

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені В.Н.КАРАЗИНА

Економічний факультет  
Кафедра статистики, обліку та аудиту


КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**«ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ ТА АУДИТУ  
ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ»**

Виконала:

студент 2 курсу

спеціальності

071 «Облік і оподаткування»  Аліна КИЗИМ

Керівник: д.е.н., проф.



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Роботу допущено до захисту перед АК рішенням кафедри статистики, обліку та аудиту від «9» листопаду 2023 р., протокол №4

Завідувач кафедри

статистики, обліку та аудиту,

д.е.н., професор



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Харків – 2023

## ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ.....	7
1.1. Значення інтегрованої звітності у системі корпоративної звітності...	7
1.2. Категоріально-термінологічний апарат інтегрованої звітності .....	13
1.3. Практика інтегрованого звітування у світі та в Україні.....	18
1.4. Економічна характеристика підприємства ПрАТ «Київстар».....	23
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ .....	31
2.1. Характеристика методик складання інтегрованої звітності .....	31
2.2. Організація формування інтегрованої звітності на ПрАТ «Київстар».....	38
2.3. Шляхи вдосконалення організації формування інтегрованої звітності на українських підприємствах.....	54
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ.....	64
3.1. Проблеми аудиту інтегрованої звітності на українських підприємствах.....	64
3.2. Планування аудиторської перевірки інтегрованої звітності.....	67
3.3. Шляхи вдосконалення аудиту нефінансової інформації інтегрованої звітності.....	74
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85
ДОДАТКИ.....	97

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Впровадження інтегрованої звітності в Україні є істотним доказом інтеграції країни у світове та європейське суспільства. Сучасний український підприємець бажає працювати, підвищувати вартість всіх своїх видів капіталів з урахуванням передових світових тенденцій. І в той же час до роботи українських підприємств висувається низка вимог як до організації виробництва, так і до організації бухгалтерського обліку, аудиту на підприємстві; діяльність компанії повинна відповідати всім стандартам, у тому числі соціальним, екологічним, етичним та ін.

Все це також викликає потребу в отриманні ширшої інформації від підприємства для того, щоб інвестор мав змогу зрозуміти: як діють фінансові, так і нефінансові чинники на створення вартості, оцінити вплив компанії на навколишнє економічне, природне та соціальне середовище. Формування компанією інтегрованої звітності (ІЗ) є яскравим свідченням, що вона відповідає сучасним вимогам господарювання; управлінські рішення, які укладають на підприємстві, сприяють сталому розвитку. Звіти, які містять нефінансову інформацію, в багатьох випадках свідчать про ефективне використання всіх ресурсів підприємства, наявні можливості і перспективи щодо подальшого зростання.

Інтегрована звітність формується на українських підприємствах і під час війни. Незважаючи на великі збитки через російську агресію, український бізнес не тільки зберіг свою діяльність, але й адаптувався й почав надалі розвиватися. Зараз у центрі уваги підприємців і соціальна діяльність (допомога населенню), і екологічні заходи. Нова діяльність активізувала і нові управлінські підходи, прийняття нових облікових рішень, спроби здійснення аудиту ІЗ.

Проблеми і напрями вдосконалення ІЗ на національному і місцевому рівнях постійно знаходилися у центрі уваги науковців і практиків. Так, питання ІЗ присвячені праці Безверхого К.В. [1 -3], Голова С. Ф., Костюченко

В. М., Кузіної Р. В. [6], Костирко Р.О. [32-36], Нестеренко О.О. [54 -56], Янчевої Л.М., Крутової А.С. [76] та інших вчених. Серед закордонних вчених слід виділити праці Бартошевич А., Рутковської-Зярко А. [81 -84]; Роберта Г. Екклз, Майкла П. Крус і Карлоса Солано [95]; Зоннерфельдт А., Лінг Лі, К. Понтоппідан А. [96] та інших. Слід зазначити існуючий значний доробок у розвитку міжнародних стандартів і рекомендацій за даною темою. Але, деякі аспекти, що пов'язані із вирішенням існуючих проблем в методичному, організаційному забезпеченні подальшого розповсюдження ІЗ в Україні, ще залишилися мало дослідженими. Усе це обумовлює актуальність проведеного дослідження.

Наявність невирішених теоретичних і практичних питань визначило мету і завдання кваліфікаційної роботи. **Метою кваліфікаційної роботи є** дослідження діючої системи формування і аудиту інтегрованої звітності, розробка шляхів щодо їх удосконалення.

У роботі розв'язувалися наступні **завдання:**

- визначити місце інтегрованої звітності у системі корпоративної звітності підприємств;
- обґрунтувати категоріально-термінологічний апарат інтегрованої звітності ;
- проаналізувати практику інтегрованого звітування у світі та в Україні;
- надати економічну характеристику підприємства ПрАТ «Київстар»;
- дослідити та навести характеристику методик складання інтегрованої звітності;
- розглянути організацію формування інтегрованої звітності на ПрАТ «Київстар»;
- розкрити та обґрунтувати шляхи вирішення проблем аудиту інтегрованої звітності на українських підприємствах;
- розробити шляхи вдосконалення організації формування інтегрованої звітності на українських підприємствах;

- описати особливості планування аудиторської перевірки інтегрованої звітності;

- розкрити шляхи вдосконалення аудиту нефінансової інформації інтегрованої звітності.

**Об'єктом дослідження** є процес формування і аудиту інтегрованої звітності на підприємстві.

**Предметом дослідження** є організація, методика формування і аудиту інтегрованої звітності на українських підприємствах.

Практичні аспекти впровадження ІЗ в Україні розглядалися на прикладі ПрАТ «Київстар», який є одним з найбільших мобільних операторів в країні.

Теоретичною основою дослідження були праці закордонних і вітчизняних вчених, стандарти, рекомендації і нормативно-правові матеріали організацій і міжнародних інституцій.

При дослідженні організації обліку і аудиту ІЗ використовувалися **наступні методи:**

– економічно-статистичний – при аналізі сучасного стану впровадження ІЗ у світі і в Україні;

– порівняльний аналіз – при дослідженні ІЗ на підприємствах телекомунікаційної сфери;

– аналіз та синтез – при дослідженні категорії «інтегрована звітність», формуванні висновків і пропозицій.

**Практична значущість** кваліфікаційної роботи полягає у визначенні існуючих недолків у організації формування і аудиту ІЗ на українських підприємствах, розробці шляхів вдосконалення цих процесів.

**Апробація дослідження.** Матеріали дослідження були апробовані під час написання 3 тез виступів на міжнародних конференціях.

Кизим А.Ю., Нестеренко О.О. Проблеми впровадження інтегрованої звітності в Україні. Мат. Міжнар. науково-практ. конф. *Вища технічна освіта XXI століття: виклики, проблеми, перспективи*. Краматорськ (Івано-Франківськ), 2022. С. 189–191.

Нестеренко О., Кизим А. Передумови і перспективи впровадження інтегрованої звітності в Україні. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції: мат. XI Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ОНЕУ, 2023. С. 73–75.

Кизим А.Ю., Нестеренко О.О. SWOT-аналіз формування інтегрованої звітності на підприємствах. Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді: матеріали V Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. здоб. вищ. освіти і мол. учених, 20 жовтня 2023 р. / Держ. біотехнологічний ун-т. Харків, 2023. С. 242-243.

**Структура кваліфікаційної роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, який налічує 102 позиції та 1 додатка. Загальна кількість сторінок основного тексту – 82.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

#### 1.1. Значення інтегрованої звітності у системі корпоративної звітності

Євроінтеграційні процеси, які відбуваються в Україні, потребують постійного вдосконалення національної звітності. Впровадження інтегрованої звітності (ІЗ) виступає як один із ефективних напрямів такого вдосконалення.

Традиційна фінансова звітність вже не відповідає вимогам часу, не містить потрібну інформацію щодо ефективного управління фірмами. Різниця у змісті фінансової та інтегрованої звітностей міститься у табл. 1.1

Таблиця 1.1 – Порівняння фінансової та інтегрованої звітностей

Показники порівняння	Фінансова звітність	Інтегрована звітність
1. Містить інформацію щодо:		
1.1. Розвитку підприємств:		
- соціального;	–	+
- екологічного;	–	+
- економічного	+	+
1.2. Ризику, стратегії і стійкості бізнесу	–	+
1.3. Стану капіталу:		
- фінансового;	+	+
- промислового;	–	+
- інтелектуального;	–	+
- людського;	–	+
- соціального;	–	+
- природного	–	+
2. Використовуються показники:		
- нефінансові;	–	+
- фінансові	+	+

Джерело: складено з урахуванням [2]

Можливо виділити виникнення передумов введення інтегрованої звітності (ІЗ) (складено з урахуванням [43;56]):

1) У якості концептуальних передумов ІЗ слід визначити розвиток концепцій сталого розвитку, корпоративної соціальної відповідальності, які викликали необхідність у здійсненні кардинальних змін у всіх сферах діяльності. Ще у 1997 року Коаліція для екологічно відповідального бізнесу почала займатися розробкою звітності у сфері сталого розвитку. Ці концепції поступово змінювали ставлення всіх верств населення до сучасних цінностей людства. Але існуюча фінансова звітність вже не повністю відповідала очікуванням від такої інформації.

2) З'явилась необхідність в отриманні комплексної інформації (фінансової і нефінансової) для підвищення інформованості інвесторів щодо реального стану підприємства, його стратегій і перспектив розвитку.

3) Третьою передумовою є підвищення зацікавленості у інвесторів в інформації щодо майбутніх стратегій розвитку підприємств. Інтегрована звітність характеризує стратегії підприємства. Метою створення інтегрованої звітності є побудова звітності, яка структурована навколо стратегічних завдань компанії, стандартів корпоративного управління та самої моделі бізнесу. Це дозволяє краще зрозуміти напрямок розвитку компанії, визначити її місце та роль у системі суспільних відносин.

4) У якості передумови можливо розглядати впровадження міжнародних стандартів прозорості інформації. Більш висока прозорість досягається через те, що інтегрована звітність містить значно більше показників, які характеризують різноманітні напрями діяльності підприємств.

5) Впровадження нової звітності повинно бути засновано на «актуальній справедливій вартості», точному відображенні нематеріальних активів у балансі підприємств.

Впровадження ІЗ на підприємствах супроводжується виникненням таких переваг (складено з урахуванням [3]): відбувається краще задоволення потреб стейкхолдерів в отриманні більш повної інформації щодо розвитку підприємства, що, в свою чергу, сприяє:

а) у населення територіальної громади:

- підвищенню рівня довіри до діяльності підприємства;
- поліпшенню іміджу і репутації соціально-відповідального підприємства як такого, що працює з урахуванням положень сталого розвитку;

б) у партнерів і інвесторів:

- зниженню ризиків у процесі співробітництва;
- покращення ділової репутації, кредитного рейтингу;
- налагодженню більш вигідного співробітництва з урахуванням стратегій розвитку і потенціалу підприємства;

в) на самому підприємстві за рахунок отримання нових даних, які можливо використовувати у процесах менеджменту, оцінки і т.п:

- максимізації конкурентних можливостей на вітчизняному і міжнародному ринках через надання більшого обсягу інформації стосовно продукції і наданих послуг;

- більш точної оцінці активів, потенціалу підприємства, вартості через отримання інформації щодо всіх видів капіталу;

- ефективному розподілу ресурсів, активів і капіталів;

- підвищення якості менеджменту на підприємстві;

- можливість отримання грантів, пільг у банківській, страховій і податковій сферах;

г) для суспільства:

- сприяння зниженню корупції і тінізації економіки через підвищення процесів прозорості інформації.

Характеристика загальних переваг ІЗ дозволяє визначити її як новий вид корпоративної звітності, яка характеризує більш якісний рівень надання інформації, що супроводжується отриманням значних переваг для суспільства, стейкхолдерів, самого підприємства.

У процесі становлення і розвитку ІЗ можливо виділити декілька ключових етапів (рис. 1.1).



Рисунок 1.1 – Етапи становлення і розвитку інтегрованої звітності у світі

Джерело: [63; 67]

Сучасні підприємства пройшли шлях від складання додаткових спеціалізованих звітів (соціальні звіти, екологічні звіти та інше) як додатки існуючої фінансової звітності до формування якісно нової ІЗ.

Дослідження переваг і проблем формування інтегрованої звітності дозволило зробити SWOT-аналіз формування інтегрованої звітності на підприємствах (табл. 1.2). Слід зазначити, що у стовпчиках «сильні сторони» і «можливості» можливо включити всі положення з розглянутих вище переваг введення ІЗ, тому у табл. 1.2 у відповідних стовпчиках наведено лише найбільш важливі положення.

Наведемо пояснення деяким проблемним питанням, які пов'язані із впровадженням ІЗ.

1. Деякі керівники підприємств заперечують існування зв'язку між формуванням ІЗ і створенням конкурентних переваг підприємства на ринку.

