

Nataliia Shevchuk<sup>1</sup>*Educational and Rehabilitation Institution of Higher Education  
“Kamianets-Podilskyi State Institute”, Kamianets-Podilskyi, Ukraine*

## Normative and Legal Regulation for Integrated Reporting

**Abstract.** *In order to make management decisions to ensure the sustainable development of the enterprise, appropriate accounting support is required, an important element of which is integrated reporting. Since 2018, medium and large agricultural enterprises in Ukraine have been required to prepare a Management Report. In practice, during the preparation of this report, questions still arise because the information requirements for this element of integrated reporting grow every year. The article aims to analyze the legal regulation of the formation of integrated reporting by agricultural enterprises and identify problems related to the preparation of integrated reporting in Ukraine. The regulatory and legal regulation structure of financial and non-financial indicators of integrated reporting in Ukraine was disclosed. An analysis of indicators that must be disclosed in integrated reporting has been carried out. It has been established that the appearance of a mandatory, independent Management Report in Ukraine results from the implementation of EU Directives. The Management Report is intended to supplement financial reporting with non-financial information that characterizes the state and prospects of the enterprise's development, reflecting its activity's main risks and uncertainties. At present, a precise mechanism for the publication of non-financial statements is not defined by law, and responsibility for the completeness and reliability of the published information in non-financial statements is not provided. At the same time, Ukrainian enterprises are gradually joining the practice of compiling integrated reporting and placing it freely available on their websites. This study will help enterprises better understand the requirements governing the preparation and publication process of integrated reporting, particularly the Management Report.*

**Keywords:** *accounting reporting, integrated reporting, management report, legal regulation, stakeholder, sustainable development.*

### Suggested Citation

Shevchuk, N. (2023). Normative and Legal Regulation for Integrated Reporting. *Oblik i finansy*, 1(99), 56-67. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1\(99\)-56-67](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1(99)-56-67)

Наталія Шевчук

*Навчально-реабілітаційний заклад вищої освіти  
«Кам'янець-Подільський державний інститут», м. Кам'янець-Подільський, Україна*

## Нормативно-правове регулювання підготовки інтегрованої звітності

**Анотація.** *Для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення сталого розвитку підприємства необхідне відповідне облікове забезпечення, важливим елементом якого є інтегрована звітність. З 2018 року в Україні середні та великі аграрні підприємства зобов'язані готувати Звіт про управління. На практиці при підготовці цього звіту і досі виникають запитання, адже з кожним роком зростають інформаційні вимоги до цього елементу інтегрованої звітності. Метою статті є аналіз нормативно-правового регулювання формування інтегрованої звітності аграрними підприємствами та виявлення проблем щодо підготовки інтегрованої звітності в Україні. Розкрито структуру нормативно-правового регулювання фінансових і нефінансових показників інтегрованої звітності в Україні. Здійснено аналіз показників, які необхідно розкрити в інтегрованій звітності. Встановлено, що поява в Україні обов'язкового, самостійного, з власною метою та завданням Звіту про управління є результатом імплементації Директив ЄС. Звіт про управління покликаний доповнити фінансову звітність нефінансовою інформацією, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, відображає основні ризики і невизначеності його діяльності. Наразі законодавчо невизначено чіткого механізму оприлюднення нефінансової звітності, непередбачено відповідальність за повноту і достовірність*

<sup>1</sup> Nataliia Shevchuk, Educational and Rehabilitation Institution of Higher Education “Kamianets-Podilskyi State Institute”, Kamianets-Podilskyi, Ukraine.

ORCID 0000-0002-4223-3174

E-mail: shievchuk.n@ukr.net

оприлюдненої інформації в нефінансовій звітності. В той же час, підприємства України поступово долучаються до практики складання інтегрованої звітності та розміщують її у вільному доступі на своїх сайтах. Це дослідження допоможе підприємствам краще розібратися у вимогах, які регулюють процес підготовки та оприлюднення інтегрованої звітності, і зокрема, Звіту про управління.

**Ключові слова:** бухгалтерська звітність, інтегрована звітність, звіт про управління, нормативно-правове регулювання, стейкхолдер, сталий розвиток.

**Постановка проблеми.** Конкурентоспроможний сталий розвиток аграрного підприємства неможливий без ефективного управління фінансовими, виробничими, людськими, інтелектуальними, природними та соціальними ресурсами, а також достатньої їх кількості. Прийняття управлінських рішень вимагає формування відповідного облікового забезпечення, важливим елементом якого є інтегрована звітність. Дані інтегрованої звітності дозволяють оцінити можливості підприємства у сфері сталого розвитку, визначити його переваги та недоліки, а також обґрунтувати шляхи покращення господарської діяльності.

В аспекті інтегрованої звітності, в Україні середні та великі аграрні підприємства з 2018 року зобов'язані готувати Звіт про управління. На практиці при підготовці останнього і досі виникають запитання, адже з кожним роком зростають інформаційні вимоги до цього звіту. Додамо, що Директива 2014/95/ЄС при формуванні нефінансової звітності підприємствами, а отже, і Звіту про управління, дозволяє використовувати стандарти інтегрованої звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика підготовки та оприлюднення інтегрованих звітів в останні роки широко досліджується українськими науковцями. Зокрема, С.Ф. Легенчук звертає увагу на низку проблем організаційного характеру: 1) відсутність чіткої регламентації порядку формування інтегрованого звіту в розрізі видів капіталу, не зважаючи на запропоновану їх класифікацію; 2) відсутність чітких вказівок щодо форми представлення інформації про капітал підприємства (фінансової або нефінансової); 3) незрозумілість порядку організації бухгалтерського обліку для формування інформації про окремі види капіталу підприємства, зокрема, природного, соціального, людського та інтелектуального, що потребує наявності у бухгалтерів додаткових професійних компетенцій [3, с. 6].

