДТЕК, зокрема, на предмет показників, які було включено до звіту, оскільки стандартизованої форми не існує. Одним із факторів вибору даного звіту є впевненість в якості його складання та достовірності інформації, адже інтегрований звіт за 2019 рік є сьомим інтегрованим звітом, який складає Група ДТЕК, що свідчить про наявність досвіду в звітуванні такого формату. Крім того, з 2007 року ДТЕК представляє Україну у Глобальному договорі ООН. Багато уваги в звіті приділено середовищу існування Групи: аналіз макроекономічних показників України, ринкових зрушень та регуляторного впливу, що дозволяє стверджувати про глибокий аналіз ризиків та сформувані бачення стратегії розвитку Групи. Варто відмітити наявність не тільки фінансової, але й виробничої інформації, яка наведена в виробничому балансі. Характерним є те, що багато уваги в звіті приділено нефінансовій інформації, натомість фінансова інформація консолідована та узагальнена в таких показниках як: виручка, собівартість реалізованої продукції, операційні доходи та витрати, операційний прибуток (ЕВІТ), ЕВІТmargin, ЕВІТDA, ЕВІТDAmargin, а також Чистий прибуток, Активи, Капітальні інвестиції. Крім того, в звіті наведено загальну суму сплачених податків. Всі перераховані показники наведено за поточний рік у порівнянні з попереднім (2019-2018) [29, с. 72].



Якщо ж до прикладу взяти закордонний звіт американської компанії Entergy, яка теж працює в енергетичній галузі, то можна побачити фінансову інформацію в більш розгорнутому вигляді з великою кількістю показників. Наприклад, в звіті американської компанії наявна інформація про рентабельність власного капіталу, дивіденди заявлені та прибуток на акцію [30, с. 75]. І хоча останні показники притаманні лише акціонерним товариствам, а у Групі ДТЕК неоднорідність в формі власності підприємств, але беззаперечна перевага звіту Entergy – ретроспектива інформації наведена за 5 років, а не за 2. Спільним в обох звітах є імплементація цілей сталого розвитку в стратегії розвитку. Таким чином компанії демонструють стратегічні напрямки подолання суспільно важливих проблем та формують завдання, які вони ставлять перед собою задля їх вирішення.

У звіті Групи ДТЕК можна знайти загальну суму інвестицій у сталий розвиток та окремо по таких складових як: охорона довкілля (9670,6 млн грн), охорона праці та промислова безпека (4989, 3 млн грн), утримання об'єктів соціальної сфери (3534,4 млн грн), соціальне партнерство (868,8 млн грн) та навчання працівників (451,4 млн грн). Звернемо увагу, що інвестиції в охорону довкілля не включають екологічний податок, таким чином підкреслюється усвідомлення соціальної відповідальності бізнесу, не враховуючи виконання вимог законодавства як соціальні інвестиції. В українському варіанті звіту нефінансові показники прописані в розрізі поставлених завдань та цілей сталого розвитку.

Варто зазначити, що інтегрований звіт не єдина практика звітування про здобутки в досягненні завдань цілей сталого розвитку. Поряд з даним звітом існують так звані соціальні звіти. По-іншому їх ще називають нефінансовими звітами, звітами зі сталого розвитку або звітами з корпоративної соціальної відповідальності. Вони представляють собою документально оформлену сукупність даних, в яких акцент робиться на ESG-показники. Повертаючись до практики інтегрованої звітності варто зробити акцент на тому, що вони шляхом розкриття як фінансової так і нефінансової інформації дозволяють всебічно проаналізувати діяльність компанії.

Крім того, відносно недавно в Україні була законодавчо закріплена норма формування іншого звіту – Звіт про управління, який є більш поширеною практикою ніж інтегрований звіт, у зв'язку з обов'язковістю його складання для окремих категорій суб'єктів господарської діяльності. В Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління Міністерства фінансів України наведено перелік компонентів звіту, які мають бути розкриті. Щодо інтегрованого звіту, то він регулюється Міжнародними основаним інтегрованої звітності. Аналізуючи обидва звіти на предмет елементів, з яких вони складаються, можна прийти до висновку, що значної відмінності між ними немає. До того ж законодавством не встановлено обмежень щодо складання того чи іншого звіту незалежно від розміру, виду діяльності і т.д. Також варто зазначити, що звіт про управління подається за рік з пакетом фінансової звітності, в той час як інтегрований звіт може охоплювати більші часові межі та представляється як окремий елемент звітності компанії. Доцільність складання



обох звітів одночасно визначається компанією самостійно.