Таблиця 1.2 – SWOT-аналіз формування інтегрованої звітності на підприємствах

Сильні сторони	Слабкі сторони
1	2
<ul style="list-style-type: none"> <li>- зниження ризику у інвесторів;</li> <li>- покращення іміджу і репутації у стейкхолдерів;</li> <li>- сприяння більш сталому розвитку;</li> <li>- покращення відносин з населенням, державними органами, стейкхолдерами;</li> <li>- поліпшення якості інформації, її доступності і прозорості для всіх груп стейкхолдерів;</li> <li>- максимізації конкурентних можливостей на вітчизняному і міжнародному ринках.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутність нормативно-правових і методичних документів, які регламентують різні аспекти складання ІЗ (правила, стандартизовані форми підготовки звітів, їх терміни надання, порядок оприлюднення і т.п.) на всіх рівнях (від рівня підприємства до міжнародного рівня);</li> <li>- нерозвиненість систем обліку в області стійкого розвитку, відсутність основних встановлених показників стійкого розвитку у звітності;</li> <li>- труднощі з системою контролю (внутрішнього і зовнішнього аудиту) достовірності інформації у ІЗ;</li> <li>- неможливість задовільнити всім вимогам споживачів інтегрованої звітності до її обсягу і наповнення;</li> <li>- залучення більших ресурсів, часу на формування ІЗ;</li> <li>- відсутність кваліфікованих фахівців, яких можливо залучити до складання ІЗ;</li> <li>- існування юридичних ризиків, пов'язаних з</li> <li>- існування труднощів і проблем з оцінкою нефінансових активів, різних видів капіталів;</li> <li>- відсутність в ІЗ «негативної інформації», яка б висвітлювала проблеми і труднощі, з якими стикається підприємство;</li> <li>- труднощі із систематизацією інформації із різних підрозділів підприємства.</li> </ul>

Продовження табл. 1.2

1	2
Можливості	Загрози
<ul style="list-style-type: none"> <li>- підвищення корпоративного управління;</li> <li>- визначення єдиного підходу для формування звітності підприємства; впровадження інтегрованого мислення;</li> <li>- розробка програмного забезпечення для формування ІЗ;</li> <li>- зниження корупції</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- необґрунтоване розширення інформації, яка міститься в ІЗ;</li> <li>- збільшення витрат на формування ІЗ;</li> <li>- необхідність залучення до підготовки ІЗ;</li> <li>- необхідність створення спеціалізованих підрозділів, залучення додаткових фахівців до підготовки ІЗ;</li> <li>- непорівнянність ІЗ різних підприємств унеможливорює визначення: які з них більш успішні і конкурентоспроможні;</li> <li>- представлення недостовірної інформації;</li> <li>- надання у ІЗ надлишкової інформації, яка немає важливого значення, переважання описових матеріалів замість статистичних і аналітичних;</li> <li>- зниження якості представленої ІЗ</li> </ul>

Джерело: складено на основі [1; 40]

Слід зазначити, що проведені дослідження Дж. Вейзера, С. Задека довели, що протягом 10 років у підприємств, які здійснюють соціально відповідальну діяльність «чистий прибуток на інвестований капітал вищий на 9,8%, дохід з продажу – на 2,79%, прибуток – на 63,5%», ніж у інших підприємствах [101].

2. Актуальним є питання порівняння досягнутих різними підприємствами результатів на основі наданої ІЗ. Наявність непорівнянності показників досягнення цілей сталого розвитку може бути вирішена тільки на основі використання єдиної методології підготовки звітів та єдиних показників.

3. Причинами недостатньої якості наданих інформаційних звітів можуть бути наступні обставини:

1) відсутність уніфікації: у формі, розмірах і структурі звітів; у періодичності публікації таких звітів;

2) наявність індивідуальних особливостей соціально-економічного розвитку компаній;

3) неоднакове представлення керівництва компаній стосовно мети і цілей складання інтегрованої звітності.

Дослідник М. Хофман зауважив: «Багато обов'язкових і добровільних розкриттів, які сьогодні надають організації, перетворилися на часткові звіти, зосереджені на окремих корпоративних проблемах...».

Результатом цього процесу є відсутність широкого та цілісного розуміння стратегії організації, бізнес-моделі, ризиків і можливостей, а також ефективності щодо її стратегічних цілей і методів управління. Надання таких звітів може залишити у інвесторів і стейкхолдерів «більше питань про організацію, ніж відповідей» [99].

Деякі проблеми можливо вирішити тільки на основі використання уніфікованих фінансових і нефінансових показників, що забезпечить їх сумісність, підвищить ефективність їх використання при прийнятті управлінських рішень.

Першим кроком на шляху вирішення виокремлених проблем є дослідження категоріально-термінологічного апарату інтегрованої звітності, що буде розглянуто в наступному пункті кваліфікаційної роботи.

## **1.2. Категоріально-термінологічний апарат інтегрованої звітності**

Дослідженням питань ІЗ займається багато іноземних і вітчизняних вчених і практиків. Можливо встановити наявність різних підходів щодо її визначення:

1) як дієвий інструмент обліку (Кундря –Висоцька О. [39]); нова концепція або парадигма обліку (Легенчук С. [42]; Пастух Д.Л., Колісник О.П. [66]); комплексний звіт (Макаренко І. І.[46]) або систему звітів.

2) ІЗ як «процес, який базується на інтегрованому мисленні, у результаті якого підприємство формує періодичний інтегрований звіт про

створення вартості протягом тривалого часу, і пов'язану інформацію, яка стосується аспектів створення вартості» [50].

3) ІЗ – «нова модель корпоративної звітності, в основу якої покладено концепцію інтегрованого мислення» (Костирко Р.О. [36]).

4) ІЗ можливо розглядати як результат, який представляє собою систему інтегрованих звітів, що ґрунтується на національних та міжнародних стандартах і використовується для задоволення потреб в інформації стейкхолдерів.

5) ІЗ можливо представити як систему, яка має розроблений категоріально-термінологічний апарат, який характеризує її основні складові.

Нефінансова звітність (соціальна звітність) – це задокументований набір даних підприємства, який відображає його навколишнє середовище, принципи та методи взаємодії зі стейкхолдерами, результати діяльності в економічній, соціальній та екологічній та інших сферах діяльності.

Соціальна звітність – це повністю добровільне надання інформації для всіх стейкхолдерів про соціальні, та екологічні результати діяльності підприємства, за можливістю у стандартній формі (наводяться показники, які встановлені «Міжнародними стандартами складання звітів»).

Основні поняття інтегрованого звіту [97; 98] визначено у табл. А. 1. Додаток А.

Фахівці [18] виділяють декілька форм розробки нефінансової звітності (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Характеристика форм розробки нефінансової звітності

Форми	Ціль складання	Використання стандартів звітності	Споживачі інформації
1	2	3	4
Довільна	Промоція підприємства, його просування на ринку	–	Громадськість, населення, інвестори

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
Стандартизована	Оцінка у рейтингу соціально-відповідальних підприємств	+	інвестори, аналітики, рейтингові компанії
Підходи до використання стандартизованої форми			
2.1	«Оцінка у прогресі реалізації принципів Глобального договору»	«Глобальний договір»	інвестори, аналітики, рейтингові компанії
2.2	«Звіт зі сталого розвитку»	«Глобальна ініціатива зі звітності» (GRI)»	
2.3	«Оцінка орієнтації на майбутнє, надійності та суттєвості, врахуванні очікувань стейкхолдерів»	«Міжнародний стандарт інтегрованої звітності» 3	
3. Комплексна	Комплексна характеристика підприємства	Використовуються окремі вибрані стандарти	Інвестори, громадськість

Джерело: складено за [18]

Інтегрований звіт за визначенням Міжнародного стандарту інтегрованої звітності (МСІЗ) – це «коротка інформація про те, як стратегія, управління, результати діяльності та перспективи організації в контексті зовнішнього середовища веде до створення вартості протягом короткострокового, середньострокового і довгострокового періоду» [2].

Слід зазначити, що принципи та правила формування і подання не регламентовані у національному законодавстві. Загальна схема, на якій пропонується визначення певних принципів і складових ІЗ наведена на рис. 1.2.

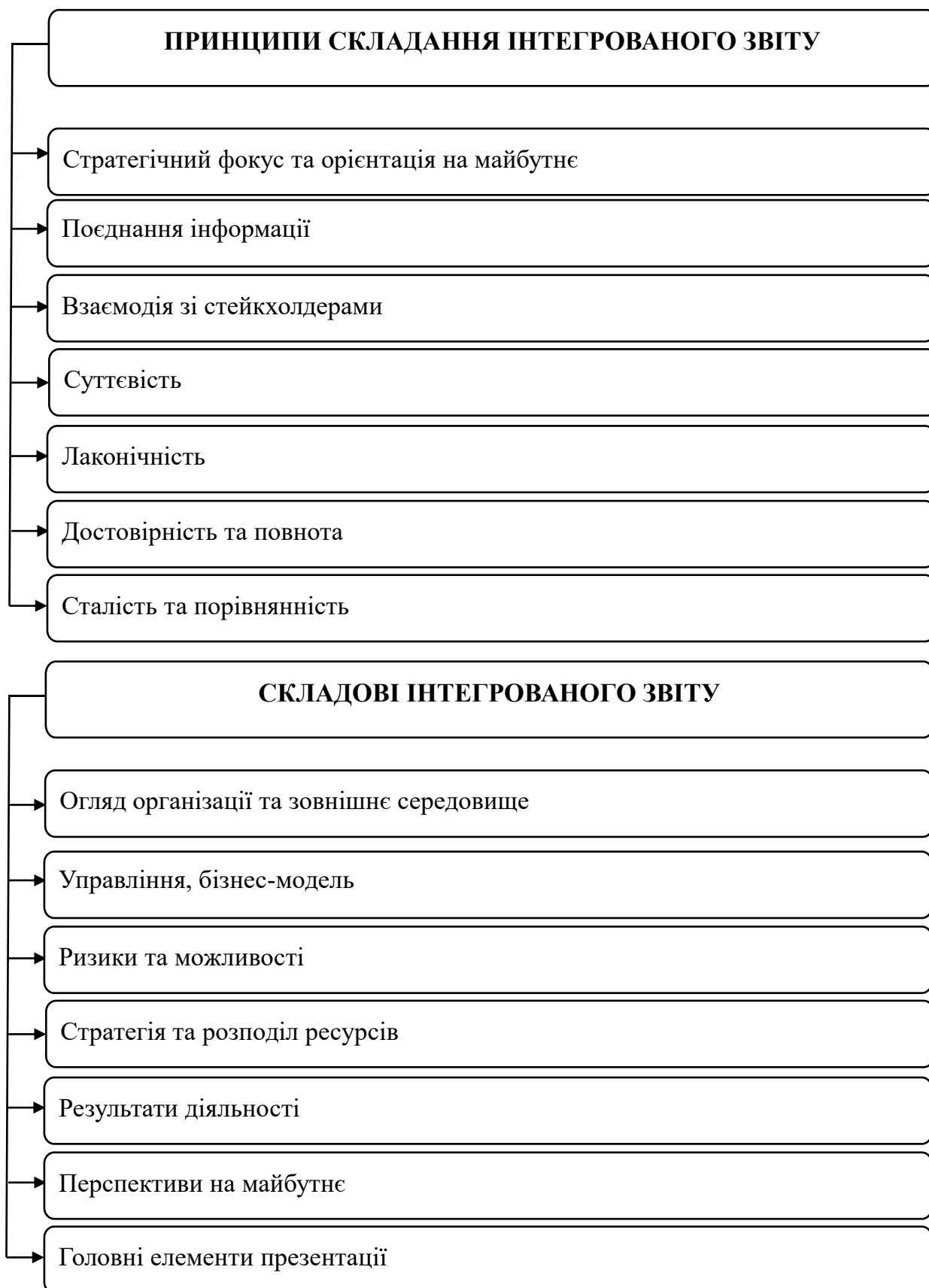


Рисунок 1.2 – Принципи та складові інтегрованих звітів

У міжнародній практиці існують наступні підходи до підготовки ІЗ [37]:

1. Перший підхід є досить поширеним через простоту складання звіту, сутність якого полягає у визначенні ступеня прогресу при врахуванні принципів Глобального договору [50].

2. В основі другого підходу є система Глобальної ініціативи зі звітності (GRI). У даному випадку розробляється Звіт зі сталого розвитку, який містить як фінансову, так і нефінансову інформацію.

При цьому важливо враховувати міжнародні стандарти (GRI, AA 1000). Проте, підприємство в разі необхідності може створювати внутрішні нормативні документи.

Форма і зміст ІЗ вимагають включення до її складу всіх видів звітів (фінансових і нефінансових) у відповідності до «обов'язкових і добровільних правил, норм і стандартів розкриття інформації» [38, 190-195].

Метою складання ІЗ є отримання споживачами фінансової та нефінансової інформації про розподіл капіталу. До основних характеристик інтегрованого мислення відносяться наступні:

- врахування всіх видів капіталу підприємства;
- облік усіх можливостей, ризиків, загроз і т.п.;
- орієнтація на впровадження стратегічної моделі на засадах сталого розвитку.

