

Шифр конкурсної роботи «ІННОВАЦІЙНА ЗВІТНІСТЬ»

**«ЗВІТ ПРО УПРАВЛІННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
СОЦІАЛЬНОЇ ТА ЕКОЛОГІЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ:
СВІТОВА І ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА»**

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ..... | 6 |
| 1.1 Сутність звіту про управління, його характеристика та основні компоненти..... | 6 |
| 1.2. Особливості, переваги та недоліки звіту про управління..... | 10 |
| РОЗДІЛ 2. ОГЛЯД ПІДХОДІВ ДО РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОЦІАЛЬНІ ТА ЕКОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ... | 15 |
| РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СТРУКТУРИ ТА ІНФОРМАЦІЙНОГО НАПОВНЕННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ..... | 23 |
| ВИСНОВКИ..... | 29 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 31 |
| ДОДАТКИ..... | 36 |

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах поширення концепції сталого розвитку та зростання вимог до соціальних та екологічних наслідків функціонування бізнесу особливої актуальності набуває відображення у звітності підприємств не лише фінансової інформації, а й нефінансової, яка розкриває соціальні та екологічні аспекти діяльності суб'єктів господарювання та висвітлює політику управління соціально-екологічними ризиками діяльності. Це зумовлює появу та поширення нових форм звітності, яка надає повну та достовірну інформацію стейкхолдерам про різні аспекти діяльності підприємства, зокрема – Звіту про управління. Вітчизняні підприємства мають недостатній досвід складання та подання Звітів про управління, що позначається на рівні їх інформаційного наповнення. Саме тому важливим є дослідження наявних вимог та підходів до формування звіту про управління та надання рекомендацій щодо висвітлення у ньому інформації про соціальні та екологічні аспекти діяльності підприємства.

Наукова робота присвячена дослідженню теоретико-методичних основ формування звіту про управління, особливостей його складання вітчизняними та зарубіжними підприємствами та розробці практичних рекомендацій щодо розкриття у звіті про управління інформації про соціальні та екологічні аспекти діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх джерел та публікацій. Звіт про управління є новою формою звітності для українських компаній. Тому досліджень на тему проблематики ефективності впровадження даної форми звітності, особливостей звіту, його переваг та недоліків, можливих шляхів вдосконалення здійснено помірну кількість. Тим не менш, можемо відмітити ряд вітчизняних вчених, які досліджують вказану проблематику. Серед них: Бондар Т.А., Безверхий К.В., Пантелєєв В. П., Свірко С.В., Баришнікова О. М., Царук В.Ю., Новіченко Л. С.,

Тютюнник С. В., Грибовська Ю. М., Ходаківська Л. О., Гнедіна К.В., Онищенко В. П., Валькова Н. В., Костякова А. А., Куцик П. О., Захарчук І. Ю., Захарова Н. Ю., Бактибаєва Н. В., Сиротенко Н. А., Криніна А. Д., Уткіна М. А., Басок А. М., Слободяник Ю. Б..

Виділення невирішених частин загальної проблеми. Незважаючи на наявний потужний науковий доробок вчених, питання інтерпретації звіту про управління як інструменту забезпечення соціальної та екологічної відповідальності бізнесу залишається недостатньо дослідженим.

Мета дослідження – здійснити огляд особливостей складання звіту про управління вітчизняними та зарубіжними компаніями та надати практичні рекомендації щодо розкриття інформації у звіті щодо екологічних та соціальних аспектів діяльності підприємств.

Об’єктом дослідження є процес складання звіту про управління вітчизняними та зарубіжними підприємствами.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні основи формування звіту про управління та висвітлення у ньому інформації щодо соціальної та екологічної відповідальності суб’єктів господарювання.

Для досягнення поставленої мети у роботі поставлено та вирішено такі **завдання**:

- 1) Дослідити сутність поняття «звіт про управління», його структуру та вимоги до змісту його ключових компонентів;
- 2) Визначити особливості, переваги та недоліки Звіту про управління;
- 3) Здійснити огляд інформації щодо соціальних та екологічних аспектів діяльності, представленої у звітах про управління вітчизняних та зарубіжних компаній;
- 4) Провести опитування серед майбутніх управлінців щодо схильності до приховування даних екологічної відповідальності у звітах про управління, а також шляхів запобігання цьому;

5) Розробити пропозиції щодо вдосконалення структури звіту про управління та висвітлення інформації про соціальні та екологічні результати діяльності підприємства.

При написанні наукової роботи були використані такі **методи дослідження**: монографічний – при вивченні наукових праць, присвячених характеристиці звіту про управління та його компонентів; методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу – при здійсненні огляду підходів до розкриття нефінансової інформації у звітах про управління різних підприємств; методи систематизації та аналітичний метод – для розробки рекомендацій стосовно вдосконалення структури та змісту звіту про управління, табличний – для представлення результатів дослідження.

Наукова новизна роботи полягає у визначенні сучасного стану оформлення звітів про управління українськими компаніями, а також наданні рекомендацій щодо підвищення ефективності впровадження звіту про управління в український облік. Основні результати даного дослідження, які мають наукову новизну, полягають у тому, що:

- *одержало подальший розвиток*: теоретичні підходи до трактування поняття «Звіт про управління», висвітлення його особливостей, переваг та недоліків;

- *визначено*: сучасний стан у сфері формування звітів про управління представниками українського середнього та великого бізнесу, відповідність розглянутих звітів встановленим рекомендаціям, а також особливості висвітлення нефінансової інформації у звітах про управління українських компаній, які є найбільшими забруднювачами навколишнього середовища;

- *запропоновано*: практичні рекомендації щодо гармонізації структури звіту про управління в цілях більш повного висвітлення у звіті відомостей про соціальну та екологічну відповідальність підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з формування звіту про управління вітчизняними підприємствами, зокрема – розкриття інформації щодо соціальних та екологічних аспектів діяльності суб'єкта господарювання.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ

1.1. Сутність звіту про управління, його характеристика та основні компоненти

Звіт про управління – це особлива форма звітності, яка подається великими та середніми підприємствами. В статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року [1] зазначено, що «Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності». Аналізуючи визначення звіту можемо стверджувати, що дана форма звітності виходячи з призначення вимагає певні обов'язкові структурні елементи.

Вчені на основі Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління №982 [2] визначають основні структурні елементи звіту про управління [3-5]. Серед них:

б) «Організаційна структура та опис діяльності підприємства».

Передбачає висвітлення найбільш загальної інформації щодо суб'єкта господарювання, його цілей, сфери діяльності, керівництва, бізнес-моделі. Також наводиться базова інформація щодо вироблених товарів та послуг, сегменту ринку, який охоплюється підприємством тощо.

II. «Результати діяльності». Передбачає аналіз планових та фактичних результатів діяльності, визначення ступеня досягнення поставлених цілей.

III. «Ліквідність та зобов'язання». Передбачає аналіз ліквідності суб'єкта господарювання, визначення найбільш ліквідних активів. Також наводиться аналіз структури зобов'язань, строків їх погашення.

IV. «Екологічні аспекти». Передбачає аналіз впливу діяльності суб'єкта господарювання на екологічну ситуацію, презентацію основних природоохоронних заходів, організованих підприємством.

V. «Соціальні аспекти та кадрова політика». Передбачає відображення інформації щодо соціальної політики на підприємстві, гендерних аспектів, заходів дотримання прав людини та робітника. Може відображатися також інформація щодо різноманітних додаткових заходів (корпоративне навчання, преміювання як засіб підтримки мотивації тощо).

VI. «Ризики». Передбачає аналіз поточних та перспективних ризиків, презентацію антиризикової та антикризової стратегії підприємства, її основних особливостей, аспектів.

VII. «Дослідження та інновації». Передбачає аналіз інноваційної діяльності підприємства, визначення основних її напрямків, поставлених цілей, затрачених коштів, досягнутих результатів. Розглядається вплив інновацій на ефективність та продуктивність діяльності підприємства.

VIII. «Фінансові інвестиції». Передбачає аналіз інвестиційної діяльності підприємства, визначення основних її напрямків. Розглядається структура інвестицій, їх прибутковість.

IX. «Перспективи розвитку». Передбачає презентацію найбільш потенційних шляхів розвитку, поставлених задач, очікуваних результатів, можливих труднощів та викликів під час досягнення мети.

X. «Корпоративне управління». Передбачає презентацію топ-менеджменту компанії, її акціонерів. Розглядається регулярна інформація щодо зборів акціонерів.