Як зазначає К.В. Безверхий, відсутність єдиного уніфікованого набору показників інтегрованої звітності, що затверджені на законодавчому рівні, призводить до того, що кожне підприємство наводить свій набір показників, які кардинально відрізняються в порівнянні з іншими підприємствами. Це ускладнює практичну реалізацію принципу сталості та порівняльності інтегрованої звітності [1, с. 19]. Р.О. Костирко зауважує, що в Україні не існує законодавчих вимог підготовки звітів про стійкий розвиток [6, с. 53]. Основними напрямками використання інформації нефінансової звітності внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами

сільськогосподарських підприємств є встановлення відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства України та вимогам міжнародних угод [27, с.84].

Таким чином, на сьогодні у наукових дослідженнях не завершено формування єдиного бачення алгоритму підготовки, змістового наповнення та організаційно-методичного забезпечення інтегрованої звітності з урахуванням реалій функціонування вітчизняних підприємств. Потребує узагальнення наявний зарубіжних досвід формування і представлення інтегрованої звітності та прийняття певних моделей його належного адаптування [23, с.113].

**Метою статті** є аналіз нормативно-правового регулювання формування інтегрованої звітності аграрними підприємствами та виявлення проблем щодо підготовки інтегрованої звітності в Україні.

*Методологічною основою* дослідження є системний метод. При аналізі наукових праць використаний діалектичний метод; при оцінюванні стану нормативно-правового регулювання формування інтегрованої звітності – метод емпіричної оцінки, порівняльний аналіз, синтез; при систематизації наявного теоретичного матеріалу, узагальненні та обґрунтуванні пропозицій й формуванні висновків – абстрактно-логічний метод.

**Викладення основного матеріалу.** Маркування бухгалтерських звітів в Україні під назвою «Інтегрований звіт» не набуло значного поширення. Однак, з 2018 року відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [13], усі великі та середні підприємства зобов'язані складати Звіт про управління, який як вид звітності може бути інтегрованим. Звіт про управління дає можливість підприємствам відобразити соціальні, екологічні, кліматичні аспекти, які важливі для міжнародного бізнесу, і на перший погляд не важливі для українських зацікавлених сторін. Спільні підприємства з іноземними інвестиціями в Україні, розуміючи важливість інтегрованої звітності, оприлюднюють на своєму сайті інтегровані звіти материнських компаній (Philip Morris International Inc, Henkel, Corteva Agriscience, AVRIL та ін.).

Формування інтегрованих звітів вимагає організації відповідного облікового забезпечення. Перш за все, необхідно визначитися з організаційними питаннями формування інтегрованої звітності, визначенням її моделі, яка б врахувала усі запити стейкхолдерів та відображала об'єктивну реальність діяльності аграрного підприємства. Реалізація інформаційного задоволення інтересів і

потреб стейкхолдерів передбачає постійний збір запитів зацікавлених сторін, їх аналіз та опрацювання. Сукупність інформаційних запитів стейкхолдерів визначає формат обліково-аналітичної інформації, яку необхідно оприлюднити у звітності.

З іншого боку, необхідно враховувати специфічні особливості аграрних підприємств, адже «функціонування в аграрному секторі різних організаційно-правових форм підприємницької діяльності вимагає нових підходів до організації бухгалтерського обліку та звітності, яка повинна враховувати особливості біологічних перетворень в сільському господарстві» [16, с. 106]. Й. Бетге визначає організацію структури бухгалтерії як захід, спрямований на забезпечення надійності бухгалтерського обліку та облікової інформації [2, с. 91].

Модель інтегрованої звітності має відповідати певній структурі із змістовним наповненням та врахуванням запитів управлінської системи і відображення впливу діяльності підприємства на соціальну й екологічну сфери. Інтегрована звітність має стати інформаційним продуктом, що демонструє ефективність діяльності суб'єкту бізнесу, що в свою чергу, передбачає реалізацію таких управлінських функцій, як облік, планування, регулювання, аналіз і контроль, та потребує раціональної організації облікових дій.

Інтегрована звітність здатна і повинна надавати специфічні відомості (і, це, є перевагою інтегрованої звітності), щодо: характеристики матеріально технічного забезпечення, інформації про дотримання якості і безпеки продукції, більш широкого розгляду діяльності підприємства; удосконалення облікової політики підприємства внаслідок інтеграції принципів сталого розвитку в діяльність підприємства; зростання довіри працівників підприємства та споживачів до безпеки технологічного процесу і продукції підприємства для навколишнього середовища [21, с.46].

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності законодавчо встановлює єдині правові та методологічні основи організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Як зазначає проф. Й.Я. Даньків, без належного забезпечення та налагодженої системи внутрішніх організаційних регламентів, які регулюють бухгалтерський облік підприємства, неможливо задовольнити інформаційні потреби користувачів облікової інформації [4, с. 54].

Зауважимо, що за період незалежності України вітчизняна система нормативного регулювання в сфері бухгалтерського обліку і звітності зазнала значного реформування переважно в частині фінансових показників за чотирма рівнями (рис. 1).