Проаналізувавши наведені підходи, пропонуємо під інтегрованою звітністю розуміти процес збирання, об'єднання, узагальнення та аналізу якісних та кількісних показників, що відображають соціо-еколого-економічну та фінансово-господарську діяльність підприємства.

Цей процес призводить до створення регулярного інтегрованого звіту, який містить цінну інформацію про створення вартості в різних часових рамках, а саме короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі. Ключовим поняттям в цьому визначенні і основним завданням інтегрованої звітності є сам інтегрований звіт, який служить джерелом інформаційної підтримки для виявлення потенційних можливостей сталого

розвитку та оптимізації діяльності підприємства відповідно до визначених напрямків.

### **1.3. Практика інтегрованого звітування у світі та в Україні**

Складання ІЗ є розповсюдженою практикою звітування у всьому світі. У Європі цьому процесу сприяло прийняття «Директиви 2013/34/ЄС» та «Директиви 2014/95/ЄС», які вимагають складання нефінансових звітів у компаніях, де працюють більше 500 осіб.

Згідно з даними [98] понад 2500 компаній у понад 70 країнах світу запровадили інтегровану звітність. Відповідно до опитуванням АССА (2019 р.) 77% членів міжнародної асоціації фахівців з обліку та фінансів визначили, що їх підприємства формують ІЗ.

Більшість інтегрованих звітів формується у країнах Азіатсько-Тихоокеанського регіону (43,1% від загального обсягу звітів), Близького Сходу та Африки (23,1%), а також Європи (25,1). Деяко відстають від світових тенденцій збільшення підприємств, які формують ІЗ, країни Латинської Америки (5,4%) та Північної Америки (3,3%).

Серед країн Азіатсько-Тихоокеанського регіону найбільша кількість звітів формується у Японії. З 2015 року був представлений японський Кодекс корпоративного управління, а Інтегрована структура звітності розглядалася як відповідна основа для реалізації вимог Кодексу. Все це значно збільшило кількість підприємств, які зобов'язані складати ІЗ.

Аналіз ІЗ за секторами господарства [98] показав, що компанії в усіх секторах створюють інтегровані звіти. Більшість звітів у дослідженні надійшли від організацій у секторах інфраструктури: технології і комунікації (9,3%), фінансів (16,6%), трансформації ресурсів (12,6%), транспорті (5,8%). Інтегровані звіти створюються в 71 із 77 галузей промисловості на основі Sustainable Industry Classification System (SICS), що демонструє широке впровадження інтегрованої звітності.

Найбільша кількість інтегрованих звітів складається на підприємствах ПАР. З 1 червня 2010 року, згідно з Кодексом Кінга III (King III Code on Governance), усі підприємства, що були зареєстровані на фондовій біржі Йоганнесбурга (ПАР), були зобов'язані представляти інтегрований звіт.

З 2017 р. підприємства з чисельністю персоналу понад 500 осіб згідно положенням Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС надають таку інформацію, при цьому характеризують соціальні, управлінські і екологічні ризики. Найбільш висока кількість підприємств, які складають інтегровані звіти, у Європі у Німеччині, Нідерландах [11; 45]. Значно сприяло збільшенню інтегрованих звітів прийняття на законодавчому рівні положень щодо обов'язковості їх формування: Бельгія (з 1995 р. складають соціальні звіти підприємства з чисельністю працюючих більш 20 осіб); Великобританія (з 2005 р. соціальна звітність для підприємств, що зареєстровані на біржах); Німеччина (з 2004 р. обов'язково формують звіти великі компанії та холдинги) [75].

Оцінки складання ІЗ у світі можливо проаналізувати за результатами експертної оцінки дослідження [95] 50 компаній з 10 країн світу. Вчені за шкалою від 0 до 3 оцінили дотримання принципу «суттєвості» та розкриття інформації за наступними елементами звіту: «ризики та можливості», «стратегія та розподіл ресурсів, «результати діяльності»; «перспективи розвитку». При оцінці використовувалася наступна шкала: «0» - немає розкриття; «1»- шаблонне розкриття; «2» - розкриття зосереджене переважно на результатах поточного періоду; 3» - розкриття в контексті коротко-, середньо- та довгострокової перспективи.

Загальні результати експертної оцінки за країнами у розрізі розділів звітів наведено у табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Експертна оцінка якості складання розділів ІЗ за компаніями по країнам світу

Країни	Оцінка якості	Принцип суттєвості звітів	Ризики та можливості	Стратегія та розподіл ресурсів	результати діяльності	Перспективи розвитку
ПАР	2,85	2,68	3,00	2,90	2,80	2,88
Нідерланди	2,63	2,44	2,84	2,70	2,70	2,48
Німеччина	2,26	2,16	2,76	2,10	1,60	2,68
Франція	1,92	1,60	1,88	1,95	1,80	2,36
Великобританія	1,78	1,84	1,96	2,05	1,70	
Італія	1,76	2,08	2,00	1,25	1,75	1,72
Південна Корея	1,61	1,96	1,60	1,25	1,50	1,76
Японія	1,38	1,60	1,56	1,80	1,10	0,84
Бразилія	1,22	1,64	0,84	1,40	1,45	0,76
США	0,78	0,72	0,48	1,05	1,45	0,20
Середнє значення	1,82	1,87	1,89	1,85	1,79	1,70

Джерело: складено за [95]

Охарактеризуємо отриманні експертні оцінки якості інформації за розділами ІЗ.

#### 1. Оцінка суттєвості.

Середній бал суттєвості для всіх компаній у вибірці склав 1,87. Існувала значна варіація середнього показника по країнах - від 0,72 (США) до 2,68 (Південна Африка).

#### 2. Оцінка «ризиків і можливостей».

Середній бал за «Ризики та можливості» склав 1,89. Спостерігається значна варіація в середній показник по країнах - від 0,48 д (США) до 3,0 (Африки) до 3,0 (Південно-Африканська Республіка).

У дослідженні повідомлялося, що Обговорення ризиків та можливостей у SAP є одним з найбільш вичерпних. Розділ "Управління ризиками та можливості" на 17 сторінках містить резюме всіх факторів ризику, оцінку за показниками: ймовірність виникнення, потенційний вплив, рівень ризику, а

також ймовірність виникнення, потенційний вплив, рівень ризику, а також еволюція або тенденція порівняно з попереднім роком.

### 3. Оцінка «стратегії та розподілу ресурсів».

Середній бал країни за стратегію та розподіл ресурсів склав 1,85. Індивідуальні бали країн варіювалися від 1,05 (США) до 2,90 (Південно-Африканська республіка). Десять компаній - ABN AMRO, KPN, Kumba Iron Ore, Nedbank, Philips, Redefine Properties, Suez, United Utilities, Valéo та Vodacom - отримали найвищий бал 3.0 за стратегію та розподіл ресурсів.

### 4. Оцінка «результати діяльності».

Середній бал країн за даним показником склав 1,79. Південна Африка (2,80) та Нідерланди (2,70) отримали найвищі загальні бали. Найнижчий бал отримали компанії Японії (1,10). Компанії: ABN AMRO, KPN, Natura, Nedbank, Redefine Properties, Valéo та Vodacom - отримали відмінну оцінку 3.0 за даним показником.

Таким чином, загальна оцінка інтегрованих звітів дає можливість зробити наступні висновки : країни світу можна досить чітко розділити на три категорії за критеріями якості розкриття інформації:

1) високий рівень якості звітів у компаній наступних країн (ПАР, Німеччина, Нідерланди). Високий рівень ІЗ компаній ПАР пояснюється вимогами Йоганнесбурзької фондової біржи, успішною діяльністю Комітету з інтегрованої звітності (IRC) ПАР, який розробив єдину концепцію ІЗ, надає консультації та інше;

2) середній рівень якості звітів надають компанії наступних країн: Франція (1,92), Великобританія (1,78), Італія (1,76) та Південна Корея (1,61);

3) низький рівень якості звітів. Середні бали трьох країн, що опинилися на даному рівні становлять 0,78 (США), 1,22 (Бразилія) та 1,38 (Японія).

Інтегровану звітність складає світова компанія VEON – глобальний цифровий оператор, який надає підключені послуги понад 150 мільйонам клієнтів на шести швидкозростаючих ринках [100]. В цю компанію входить і

ПрАТ «Київстар». У листопаді 2022 р. VEON оголосила, що проводить конкурентний процес продажу своїх російських активів, одночасно вивчаючи варіанти, щоб забезпечити оптимальний результат для всіх зацікавлених сторін.

Експертна оцінка якості ІЗ за рівнем «змістовного наповнення звітів» компаній, які працюють в Україні, яка була зроблена харківськими вченими [76] показала, що проблеми є з розкриттям інформації по стратегії; за видами капіталів; бізнес-моделі.

В Україні перехід підприємств до впровадження інтегрованої звітності ще не став таким великомасштабним через наявність певних труднощів, неповне усвідомлення керівництвом підприємств її переваг. Лише незначний відсоток українських компаній готують нефінансову звітність.

Перший в Україні звіт про корпоративну соціальну відповідальність (КСВ) складено у 2005 р. компанією «Систем Кепітал Менеджмент» (СКМ). Усього дана компанія сформуvala 4 соціальних звіти, два з яких побудовані на стандартах GRI. Банк «Надра» у 2005 році також оприлюднив звіт на основі системи GRI.

За даними І. Деруна у 2017 р. нараховувалось 40 підприємств України, які формували різні види ІЗ («МЕТІНВЕСТ», ПрАТ «Оболонь», «Нафтогаз України та інші). Згідно «Індексу прозорості сайтів Українських компаній 2020» [17] – «середній рівень надання інформації вітчизняними компаніями за показниками ESG» становить 32%, а рівень надання інформації у ТОП-10 компаній – понад 60%. Більшою мірою українські підприємства публікують загальну інформацію про компанію, екологічну інформацію (рівень прозорості 36,6%), корпоративне управління – 27,7%; «соціальні аспекти» – 26,4% та зв'язки з громадою.

Серед підприємств, які публікують різні види нефінансової інформації підприємств: фінансової сфери (з 5 фінансових установ 3 відносяться до державних), транспортування та постачання енергії.

Кожне підприємство самостійно обирає структуру, форму і показники ІЗ. Більшість українських підприємств вказують, що при складанні звітів, вони дотримуються стандартів GRI (Global Reporting Initiative). Для більш детальної характеристики підходів до складання інтегрованої звітності розглянемо особливості її складання на прикладі досліджуваного підприємства ПрАТ «Київстар».

#### **1.4. Економічна характеристика підприємства ПрАТ «Київстар»**

ПрАТ «Київстар» працює на ринку України з 1994 р., і зараз є одним з найбільших мобільних операторів (обсяг обслуговування: 24,4 млн. абонентів – 48,8% від загальної кількості українських абонентів) та провайдерів фіксованого ширококутного зв'язку (понад 1,1 млн. абонентів) в Україні [20].

Визначимо, що через військові дії, які спричинили широкомасштабну міграцію, кількість абонентів ПрАТ «Київстар» знизилась на 1,4 млн осіб. Найбільшими конкурентами для підприємства є компанії «Vodafone-Україна» та «Lifecell» (у сукупності цим компаніям належить 45% українського ринку телекомунікацій).

Підприємство у 2002 р. одержало міжнародну сертифікацію ISO 9001:2000 та досягло 100%-го покриття роумінгом усіх країн Європи. ПрАТ «Київстар» є складовою одного з найбільших світових телекомунікаційних холдингів VEON (73,8 % акцій). За даними Forbes Україна [20] у 2021 р. компанія займала 21 місце серед «100 найбільших приватних компаній в Україні» з розміром прибутку 10,3 млрд грн., річний розмір виторгу складав 12%. За 2022 рік річний дохід збільшився на 8,2% та склав 31 млрд. грн., але у валютному еквіваленті дохід знизився.

У 2021 р. на компанію працювало 3619 робітників, які мали гідні заробітну плату і соціальний пакет. 69% персоналу підприємства складають

чоловіки. Компанія займала друге місце в рейтингу найкращих роботодавців України Forbes – Україна у сфері телекомунікаційних технологій.

Місія підприємства сформована наступним чином: «вдосконалення життя людей завдяки наданню високоякісних телекомунікаційних послуг, керуючись при цьому такими цінностями як простота, іноваційність та покращення» [21].

До основних напрямів діяльності підприємства відноситься надання телекомунікаційних послуг (у тому числі безпроводні послуги зв'язку, послуги кабельного зв'язку); здійснення ремонту, продаж телекомунікаційного обладнання, ремонт побутової техніки та електронних приладів, виконання досліджень (маркетингові та соціологічні) та інше.

#### 1. Вартість основних фондів

Динаміка змін залишкової вартості основних засобів за 2019-2020 рр. наведена у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Залишкова вартість основних засобів у розбивці за категоріями активів (на кінець періоду), тис.грн.