Слід зазначити, що єдиної стандартизованої форми для звіту про управління не визначено, адже це протирічило б самій ідеї цієї форми звітності як такої, яка дозволяє у вільному порядку презентувати найбільш суттєві особливості діяльності підприємства. Методичними рекомендаціями визначено лише пропозиції

щодо основних структурних елементів. Тому наведену вище схему слід трактувати не як шаблон, а як бажаний загальний план висвітлення необхідної інформації.

Зважаючи на наявність у структурі звіту про управління складових «Екологічні аспекти», «Соціальні аспекти та кадрова політика» та «Корпоративне управління», можемо стверджувати, що ця форма звітності належить до *ESG-statement* – популярної в розвинених західних країнах *звітності сталого розвитку* (E – Environmental, S – Social, G – Governance) [6]. Основна мета подання та публікування звітності сталого розвитку – підтвердження слідування компанією світовому тренду дотримання екологічних норм, забезпечення прийнятних справедливих соціальних умов робітникам тощо.

Звіт про управління за своїм змістом також відноситься до *Integrated statement (інтегрована звітність)*, адже передбачає відображення не тільки фінансової, а й нефінансової інформації [7]. Тому звіт про управління не відноситься до фінансової звітності, хоча й подається разом з нею. Зазначимо, що часто саме нефінансова інформація займає провідну частку звіту про управління. Нефінансова інформація дозволяє відобразити величезну кількість допоміжних даних, необхідних для залучення нових інвесторів. Крім того, основні складові ESG-statement якраз-таки належать до нефінансової інформації. Поєднання ESG-statement та Integrated statement є трендом сучасного бухгалтерського обліку та активно підтримується міжнародними аудиторськими компаніями «Великої четвірки».

Як вже було зазначено, звіт про управління подається лише середніми та великими компаніями [8]. При цьому середні компанії можуть не подавати нефінансову інформацію. Критерієм належності компанії до середніх є порушення щонайменше двох 2-х критеріїв з 3-х:

- балансова вартість активів не більше за 4 млн. євро;
- середня кількість працівників не більше за 50;

- чистий дохід не більше за 8 млн. євро.

Критерієм належності компанії до великих є порушення щонайменше двох 2-х критеріїв з 3-х:

- балансова вартість активів не більше за 40 млн. євро;
- середня кількість працівників не більше за 250;
- чистий дохід не більше за 40 млн. євро.

Подається звіт про управління разом з іншою фінансовою звітністю лише в окремі державні органи. Для акціонерних товариств таким буде НКЦПФР, для банків – НБУ. При цьому перевіряється, в першу чергу, не інформація в самому звіті, а просто факт його наявності. Інші державні органи не вимагають подання цього звіту. ДПС не потребує звіт про управління, адже такий звіт не належить до фінансової звітності (роз'яснення ДФС від 19.02.2019 №5491/7/99-99-15-02-01-17 [9]). Держстатистика також не вимагає подання цього звіту, адже останній не є фінансовим чи статистичним звітом.

Подається звіт про управління в ті ж самі строки, що й фінансова звітність. Питання адміністративного стягнення за несвоєчасне подання чи опублікування звіту про управління чітко не врегульоване. Згідно статті 163.16 Кодексу України про адміністративні правопорушення [10] за перше порушення щодо подання/публікування фінансової або консолідованої фінансової звітності юридична особа отримує штраф у розмірі від 1000 до 2000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, за повторне порушення протягом року – штраф у розмірі від 2000 до 3000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Проте звіт про управління не належить до фінансової звітності, а отже вказана стаття не може бути застосована. Тим не менш, порушувати умови порядку подання та публікування фінансової звітності щодо звіту для управління не рекомендується.

Ми розглянули базове поняття та структуру звіту про управління. Перейдемо до більш детального аналізу його позитивних та негативних сторін.

1.2. Особливості, переваги та недоліки звіту про управління

Звіт про управління відрізняється від традиційної звітності. Основні особливості звіту про управління, загальним чином описані ще в попередньому пункті, перелічено нижче. Систематизацію особливостей здійснено на основі [11-13].

Сутнісні особливості

1) Є типовим представником інтегрованої звітності. Містить як фінансову інформацію (переважно числові відомості щодо результатів діяльності компанії, структури її капіталу тощо), так і нефінансову (описові та числові відомості щодо соціальної відповідальності компанії, її ставлення до екології, кадрової політики).

2) За своєю суттю є короткою презентацією компанії. Містить відомості щодо основних цінностей та цілей компанії, особливостей її операційної, інвестиційної та інноваційної діяльності. Містить бачення керівництва компанії в майбутньому.

3) Відповідає світовим тенденціям розвитку бухгалтерського обліку. За своєю суттю відповідає актуальній формі звітності «Коментар керівництва» в найбільш поширеній системі обліку в світі – МСФЗ.

4) Кожна компанія має свій підхід до заповнення звіту про управління. Тому звіти про управління різних компаній не схожі один на одного. Звіт кожного підприємства має свою унікальну структуру, послідовність викладення матеріалу, стильові особливості.

Функціональні особливості

1) Основна функція – інформаційна. Надає усесторонню інформацію щодо компанії потенційним інвесторам, кредиторам тощо. Інформація представлена в зрозумілому, аналітичному вигляді.

2) Сприяє поширенню соціальної та екологічної відповідальності серед бізнесу. Передбачає публікацію правдивих відомостей щодо особливостей

ставлення до наріжних питань сучасності: екологічності діяльності компанії, її ставлення до власних робітників, підтримки соціальних заходів.

3) Сприяє самоаналізу. Надає можливість об'єктивно переглянути досягнуті результати, можливі ризики, потенційні загрози. Презентує загальну бізнес-модель компанії.

4) Виконує інтегративну функцію. Сприяє гармонізації звітності різних країн. Допомогає інвесторам та кредиторам з інших країн об'єктивно аналізувати діяльність підприємства.

Особливості заповнення

1) Не має єдиної чіткої форми. Методичні рекомендації мають лише орієнтовний характер. Окремі дані, послідовність викладення, навіть цілі структурні елементи можуть змінюватися в залежності від конкретного підходу.

2) Інформація відображається в прийнятному аналітичному вигляді. Візуальним елементам надається перевага перед числовими. Найбільш застосовними візуальними елементами є графіки, таблиці, діаграми, зображення тощо.

3) Важливою засадою створення звіту про управління є доброчесність. Передбачається, що дані, внесені компанією, є адекватними, повними, вірогідними. За недоброчесне заповнення звіту юридичної відповідальності поки що не передбачено. Втім, завжди існує моральний осуд.

4) Процедура заповнення звіту досить нова та незвична. Тому досить багато аудиторських компаній пропонують свої послуги створення звітів про управління. Такі послуги досить вартісні – вже за невеликий звіт в кілька десятків сторінок ціна починається з 1 тис \$. Але такі послуги досить популярні в розвинутих країнах.

Особливості подання

1) Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю.

2) Більшість державних установ не вимагають звітів про управління.

3) Такі звіти подають лише великі та середні підприємства (останні без нефінансової інформації).

4) Адміністративної відповідальності за порушення подачі не передбачено.

5) Обов'язковим є публікація звіту на офіційних інтернет-представництвах компанії.

Якщо порівнювати звіт про управління з традиційною фінансовою звітністю, то можна відмітити наступні особливості:

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика фінансової звітності та звіту про управління

| Характеристика | Фінансова звітність | Звіт про управління |
|--|----------------------------|--------------------------------|
| Відображення фінансових характеристик діяльності | Наявне | |
| Аналог в МСФЗ | Наявний | |
| Публікація на офіційних інтернет-представництвах компанії | Передбачена | |
| Стандартизований формат | Наявний | Відсутній |
| Нефінансова інформація | Відсутня | Наявна |
| Власний підхід до заповнення | Не передбачається | Передбачається |
| Сприяння поширенню соціальної та екологічної відповідальності компаній | Відсутнє | Наявне |
| Аналіз наведених даних, висновки | Не передбачається | Передбачається |
| Форма вираження даних | Числова | Описова, числова, візуальна |
| Часовий період даних | Минуле, теперішнє | Минуле, теперішнє, майбутнє |
| Обов'язковість подання | Для всіх підприємства | Тільки для середніх та великих |
| Адміністративна відповідальність за порушення порядку подання | Передбачена | Не передбачена |
| Подання в державні органи | ДФС, Держстат, НБУ (банки) | НКЦПФР, НБУ (банки) |

Джерело: розроблено автором

Звіт про управління – ефективний інструмент поширення соціальної відповідальності серед середніх та великих підприємств України. В той самий час

така форма звітності має свої переваги та недоліки, можливості та загрози. Систематизуємо їх в матриці SWOT-аналізу. Наводимо вказану матрицю нижче (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