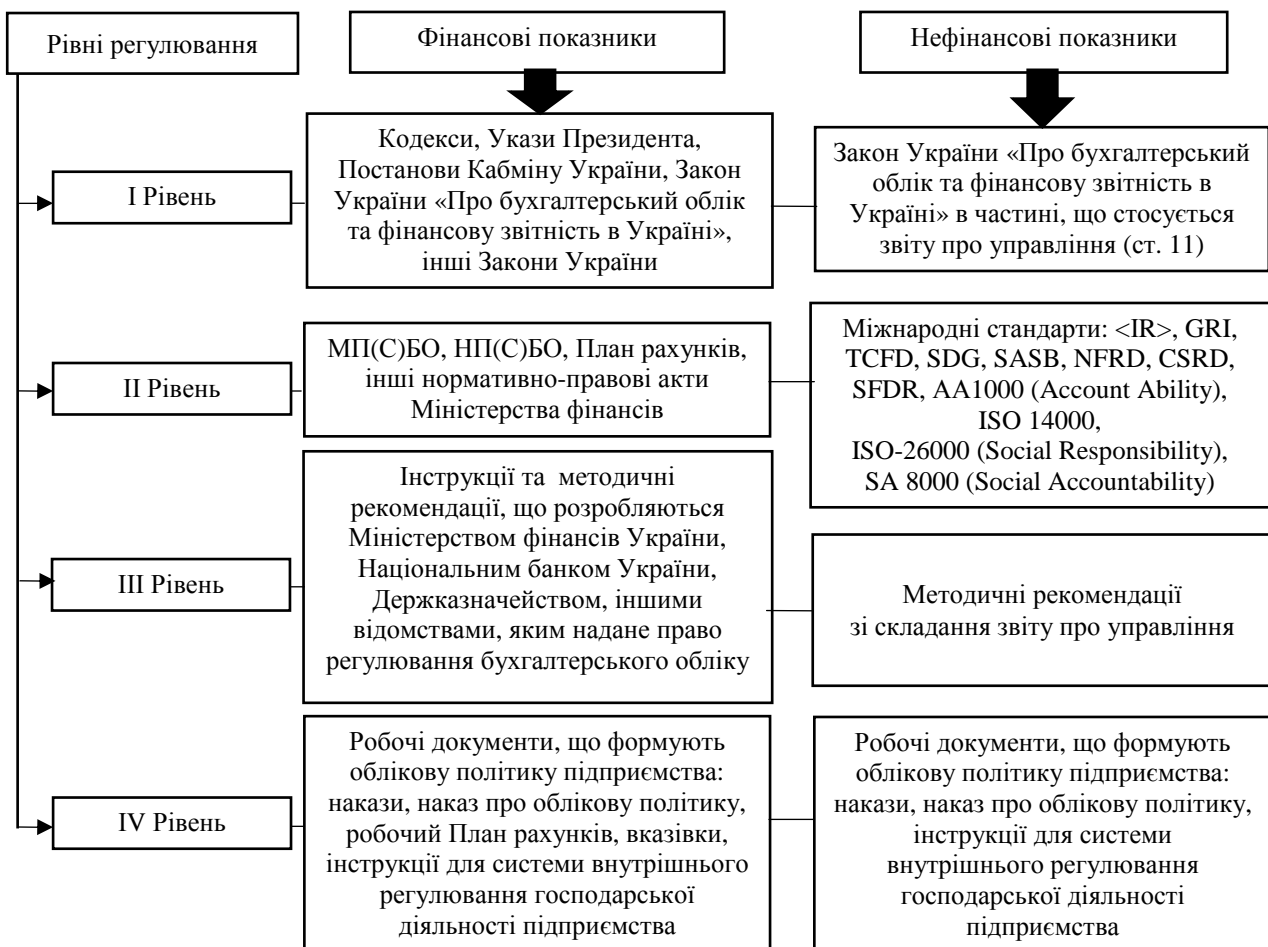


Рис. 1. Нормативно-правове регулювання фінансових і нефінансових показників інтегрованої звітності в Україні

Джерело: розроблено автором.

В.М. Жук звертає увагу на важливість чіткого нормативно-методичного забезпечення побудови інтегрованої звітності в Україні та необхідність прийняття у вигляді стандарту облікової політики по забезпеченню вимог сталого розвитку, розробку відповідних форм звітності та інструкцій по їх заповненню, також підтримує пропозиції науковців

щодо створення Єдиного порталу інтегрованої звітності підприємств та організацій в Україні при Мінекономіки України [5, с. 25].

Нормативно-правове регулювання формування інтегрованої звітності відрізняється у різних країнах, але загальнопоширеними є принципи підготовки відповідно до міжнародного стандарту IR (табл. 1).