Роки	Земельні ділянки	Будівлі, споруди та передавальні пристрої	Машини та обладнання	Транспортні засоби	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інші основні засоби	Капітальне будівництво – капіталізовані роботи	Капітальне будівництво – придбання основних засобів
2020	44 684	4 059 986	9 613 009	107 383	56	34 347	186 473	607 321
2021	44 684	4 367 371	10 769 375	91 085	28	29 760	185 503	833 408

Джерело: [64]

Якщо залишкова вартість основних засобів на кінець 2019 р. складала 14 653 259 тис. грн, то на кінець 2021 р. – 16 321 214 тис. грн., збільшення відбулося за рахунок значного придбання машин та обладнання.

Загальна характеристика фінансових результатів роботи підприємства наведена у табл. 1.6.

Таблиця 1.6 – Характеристика фінансових результатів

ПрАТ «Київстар», тис. грн

Назва показників	за 2022 р.	за 2021 р.	за 2020 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	30 900 973.00	28 559 150.00	25 001 245.00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	12 112 812.00	9 646 440.00	8 468 288.00
Валовий: прибуток	18 788 161.00	18 912 710.00	16 532 957.00
Інші операційні доходи	252 484.00	217 437.00	347 299.00
Витрати на збут	2 556 755.00	2362 458.00	1 967 033.00
Інші операційні витрати	247 660.00	115 856.00	84 802.00
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	13 878 318.00	14 786 480.00	13 152 381.00
Інші фінансові доходи	155 497.00	48 828.00	80 459.00
Інші доходи	236 812.00	235 778.00	48 668.00
Фінансові витрати	1 121 738.00	967 025.00	427 797.00
Інші витрати	1 352 309.00	166 264.00	240 323.00
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	11 796 580.00	13 937 797.00	10 628 126.00
Витрати (дохід) з податку на прибуток	-2 198 911.00	-2 670 871.00	-1 666 906.00
Чистий фінансовий результат: прибуток	9 597 669.00	11 266 926.00	8 961 220.00

Джерело: [64]

Дані аналізу свідчать, що незважаючи на те, що підприємство є прибутковим, має місце зниження прибутку у 2022 році у зв'язку з пандемією коронавірусу, а також через значне збільшення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 25,56% (з 2020 до 2022 рр.).

Загальна структура доходів у 2021 р. за напрямками діяльності представлена на рис. 1.3.

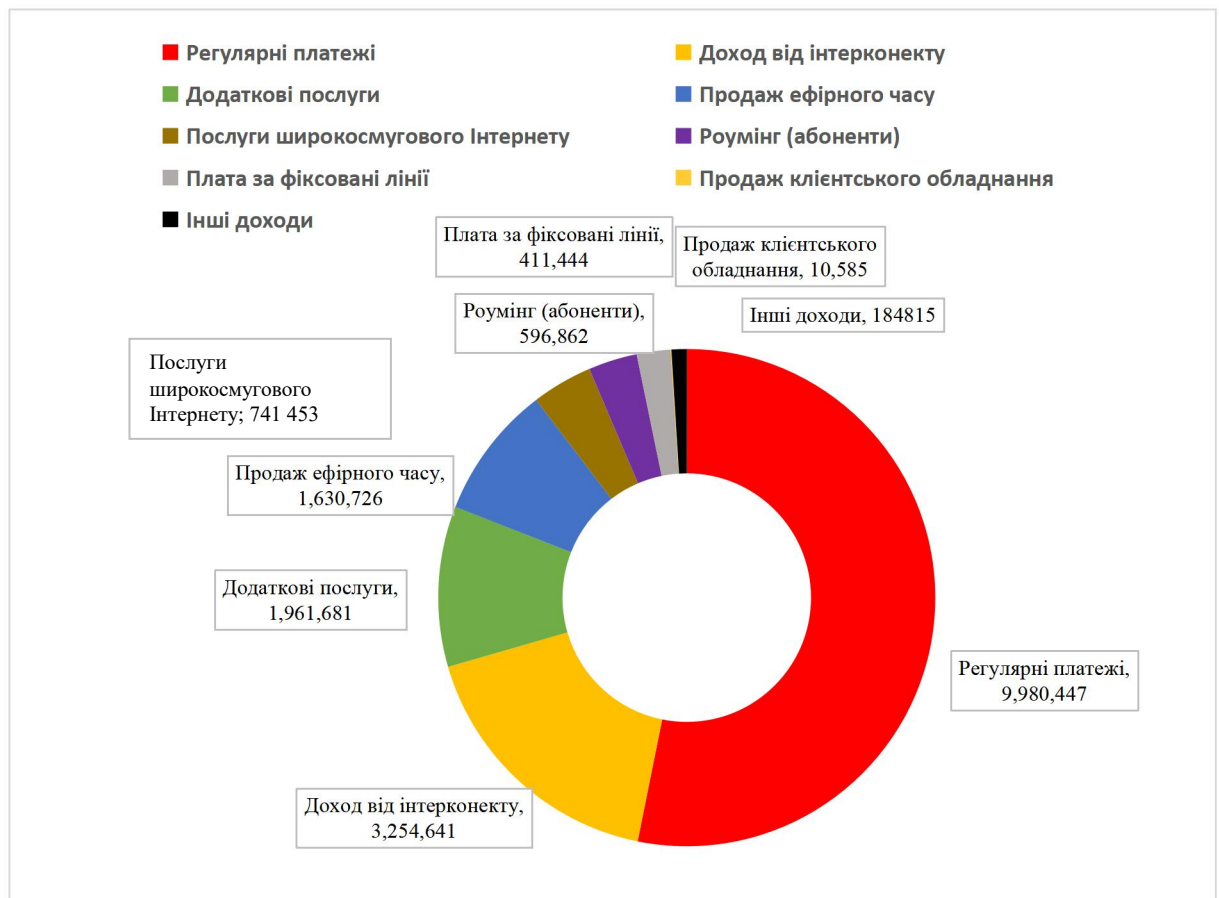


Рисунок 1.3 – Структура доходів за напрямками діяльності ПрАТ «Київстар» у 2021 р., тис. грн

Джерело: дані ПрАТ «Київстар» [64]

Елементи операційних витрат ПрАТ «Київстар» представлено на рис. 1.4.

Найбільш дохідним видом діяльності ПрАТ «Київстар» виступають платежі користувачів від надання мобільного зв'язку (53%) та дохід від інтерконекту (17%) – забезпечення зв'язку між мережами.



Рисунок 1.4 – Елементи операційних витрат ПрАТ «Київстар» за 2022р.  
Джерело: складено за [64]

Найбільшу вагу у структурі операційних витрат займають амортизація і витрати на оплату праці.

Горизонтальний аналіз активів підприємства наведено у табл. 1.7.

Таблиця 1.7 – Горизонтальний аналіз активів підприємства у 2022 р., тис. грн

Показники	На початок звітного періоду,	На кінець звітного періоду, тис. грн	Абсолютне Відхилення; +/-	Відносне відхилення, у %
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	8 585 356.00	8 372 277.00	-213 079	97.52
первісна вартість	1 566 015.00	1 599 130.00	33 115.00	102.11
накопичена амортизація	7 075 159.00	7 619 023.00	543 864.00	107.69

## Продовження табл. 1.7

1	2	3	4	5
Основні засоби	16 291 426.00	20 429 519.00	4 138 093	125.40
первісна вартість	34 575 168.00	39 865 823.00	5 290 655.00	115.30
Знос	18 283 742.00	19 436 304.00	1 152 563.00	106.30
інші фінансові інвестиції	110 102.00	699 734.00	589 632.00	635.53
Відстрочені податкові активи	139 587.00	159 033.00	19 446.00	113.93
Інші необоротні активи	1 568 479.00	3 207 648.00	1 639 169.00	204.50
Усього	26 694 950.00	32 868 211.00	6 173 261.00	123.13

Джерело: складено за [64]

Необоротні активи підприємства за рік знизились на 2,5%, це може свідчити про деяке погіршення майнового стану підприємства. Первісна вартість основних засобів збільшилася на 14,8 %. За досліджуваний період приріст основних засобів становив 25%. Це свідчить про значне підвищення виробничого потенціалу підприємства.

Загальна характеристика оборотних активів підприємства представлена в табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Загальна характеристика оборотних активів підприємств у 2022 р., тис. грн

Назва показників	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Абсолютне Відхилення +/-	Відносне відхилення, у %
1	2	3	4	5
Оборотні активи	37 506.00	65 107.00	27 601.00	173.59
Запаси	37 476.00	65 104.00	27 628.00	173.72

## Продовження табл. 1.8

1	2	3	4	5
Товари	30.00	3.00	-27.00	10.00
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	872 641.00	2 815 721.00	1 943 080.00	322.66
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	150 458.00	241 180.00	90692.00	160.29
з бюджетом	73 795.00	62 335.00	-11 460.00	84.47
з нарахованих доходів	5 327.00	26 174.00	20 847.00	491.34
Гроші та їх еквіваленти	1 707 773.00	4 684 591.00	2 976 818.00	274.31
Витрати майбутніх періодів	195 217.00	189 282.00	-5 935.00	96.95
Інші оборотні активи	2 271.00	481 670.00	479 399.00	21 209.60
Усього за розділом II	3 044 988.00	8 566 060.00	5 521 072.00	281.31

Джерело: [64]

Горизонтальний аналіз пасивів підприємства представлено у табл. 1.9.

Таблиця 1.9 – Горизонтальний аналіз пасивів підприємства у 2022 р.,  
тис. грн.

Назва показників	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Абсолютне Відхилення +/-	Відносне відхилення, у %
1	2	3	4	5
I. Власний капітал Зареєстрований (пайовий) капітал	654 763.00	654 763.00	0	100.00
Додатковий капітал	258 294.00	261 260.00	2 966.00	101.15

Продовження табл. 1.9

1	2	3	4	5
Емісійний дохід	102 338.00	102 338.00	0	100.00
Резервний капітал	132 933.00	132 933.00	0	100.00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	11 419 172.00	21 016 841.00	9 597 669.00	184.05
Усього	12 465 162.00	22 065 797.00	9 600 635.00	177.01
Пенсійні зобов'язання	24 277.00	29 735.00	5 458.00	122.48
Довгострокові кредити банків	6 934 336.00	2 171 880.00	-4 762 456.00	31.32
Інші довгострокові зобов'язання	3 681 646.00	7 376 257.00	3 694 611.00	200.35
Довгострокові забезпечення	315 052.00	236 277.00	-78 755.00	74.99
Усього	10 955 311.00	9 814 149.00	-1 141 162.00	89.58

Джерело: [64]

Важливою проблемою постає збільшення дебіторської заборгованості за всіма позиціями крім позиції заборгованість у розрахунках з бюджетом

За звітний період відбулося істотне збільшення оборотних активів за рахунок збільшення виробничих запасів. Це може позитивно впливати на безперервність та ритмічність виробничого процесу.

Але, важливим стає контроль над процесами їх накопичення, щоб попередити їх надлишкове накопичення.

Таким чином, загальна характеристика фінансової діяльності ПрАТ «Київстар» свідчить, що підприємство є прибутковим, але мають місце тенденція погіршення окремих показників.

З метою більш детального огляду організаційно-методичних аспектів формування і аудиту інтегрованої звітності необхідно здійснити подальший аналіз цих процесів на ПрАТ «Київстар».

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

#### 2.1. Характеристика методик складання інтегрованої звітності

Інтегрована звітність ґрунтується на трьох фундаментальних положеннях:

1) відображення інформації про шість видів капіталу, які використовує компанія: фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний і природний капітали;

2) включення характеристик бізнес-моделі компанії, а саме інформації про ресурси, бізнес-процеси, продукцію, що випускається, та формулу прибутку, представлення бізнес-моделі як інструменту створення вартості. Бізнес-модель визначається як «система зміни ресурсів завдяки комерційної діяльності у продукти та результати», які спрямовуються на досягнення стратегічних цілей організації та створення вартості протягом певних періодів [98];

3) відображення інформації про створення вартості компанією в коротко-, середньо-, довгостроковій перспективі. Надання інформації має здійснюватися таким чином, щоб на її основі можна було оцінити створювану бізнесом вартість, що втілюється в усіх перелічених видах капіталу, а не тільки у фінансовому капіталі. Підприємства обирають форму представлення матеріалів, структуру розділів і параграфів звіту на власний розсуд. Проведений аналіз публікації нефінансових звітів в Україні за період 2018–2021 рр. показав, що найбільшу частку складають звіти про прогрес (91,5%). Кількість звітів за стандартом GRI значно поступалося (8,5%). Окремий нефінансовий звіт публікувало лише 8,3% підприємства, 13,2% виділяли екологічні і соціальні показники у звичайному фінансовому звіті [43].

Слід зазначити, що можливо погодитися з думкою Холявка В.З., Лешко Х.С. [74], які зазначали що за думкою багатьох фахівців нефінансові звіти повинні мати однакову назву і структуру. Наявність різних методик складання звітності може слугувати свідченням постійного прагнення до вдосконалення, до пошуку найефективнішого способу формування звітності. Але водночас створює труднощі для порівняння діяльності підприємств у сфері сталого розвитку та корпоративної соціальної відповідальності.