SWOT-аналіз звіту про управління

| Сильні сторони | Слабкі сторони |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Допустимість власного підходу, стилю до оформлення; - відображення в звіті про управління комплексної характеристики підприємства; - можливість оцінити ризики та стратегію компанії роботи з ними; - звертання уваги не тільки на минуле, а й на майбутнє компанії; - публічність інформації, доступ до неї всіх охочих. | <ul style="list-style-type: none"> - Невизначеність відповідальності за порушення заповнення чи подання звіту про управління; - відсутність хоча б мінімальних вимог до наповненості звіту про управління; - вимога подавати повноцінні звіти про управління лише великими підприємствами України (менше 5% всіх господарських суб'єктів); - відсутність суттєвого досвіду роботи більшості українських компаній з інтегрованою звітністю, витрати коштів на послуги аудиторських компаній; - складність порівняння звітів різних компаній. |
| Можливості | Загрози |
| <ul style="list-style-type: none"> - Сприяння поширенню соціальної та екологічної відповідальності серед компаній; - залучення додаткових інвесторів та кредиторів; - покращення іміджу компанії, підтримка сучасного, соціально-відповідального бренду; - можливість відслідкувати помилки бізнес-моделі підприємства, окремих дій його керівництва; - якісне усестороннє представлення компанії перед іноземними зацікавленими особами. | <ul style="list-style-type: none"> - Приховування негативних відомостей щодо компанії та не відображення їх у звіті; - відмова заповнення звіту про управління через відсутність досвіду заповнення подібних звітів; - сприймання компанією звіту про управління як частини фінансової звітності та відповідне ігнорування багатьох його можливостей; - занадто великі розміри звіту; - розмитість та нечіткість інформації через занадто часте вживання описових та візуальних елементів. |

Джерело: розроблено автором

Таким чином, можемо виокремити наступні проблеми активного застосування звіту про управління серед українських компаній:

- ✓ малий досвід заповнення подібної звітності;
- ✓ відсутність в Україні чіткого регулювання подання та оприлюднення звітів про управління;
- ✓ ігнорування компаніями можливостей цієї форми звітності;
- ✓ подання звітів про управління лише невеликою часткою українських компаній;
- ✓ низький рівень соціальної та екологічної відповідальності серед окремих представників українського бізнесу;
- ✓ заповнення звіту про управління за правилами традиційної звітності;
- ✓ надання переваги традиційній фінансовій звітності.

Не зважаючи на вищезазначені проблеми, звіт про управління – реалії сучасних тенденцій українського обліку. Окремі українські компанії створюють дійсно якісні звіти, які дають можливість комплексно оцінити діяльність підприємства. Проте залишається ще багато невирішених, про які наголошено вище. В будь-якому разі звіт про управління є ефективним інструментом забезпечення соціальної та екологічної відповідальності бізнесу, що буде обґрунтовано в наступному розділі.

РОЗДІЛ 2

ОГЛЯД ПІДХОДІВ ДО РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОЦІАЛЬНІ ТА ЕКОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Звіт про управління – нова, дещо незвична форма звітності для українських компаній. Тому якість звітів різних підприємств, їх основні переваги та недоліки кардинально різняться. В таблиці 2.1 систематизовано основні особливості кількох прикладів звітів про управління українських компаній (звіти взято за 2019 рік).

Таблиця 2.1

Особливості звітів про управління українських компаній

| Компанія | Переваги звіту | Недоліки звіту |
|---|--|--|
| ПАТ «А/Т тютюнова компанія «В.А.Т. – Прилуки» | 1) Структурність, лаконічність, зрозумілість звіту, наявність майже всіх рекомендованих структурних елементів. 2) В розділах екологічної та соціальної відповідальності оперування не тільки словесними описами, а конкретними числами. 3) Зручний обсяг звіту (24 сторінки). 4) Активне застосування ілюстративних матеріалів. | 1) Недостатня увага приділена фінансовим показникам компанії. 2) Надання словесного опису можливих ризиків. 3) Відсутній опис інноваційної діяльності. |
| СП «Полтавська газонафтова компанія» | 1) Структурність, лаконічність, зрозумілість звіту, наявність всіх рекомендованих структурних елементів. 2) Доведення екологічної відповідальності шляхом презентації значень основних екологічних показників. 3) Детальний опис соціальної політики, основних заходів охорони праці. 4) Наведення широкого кола здійснених та запланованих інновацій. 5) Активне застосування ілюстративних матеріалів. | 1) Малий розмір звіту (9 сторінок). 2) Недостатньо уваги приділено опису можливих ризиків. 3) Виробничі та фінансові показники майже не відображено. |
| ПАТ ЕК «Чернівціобленерго» | 1) Структурність, лаконічність, зрозумілість звіту. 2) Детальний опис перспективи | 1) Малий розмір звіту (10 сторінок). 2) Майже повна відсутність |

Продовження табл. 2.1.

| Компанія | Переваги звіту | Недоліки звіту |
|-----------------------------|---|--|
| | розвитку. 3) Приділення уваги важливим фінансовим показникам діяльності. 4) Детально описані ризики та заходи боротьби з ними. | чисельних показників стосовно екологічної та соціальної діяльності. 3) Відсутність візуальних елементів, власного стилю; уподібнення традиційній фінансовій звітності. 4) Відсутній опис інноваційної діяльності. |
| ПАТ «Запоріжжяобленерго» | 1) Структурність, лаконічність, зрозумілість звіту, наявність всіх рекомендованих структурних елементів. 2) Наявний опис інновацій та інвестицій. 3) Приділення уваги важливим фінансовим показникам діяльності. 4) Детальний опис соціальної відповідальності бізнесу. 5) Зручний обсяг звіту (18 сторінки). | 1) Майже повна відсутність чисельних показників стосовно екологічної та соціальної діяльності. 2) Відсутність візуальних елементів, власного стилю; уподібнення традиційній фінансовій звітності. |
| ПрАТ «Укргідроенерго» | 1) Наявність всієї можливої інформації. 2) Співставлення діяльності підприємства Цілям сталого розвитку ООН. 3) Наявність великої кількості чисельних показників. | 1) Неефективний розмір звіту (285 сторінок). 2) Включення всієї фінансової звітності до звіту про управління. 3) Відсутність візуальних елементів, власного стилю; уподібнення традиційній фінансовій звітності. 4) Наявність великих обсягів непотрібної інформації, наприклад, біографії всіх керівників. |
| КП «Тернопільводоканал» | 1) Активне застосування ілюстративних матеріалів. 2) Наявність окремих фінансових показників. | 1) Повне ігнорування будь-якої структури викладу. 2) Відсутність інформації щодо соціальної та екологічної відповідальності, інновацій та інвестицій тощо. 3) Малий обсяг звіту (13 сторінок). |

Джерело: розроблено автором на основі [14-19]

Можемо бачити, що підходи до складання звітності кардинально різняться. Окремі компанії (СП «Полтавська газонафтова компанія», ПАТ ЕК «Чернівціобленерго») надають перевагу зовсім коротким звітам. Інші (ПрАТ «Укргідроенерго») публікують надзвичайно великі звіти. Є багато інших відмінностей.

Взагалі можна визначити наступні основні підходи до трактування звіту про управління серед українських компаній:

1) ***Інноваційний***. Обрання малих чи середніх обсягів звіту (до 30 сторінок). Включення до звіту майже всіх основних структурних елементів, зазначених в Методичних рекомендаціях. Помірне висвітлення фінансових показників. Принцип розподілу інформації та відмови від дублювання даних в різних формах звітності. Акцент уваги на соціальній та екологічній відповідальності бізнесу. Активне використання візуалізації даних.

Представники серед розглянутих: ПАТ «А/Т тютюнова компанія «В.А.Т. – Прилуки», СП «Полтавська газонафтова компанія».

2) ***Традиційний***. Довільні обсяги звіту. Відсутність чіткого розуміння призначення звіту. Уподібнення традиційній фінансовій звітності. Відмова від використання візуалізації даних. Перевага словесної та числової форм даних. Переважання фінансової інформації над нефінансовою. Малий акцент уваги на соціальній та екологічній відповідальності бізнесу.

Представники серед розглянутих: ПАТ ЕК «Чернівціобленерго», ПАТ «Запоріжжяобленерго», ПрАТ «Укргідроенерго».

Очевидне переважання ефективності першого підходу, адже за умови застосування другого звіт про управління втрачає одне з головних своїх призначень – висвітлення нефінансової інформації. За умови застосування другого підходу звіт про управління дублює великі обсяги фінансової інформації та втрачає свою лаконічність та чіткість. Втім, навіть перше трактування має певні недоліки.