Таблиця 1. Нормативне регулювання нефінансових показників в світі

Інформаційні блоки нефінансових показників	Характеристика показників	Нормативно-правові інструменти регулювання
1	2	3
Соціальний капітал (соціальні інвестиції)	Освітні проекти; допомога соціально незахищеним прошаркам населення; духовність та історико-культурна спадщина; розвиток спорту; оцінка соціального капіталу	Міжнародний стандарт: ISO 26000
Інтелектуальний капітал	Стандарт регламентує взаємодію з користувачами, яким необхідна інформація про ресурси, що генерують вартість підприємства. Даний стандарт регулює складання Звіту про інтелектуальний капітал.	Intellectual Capital Statements – The New Guideline (2003 р.)
Людський капітал	Комплексне керівництво для компаній, які звітують про проблеми прав людини відповідно до Керівних принципів ООН з питань бізнесу та прав людини.	UNGP Reporting Framework
Про навколишнє середовище	Визначає порядок формування звітності про навколишнє середовище японськими компаніями способом реалізації функцій та принципів такої звітності, її структури та змістовного наповнення.	Environmental Reporting Guidelines (2003 р.) CDSB; CDP
Ризик менеджмент	Оцінка імовірності настання несприятливих подій та розміру можливих збитків, ймовірність виникнення втрат, рівень збитків, рівень ризику «розмивання» частки акціонерів в статутному капіталі; ступінь обґрунтованості введення трансфертного ціноутворення; ступінь імовірності банкрутства; рівень ризику від Ареорганізації компанії; рівень ризику від зміни корпоративної структури компанії (незавершеність консолідації холдингів); рівень ризику, пов'язаний з участю в акціонерних товариствах держави як акціонера, рівень ризику від відсутності представників міноритарних акціонерів у складі ради директорів;	Міжнародні стандарти: стандарт AS/NZS Standard 4360:1999; ISO/IEC 27001–управління інформаційною безпекою [9]; ISO 31000 – управління ризиками
Принципи сталого розвитку	Оцінка сталого розвитку підприємства в: – економічній сфері: темпи приросту продажу продукції, рентабельність продукції, коефіцієнти оновлення основних фондів, прибуток на одного працівника, прибуток на одну акцію, відсоток введення інновацій (технологій), оновлення асортименту продукції; – соціальній сфері: коефіцієнт співвідношення рівня зарплати з середнім по галузі, частка прибутку, спрямована на додаткові соціальні заходи для робітників; відсоток робітників, які пройшли кваліфікації, коефіцієнт зростання продуктивності праці; – екологічній сфері: матеріаломісткість виробництва продукції; зменшення питомих витрат електроенергії на виробництво одиниці продукції; зменшення відходів; – сфера безпеки: оцінка рівня економічної безпеки підприємства, оцінка рівня правової безпеки, оцінка рівня економічної безпеки, оцінка рівня інформаційної безпеки, оцінка ступеня відхилення фактичних значень, межа хиткого фінансового стану.	Міжнародні стандарти: GRI [8]; TCFD; SDGs; SASB; NFRD; CSRD; SFDR; ISO [9]: серії 9000, 9001:2008 - управління якістю; ISO 26000 – управління соціальною відповідальністю; ISO 45001 – управління безпекою праці; ISO 14000, ISO 14001 – управління навколишнім середовищем. Account Ability AA1000

1	2	3
Прозорість	Індекс прозорості; оцінка рівня розкриваємої за категоріями інформації.	Міжнародні стандарти: IR [19]; ISO 26000 [9]; International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB); International Standards on Auditing (IAASB); International Valuation Standards. Стандарти Account Ability: AA1000AP – стандарт основних принципів підзвітності; AA1000AS – стандарт верифікації звітів; AA 1000SES – стандарт взаємодії зі стейкхолдерами; AA1000AS – стандарт забезпечення безпеки.
Корпоративна стійкість	Базується на 10 принципах здійснення корпоративної практики та соціальної політики корпорацій, розроблених ООН. Метою є забезпечення діяльності, яка б сприяла сталому розвитку, тобто враховувала інтереси людей, громад та планети в цілому.	United National Global Compact [25]

Джерело: сформовано автором.

У низці країн розкриття інформації в звітності регулюється законодавством, а в інших – відповідними стандартами та правилами. Деякі країни вимагають аудиту інтегрованої звітності, щоб забезпечити достовірність та надійність інформації, яка в ній міститься. У країнах, де немає обов'язкових вимог щодо розкриття нефінансової інформації, можуть існувати добровільні стандарти або рекомендації, які стимулюють підприємства до оприлюднення тої чи іншої інформації. Глобалізація ринків капіталу, взаємозалежність економік країн через взаємні інвестиції, торгові операції – все це сприяло нормативному регулюванню нефінансових показників на міжнародному рівні на основі міжнародних стандартів.

На основі даних таблиці 1 можна зробити наступні висновки:

– регулювання нефінансової звітності в світі постійно розвивається, про що свідчить зростаюча увага до сталого розвитку та відповідального ведення бізнесу;

– найбільша увага приділяється принципам сталого розвитку. Сталість розвитку є однією з найбільш актуальних тем сьогодення, і підприємства все частіше звертають увагу на соціальну відповідальність та екологічні аспекти своєї діяльності;

– наявність значної кількості стандартів є результатом складності та різноманіття практик нефінансової звітності у різних країнах і галузях. Кожна галузь має свої специфічні потреби щодо нефінансової звітності, а кожна країна – свої власні

правові та регуляторні вимоги, які впливають на те, як інтегровані звіти розробляються та складаються;

– регулювання нефінансової звітності має відмінності в різних країнах. Наприклад, в Європейському Союзі існують чіткі норми, які включають широкий спектр нефінансових показників, таких як вплив на довкілля, соціальна відповідальність, права працівників та інші. У США нормативне регулювання менш регламентоване, але деякі підприємства відповідають на запити від своїх зацікавлених стейкхолдерів та активно прагнуть до сталого ведення бізнесу.

Регулювання нефінансових показників є важливим інструментом стимулювання сталого розвитку та відповідального ведення бізнесу, однак, воно може бути складним та затратним для підприємства. Щоб забезпечити ефективне використання нефінансової звітності, слід ретельно обґрунтовувати показники, які будуть включені у звіт.

В Україні увага до нормативного регулювання формування нефінансових показників зростає в останні роки. При оновленні Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13] у 2017 році ввели нову форму нефінансової звітності для середніх і великих підприємств – Звіт про управління. Однак, удосконалення законодавства слід розглядати як постійний процес, оскільки створити раз і назавжди досконале законодавство реально неможливо [16, с. 379].