Звіти зі сталого розвитку можливо формувати на основі стандартів «Global Reporting Initiative» (GRI) та «Sustainability Accounting Standards Board» (SASB). Слід зазначити, що компаніям складно використовувати одночасно стандарти обох організацій через існування відмінностей у підходах до змісту і структури звітів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Характеристика інтегрованої звітності за міжнародними стандартами

Документи	Особливості формування
1	2
Global Reporting Initiative (GRI)	<p>1. GRI використовує більш загальний підхід і ґрунтується на принципах і настановах. Існує 44 наборів стандартів, які забезпечують розкриття універсальної та конкретної інформації для 40-45 секторів з високим рівнем впливу.</p> <p>2. Фокусація на економічному, екологічному та соціальному впливі діяльності компанії, здійснюється у будь-якій організації та галузі.</p> <p>3. GRI містить як основні, так і допоміжні стандарти, що розкривають широке коло питань, які пов'язані зі сталим розвитком, у повній відповідності із міжнародними інструментами, які унормовують питання відповідальної ділової поведінки.</p> <p>4. Добровільність звітності та рекомендації.</p>
Sustainability Accounting Standards Board	<p>1. SASB використовує галузевий підхід і базується на галузевих стандартах (стандарти для 77 галузей у 11 секторах). Для кожної галузі стандарт визначає, які проблеми сталого розвитку можуть вплинути на фінансові показники та довгострокову вартість компанії.</p>

Продовження табл. 2.1

1	2
(SASB)	<p>Підхід SASB до суттєвості ґрунтується на фінансово-орієнтованому визначенні, яке добре прийняте на ринках капіталу в усьому світі [82].</p> <p>2. Фокусація переважно на кліматично-інтенсивних секторах.</p> <p>3. Характеризують сукупність ризиків та можливостей, пов'язаних із сталим розвитком, що можуть впливати на фінансовий стан компанії (баланс); операційну діяльність (звіт про фінансові результати), розподіл ризиків (оцінка ринкової вартості, вартість капіталу).</p> <p>4. Інформація, яка представлена в SASB, є обов'язковою для компаній, акції яких котируються на біржах.</p>

Джерело: складено за [40]

Аналіз фахової літератури [82] дозволяє визначити основні проблеми і виклики, які виникають при формуванні звітності за цими стандартами:

- 1) відсутність балансу між релевантністю та повнотою даних;
- 2) неможливість:
  - оцінити корисність і важливість даних, які запитують зацікавлені сторони, що не є інвесторами;
  - розробити звіт, який буде цікавим та інформативним для всіх зацікавлених сторін;
- 3) існування розбіжностей:
  - у підходах до суттєвості звітності. При цьому слід визначити, що перевага надається використанню тільки однієї оцінки;
  - в інтерпретації однакових показників, різних одиниць виміру і т.п., що використовуються у SASB та GRI;
- 5) відсутність зв'язків і координації інформації між стандартами;
- 6) високі витрати, які пов'язаних із формуванням і публікацією звітності.

Фахівці зазначають, що стандарти GRI мають більш гнучкий підхід до суттєвості. Згідно зі звітами про сталий розвиток KPMG за 2020 рік, із 132 респондентів 39% використовували як GRI, так і SASB [92].

96% з 250 найбільших компаній світу звітують про свою діяльність у сфері сталого розвитку. 73% з них використовують для цього стандарти GRI [82].

Станом на січень 2021 року понад 600 компаній розкривають показники SASB метрики SASB, а понад 1 000 компаній посилаються на SASB у своїх звітах. Щодо масштабів використання стандартів дають представлення дані соціологічного опитування представників провідних компаній (рис. 2.1).



Рисунок 2.1 – Розповсюдженість використання стандартів звітності серед провідних компаній (за даними соціологічного опитування у 2021 р.)

Джерело: складено за [82]

Спільне використання стандартів GRI та SASB при формуванні звітів зі сталого розвитку дозволяє отримати комплексну характеристику корпоративної діяльності, в якій буде розкриватися інформація про

досягнення цілей сталого розвитку і впорядкована фінансова інформація. Проте, в перспективі є необхідним офіційне об'єднання положень стандартів GRI та SASB в єдиний документ, складання нового єдиного стандарту. У квітні 2021 року Європейська комісія представила перший проект нової Директиви «Щодо корпоративної звітності про сталий розвиток» (CSRD). Цей документ був ухвалений Парламентом ЄС (2022 р.) та замінив діючу раніше Директиву про нефінансову звітність (NFRD) [87]. Характеристика звітностей CSRD та ESG представлена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Характеристика звітностей CSRD та ESG

Документи	Особливості формування
«Директива щодо корпоративної звітності про сталий розвиток» (CSRD)	<p>1. Обов'язковість формування звітності для всіх підприємств, які діють на ринку капіталу. З 01.01.2025 р. складають підприємства (з чисельністю понад 250 працівників у середньому за рік; загальною сумою балансу понад 20 мільйонів євро; оборотом – понад 40 мільйонів євро). З 01.02.2026 р. – всі малі і середні підприємства, орієнтовані на ринок капіталу (чисельність понад 10 працівників; загальний баланс – понад 350 000 євро; оборот – понад 700 000 євро). З 01.01.2028 р. вимоги до звітності поширюються на неєвропейські компанії, якщо вони мають чистий оборот понад 150 мільйонів євро в ЄС і мають там принаймні 1 дочірню компанію або філію.</p> <p>2. Надається доступ до інформації щодо впливу підприємств на людей і навколишнє середовище.</p> <p>3. Вимагається підтвердження наданої інформації про сталий розвиток, надається цифрова таксономія інформації про сталий розвиток.</p>
«Екологічне, соціальне та корпоративне управління» (ESG).	<p>1. Характеризується залучення підприємства до вирішення екологічних, соціальних та управлінських проблем.</p> <p>2. Враховується структура корпоративного управління підприємства, оцінка впливу її діяльності на екологічні та соціальні процеси.</p> <p>3. Підприємство, яке дотримується стандарту здійснює управління ризиками, більш конкурентоздатне у перспективі.</p>

Джерело: складено автором

Незважаючи на існування специфіки у стандартах, можливо погодитися з думкою, що ці підходи «розглядають питання сталості у різних площинах», фахівці виділяють у них «спільні витoki, а й ключові моменти розвитку суспільства мали рівнозначний вплив на них» [15].

Підприємства, які будуть формувати звіти за CSRD, повинні будуть враховувати майбутні Європейські стандарти звітності про сталий розвиток (ESRS) [86].

Упродовж 2023 р. відбувалося громадське обговорення даних стандартів і вони були прийняті як делегований регламент. Відповідно до «Директиви про нефінансову звітність» (NFRD [7]) великі компанії повинні публікувати інформацію, яка пов'язана з наступними аспектами:

- «екологія»;
- «соціальні питання та відношення до працівників»;
- «дотримання і стан прав людини»;
- «діяльність по боротьбі з корупцією та хабарництвом».

Слід зазначити, що має місце неповна відповідність вимог МСІЗ та Директиви ЄС 2013/34/ЄС («Звіт про управління», «Звіт про корпоративне управління»). Особливо це стосується нерозкриття у Звіті про управління наступних елементів, які містяться в ІЗ: «Бізнес-модель», «Основні принципи підготовки та презентації», «Ризики і можливості», «Стратегія і розподіл ресурсів» та інше.

Це дозволяє зробити висновок, що ІЗ містить більше важливої інформації, ніж звіти про управління. Якщо підприємства не подають інформацію щодо одного з цих напрямів, виникає необхідність надання пояснень цьому.

Слід зазначити, що з появою нової Директиви CSRD змінюється перелік питань, за якими потрібно звітувати, з'являються нові напрями для звітування («ставлення до працівників всередині організації», «принципи інклюзивності, рівності та справедливості» і «аспекти створення вартості уздовж постачального ланцюжка» [9] та інше).

Важливим є питання місця різного виду звітів, можливість їх порівняння у системі звітності. Так, на рис. 2.2 представлено графічно місце звіту з управління у системі звітності.



Рисунок 2.2 – Місце звіту про управління в інформації щодо підприємства

Джерело: [61]

Проф. Крупка Я.Д. підкреслює, що ІЗ є консолідованою [41]. За його думкою, у Звіті про управління є усі ознаки ІЗ. Відповідно до змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [65] звіт подається великими і середніми підприємствами з фінансовою звітністю річною за календарний рік, доповнює її.

## 2.2. Організація формування інтегрованої звітності на ПрАТ «Київстар»

Основним нормативно-правовим документом, що регламентує складання звітності є «Міжнародний стандарт «Інтегрована звітність» [98], 2013 р., в якому зазначалася необхідність:

- підвищувати якість інформації для інвесторів з метою забезпечення ефективного розподілу капіталу;
- узгодженого і ефективного підходу до корпоративної звітності, що повинна відображати фактори впливу на створення цінностей впродовж часу;
- незалежності, управління і підзвітності всіма видами капіталу;
- підтримки інтегрованого мислення.

У 2021 р. в цей документ внесено зміни стосовно [16]:

- спрощення форми Заяви «про відповідальність» за інтегрований звіт;
- поширення розуміння необхідності якості та цілісності процесу формування звітності;
- виділення різниці між «підсумками» та «результатами»;
- звернення уваги на збалансованому звітуванні щодо результатів та сценаріїв для збереження й розмивання цінності.

Відсутність уніфікованих показників пояснюють унікальністю окремих організацій, що, таким чином, забезпечує важливий баланс між гнучкістю та рекомендаціями [18].

Визначається тільки структура елементів звітів.

Інформаційною основою інтегрованої звітності є управлінський облік, оскільки він дає можливість отримати не тільки кількісну, а й якісну інформацію, відобразити її за допомогою фінансових нефінансових показників за всіма аспектами діяльності організації.

Діяльність щодо підготовки, формування і оприлюднення ІЗ можливо представити у вигляді певного алгоритму (рис. 2.3).

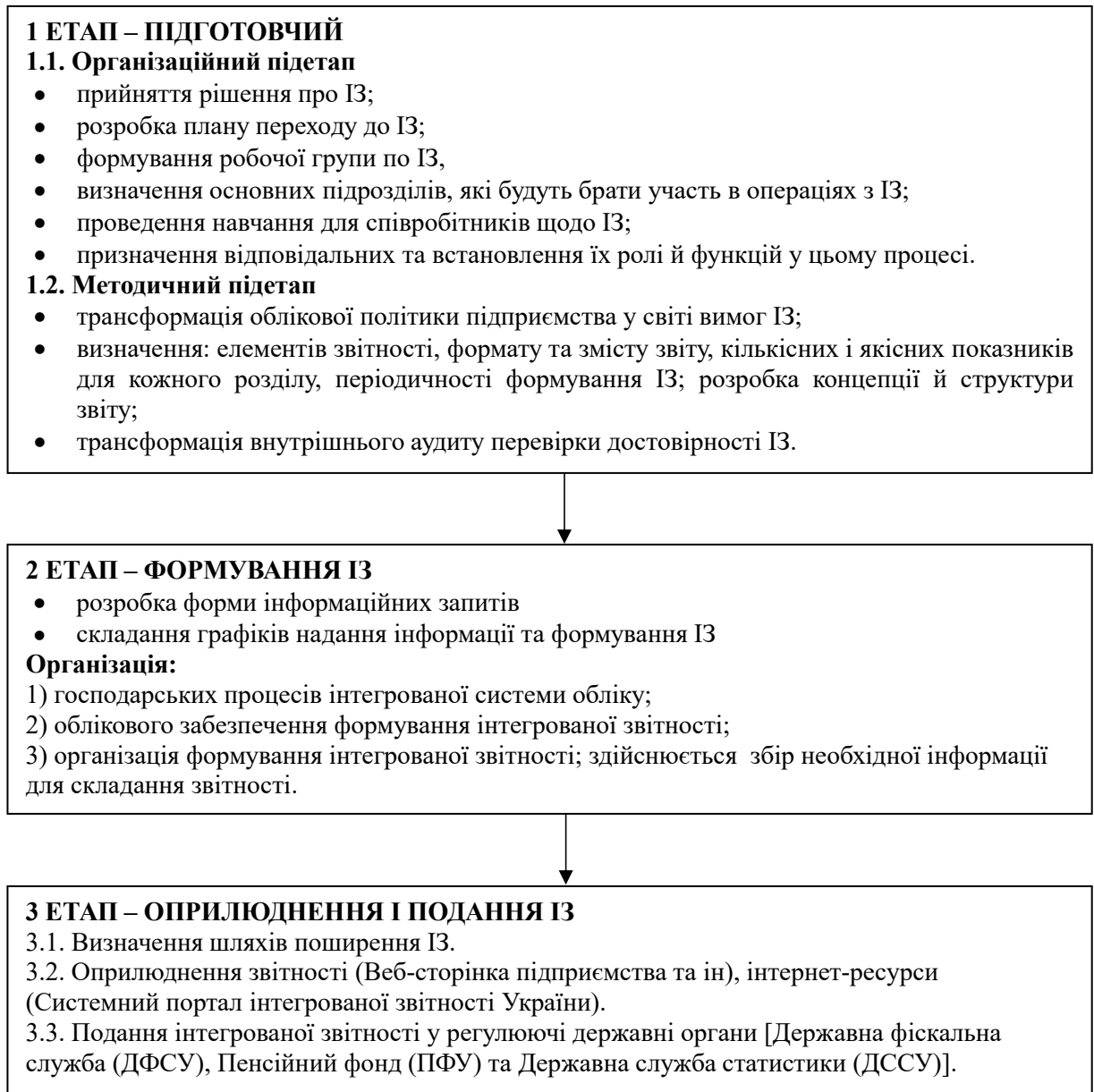


Рисунок 2.3 – Алгоритм підготовки, формування і оприлюднення інтегрованої звітності

Джерело: розроблено автором з урахуванням [2; 94]

На кожному етапі зазначено основні функції і завдання, які необхідно вирішувати управлінському апарату

Слід зазначити, що вирішення багатьох складних організаційних і методичних питань формування і подання ІЗ затрудняється відсутністю стандартів і положень, рекомендацій і настанов, які були б розроблені на наступних рівнях (міжнародному, національному або компанії).