На нашу думку, слід приділити увагу контрольно-аудиторській складовій, яка може бути представлена як елемент обліково-аналітичної системи у вигляді внутрішнього та зовнішнього аудитів, мета яких є виявлення недоліків в інформаційному забезпеченні компанії, надання керівництву рекомендацій щодо їх усунення. Хоча законодавчо не прописано норми щодо обов'язковості аудиту нефінансової інформації (звіту про управління чи інтегрованого звіту), такий аудит можна провести з ініціативи власника. Тим більше, що для такого аудиту є окремий МСА 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації». Підтвердження ж фінансової звітності є обов'язковим, якщо суб'єкт господарювання підпадає під законодавчо визначені критерії. У випадку з нефінансовою інформацією, яка є частиною звіту про управління, варто зазначити, що на жаль Україна в питанні ESG-звітування знаходиться ще на етапі розвитку. Хоча позитивні зрушення поступово відбуваються в цьому напрямку, середні підприємства досі не усвідомлюють своєї відповідальності перед суспільством та впливом на екологічну ситуацію. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [31] лише великі підприємства повинні висвітлювати у звіті про управління нефінансову інформацію. У зв'язку з цим аудиторі-практики зазначають, що лівова частка середніх підприємств обирають звітування виключно в фінансовій частині.

Аудиторські звіти допомагають окремим групам стейкхолдерів (особливо це стосується кредиторів та інвесторів) зробити висновки щодо достовірності фінансових даних та стану обліку суб'єкта господарювання загалом. Крім того, відсутність вимоги щодо аудиту нефінансової інформації не є перешкодою у проведенні такого аудиту і всередині компанії. Також аудиторська послуга комплаєнс допоможе проаналізувати бізнес-процеси компанії та виявити прогалини в дотриманні законодавства, регламентів та інших норм, що дозволить прийняти заходи з покращення якості обліково-аналітичної інформації.

Висновки

Результатом даного наукового дослідження є концептуальна характеристика сутності обліково-аналітичної системи та її значення в контексті сталого розвитку, обґрунтування авторського бачення обліково-аналітичної системи на сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки відповідно до актуальних соціально-екологічних проблем та світових тенденцій. Результати, отримані в ході виконання наукової роботи, у підсумку дозволяють стверджувати про досягнення автором визначеної мети та виконання поставлених завдань. Таким чином можна констатувати, що концепція сталого розвитку диктує нові правила ведення бізнесу, які базуються на принципах корпоративної соціальної відповідальності, так званих «зелених» інвестиціях та врахуванні інтересів суспільства при здійсненні фінансового-господарської діяльності.



Євроінтеграційні прагнення України дозволяють імплементувати практику нефінансового звітування, що дозволяє виділити екологічний та соціальний облік як окремі види бухгалтерського обліку, роль яких як ніколи важлива на сьогодні. Крім того, з'явилося поняття соціально відповідального обліку. Важливість високоякісної корпоративної звітності у забезпеченні фінансової стабільності і сталого розвитку в цілому та досягненні цілей сталого розвитку зокрема визнано на 32-й сесії роботи UNCTAD's Intergovernmental Working Group of Expertson International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) [21].

Також Міжнародною федерацією бухгалтерів було виділено 8 з 17 цілей, які мають відношення до облікової професії, що доводить актуальність дослідження ролі обліково-аналітичної системи у досягненні цілей сталого розвитку. З огляду на такий стан справ автором було запропоновано модель функціонування обліково-аналітичної системи для вітчизняних суб'єктів господарювання у взаємодії з зовнішнім середовищем (по відношенню до системи), акцентуючи увагу на внутрішній логічній впорядкованості та взаємодії елементів. Було досліджено інформаційні продукти, які генеруються підсистемами обліку, аналізу та аудиту, їх роль в досягненні цілей сталого розвитку. Особливу увагу приділено інтегрованому звіту, який, на думку автора, якнайкраще демонструє зв'язок з концепцією сталого розвитку. Було проаналізовано звіт вітчизняного суб'єкта господарювання на прикладі Групи ДТЕК. Інтегрована звітність групи ДТЕК у всіх суттєвих аспектах відповідає вимогам Міжнародного стандарту інтегрованої звітності. У підсумку варто зазначити, що вітчизняні суб'єкти господарювання почали усвідомлювати важливість інформування стейкхолдерів за соціально-екологічними показниками, хоча відсутність обов'язкової вимоги щодо нефінансового звітування аж ніяк не спонукає підприємства до розкриття інформації щодо впливу на зовнішнє середовище.