Характеристику нормативно-правового регулювання нефінансових показників в Україні представлено в табл. 2.

Таблиця 2. Нормативно-правове регулювання нефінансових показників в Україні

Інформаційні блоки нефінансових показників	Характеристика показника	Нормативно-правові інструменти регулювання
1	2	3
Людський капітал (персонал, права людини)	Умови праці, рівень наявності соціального захисту; охорона праці та безпека праці; трудові відносини; трудова практика; недопущення дискримінації, булінгу; свобода об'єднань і колективні переговори; підходи до забезпечення; права корінних і нечисленних народів; оцінка людського капіталу.	Конституція України, Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод, Кодекс законів про працю України.
Інтелектуальний капітал	Розвиток людського потенціалу, знань, практичних навичок, інтелектуальних та творчих здібностей, моральних цінностей працівників підприємств; наявність технологій, НДДКР, системи управління, технічного і програмного забезпечення, організаційної структури, культури організації, ноу-хау, документів, що закріплюють права інтелектуальної власності; наявність бренду, торговельної марки, іміджу підприємства; оцінка інтелектуального капіталу.	Конституція України, Цивільний кодекс, Кодекс законів про працю України, Національний стандарт оцінки № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [7], та інші нормативні акти у сфері інтелектуальної власності.
Виробничий капітал (забезпеченість ресурсами)	Необоротні і оборотні активи (Знаряддя і предмети праці) виражені у вартісній формі.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 7, НП(С)БО 9.
Природний капітал (екологічний, природоохоронний)	Екологія виробничих процесів; захист та відновлення природного середовища; стан навколишнього середовища; інноваційні екологічні проекти в виробництві; стан забруднення; стале використання ресурсів; екологічна чиста продукція; стан екологічного менеджменту; оцінка ефективності використання земельних ресурсів; показник витрат на поліпшення земельних ресурсів, оцінка природного капіталу.	Конституція України, Кодекси України: Про надра, Бюджетний, Земельний, Лісовий, Водний; Закони України «Про оцінку впливу на довкілля», «Про стратегічну екологічну оцінку».
Корпоративне управління	Ступінь захищеності прав акціонерів; рівень участі зацікавлених осіб, ступінь розкриття інформації; рівень захисних заходів від поглинання компанії; рівень керівництва компанії; якісний рівень проведення аудиту та формування бухгалтерської звітності; динаміка обсягу реалізації товарів; динаміка рентабельності акціонерного капіталу; динаміка рентабельності праці робітників апарату управління; динаміка прибутку від звичайної діяльності до оподаткування; динаміка статутного капіталу; динаміка показника дивідендної прибутковості акції; динаміка показника дивідендного виходу; динаміка ринкової капіталізації компанії; оцінка ефективності управлінської діяльності.	Опосередковано Закон України «Про акціонерні товариства»; Закон України «Про господарські товариства».
Інвестиційна діяльність	Чистий приведений доход (ЧПД) (NPV – net present value); внутрішня норма доходності (ВНД) (IRR – internal rate of return); термін окупності; індекс рентабельності (RI – rate index), оцінка інвестиційної діяльності.	Опосередковано Закон України «Про інвестиційну діяльність»; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
Корупційні ризики	Оцінка ймовірності корупційних ризиків; оцінка вжитих заходів щодо мінімізації корупційного ризику; оцінка корупційного ризику.	—

1	2	3
Стратегічні плани компанії	Частка ринку; утримання клієнтів, їх лояльність; ступінь задоволеності споживачів; рентабельність взаємодії зі споживачами; залучення нових споживачів; часові показники, що визначають оперативність і своєчасність обслуговування; показники якості, норма бракованої продукції на один мільйон, вихід продукції.	—
Прогнози	Оцінка можливостей підприємства для розширення обсягу реалізації продукції і послуг і збільшення прибутковості; показник розвитку комерційної діяльності підприємства на перспективу з урахуванням потреб у ресурсах і можливого їх отримання; оцінка фінансових проблеми, які можуть виникнути у підприємства в перспективі; оцінка фінансового стану підприємства в майбутньому під впливом різноманітних факторів.	—
Прозорість	Індекс прозорості; оцінка рівня розкритої за категоріями інформації.	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Джерело: сформовано автором на основі аналізу законодавчих актів.

На нашу думку, основна проблема в регламентації нефінансових показників у бухгалтерській звітності – це відсутність єдиного механізму відображення конкретних показників людського, інтелектуального, соціального, природного капіталу у грошовій оцінці, а також відсутність єдиного методологічного підходу до цих об'єктів. Законодавство щодо вказаних показників має опосередкований характер. Показники сталого розвитку, ризиків в управлінні регулюються виключно міжнародними стандартами. Показники прозорості підприємств, оцінки корупційних ризиків, оцінки стратегічних планів взагалі не мають нормативно-правової та методологічної основи щодо їх визнання, вже не говорячи про методи їх оцінки.

Євроінтеграція сприяла виникненню ідеї про об'єднання різних систем бухгалтерського обліку, суть якої полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель обліку, звітності та своя система стандартів, але за умови, що ці стандарти не суперечать аналогічним стандартам держав-членів Євросоюзу. Стандарти всіх держав, що входять до Євросоюзу, повинні перебувати у відносній гармонії один з одним.

Підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом сприяло імплементації в українське законодавче поле європейських норм, що забезпечило впровадження принципів вільної ринкової економіки таких як: верховенство права, належне врядування, боротьба з корупцією, боротьба з різними формами транснаціональної організованої злочинності та тероризмом, сприяння сталому розвитку.