Наявність таких документів дозволило б більш ефективно впровадити систему підготовки, формування і оприлюднення ІЗ на підприємстві.

ПрАТ «Київстар» формує фінансову звітність відповідно до корпоративних стандартів звітності материнської компанії Групи VEON (Бермудські острови, штаб-квартира у м. Амстердам, Нідерланди), яка, в свою чергу, враховує «Міжнародні стандарти фінансової звітності» (МСФЗ). Відповідно до існуючого законодавства України [65] всі підприємства, формують фінансову звітність в єдиному електронному форматі.

Негативний вплив на діяльність компанії справили військові дії:

- базові радіостанції у тимчасово окупованих регіонах перестали функціонувати;
- офіси, будівлі, обладнання та транспортні засоби на окупованих територіях були пошкоджені чи зруйновані. Станом на 30.04.2022 р. відбулося знецінення основних засобів в сумі 40 мільйонів гривень;
- компанія отримала кредитні збитки за залишками дебіторської заборгованості від партнерів інтерконекту та роумінгу з росії на суму понад 36 мільйонів гривень [22]. Ця сума компенсувалася за рахунок збільшення плати за роумінг від переміщення українських громадян за кордон.

В інтегрованому звіті материнської компанії Veon за 2022 рік [88] зазначено у розрізі України появу нових викликів:

- переміщення значної частини клієнтської бази за кордон. Це викликало необхідність надання нових послуг «Подорожуй, як вдома», що дозволила необмежений доступ до номерів «Київстар», «безкоштовні вхідні дзвінки і тарифіковані хвилини на інші мережі» у країнах переміщення;
- збільшення кібератак.

Кількість атак на програмне забезпечення збільшилася в 5 разів продовж 2022 р. За заявою керівництва компанія успішно відбила понад 13 000 випадків фішингу та 450 DDoS-атак, одна з яких продовжувалася понад 29 годин.

Погашення позикових коштів відбувається за графіком боргових зобов'язань; підприємство повністю дотримується фінансової дисципліни . Це відбувається через наявність необхідного резерву коштів у відповідності із існуючими фінансовими нормативами.

Негативний вплив на фінансовий стан компанії відбувся через дефолт Альфа-Банку, який вилучив 1 003 млн грн. Через це відбулося оформлення грошей з поточних рахунків як погашення кредитів. Незважаючи на такі обставини, ПрАТ мало достатньо коштів, які поступили від операційної діяльності, що дозволило здійснювати необхідні витрати з реалізації послуг, витрати за обслуговування кредитів. Доходи за підсумками 2022 р. збільшилися на 8,2%, незважаючи на акції, які були надані внутрішньо переміщеним особам (рис. 2.4).

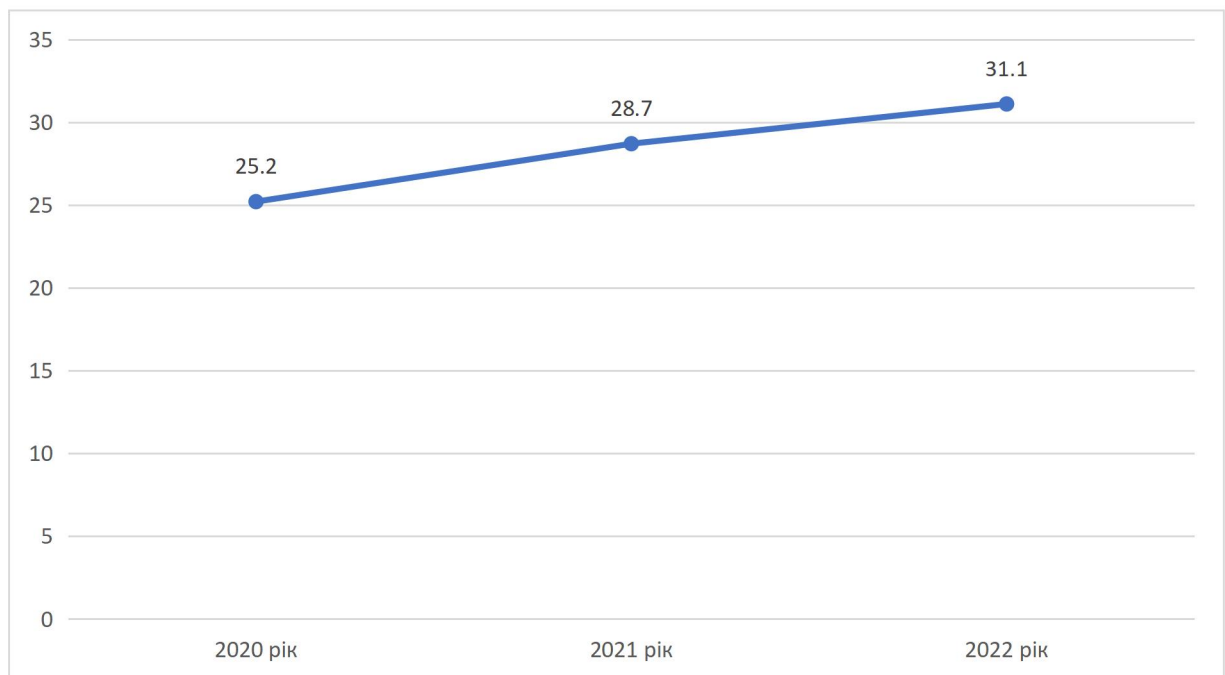


Рисунок 2.4 – Динаміка загального доходу ПрАТ «Київстар», млрд грн  
Джерело: [64]

Динаміка ПрАТ «Київстар» за показником ЕВІТДА представлена на рис. 2.5. Рентабельність за ЕВІТДА (ЕВІТДА margin) показує відсоток від виручки, що зберігається компанією до сплати податків, відсотків за кредитами та амортизації.

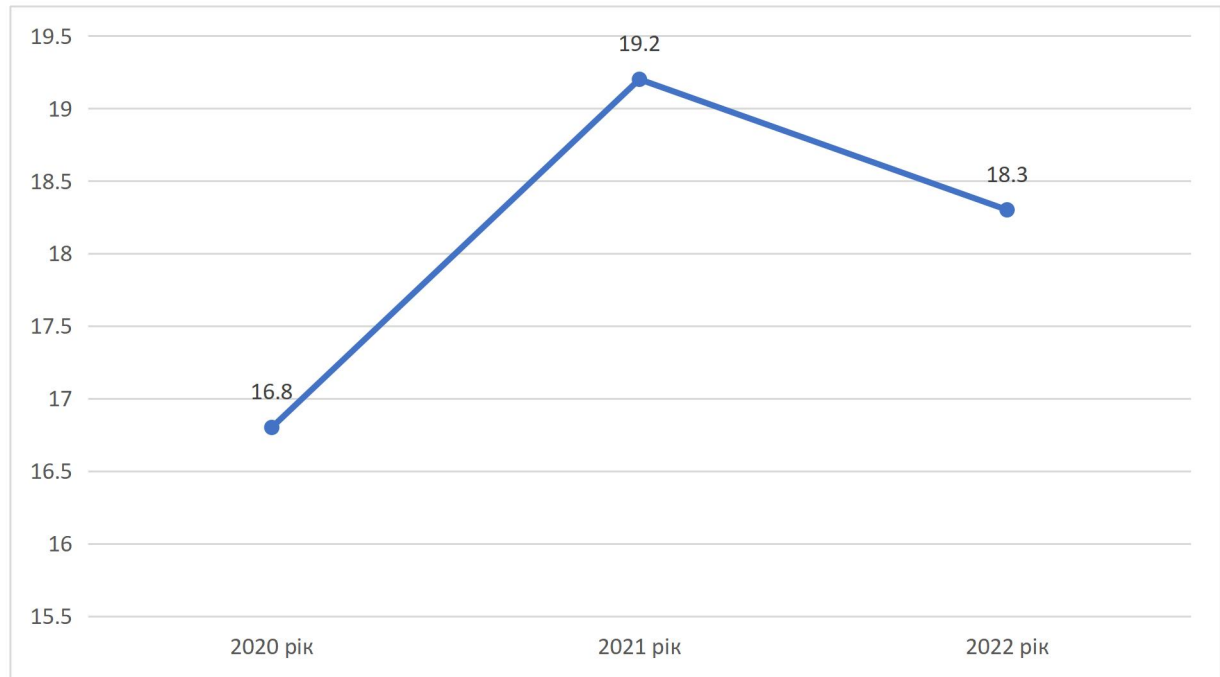


Рисунок 2.5. – Динаміка ПрАТ «Київстар» за показником ЕВІТДА (обсяг прибутку до оподаткування), млрд. грн

Джерело: [64]

Наведені дані за період 2020 – 2022 р. показують погіршення показників ЕВІТДА. Капітальні інвестиції зросли на 7,4%. З 24.02.2022 р. Київстар побудував понад 700 нових базових станцій 4G; 7 000 базових станцій для більшої пропускної здатності.

Слід зазначити, що неможливість спрогнозувати подальші масштаби військових дій може спричинити у результаті песимістичного сценарію у майбутньому втрату компанією можливості працювати і та виконувати ефективно свої зобов'язання.

Інтегрована звітність повинна характеризувати досягнення пріоритетних цілей і завдань. У інтегрованому звіті материнської компанії Veon за 2022 р. [88] визначені наступні пріоритети для «Київстар» (Україна):

- 1) безпека співробітників і клієнтів;
- 2) сталість мережі, що забезпечує надання основних послуг голосового зв'язку, передачу даних та цифрових послуг клієнтам в Україні та за кордоном;
- 3) сталість бізнесу, функціонування якого надає можливість захисту критично важливої інфраструктури та операцій компанії;
- 4) підтримка країни, її населення, спрямованість на відновлення країни.

У 2020 році ПрАТ «Київстар» приєдналося до «Глобального договору ООН» в Україні, підтримало «Цілі сталого розвитку». Компанія здійснює підтримку таких пріоритетів:

- якісна освіта;
- гідна праця і економічне зростання;
- партнерство заради сталого розвитку;
- інновації і інфраструктура.

Якщо формування фінансової звітності здійснюється за міжнародними стандартами, то виникає ряд труднощів у розкритті у звітності нефінансової інформації. Це викликає необхідність пошуку напрямів вдосконалення підготовки нефінансової звітності. Одним із напрямів такої роботи може бути здійснення уніфікації та стандартизації облікової роботи за допомогою розроблення корпоративних стандартів обліку та звітності.

Нефінансова звітність компанії «Київстар» представлена за роками різними типами документів. Можливо виділити наступні види документів:

1. «Звіт про корпоративну соціальну відповідальність компанії «Київстар», 2008 р. [14]. У даному звіті характеризується реалізація проектів компанії з конкретною адресною допомогою незахищеним верствам населення (діти-сироти, літні люди, люди з інвалідністю), спрямованих на покращення соціальних цінностей, культури, спілкування, екологію і т.п.

У звіті характеризується роль «Київстара» як роботодавця – соціальні пільги робітникам; розвиток трудового потенціалу і кар’єри і т.п. Компанія детально розповідає про численні заходи, які відбувалися у рамках корпоративної благодійності, «зеленого руху», мобільної культури та інше.

2. «Соціальний звіт «Київстар», 2010 р. [69] У 2011 р. увійшов до ТОП-3 найкращих нефінансових звітів за підсумками конкурсу Readers’ Choice Award 2011.

3. «Звіт Київстар про сталий розвиток», 2020 р. [13].