Існує також третій варіант – повна невідповідність змісту звіту його призначення. Саме така ситуація трапляється зі звітністю КП «Тернопіль-водоканал». Звіт про управління таких підприємств зовсім не відображає інформації щодо соціальної та екологічної відповідальності підприємства. Можливі причини підготовки таких звітів:

- невміння підготувати нову, нестандартну форму звітності;
- небажання висвітлення реальної ситуації на підприємстві, справжнього стану соціальної та екологічної відповідальності.

Друга причина більшою мірою стосується підприємств, які порушують норми екологічної та соціальної відповідальності. Розглянемо цю ситуацію більш детально на прикладі екологічної відповідальності.

Розглянемо компанії, які за результатами 2018 року здійснили найбільше шкідливих викидів в атмосферу [20]. Результат порівняння звітів про управління наведено в додатку А.

Можемо бачити, що серед розглянутих 8-ми компаній: 3 компанії відобразили в звіті реальні значення екологічних показників, 2 компанії не наводили значення екологічних показників, 3 компанії взагалі не розмістили звіт про управління на офіційному веб-сайті.

Таким чином можемо відмітити небажання компаній, які мають великі обсяги відходів, відображати в звітності реальні значення екологічних показників своєї діяльності. Таке небажання здійснюється у формі приховування даних. За результатами аналізу звітів про управління різних компаній, можемо виокремити наступні форми приховування даних:

- ✓ ігнорування обов'язкової публікації звіту про управління на офіційних інтернет-представництвах;
- ✓ відмова від написання розділу звіту, що стосується екології;
- ✓ наповнення розділу звіту, що стосується екології, стандартним змістом, відволікання уваги на значний список сумнівних екологічних заходів.

Подання недостовірних значень екологічних показників поки що не набуло значної популярності. Можливо, це пов'язано з наявністю аудиторської перевірки, або з малим досвідом роботи з подібною формою звітності (інтерпретування звіту про управління як чергового елементу фінансової звітності, за приховування даних якого передбачена юридична відповідальність). Втім, не слід розраховувати на довготривалий ефект останнього фактору. Про це свідчать результати проведеного опитування.

В ході проведення дослідження, результати якого представлені в цій роботі, було здійснено анонімне опитування щодо приховування даних у звіті про управління. В опитуванні взяли участь 70 майбутніх управлінців. Пропонувалося уявити себе представником управлінського персоналу підприємства та відповісти на кілька питань. Текст опитувальнику наведено в додатку Б. Результати опитування представлені в додатку В.

Можемо бачити, що більшість опитаних (64%) вважають, що приховували б дані стосовно екологічних проблем. Причиною такої значної частки є цілий комплекс передумов:

- відсутність регуляції з боку держави;
- нестандартизована форма звіту про управління;
- гіпотетичне бажання звернути увагу потенційних інвесторів та кредиторів.

Серед тих, хто відмовився приховувати дані, розподіл за причиною відмови виявився наступним:

- 43% вважають, що приховування даних рано чи пізно з'ясується і це зіпсує довіру до компанії;
- 32% вважають, що все одно наявний ризик понести юридичну відповідальність за порушення правил подання;
- 25% не бажають приховувати дані з позиції дотримання чесних правил конкуренції.

Таким чином, головним фактором відмови приховування даних виступає саме небажання псувати бренд компанії. Тому можемо припустити, що саме така причина виступає провідною для тих великих корпорацій (наприклад, ММК ім. Ілліча), які навіть за умови негативних екологічних показників добросовісно відображають їх у звітності. Адже, з точки зору потенційних інвесторів та кредиторів, екологічна відповідальність компанії може бути покращена, виправлена, а втрачену довіру вже не повернеш.

Серед тих, хто погодився приховувати дані, розподіл за вибраною конкретною формою приховування наступний:

- 49% згодні заповнити та подати звіт без таблиці екологічних показників (такий варіант обрали АрселорМіттал Кривий Ріг та Запорізька ТЕС);
- 31% згодні заповнити та подати звіт без розділів соціальної відповідальності (такий варіант обрав КП «Тернопільводоканал»);
- 15% погоджуються не публікувати звіт на офіційному веб-сайті компанії (таким шлях обрали Бурштинська ТЕС, Курахівська ТЕС, Вуглегірська ТЕС);
- 5% погоджуються підробити значення екологічних показників.

Можемо бачити, що все ж таки більшість потенційних майбутніх керівників різного рівня варіант повної підробки даних найбільш неприйнятним / ризиковим. До інших трьох варіантів, які обрала більша кількість респондентів, підібрати превентивні заходи значно простіше.

Проаналізуємо також гіпотетичний вплив різного виду державного контролю.

За умови, що держава запровадила адміністративну відповідальність за порушенню заповнення, порядку та подання звіту про управління, лише 18% всіх опитаних респондентів погодилися на приховування даних. Тобто загальна кількість потенційних недобросовісних компаній може зменшитися в 3,5 рази (на 46% в структурі).

За умови, що держава виконала стандартизацію звіту та зобов'язала вказувати значення певних, визначених наперед екологічних показників підприємства, на приховування даних погоджується 26% всіх опитаних респондентів. Тобто загальна кількість потенційних недобросовісних компаній може зменшитися в 2,5 рази (на 38% в структурі). Отже, вплив стандартизації є дещо меншим, ніж вплив запровадження адміністративної відповідальності.

За умови, що держава виконала стандартизацію звіту та запровадила адміністративну відповідальність за порушення заповнення, порядку та подання звіту про управління, лише 7% всіх опитаних респондентів погодилися на приховування даних. Тобто комбінація методів державного впливу є найбільш ефективною та потенційно може зменшити кількість недобросовісних компаній в 9 разів (на 57% в структурі).

Розглянемо також ситуацію з іноземними компаніями. Найпопулярнішою системою обліку, яка підтримується в понад 110 країнах, є МСФЗ. З нещодавніх пір в МСФЗ з'явилася нова форма звітності, на основі якої і був створений український звіт про управління – *Коментар керівництва*. Ця форма звітності аналогічна українському звіту про управління, але має дещо іншу структуру, яка буде розглянута дещо пізніше. На даний момент важливим є той факт, що коментар керівництва також вимагає зазначення екологічної та соціальної відповідальності компанії [27].

Більшість світових корпорацій активно застосовують коментар керівництва в обліку. На основі аналізу [28-29] можемо стверджувати, що такі відомі світові компанії, як BMW Group (виробництво автотранспорту), BASF (великий хімічний концерн), Bayer (створення продукції фармацевтичного та сільськогосподарського призначення), HENKEL (виробник хімічної продукції побутового вживання) активно формують та публікують власні коментарі керівництва. Перш за все, слід відмітити, що ці звіти зовсім не схожі один на одного, кожен з них має свій

унікальний стиль подання. Тим не менш, можемо відмітити певні загальні переваги таких звітів цих компаній:

- ✓ детальна характеристика всіх рекомендованих структурних елементів коментарю керівництва;
- ✓ групування даних за сегментами, регіонами;
- ✓ добре розроблені системи класифікації ризиків;
- ✓ якісно представлені місія та цілі компанії;
- ✓ особливу увагу приділено екологічним та соціальним аспектам;
- ✓ активне застосування візуальних, зрозумілих, аналітичних елементів.

Для більшості західних компаній не виникає питання з відображенням екологічних та соціальних показників. Можлива причина полягає у високому рівні екологічної та соціальної культури як серед великих корпорацій, так і серед звичайних людей західних країн. Простіше кажучи, навіть без коментарю керівництва ці компанії робили все можливе, щоб мінімізувати шкідливий вплив на навколишнє середовище. Поява же коментарю керівництва лише дала змогу цим компаніям ефективно підбивати підсумки.

В Україні рівень екологічної та соціальної культури серед населення ще недостатньо розвинений. Саме тому для України задача розгляду звіту про управління як ефективного інструменту стимулювання екологічної та соціальної відповідальності підприємств є особливо доречною.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СТРУКТУРИ ТА ІНФОРМАЦІЙНОГО НАПОВНЕННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ще в минулому розділі було окреслено два основні шляхи підвищення ефективності впровадження звіту про управління:

- ✓ гармонізація звіту про управління;
- ✓ запровадження ширшого державного регулювання.

Розпочнемо з гармонізації. Відразу зазначимо, що однією з ключових особливостей звіту про управління є його адаптованість під потреби, смаки, побажання конкретної організації. Тому ми можемо говорити лише про гармонізацію, а не про стандартизацію (останній метод є набагато більш радикальним).