Інтегрований звіт повинен надавати інформацію та водночас привертати увагу зацікавлених сторін до проблем підприємства, сприяти активному залученню персоналу до роботи та допомоги в управлінні. Враховуючи стейкхолдерську теорію М. Фрідмана, кожен працівник має прямий і опосередкований

вплив на підприємство на якому він працює. Якщо працівник розуміє і знає ситуацію на підприємстві, то він розуміє, і те, що знаходиться в залежності від результатів праці, а значить може впливати на кінцевий результат.

Порівнюючи Звіт про управління з інтегрованою звітністю за Міжнародним стандартом IR (табл. 3), бачимо, що цей звіт немає чіткої регламентації та єдиної стандартизованої форми, а отже, визначеної методичної системи складання і оприлюднення, певних обов'язкових показників, підходу до організації складання чи збору інформації, не визначені рамки розкриття інформації. Відтак, може скластися помилкове враження, що Звіт про управління буде недостатньо ефективним у процесі управління та прийняття рішень стейкхолдерами.

Так як саме Директива 2014/95/ЄС [18] стала основою для внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13] щодо запровадження нефінансового Звіту про управління, то її норми доцільно враховувати при підготовці Звіту про управління.

Директива 2014/95/ЄС [18] при формуванні нефінансової звітності дозволяє використовувати наступні міжнародні рамкові підходи (frameworks):

– Рамковий підхід до інтегрованої звітності (Integrated Reporting Framework) [19];

– Ініціатива з глобальної звітності GRI (Global Reporting Initiative) [8];

– Міжнародний стандарт з підготовки звіту про управління від Міжнародної ради зі стандартів фінансової звітності (IASB) [10].

Таким чином, українським аграрним підприємствам при складанні Звіту про управління необхідно використовувати найкращі міжнародні практики складання інтегрованої звітності та напрацьований ЄС організаційно-методичний інструментарій.

Таблиця 3. Основні відмінності інтегрованого звіту і звіту про управління

Критерій порівняння	Інтегрований звіт	Звіт про управління
1	2	3
Поширення	У 75-ти країнах світу	Україна
Визначення	Інтегрований звіт являє собою короткострокове відображення того, як стратегія, управління, результати і перспективи організації в контексті зовнішнього середовища ведуть до створення вартості в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі [19].	Звіт про управління – це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [13]. Звіт, не повторює інформацію фінансової звітності і приміток до неї, є самостійним звітом з власною метою і завданнями, що подається разом з фінансовою звітністю.
Започаткування практики складання	2000 – 2002 рр.	2018 р.
Нормативне регулювання	Міжнародний стандарт <IR> грудень 2013 р. (оновлений січні 2021 р.) [19].	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [13]. Вітчизняні стандарти відсутні.
Координація розвитку	Глобальна некомерційна організація Value Reporting Foundation [10].	Міністерство фінансів України, для банків Національний банк України
Регламентация форми і змістовності звіту, вимоги до нього	Міжнародний стандарт <IR> грудень 2013 р. (оновлений січні 2021р.) [20]; Технологічний посібник з питань складання інтегрованої звітності: практичний посібник для директорів з питань інформації. (березень 2018 року) Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) [22]; Технології Integrated Reporting: Посібник фінансового директора з управління мисленням у використанні капіталів. (вересень 2016) Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) [24]; Перехід до інтегрованої звітності: посібник із початку роботи Фонд Value Reporting Foundation [11]	Наказ Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління [14]. Звіт про управління нерегламентований, не містить затвердженої структури, певних обов'язкових показників, підходу до складання чи подачі інформації. Форма – довільна. Відповідно Директиви 2014/95/ЄС [18] підприємства можуть використовувати національні, загальноєвропейські чи міжнародні рамкові підходи (frameworks) щодо нефінансової звітності.
Мета впровадження звітності	Відображення підприємством фінансової та нефінансової інформації про ресурси і фактори сталого створення вартості у коротко-, середньо-, та довготривалій перспективі.	Адаптації вітчизняного законодавства до європейського. Директива 2013/34/ЄС «Про річні фінансові звіти, консолідовані фінансові звіти та пов'язані з ними звіти певних видів підприємств, внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради та скасування Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС [17] (статті 19-20 «системи обліку справедливої вартості надають інформацію, яка може бути більш актуальною для користувачів фінансової звітності»); Директива 2014/95/ЄС «Внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової інформації та інформації про різноманітність деякими великими підприємствами та групами» [18] нею додана до попередньої директиви ст. 19а, яка вступила у дію з 1 січня 2017 р.

1	2	3
Суб'єкти складання, подання і оприлюднення	Підприємства різних розмірів і форм власності (т.ч. банки, бюджетні організації) [11]	Великі і середні підприємства різних форм власності (крім банків, бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств). Водночас середні підприємства мають послаблення – можуть включати до Звіту про управління лише фінансову інформацію [13].
Співпраця	Підписання Меморандуму про взаєморозуміння між IIRC та: Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC); Фондом міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ); Радою зі стандартів бухгалтерського обліку сталого розвитку (SASB); Проектом розкриття вуглецевої інформації (CDP) та Радою стандартів розкриття інформації про клімат (CDSB); Світовою ініціативою інтелектуального капіталу (WICI); Global Reporting Initiative (GRI) [8].	Враховуючи Директиву 2014/95/ЄС [17] при формуванні нефінансової звітності, а отже і «Звіту про управління» дозволяється використовувати окремі елементи міжнародних рамкових підходів (frameworks): – Рамковий підхід до інтегрованої звітності (Integrated Reporting Framework) [19]; – Ініціатива з глобальної звітності GRI (Global Reporting Initiative) [8]; – Міжнародний стандарт з підготовки звіту про управління від міжнародної ради зі стандартів фінансової звітності (IASB)[10].
Мережі	<IR> Академічна мережа; <IR> Мережа професійних бухгалтерських організацій; Група інтегрованого мислення та стратегії <IR>; Обласні комітети; Група SDG [10].	Відсутні
Можливості звітності	Доступ до фінансових ринків капіталів (подання інтегрованої звітності є одним із вимог правил лістингу фондових бірж), розвиток комунікацій. Надає: – більш чітке уявлення про прогрес управління при реалізації стратегії. – краще розуміння зв'язків між інформацією про ефективність і чинниками формування вартості бізнесу. – цілісний погляд на виклики, ризики та можливості.	Звіт про управління покликаний доповнити фінансовий звіт у частині нефінансової інформації, яка суттєво може впливати на рішення користувачів.