Слід вказати, що звіт про сталий розвиток і інтегрована звітність не є тотожними. Інформація, які міститься в звіті може цілком бути у інтегрованій звітності, але тільки в тому випадку, коли вона істотно відноситься до створення вартості. Порівняння змісту форм звітності представлені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Порівняння форм звітності

Показники порівняння	Інтегрована звітність	Звіт про сталий розвиток
Мета	Пояснення інвесторам процесу створення вартості	Інформація про соціальні та екологічні наслідки діяльності організації, її стратегію та цілі
Стейкхолдери	Інвестори	Широкі верстви населення
Елементи звіту	Огляд організації та зовнішнього середовища; Управління; Бізнес-модель; «Ризики та можливості»; «Стратегія та розподіл ресурсів»; «Продуктивність»; «Основи підготовки та презентації».	Наслідки і впливи: економічний, соціальний, екологічний; управління.

Джерело: складено на основі [80]

Порівняння основних елементів інтегрованої звітності ПрАТ «Київстар» і інтегрованого звіту за МСІЗ наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Порівняння основних елементів інтегрованої звітності

Назва елемента ІЗ	Характеристика змісту елемента ІЗ за МСІЗ	Звіт ПрАТ «Київстар», 2020 р.
1	2	3
Огляд організації та зовнішнє середовище	Опис структури компанії, її основних подій за звітний період, огляд макроекономічних тенденцій, що вплинули на результати операційної діяльності. Аналізується конкурентне середовище	Місія «змінювати Україну та відкривати нові можливості для людей». У якості основних напрямів впливу зовнішнього середовища визначається вплив: 1.1.Пандемії COVID-19: на зниження ретейлу; доходів у роумінгі; продажів девайсів. 1.2.Збільшення користувачів цифрових каналів. 1.3. Вплив військових дій.
Управління, бізнес-модель	Детальний опис системи управління, членів Ради директорів та їхньої діяльності у звітному періоді. Опис мотиваційних чинників, що впливають на ефективність роботи персоналу. Огляд ключових показників і чинників створення вартості компанії, реалізація місії та стратегічних цілей компанії. Оцінка цінності компанії для різних зацікавлених сторін Подано оцінку вартості фінансових інструментів групи компаній, необхідних для побудови бізнес-моделі	Дана характеристика команди «Київстар». Київстар позиціонує себе як роботодавець, що входить до «ТОП-25 роботодавців, відкритих для талантів до 25 років». Показано портрет співробітника у цифрах. Охарактеризовано напрями кар'єрного зростання робітників (програми стажувань програма «Returnship» (кар'єрного повернення); програма «START Yourself»); проекти щодо зовнішнього і внутрішнього навчання; корпоративні конкурси . У корпорації розроблені механізми корпоративного управління в рамках нової операційної моделі VEON (2020 р.). Модель характеризується значною операційною автономією на рівні цифрових операторів, формуванням місцевої ради директорів.

## Продовження табл. 2.4

1	2	3
Ризики та можливості	Ризики та можливості Опис стратегічних ризиків компанії та системи управління ризиками. Аналіз різних ризиків і пропозиція заходів щодо їх мінімізації в додатку до звітності.	Ризики фінансові розкриті тільки у Звіті з управління.
Стратегія та розподіл ресурсів	Формування стратегічних пріоритетів.	У 2020 р. затверджена локальна стратегія компанії з КСВ (2020-2023 рр.), основні напрями «Цифрова грамотність та підприємництво», «Безпека в Інтернеті», «Корпоративне волонтерство», «Партнерства». Стратегічні пріоритети: «Люди та культура»; «Залучення клієнтів»; «Технологічне лідерство»; «нові напрямки бізнесу»; «Диджитал-трансформація». «Лідерство в мережах ФТТВ». Корпорація визначає прогрес у досягненні Стратегічних пріоритетів у сфері сталого розвитку.
Результати діяльності	Підсумки діяльності оцінюються як результати реалізації стратегії за звітний період. Розглядаються ключові виробничі та фінансові показники діяльності компанії	У звіті зазначається у порівнянні з конкурентами частка ринку, яке займає компанія; на Ринку 4G користувачів мобільного інтернету; кількість користувачів мобільного інтернету; обсяг абонентської бази; успіхи, які досягнуті у наданні послуг клієнтам; інші результати діяльності.

## Завершення табл. 2.4

1	2	3
Інші розділи		<p>Розділ «Етика та комплаєнс», в якому зазначається боротьба з корупцією і хабарництвом.</p> <p>Індекс доброчесності, який складено на основі опитувань співробітників з метою визначення напрямів вдосконалення рівня корпоративної культури, доброчесності та комплаєнс.</p>

Джерело: [21]

Слід визначити, що у Звіті ПрАТ «Київстар», 2020 р. не зазначено такі складові звіту як «Перспективи на майбутнє», «Основні принципи підготовки та презентації звіту». Проте, у звіті розміщено розділ «Етика та комплаєнс», в якому визначається важливість боротьби з хабарництвом та корупцією; характеризується «Індекс доброчесності», який складено на основі опитувань співробітників з метою визначення напрямів вдосконалення рівня корпоративної культури, доброчесності та комплаєнс.

ІЗ ПрАТ «Київстар» відповідає наступним критеріям: вона розкриває інформацію: про основну діяльність та діяльність у сфері сталого розвитку. Важливим критерієм є відповідність рекомендаціям «Міжнародної ради з інтегрованої звітності». Можливо зробити висновок щодо часткової відповідності змісту елементів ІЗ ПрАТ «Київстар» даним міжнародним рекомендаціям. Це потребує здійснення подальшого вдосконалення ІЗ компанії з метою її наближення до міжнародних стандартів.

Упродовж 2022 р. компанія «Київстар» перерахувала 130 млн. грн допомоги до благодійних фондів на розв'язання гуманітарних проблем суспільства, а також надала безкоштовні послуги та бонуси своїм абонентам на суму, еквівалентну 577 млн грн.

У якості певних недоліків при формуванні ІЗ у ПрАТ «Київстар» визначено наступні:

1) відсутність можливості аналізу динаміки показників упродовж звітних періодів;

2) у компанії публікується тільки та інформація, яка позитивно характеризує діяльність і вплив компанії; не показано негативного або суперечливого впливу діяльності компанії на екологію та соціальну сферу;

3) ключовою метою аналізу інтегрованої звітності є оцінка зміни цінності всіх видів капіталу бізнесу, але у даній звітності здійснена оцінка тільки наступних видів капіталу:

- фінансового капіталу;
- виробничої потужності (промислового капіталу);
- людського капіталу ( зміна чисельності співробітників).

Інтелектуальний капітал і репутаційний (соціальний) компанії у відповідності із даними звіт можливо оцінити тільки опосередковано; природний капітал не оцінювався;

4) у ІЗ не розкриті такі елементи як «перспективи розвитку», «головні елементи презентації»;

5) не розкрита сутність бізнес-моделі компанії, не відображені операційні фактори і ресурси, від яких безпосередньо залежить вартість бізнесу у довгостроковій перспективі;

6) у ІЗ недостатньою мірою розкриваються наявні проблеми корпорації;

7) практично не аналізуються ризики, які можуть вплинути на збільшення бізнесу або впровадження стратегій досягнення зростання. Оцінка ризиків міститься у інших формах звітності. Компанії необхідно переглянути своє ставлення до звітності за ризиками, зробивши основний акцент не на характеристиці фінансових ризиків, а на заходах, що вживаються для захисту вартості.

Таким чином, формування ІЗ компанії потребує вдосконалення, так як вона не дає можливості у повному ступені оцінити вартість бізнесу.

8) Самостійний вибір підприємствами показників ІЗ унеможливорює процес порівняння показників для підприємств, які працюють в одній сфері. Порівняти результати діяльності провідних компаній сфери телекомунікацій можливо за допомогою консолідованої звітності, зміст якої встановлено у національному та міжнародному стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

З метою порівняння результатів формування ІЗ здійснена оцінка складу звітів на підприємствах сфери телекомунікацій. Порівняльний аналіз змісту інтегрованої звітності провідних корпорацій України у сфері телекомунікацій міститься в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Склад основних елементів ІЗ у провідних корпораціях України в сфері телекомунікацій

	ТОВ «Lifecell» за 2022 р.	ТОВ «Vodafone» за 2022 р.	ПрАТ «Київстар» за 2021 р.
Фінансова інформація	+	+	+
Організаційна структура	+	+	+
Характеристика діяльності (результати діяльності)	+	+	+
Основні ризики і невизначеності діяльності	Функція управління фінансовими ризиками	Функція управління фінансовими ризиками	Ринковий ризик; Ризик ліквідності; Кредитний ризик

Джерело: складено з урахуванням [24]

ТОВ «Lifecell» [70] щорічно до 2020 р. розробляло нефінансові звіти, в яких характеризувало свої результати діяльності у даній сфері. За 2022 р. на сайті компанії публіковано «Окрема фінансова звітність відповідно до МСФЗ та Звіт незалежного аудитора за 2022 рік».

У «Консолідованому звіті про управління» [23], 2022 р. характеризуються фінансова та нефінансова інформація компанії. Компанія «Vodafone» [60] представила фінансову консолідовану звітність за 2022 р. і звіт щодо управління. ПРАТ «Київстар» представила Консолідований Звіт про управління за 2021 р. [24].

У табл. 2.6 наведена характеристика різних елементів ІЗ у провідних корпораціях в Україні.

Таблиця 2.6 – Характеристика різних елементів ІЗ у провідних корпорацій України у сфері телекомунікацій

Основні елементи звітності	ТОВ «Lifecell» за 2022 р.	ТОВ «Vodafone» за 2022 р.	ПрАТ «Київстар» за 2021 р.
1	2	3	4
Стан і перспективи розвитку	Створення національного роумінга для українців; формування нових пропозицій дистанційно стосовно віддалених сервісів; використання застосунку «Дія» у сфері телекомунікацій; запуск системи оповіщення про надзвичайні ситуації; використання технології дзвінків Voice over Wi-Fi; відновлення зв'язку та допомога абонентам	Визначені галузеві фактори впливу (масштаби пошкодження інфраструктури швидкість її відновлення після пошкоджень; допомога по відновленню мережі; домовленості з зовнішніми партнерами по тарифікації послуг; міграція.	Заміна застарілих систем обслуговування клієнтів технічними рішеннями від компанії Ericsson (Швеція); створення виділення ТОВ «Юкрейн Тауер Компані», яка буде займатися інфраструктурою веж.

## Продовження табл.2.6

1	2	3	4
Мета діяльності	«Найдинамічніший провайдер інноваційних цифрових сервісів і рішень, що створює цінність як для B2C і B2B користувачів, так і для акціонерів Групи».	«Максимально швидке відновлення пошкоджених мережевої інфраструктури та забезпечення надання послуг, зокрема зв'язку, як на території України, так і для абонентів за її межами».	-
Стратегія	«Зростання доходу, покращення клієнтського досвіду, підвищення операційної ефективності і управління капіталом». Сутність стратегії цифрова, забезпечення переходу «від моделі оператора мобільного зв'язку до моделі провайдера цифрових сервісів і рішень».	-	-
Екологічна інформація	Впровадження стандартів «Зеленого офісу»,	Все обладнання сертифіковане і відповідає нормам	Практично не розкрита; зазначено урахування

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
	залучення до екологічного та раціонального споживання.	екологічної безпеки; спрямованість на зменшення споживання ресурсів і вплив діяльності людини на навколишнє середовище; Впровадження системи автоматизованого документообігу; цифровізації взаємодії з бізнес-клієнтами	екологічного законодавства і екологічних стандартів.
Інформація про «соціальні аспекти та кадрова політика»	+	Політика з управління персоналом; соціальна відповідальність перед стейкхолдерами, персоналом, суспільством і державою; корпоративна соціальна мережа «ПРОСТОР»; підтримка працівників.	Програми завершення кар'єри «Київстар назавжди»; «Атланта Київстар» (щодо дистанційної праці); стажування «STARt Yourself» та «Returnship».
Інформація про корпоративне управління	Характеристика розробленого кодексу корпоративного управління	-	Програма боротьби з корупцією та хабарництвом; Інформаційна лінія SpeakUp про порушення

Завершення табл.2.6

1	2	3	4
Інформація про сферу досліджень та інновацій	Впровадження інноваційних технологічних заходів, через яких запуск NFT-маркетплейс – платформу обміну невзаємозамінними токенами; RCS-розсилка для бізнесу; використання сонячних панелей для живлення базових станцій та інше.	Впровадження новітніх технічних рішень – живлення на станціях на основі сонячних батарей. Характеристика відновлення інфраструктури та забезпечення безперебійності діяльності мереж; комунікація та підтримка абонентів. «Му Vodafone – сервіс самообслуговування для абонентів»; продукти «Геопошук», «Підозрілий номер»; сервіси Big Data та IoT.	«модернізація існуючих сервісів і систем, створення ультрасучасних продуктів з метою покращення клієнтського досвіду». Система самообслуговування у мобільному застосунку та веб-інтерфейсі. «розбудова альтернативних радіочастотних ресурсів для забезпечення безперебійного надання послуг, нової технології збору, передачі та обробки даних 5G та рішень IoT і BigData для бізнесу та абонентів.