Український звіт про управління був створений на основі правил щодо складання міжнародного (в системі МСФЗ) звіту «Коментар керівництва». Рекомендації щодо підготовки цього звіту наведено в IFRS Practice Statement 1 Management Commentary [30]. Розпочнемо аналіз структури українського звіту про управління з порівняння зі звітом «Коментар керівництва».

Виокремимо основні складові структурні елементи коментаря керівництва:

I. «Характер бізнесу». Передбачає аналіз зовнішнього середовища діяльності підприємства; визначення та описання основних правових, макроекономічних чинників, які мають вплив на діяльність підприємства; аналіз бізнес-моделі компанії; описання організаційно-управлінської структури; характеристику пропонованого продукту компанії тощо.

II. «Цілі керівництва та стратегії їх досягнення». Передбачає чітку ідентифікацію конкретних цілей компанії, визначення критеріїв, а також стратегій їх досягнення.

III. «Ресурси підприємства, ризики та відносини». Передбачає аналіз наявних ресурсів підприємства. Серед них: визначення основних фінансових та нефінансових ресурсів, розгляд структури капіталу, активів підприємства, аналіз ліквідності останніх, характеристику фінансових інвестицій, людський та інтелектуальний капітал як головний нефінансовий ресурс. Далі передбачає аналіз можливих ризиків підприємства, їх класифікацію, критерії визначення та виміру, перелік основних чинників появи, стратегії уникнення тощо. Завершується цей структурний елемент аналізом поточних відносин компанії з іншими фізичними та юридичними особами: кредиторами, стейкхолдерами, інвесторами тощо.

IV. «Результати діяльності та перспективи подальшого розвитку». Передбачає аналіз результатів діяльності компанії – фінансових та нефінансових. Серед нефінансових результатів діяльності в цій частині звіту слід окремо розглянути досягнення корпоративної соціальної відповідальності, підтвердити дотримання основних екологічних та соціальних норм, навести повну характеристику всіх екологічних та соціальних заходів, здійснених компанією протягом звітного періоду. В перспективах подальшого розвитку слід розглянути основні якісні та кількісні показники, яких планує досягти компанія.

V. «Ключові показники діяльності». Передбачає повну ідентифікацію всіх встановлених підприємством ключових показників діяльності, аналіз причин обрання саме цих ключових показників, визначення основних умов їх досягнення, співставлення виділених показників з виділеними на початку звіту цілями, аналіз поточного прогресу досягнення цих ключових показників. Якщо окремі показники відрізняються від аналогічних у фінансовій звітності компанії – слід пояснити причину відмінності.

Таким чином, можемо бачити, що структура звіту «Коментар керівництва» дещо нагадує рекомендації щодо підготовки звіту про управління, але все ж таки відрізняються. Порівняємо між собою рекомендації до складання обох форм звітності.

Основними перевагами звіту про управління в порівнянні з коментарем керівництва є:

- ✓ більш нормована процедура підготовки (більша кількість дрібніших рекомендованих структурних елементів звіту);
- ✓ наявність додаткового розділу характеристики органів управління компанією;
- ✓ більше уваги приділено дослідженням та інноваціям, фінансовим інвестиціям компанії;
- ✓ на важливості опису окремих складових нефінансової інформації (екологічні, соціальні аспекти) окремо наголошено.

Основними перевагами коментаря керівництва в порівнянні зі звітом про управління є:

- більша варіативність заповнення;
- більше уваги приділено аналізу ключових показників діяльності компанії;
- цілі керівництва та стратегії їх досягнення винесено в окрему частину звіту;
- чіткіший аналіз наявних ресурсів компанії.

Незважаючи на наявність певних переваг коментаря керівництва в частині ресурсів, цілей, ключових показників перед звітом про управління, в частині нефінансових результатів компанії український звіт про управління має суттєві переваги, адже передбачає більш детальний акцент саме на цих аспектах результатів підприємства. Можлива причина вже була наведена в минулому пункті – нижчий загальний рівень екологічної та соціальної культури. В будь-якому разі можемо стверджувати, що в контексті аналізу звіту про управління як інструменту забезпечення соціальної та економічної відповідальності бізнесу, останній має *суттєві переваги* перед звітом «Коментар керівництва».

Тим не менш, сучасні реалії підготовки та подання звітів про управління українськими компаніями свідчать про недостатній рівень розробки його структури. На основі аналізу [31-33] та власних роздумів можемо запропонувати наступні вдосконалення структури звіту про управління з метою його гармонізації:

- визначення чіткої кількості та послідовності структурних елементів звіту про управління та закріплення їх обов'язковими;
- визначення певного, обов'язкового до наведення у звіті переліку екологічних і соціальних показників та визначення їх нормальних і критичних значень;
- визначення певного обмеженого переліку можливих фінансових показників та підзвітів, які можуть наводитися в звіті про управління (з метою запобігти ситуації, коли в звіті про управління просто дублюється вся фінансова звітність);
- Адаптація рекомендації в залежності від конкретної сфери діяльності підприємства (промисловість, сфера послуг, фінансова галузь тощо).

В даному дослідженні розглядаємо звіт про управління в контексті забезпечення саме екологічної та соціальної відповідальності бізнесу. Тому сформуємо перелік пропонованих до відображення у звіті про управління екологічних та соціальних показників. Відповідну таблицю наводимо нижче.

Таблиця 3.1

Пропозиції щодо інформаційного наповнення звіту про управління вітчизняних підприємств

| Складові звіту про управління | Питання, що висвітлюються | Показники, які доцільно навести |
|-------------------------------|--|---|
| Соціальні аспекти діяльності | 1) Винагорода за працю. Необхідно висвітлювати інформацію щодо розмірів винагороди за працю, її відповідності встановленим нормативам, а також інформацію про преміювання робітників. 2) Нормативи відпочинку. Слід вказувати яка тривалість відпусток, вихідних, святкових тощо. | 1) Середні обсяги заробітної плати різних груп працівників. 2) Обсяги премій та інших матеріальних |

| Складові звіту про управління | Питання, що висвітлюються | Показники, які доцільно навести |
|-------------------------------|--|---|
| | <p>Окремо зазначити інформацію щодо відгулів у працівників.</p> <p>3) Охорона здоров'я. Соціально відповідальне підприємство має сприяти підтримці здоров'я у робітників. Слід наводити відомості про лікарняні, регулярні медичні огляди тощо.</p> <p>4) Шкідливість виробництва. Якщо виробнича діяльність може шкодити здоров'ю працівників, цю інформацію слід наводити.</p> <p>5) Матеріальна підтримка. Окремо слід навести інформацію щодо всіх невикористаних виплат працівникам (підтримка багатодітних, допомога у випадку народження дитини тощо).</p> <p>6) Інклюзивність. Слід наводити відомості про підтримку робітників з особливими потребами, що працюють на підприємстві.</p> <p>7). Культурно-освітні заходи. Якщо компанії організовує для працівників культурно-освітні заходи, то цю інформацію слід наводити.</p> | <p>виробничих заохочень.</p> <p>3) Частка працівників, що проходять регулярні медичні огляди.</p> <p>4) Обсяги невикористаної матеріальної допомоги працівникам.</p> <p>5) Кількість працівників з особливими потребами.</p> <p>6) Кількість та характеристика культурно-освітніх заходів для робітників.</p> |
| Екологічні аспекти діяльності | <p>1) Забруднення атмосфери. Слід відображати чи утворює підприємство під час своєї діяльності шкідливі гази. Особливо актуально для промислових підприємств.</p> <p>2) Забруднення гідросфери. Окремі підприємства утворюють шкідливі речовини, які надалі викидаються в річки та озера. Слід відображати цю інформацію.</p> <p>3) Тверді відходи. Кожне підприємство утворює тверді відходи. Для непромислових підприємств це, в першу чергу, ТПВ. Забруднення навколишнього середовища твердими відходами є однією з найбільш актуальних екологічних проблем.</p> <p>4) Сортування відходів. Важливо не тільки утворювати малі обсяги відходів, а й забезпечувати належне їх сортування.</p> <p>5) Хімічне забруднення. Деякі підприємства, особливо АПК, використовують значні обсяги хімікатів, які чинять шкідливий вплив на біосферу. Цю інформацію важливо відображати.</p> <p>6) Шумове забруднення. Якщо діяльність підприємства спричиняє утворення сильного шуму, це також</p> | <p>1) Обсяги викидів в атмосферу.</p> <p>2) Обсяги викидів в гідросферу.</p> <p>3) Обсяги утворених твердих відходів.</p> <p>4) Обсяги викинутих шкідливих хімічних речовин.</p> <p>5) Середня гучність роботи найбільших шумоутворювачів.</p> <p>6) Обсяги утвореного тепла (для окремих груп підприємств).</p> <p>7) Кількість атрибутів зовнішньої</p> |

| Складові звіту про управління | Питання, що висвітлюються | Показники, які доцільно навести |
|-------------------------------|--|---|
| | <p>вважається екологічним забрудненням.</p> <p>7) Теплове забруднення. Окремі промислові підприємства утворюють велику кількість тепла, яке чинить негативний вплив на навколишнє середовище. Ця інформація має бути відображена в звіті про управління.</p> <p>8) Світлове забруднення. Активна штучна люмінесценція негативно впливає на навколишнє середовище. Стосується підприємств всіх галузей економіки.</p> <p>9) Візуальне забруднення. Атрибути зовнішньої реклами здатні візуально перекривати естетичні об'єкти, що також вважається екологічним забрудненням. Цю інформацію слід наводити.</p> <p>10) Екологічні заходи. Кількість проведених екологічних заходів є важливим показником екологічної відповідальності підприємства.</p> | <p>реклами, більших за встановлений розмір.</p> <p>8) Кількість та характеристика проведених екологічних заходів.</p> |