Джерело: складено автором на основі власних досліджень.

**Висновки.** Чинне законодавство в сфері бухгалтерського обліку в Україні головним чином зосереджене на фінансовій звітності. Інтегрована звітність хоча і викликає суспільний інтерес, поки що впроваджена у формі Звіту про управління лише для великих і середніх підприємств.

Поява в Україні обов'язкового, самостійного, з власною метою та завданням Звіту про управління є результатом імплементації Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС. Звіт про управління покликаний доповнити фінансову звітність нефінансовою інформацією, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, відображає основні ризики і невизначеності його діяльності. Однак зазначимо, що

формат і структура Звіту про управління нормативно ще не визначені, тобто даний звіт складається у довільній формі. Затверджені Міністерством фінансів України Методичні рекомендації № 982 [14] надають лише перелік із 10 інформаційних пунктів, які підприємства та організації мають розкрити у Звіті про управління.

Якщо стосовно форм фінансової звітності існують чіткі норми підготовки і подання, то щодо нефінансової звітності залишаються нерегульовані питання. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13] (стаття 11 «Загальні вимоги до фінансової звітності», пункт 7) зазначається, що Звіт про управління подається разом

з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. Звільняються від подання Звіту про управління мікропідприємства та малі підприємства, а середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Отже, наразі законодавчо невизначено чіткого механізму оприлюднення нефінансової звітності, непередбачено відповідальність за повноту і достовірність оприлюдненої інформації в

нефінансовій звітності. В той же час, підприємства України поступово долучаються до практики складання інтегрованої звітності та розміщують її у вільному доступі на своїх сайтах.

Задля успішного поширення практики підготовки і оприлюднення інтегрованої звітності в Україні необхідно розвивати законодавство, підвищувати кваліфікацію фахівців з бухгалтерського обліку та підтримувати ініціативу підприємств у цій сфері.

#### 4 Список використаних джерел

1. Безверхий К. В. Реалізація принципу сталості і порівняльності інтегрованої звітності вітчизняних підприємств. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2019. № 2(8). С. 19-25. URL: <https://economics.opu.ua/ejoru/2019/No2/19.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3593840
2. Бетге Й. Балансоведение / Пер. с нем.; науч. ред. В. Д. Новодворский. М., 2000. 454 с.
3. Бухгалтерські наукові дослідження в Житомирській політехніці. Том 6: Розвиток інтегрованої звітності підприємств: монографія / за заг. ред. С. Ф. Легенчука. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. 268 с.
4. Даньків Й. Я., Крупка Я. Д., Остап'юк М. Я., Гетьман О. М. Облікова інформація в системі управління інвестиційною діяльністю. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2014. № 2(43). С. 173-178.
5. Жук В. М. Інтегрована звітність: ретроспектива і перспектива в Україні. *Облік і фінанси*. № 1(83). 2019. С. 20-27. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27)
6. Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу. *Часопис економічних реформ*. 2014. № 1(13). С. 49-54.
7. Національний стандарт оцінки № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-p>
8. GRI – GRI Standards English Language. URL: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
9. ISO – ISO 26000 – Social responsibility. URL: <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>
10. The International Financial Reporting Standards. URL: <https://www.ifrs.org/>
11. The Value Reporting Foundation. URL: <https://www.valuereportingfoundation.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reporting-foundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value/>
12. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
13. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
14. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>
15. Сарана С. В. Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України. *Форум права*. 2009. № 2. С. 379-383. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2009-2/09ccvpzu.pdf>
16. Скирпан О. П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. *Інноваційна економіка*. 2010. № 1(15). С. 106-110.
17. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>
18. Directive 2014/95/EU: Non-Financial Reporting Directive (NFRD). URL: [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en)
19. International <IR> Framework (2021). URL: <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>
20. International Standards on Auditing. URL: [https://www.readyratios.com/reference/audit/international\\_standards\\_of\\_auditing\\_isa.html](https://www.readyratios.com/reference/audit/international_standards_of_auditing_isa.html)
21. Legenchuk S. F., Polishchuk I. R. Organizational and methodical approaches to disclosure of income distribution in integrated reporting. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 2. С. 45-50.
22. Press Release Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC). URL: <http://integratedreporting.org/news/why-do-investors-want-to-talk-about-purpose/>
23. Prodanchuk M., Bezdushna J., Mykhalkiv A., Shevchuk N., Popova O. Development of integrated reporting in ensuring a balanced system of management system indicators. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. № 6(47). pp. 111-123. URL: <https://doi.org/10.55643/fcaptop.6.47.2022.3928>

24. Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR): Commission Guidance. URL: <https://www.traverssmith.com/knowledge/knowledge-container/sustainable-finance-disclosure-regulation-sfdr-commission-guidance/>
25. UN Global Compact. URL: <https://www.unglobalcompact.org/about>
26. United Nations. Department of Economic and Social Affairs. URL: <https://sdgs.un.org/ru/goals>
27. Zhuk V., Zamula I., Liudvenko D., Popko Ye. Development of non-financial reporting of agricultural enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics*. 2020. Vol. 6, No. 4. pp. 76-89. URL: <https://are-journal.com/are/article/view/365>

#### 4 References

1. Bezverkhyi, K. V. (2019). Realizatsiia pryntsyphu stalosti i porivnialnosti intehrovanoi zvitnosti vitchyznianskykh pidpriemstv [Implementation of the principle of sustainability and comparability of integrated reporting of domestic enterprises]. *Ekonomichnyi zhurnal Odeskoho politekhnichnoho universytetu*, 2(8), 19-25. DOI: 10.5281/zenodo.3593840 Retrieved from <https://economics.opu.ua/ejopu/2019/No2/19.pdf>
2. Bethe, Y. (2000). Balansovedenye [Balance science] (Translation from German; ed. by V. D. Novodvorskyi). Moskva.
3. Lehenchuk, S. F. (ed.) (2019). Bukhhalterski naukovi doslidzhennia v Zhytomyrskii politekhnitsi. Tom 6: Rozvytok intehrovanoi zvitnosti pidpriemstv [Accounting research at the Zhytomyr Polytechnic. Volume 6: Development of integrated enterprise reporting]. Zhytomyr: Zhytomyrska politekhnika.
4. Dankiv, Y. Ya., Krupka, Ya. D., Ostapiuk, M. Ya., Hetman, O. M. (2014). Oblikova informatsiia v systemi upravlinnia investytsiinoiu diialnistiu [Account information in the investment activity management system]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu*, 2(43), 173-178.
5. Zhuk, V. M. (2019). Intehrovana zvitnist: retrospektyva i perspektyva v Ukraini [Integrated Reporting: A Retrospective and Perspective in Ukraine]. *Oblik i finansi*, 1(83), 20-27. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27)
6. Kostyrko, R. O. (2014). Intehrovana zvitnist – instrument sotsialno vidpovidalnoho biznesu [Integrated reporting is a tool of socially responsible business]. *Chasopys ekonomichnykh reform*, 1(13), 49-54.
7. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2007). Natsionalnyi standart otsinky № 4 “Otsinka mainovykh prav intelektualnoi vlasnosti” [National evaluation standard No. 4 “Evaluation of property rights of intellectual property”]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-п>
8. GRI – GRI Standards English Language. Retrieved from <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
9. ISO – ISO 26000 – Social responsibility. Retrieved from <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>
10. The International Financial Reporting Standards. Retrieved from <https://www.ifrs.org/>
11. The Value Reporting Foundation. Retrieved from <https://www.valuereportingfoundation.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reporting-foundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value/>
12. Verkhovna Rada Ukrainy. (2017). Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy [On the audit of financial statements and audit activity: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
13. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). Pro bukhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
14. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2018). Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii zi skladannia zvitnu pro upravlinnia [On the approval of Methodical recommendations for drawing up a management report]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>
15. Sarana, S. V. (2009). Systematyzatsiia yak forma udoskonalennia podatkovoho zakonodavstva Ukrainy [Systematization as a form of improvement of tax legislation of Ukraine]. *Forum prava*, 2, 379-383. Retrieved from <http://www.nbu.gov.ua/ejournals/FP/2009-2/09ccvpzu.pdf>
16. Skyrpan, O. P. (2010). Osoblyvosti orhanizatsii obliku biolohichnykh aktyviv na silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Peculiarities of the organization of accounting for biological assets at agricultural enterprises]. *Innovatsiina ekonomika*, 1(15), 106-110.
17. European Parliament and the Council. (26 June 2013). Directive 2013/34/EU on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>
18. Directive 2014/95/EU: Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Retrieved from [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en)
19. International <IR> Framework. (2021). Retrieved from <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>

20. International Standards on Auditing. Retrieved from [https://www.readyratios.com/reference/audit/international\\_standards\\_of\\_auditing\\_isa.html](https://www.readyratios.com/reference/audit/international_standards_of_auditing_isa.html)
21. Legenchuk, S. F., Polishchuk, I. R. (2017). Organizational and methodical approaches to disclosure of income distribution in integrated reporting. *Problemy teorii ta metodologii bukhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 2, 45-50.
22. Press Release Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC). Retrieved from <http://integratedreporting.org/news/why-do-investors-want-to-talk-about-purpose/>
23. Prodanchuk, M., Bezdushna, J., Mukhalkiv, A., Shevchuk, N., & Popova, O. (2022). Development of integrated reporting in ensuring a balanced system of management system indicators. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 6(47), 111-123. Retrieved from <https://doi.org/10.55643/fcaptp.6.47.2022.3928>
24. Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR): Commission Guidance. Retrieved from <https://www.traverssmith.com/knowledge/knowledge-container/sustainable-finance-disclosure-regulation-sfdr-commission-guidance/>
25. UN Global Compact. Retrieved from <https://www.unglobalcompact.org/about>
26. United Nations. Department of Economic and Social Affairs. Retrieved from <https://sdgs.un.org/ru/goals>
27. Zhuk, V., Zamula, I., Liudvenko, D. and Popko, Ye. (2020). Development of non-financial reporting of agricultural enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics*, 6(4), 76-89. Retrieved from <https://are-journal.com/are/article/view/365>