Джерело: розроблено автором на основі [31-33]

Інший шлях підвищення ефективності впровадження звіту про управління – запровадження ширшого державного регулювання. Проведене опитування продемонструвало його ефективність. Звісно, мова не йде про державний нагляд рівня як за фінансовою звітністю, адже звіт про управління – це презентаційний документ, в першу чергу, для інвесторів та кредиторів, а не для держави. Проте, окремі підприємства, які не дотримуються норм соціальної та екологічної відповідальності, нехтують цією формою звітності. Тому слід встановити певні адміністративні покарання за відмову подання/публікації звіту про управління, а також за відсутність висвітлення окремих його структурних елементів.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження особливостей формування звіту про управління зарубіжними та вітчизняними підприємствами та висвітлення у ньому інформації дозволяє здійснити наступні висновки:

1. Звіт про управління – особлива форма інтегрованої звітності, яка передбачає висвітлення у ньому не тільки фінансової, а й нефінансової інформації. При цьому нефінансовій приділено основну увагу. Звіт про управління – презентаційний документ, створюваний, в першу чергу, для інвесторів та кредиторів, і його форма чітко не регламентується. До рекомендованих структурних елементів звіту про управління належать: «організаційна структура та опис діяльності підприємства», «результати діяльності», «ліквідність та зобов'язання», «екологічні аспекти», «соціальні аспекти та кадрова політика», «ризики», «дослідження та інновації», «фінансові інвестиції», «перспективи розвитку», «корпоративне управління». Цю форму звітності необхідно створювати середнім та великим суб'єктам господарювання, але адміністративні санкції за порушення процедури його подання не передбачені.

2. Звіт про управління як спеціалізована форма звітності має ряд особливостей, переваг та недоліків. Вільність у виборі власного стилю, активне використання візуальних елементів, включення до звіту нефінансової інформації, комплексна характеристика результатів діяльності компанії – все це є суттєвими перевагами цієї форми звітності. Проте, відсутність хоча б мінімальних вимог до структури звіту сильно ускладнюють його аудит. Крім того, слабе державне регулювання надає простір до певних нечесних дій з боку окремих компаній.

3. Аналіз звітів про управління вітчизняних компаній показав різноманітність підходів щодо його наповнення. Деякі компанії (ПАТ «А/Т тютюнова компанія «В.А.Т. – Прилуки», СП «Полтавська газонафтова компанія») створюють структуровані, якісно наповнені, візуально привабливі звіти, інші (ПАТ ЕК «Чернівціобленерго», ПАТ «Запоріжжяобленерго») уподібнюють звіт

про управління традиційній фінансовій звітності, наводять занадто мало нефінансової інформації, треті – не дотримуються рекомендацій щодо оформлення даної форми звітності. Розглянуто відображення у звіті інформації про екологічну відповідальність компаніями, які належать до найбільших забруднювачів атмосфери України. Встановлено, що окремі компанії (Маріупольський металургійний комбінат імені Ілліча, Дніпровський металургічний комбінат, Металургічний комбінат «Азовсталь») відображають у звіті про управління релевантні та достовірні екологічні показники діяльності, інші ж (АрселорМіттал Кривий Ріг, Бурштинська ТЕС, Запорізька ТЕС) наводять лише частину інформації щодо екологічних результатів. Розглянуто також звіти про управління деяких зарубіжних компаній (BMW Group, BASF, Bayer, HENKEL). Варто відмітити, що вказані компанії створюють високоякісні звіти, які комплексно висвітлюють результати діяльності вказаних підприємств.

4. Результати проведеного опитування підтверджують високу схильність майбутніх представників найвищого управлінського персоналу до приховування даних щодо екологічної та соціальної відповідальності в звітах про управління. Можливими причинами є відсутність регуляції звітів про управління з боку держави, а також їх нестандартизована форма. Опитування показало, що більш ефективним в цілях превенції приховування даних є введення адміністративної відповідальності за порушення процедури оформлення та подання цієї форми звітності.

5. Наведено практичні рекомендації щодо гармонізації структури звіту про управління. Запропоновано наводити чіткий перелік соціальних та екологічних показників діяльності. До пропонованих соціальних показників віднесено середні обсяги заробітної плати, обсяги премій, кількість культурно-освітніх заходів тощо. До екологічних показників запропоновано віднести обсяги викидів, утворених відходів, проведених екологічних заходів тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. Ст. 365.
2. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 7 грудня 2018 р. № 982. *Баланс*. 2019. № 12-13. С. 10.
3. Гнедіна К. В., Роднєв Д. В. Звіт про управління: сутність та особливості формування. *Сучасні світові тенденції розвитку інформаційних технологій, економіки і права* : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. ЧПБП МНТУ ім. акад. Ю. Бугая (Чернігів, 18 квітня). Чернігів. 2019. С. 79-82.
4. Бондар Т. А. Звіт про управління: етапи складання. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту* : зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф. (Київ, 17 листопада). Київ. 2017. С. 115-117.
5. Безверхий К. В., Пантелєєв В. П. Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 1-2. С. 37-46.
6. Свірко С. В., Баришнікова О. М. Звітність сталого розвитку як засіб відображення стану економіко-екологічної безпеки підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 3 (33). С. 309-325.
7. Безверхий К. В. Порівняння елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту* : зб. наук. пр. 2019. №1-2. С. 24-31.
8. Звіт про управління 2021. URL: <http://www.golovbukh.ua/article/7447-zvt-pro-upravlnnya-neviznacheniy-ne-zovsm-buhgalterskiy> (дата звернення: 18.12.2020).
9. Лист ДФС від 19 лютого 2019 р. № 5491/7/99-99-15-02-01-17. URL: <http://www.news.dtki.ua/debet-kredit/portal-news/53658> (дата звернення: 24.12.2020).

10. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Редакція від 1 січня 2021 р. № 8073-Х. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 24.12.2020).

11. Жиглей І. В. Звіт з управління – складова фінансової, нефінансової чи інтегрованої звітності? *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. № 42. С. 18-24.

12. Жук В. М. Інтегрована звітність: ретроспектива та перспектива в Україні *Облік і фінанси*. 2019. № 1 (83). С. 20-27.

13. Ковальова Т. В. Організаційні аспекти формування звіту про управління *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2019. № 57. С. 57-65.

14. Звіт про управління за 2019 рік ПАТ «А/Т тютюнова компанія «В.А.Т. – Прилуки». Офіційний сайт компанії ПАТ «А/Т тютюнова компанія «В.А.Т. – Прилуки». URL: [http://www.bat.ua/group/sites/bat_alajqw.nsf/vwPagesWebLive/DOAKXLAQ/\\$FILE/medMDBPYGGY.pdf?openelement](http://www.bat.ua/group/sites/bat_alajqw.nsf/vwPagesWebLive/DOAKXLAQ/$FILE/medMDBPYGGY.pdf?openelement) (дата звернення: 11.01.2021).

15. Звіт про управління за 2019 рік СП «Полтавська газонафтова компанія». Офіційний сайт компанії СП «Полтавська газонафтова компанія». URL: http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2020/05/Report_2020-2-rev.pdf (дата звернення: 11.01.2021).

16. Звіт про управління за 2019 рік ПАТ ЕК «Чернівціобленерго». Офіційний сайт компанії ПАТ ЕК «Чернівціобленерго». URL: <http://www.oblenergo.cv.ua/d/iframe.php?i=1180> (дата звернення: 11.01.2021).

17. Звіт про управління за 2019 рік ПАТ «Запоріжжяобленерго». Офіційний сайт компанії ПАТ «Запоріжжяобленерго». URL: <https://www.zoe.com.ua/wp-content/uploads/2019/04/звіт-з-управління-2019-на-сайт.pdf> (дата звернення: 11.01.2021).

18. Звіт про управління за 2019 рік ПрАТ «Укргідроенерго». Офіційний сайт компанії ПрАТ «Укргідроенерго». URL: https://www.uhe.gov.ua/sites/default/files/public_awareness/2020-08/UGE_19_ua_web_s_0.pdf (дата звернення: 11.01.2021).

19. Звіт про управління за 2019 рік КП «Тернопільводоканал». Офіційний сайт компанії КП «Тернопільводоканал». URL: <https://www.vodokanal.te.ua/pro-nas/economichni-pokazniki/zvity-kerivnyka/item/1815-zvit-pro-upravlinnia-2019> (дата звернення: 11.01.2021).

20. ТОП-10 підприємств-загрязнителей украинского воздуха в 2018 году. URL: <https://www.biz.liga.net/amp/ekonomika/all/novosti/top-10-predpriyatiy-zagryazniteley-ukrainskogo-vozduha-v-2018-godu> (дата звернення: 14.01.2021).

21. Звіт про управління за 2019 рік ПАТ «ММК ім. Ілліча». Офіційний сайт ПАТ «ММК ім. Ілліча». URL: https://www.ilyichsteel.metinvestholding.com/upload/ilyich/content/55/MMKI_Zvit_pro_upravlinnia-2019.pdf (дата звернення: 14.01.2021).

22. Звіт про управління за 2019 рік ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг». Офіційний сайт ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг». URL: <https://www.ukraine.arcelormittal.com/tenders/doc/akcioneram/amkr/Management%20report%202019.pdf> (дата звернення: 14.01.2021).

23. Офіційний сайт ПАТ «ДТЕК Енерго». URL: <https://www.energo.dtek.com> (дата звернення: 15.01.2021).

24. Звіт про управління за 2019 рік ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Офіційний сайт ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». URL: https://www.dmkd.dp.ua/system/files/zvit_pro_upravlinnya_za_2019_rik.pdf (дата звернення: 15.01.2021).

25. Офіційний сайт ПАТ «Центренерго». URL: <https://www.centrenerg.com> (дата звернення: 15.01.2021).

26. Звіт про управління за 2019 рік ПАТ «Металургійний комбінат «Азовсталь»». Офіційний сайт ПАТ «Металургійний комбінат «Азовсталь»».

URL: <https://www.azovstal.metinvestholding.com/upload/azovstal/content/53/Management%20Statement%202019.pdf> (дата звернення: 15.01.2021).

27. Nielsen, C. (2006), “Comments on the IASB discussion paper concerning management commentary”. URL: https://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Management-Commentary/DP05/Comment-Letters/Documents/16_230_CL2.pdf (Accessed on: 19.01.2021).

28. Царук В. Ю. Розвиток звіту про управління в системі інформаційного забезпечення корпоративного управління. *Облік і фінанси*. 2020. № 1 (87). С. 69-76.

29. Новіченко Л. С. Актуальні питання формування звіту про управління підприємством. *Економічний аналіз*. 2018. Т. 28 (4). С. 258-264.

30. IFRS Practice Statement 1 Management Commentary. – A framework for presentation. URL: <https://www.eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/PS01.pdf> (Accessed on 23.01.2021).

31. Полякова О. М., Кас П. Ю. Особливості формування і розвитку соціальної відповідальності підприємств в Україні. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2010. № 32. С. 284–289.

32. Білявський Г. О., Фурдуй Р. С., Костіков І. Ю. Основи екології: Підручник. 3-тє вид. Київ: Либідь, 2006. 408 с.

33. Грішнова О. А., Брінцева О. Г. Впровадження екологічної відповідальності в практику менеджменту вітчизняних підприємств. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Г. Шевченка*. 2013. № 10 (151). С. 12–18.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ЗВІТІ ПРО УПРАВЛІННЯ ДЕЯКИХ УКРАЇНСЬКИХ КОМПАНІЙ

Таблиця А.1

Відображення екологічної інформації в звіті про управління компаніями –
найбільшими забруднювачами повітря в 2018 році

| Промислове підприємство | Керівна установа | Реальний обсяг викидів, тис. т. | Зазначений обсяг викидів, тис. т. | Особливості звіту про управління |
|--|-------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|---|
| Маріупольський металургійний комбінат імені Ілліча | ТОВ «Метінвест Холдинг» | 266,608 | 266,608 | Дається розлога характеристика діяльності компанії у природоохоронній сфері. Значення реальних числових екологічних показників наявні. Наявний достатній перелік здійснених екологічних заходів та вичерпна характеристика кожного з них. |
| АрселорМіттал Кривий Ріг | ArcelorMittal S.A. | 201,909 | – | Інформація щодо здійснених екологічних заходів відсутня. Дається коротка загальна характеристика (2 абзаци) про важливість дотримання всіх чинних норм екологічного законодавства та про виконання цих норм «АрселорМіттал Кривий Ріг». Дані екологічних показників відсутні. |
| Бурштинська ТЕС | ПАТ «ДТЕК Західенерго» | 182,922 | – | Звіт про управління у відкритому доступі на офіційному веб-сайті компанії відсутній. |
| Курахівська ТЕС | ТОВ «ДТЕК Східенерго» | 139,148 | – | Звіт про управління у відкритому доступі на офіційному веб-сайті компанії відсутній. |

| Промислове підприємство | Керівна установа | Реальний обсяг викидів, тис. т. | Зазначений обсяг викидів, тис. т. | Особливості звіту про управління |
|-------------------------------------|---|--|--|---|
| Вуглегірська ТЕС | ПАТ «Центренерго» | 99,985 | – | Звіт про управління у відкритому доступі на офіційному веб-сайті компанії відсутній. |
| Дніпровський металургічний комбінат | Корпорація «Індустріальна Спілка Донбасу» | 99,01 | 98,18 | Дається коротка характеристика діяльності компанії у природоохоронній сфері. Наводяться значення показників утворених відходів (наведені дані майже співпадають з офіційними, різниця можлива за рахунок різних методів підрахунку). Інформація щодо проведених екологічних заходів майже не наводиться. |
| Запорізька ТЕС | ПАТ «Дніпроенерго» | 98,059 | – | Дається коротка характеристика діяльності компанії у природоохоронній сфері. Значення числових екологічних показників (утворені відходи, процент переробки тощо) не наводяться зовсім. Наявний достатній перелік здійснених екологічних заходів та коротка характеристика кожного з них. Деякі заходи мають сумнівну екологічну цінність. |
| Металургічний комбінат «Азовсталь» | ТОВ «Метінвест Холдинг» | 88,769 | 88,769 | Дається коротка характеристика діяльності компанії у природоохоронній сфері. Наводяться реальні значення показників утворених відходів. Інформація щодо проведених екологічних заходів обмежена, але наявна. |

Джерело: систематизовано автором на основі [21-26]

ДОДАТОК Б

БЛАНК ОПИТУВАННЯ

Загальні відомості

Шановний учаснику дослідження! Дякуємо за згоду прийняти участь в нашому дослідженні! Всі бланки повністю анонімні, тому просимо відповідати максимально чесно, не звертати уваги на те як ТРЕБА зробити, а відповідати так, як робили б ВИ! Перед початком дослідження просимо ознайомитися з невеликим теоретичним вступом.

Поняття звіту про управління з'явилося ще восени 2017 року. Основне призначення цього звіту - презентація компанії перед потенційними інвесторами та кредиторами. В цьому звіті компанія відображає основні відомості стосовно своєї діяльності, базові цілі, основну бізнес-модель, деякі фінансові показники діяльності, а також особливу інформацію щодо діяльності підприємства в сфері екології та соціальної політики щодо працівників. В Україні звіт про управління зобов'язані подавати великі та середні підприємства, разом з аудиторським висновком щодо правильності зазначених у звіті даних.

Незважаючи на зовнішню ефективність, на даний момент звіт про управління має ряд недоліків. Процес заповнення та подання звіту фактично не регулюється чинним законодавством, вимагається тільки сам акт подання та публікації на офіційному інтернет-представництві компанії. Структура звіту, зазначена вище, є лише рекомендованою та може бути змінена підприємством на свій розсуд. Детальна аудиторська перевірка стосується переважно фінансових показників, наведених у звіті. Юридичної відповідальності за порушення порядку заповнення та подання звіту на даний момент не передбачено. Тому наразі канонічне заповнення всіх структурних елементів звіту є лише «правилом гарного тону» і може підтримуватися лише за рахунок добросовісного ставлення.

Уявімо, що Ви працюєте виконавчим директором великого промислового підприємства, яке чинить шкідливий вплив на екологічну ситуацію в місті. Яким буде Ваш підхід до заповнення звіту про управління?

1. Чи будете приховувати дані щодо екологічної відповідальності Вашого підприємства?

- ☐ Так
- ☐ Ні

2а. Якщо на 1-ше питання Ви відповіли «ні», яка причина такої відповіді?

- ☐ Будь-яка підробка має, на мою думку, ризик нести юридичну відповідальність
 - ☐ Приховані дані рано чи пізно з'ясуються і це зіпсує довіру до компанії
 - ☐ Надаю перевагу чесній конкуренції
-

На наступні питання відповідайте тільки якщо на 1-ше відповіли «так».

2б. Яка форма приховування даних є припустимою для Вас?

- ☐ Не публікуватиму звіт на офіційному веб-сайті моєї компанії
- ☐ Створюватиму звіт іншої структури, без розділів соціальної відповідальності
- ☐ Не відображатиму в звіті таблицю з екологічними показниками діяльності
- ☐ Підміню дані в таблиці з екологічними показниками діяльності
- ☐ Жодна з вищеперерахованих

3. Припустимо, що держава запровадила адміністративну відповідальність (штраф) за подання недостовірної інформації. Чи будете приховувати дані щодо екологічної відповідальності Вашого підприємства?

- ☐ Так
- ☐ Ні

4. Припустимо, що держава стандартизувала форму звіту, змусивши вносити значення певних екологічних показників, але адміністративну відповідальність поки що не ввела. Чи будете вносити недостовірні дані щодо екологічної відповідальності Вашого підприємства?

- ☐ Так
- ☐ Ні

5. Припустимо, що держава стандартизувала форму звіту, змусивши вносити значення певних екологічних показників, а також ввела адміністративну відповідальність за подання недостовірних даних. Чи будете вносити недостовірні дані щодо екологічної відповідальності Вашого підприємства?

- ☐ Так
- ☐ Ні

ДОДАТОК В

ВІЗУАЛІЗАЦІЯ ОТРИМАНИХ ДАНИХ ОПИТУВАННЯ

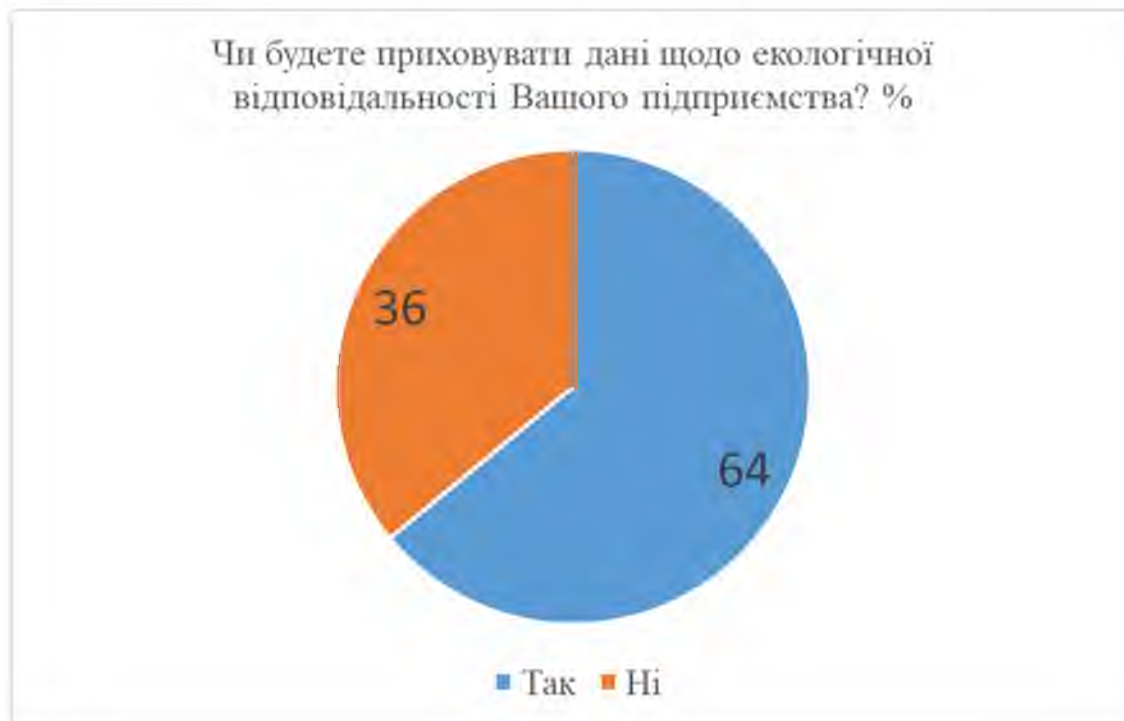


Рис. В.1. Розподіл всіх учасників опитування за відповіддю на 1-ше запитання



Рис. В.2. Розподіл учасників що відповіли негативно на 1-ше питання, за відповіддю на 2-ге запитання



Рис. В.3. Розподіл учасників, що відповіли позитивно на 1-ше питання, за відповіддю на 2-ге запитання



Рис. В.4. Розподіл всіх учасників опитування за відповіддю на 3-є запитання



Рис. В.5. Розподіл всіх учасників опитування за відповіддю на 4-те запитання

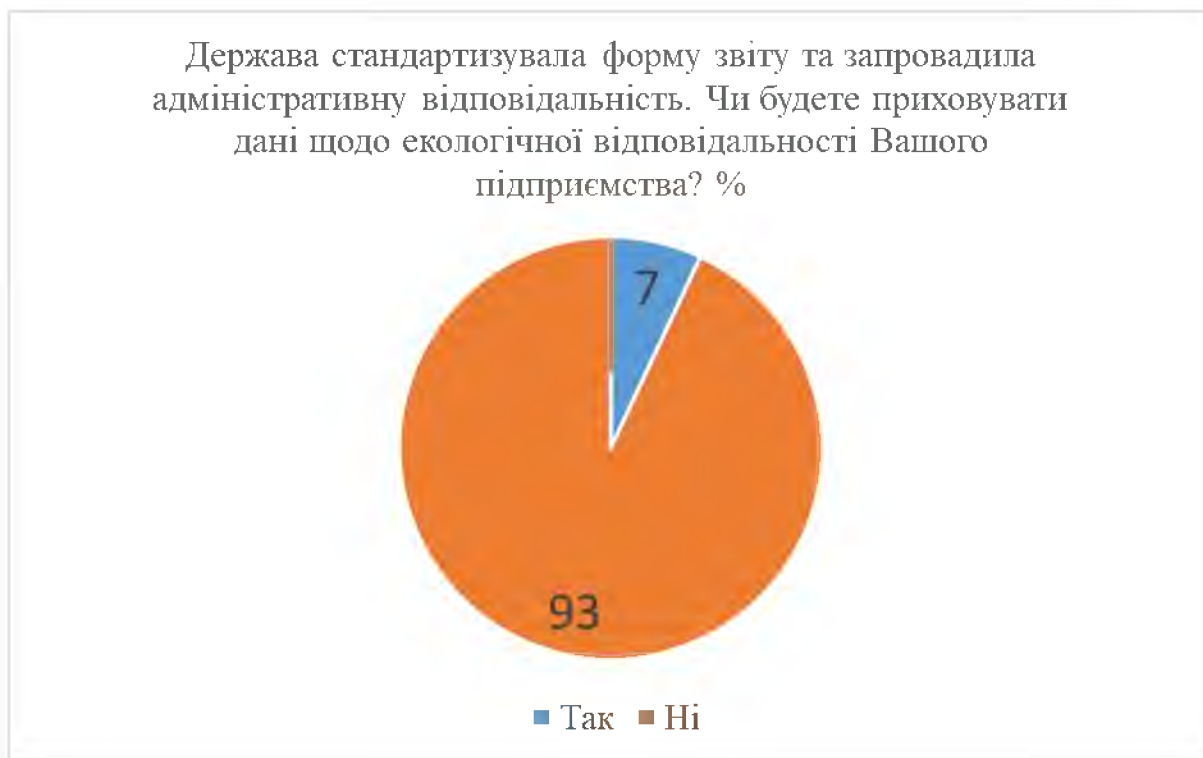


Рис. В.6. Розподіл всіх учасників опитування за відповіддю на 5-е запитання