Складено на основі [24; 60; 70]

Слід зазначити, що позитивними сторонами у сфері формування ІЗ в «Київстар» є наступні:

1. Створення і впровадження політик і програм за наступними напрямками:

1.1. Боротьба з корупцією та хабарництвом» ПрАТ «Київстар». Для цього в корпорації розроблені Кодекси поведінки (загальний Групи VEON; Бізнес-партнерів корпорації);

1.2. Управління конфліктом інтересів;

1.3. Антикорупційна програма ПрАТ «Київстар».

## 2. Запровадження програм:

- матеріальної підтримки співробітників на перші шість місяців 2022 року;
- психологічної програми (більш 650 працівників брали участь у корпоративних сеансах з психологами); прямі лінії з CEO та директорами напрямів.

## 3. Гібридний формат роботи.

До негативних моментів формування ІЗ слід віднести наступні:

- неврахування міжнародних принципів складання ІЗ, рекомендованої структури звітності;
- нерозкриття багатьох аспектів нефінансової звітності, відсутність аналізу негативних наслідків діяльності корпорацій.

### **2.3. Шляхи вдосконалення організації формування інтегрованої звітності на українських підприємствах**

У подальшій перспективі слід очікувати збільшення масштабів формування ІЗ. Це пов'язано з наявністю мотиваційних очікувань у компаній і поступовим введенням обов'язковості її формування. У системі мотиваційних очікувань можливо виділити наступні мотиви:

- 1) формування ІЗ на підприємствах відповідає суспільним очікуванням;
- 2) ІЗ надає додаткову інформацію, яка дозволить учасникам ринку капіталу більш точно оцінити фінансові перспективи та профілі ризиків фірм, що потенційно призведе до підвищення цін на акції та підвищення вартості фірми.

Обов'язковість формування звітності пов'язана із діяльністю урядів багатьох країн. Так, уряди європейських країн прийняли рішення про обов'язковість формування нефінансової звітності для всіх або окремих за розмірами компаній. Наприклад, законодавство Швеції зобов'язує всі державні компанії формувати звіти про свої екологічну, економічну та

соціальну політики. Обов'язково соціальну звітність складають усі компанії, зареєстровані на біржах Франції та Великобританії [58]. Польща інтегрувала корпоративну соціальну відповідальність (КСВ) у національні стратегічні документи.

Набуття чинності з 2023 р. «Директиви щодо корпоративної звітності про сталий розвиток» (CSRD) [8] призведе до збільшення компаній, які будуть формувати таку звітність. Звіти компаній повинні вже виконуватися відповідно до Європейських стандартів звітності про сталий розвиток (ESRS). Все це вимагає здійснювати активну діяльність щодо впровадження ІЗ в Україні.

Серед фахівців в Україні немає одностайних думок щодо подальших перспектив розвитку ІЗ в країні. Багато фахівців [10] справедливо зазначають, що в національному законодавстві відсутні вимоги щодо підготовки ІЗ, розкриття нефінансових показників про соціальні і екологічні наслідки.

В.М. Жук вважає, що Міністерство фінансів України повинно не імплементувати, а намагатися здійснити адаптацію ІЗ до умов існуючої звітності [12].

Можливо доцільніше було визначити, які документи (стандарти, регламенти, рекомендації, принципи і т.п.) варто імплементувати, а які тільки адаптувати і використовувати в певний «перехідний» період. З урахуванням прийнятих міжнародних документів слід внести зміни і доповнення до існуючого законодавства.

Пропонується створити в ПрАТ «Київстар» систему менеджменту формування і аудиту інтегрованої звітності. Створення системи менеджменту ІЗ зумовлює необхідність здійснення наступних заходів:

- застосування принципів управління до впровадження цієї системи на українських підприємствах;
- визначення можливих наслідків впровадження ІЗ для людей, процесів і технологій на підприємстві;

- проектування системи менеджменту для збирання інформації щодо напрямів звітності.

Систематизація досвіду і практики ІЗ, аналіз фахової літератури дозволив виділити такі шляхи вдосконалення ІЗ:

1. Вдосконалення: нормативно-правового середовища для формування звітності та поширення інтегрованого мислення;

1.1. Законодавче встановлення поетапного впровадження обов'язковості складання інтегрованої звітності для підприємств;

1.2. Розробка Національного стандарту формування інтегрованої звітності, що дозволить привести зміст і структури ІЗ у відповідність до вимог міжнародних стандартів.

Слід зазначити наявність різних стандартів NFR, кожна компанія має вибрати один із них або створити власні стандарти звітності. На вибір цих стандартів впливатимуть різні фактори (корпоративні характеристики, внутрішні фактори, а також економічний розвиток, рівень глобалізації, громадянське суспільство, культурні відмінності та регіональні моделі і т.п.).

Крім національного стандарту можливо рекомендувати ПрАТ «Київстар» розробити корпоративні стандарти. До цих документів можливо висунути наступні вимоги:

1) ці стандарти не повинні суперечити відповідному національному і міжнародним;

2) на корпоративному рівні має бути розроблено Положення про корпоративні стандарти, в якому визначався би спосіб їх прийняття, оцінки виконання, зміни у разі необхідності і т.п.;

3) ці стандарти мають застосовуватися до всіх підрозділів корпорації.

Корпорація може обирати і використовувати види публічної нефінансової звітності, а також додаткові індикатори на основі методології звітності, внутрішніх регламентів і процедур.

2. Створення системи професійної підготовки та підвищення кваліфікації працівників, які будуть займатися формуванням і аудитом у сфері ІЗ.

При вдосконаленні ІЗ потрібно враховувати як вітчизняну, так і міжнародну практику складання звітів. Існують два напрями думок щодо організації складання та подання інтегрованої звітності:

- 1) американська – ІЗ повинні складати бухгалтери;
- 2) європейська: різні види звітності повинні готувати фахівці різного профілю; фахівці мають уміти здійснювати управління процесом підготовки, координацію цього процесу.

У зв'язку з цим виникає необхідність здійснення підготовки фахівців цього профілю у відповідності з проектом «Матриці компетенцій», який підготовлено Міжнародною радою з ІЗ (рис. 2.6).

3. Створення спеціального порталу, де будуть поміщені всі матеріали інтегрованої звітності підприємств України;

4. Вдосконалення методичної бази.

У повному обсязі досягнути уніфікацію у формуванні ІЗ зараз неможливо. Зараз доцільніше говорити стосовно вирішення окремо взятих питань уніфікації у використанні єдиної термінології та методології побудови фінансових і нефінансових показників оцінки діяльності.

К. Аннан запропонував сучасним підприємствам узяти на озброєння стратегію ESG, в основі якої ведення бізнесу на засадах дбайливого ставлення до природи, працівників і суспільства. Впровадження такої стратегії дасть змогу покращити як формування ІЗ, так і здійснення її аудиту.

Важливим є розробка алгоритму формування ІЗ. На рис. 2.3 було представлено загальний алгоритм підготовки, формування і оприлюднення інтегрованої звітності.

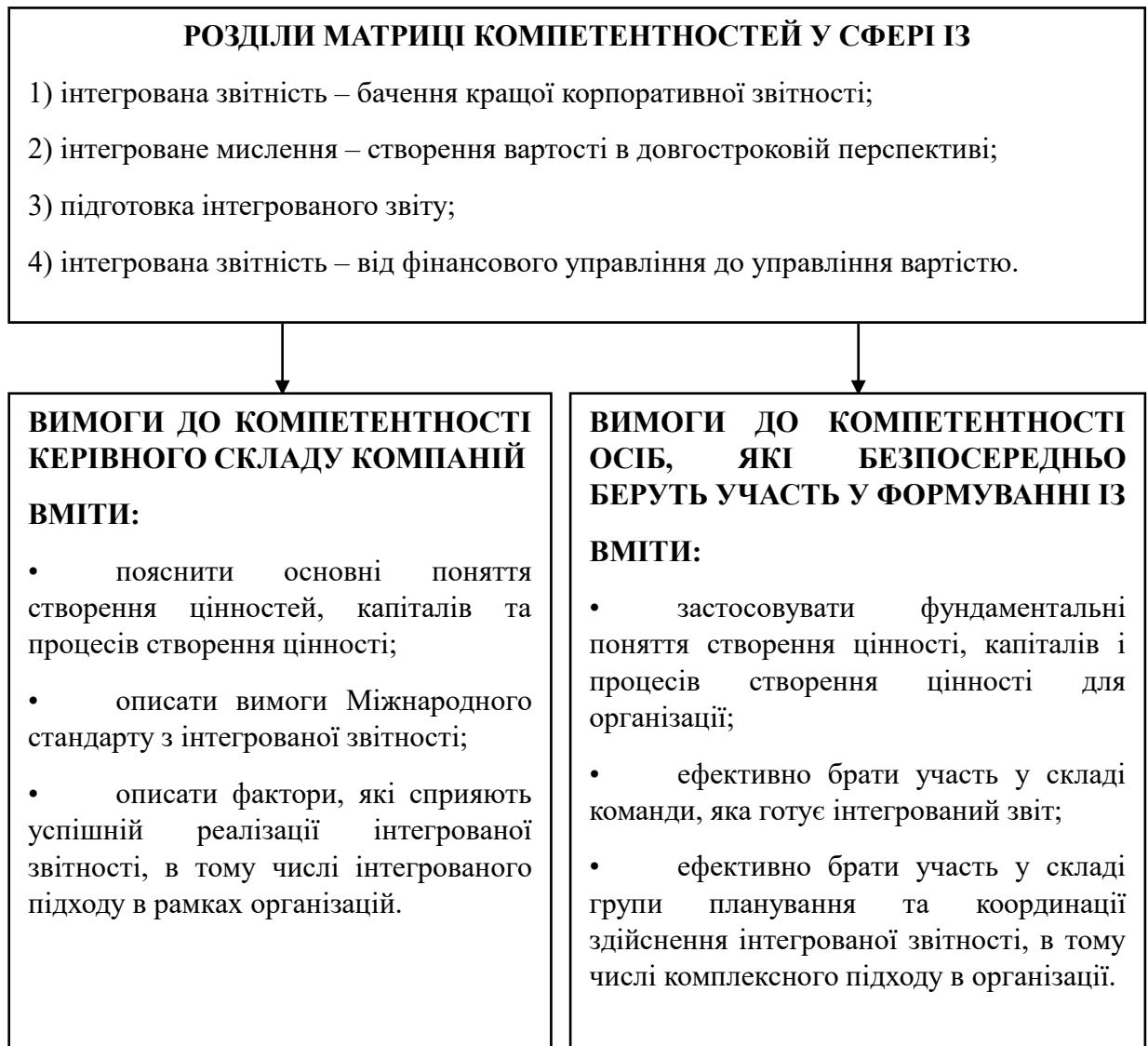


Рисунок 2.6 – Характеристика вимог до компетентності осіб, які займаються формуванням ІЗ

Джерело: складено на основі [11]

На рис. 2.7 з метою подальшого вдосконалення формування ІЗ на ПрАТ «Київстар» запропоновано більш детальний алгоритм виконання підетапу «Організація формування інтегрованої звітності» етапу «Формування ІЗ».



Рисунок 2.7 – Алгоритм виконання підетапу «Організація формування інтегрованої звітності» для ПрАТ «Київстар»

Джерело: складено автором самостійно

Охарактеризуємо стисло сутність і напрями складання основних складових (розділів) ІЗ.

Розділ «Огляд організації та зовнішнє середовище» служить своєрідним вступом, який дозволяє краще зрозуміти основну діяльність компанії та те, як на діяльність вплинули внутрішні сильні та слабкі сторони, зовнішні можливості та загрози. Можливо рекомендувати при описі використовувати

розуміння макрозовнішнього середовища (наприклад: політичне, соціальне, економічне тощо) та мікрозовнішнього середовища (модель п'яти сил).

У розділі «Бізнес-модель» повинні відображатися всі без винятку основні аспекти бізнес-моделі і внутрішні процеси: від ланцюжка поставок і ресурсів через бізнес-процеси до результатів і клієнтів.

Бізнес-модель організації є інструментом створення цінності. Серед складових бізнес-моделі для цілей розкриття інформації про надання продуктів (послуг) в інтегрованому звіті можливо виділити:

- 1) вхідні ресурси;
- 2) процес, який є комбінацією між ресурсом і діяльністю для перетворення цього ресурсу в кінцевий продукт;
- 3) результат, який є продуктом або послугою.

Для ПрАТ «Київстар» можливо використовувати підхід, який орієнтовано на виробничий процес. Це дозволяє наочніше представити процес виробництва як основний генератор збільшення вартості.

У розділі «Ризики та можливості» основний акцент робиться на описах ризиків і будь-яких відповідних діях для покриття або пом'якшення ризиків – характеристики процесу «управління ризиками». Даний розділ повинен надавати можливість компанії розповісти про те, яких заходів вона вживає для того, щоб знизити негативний вплив ключових ризиків на вартість капіталу. Рекомендований підхід до формування змісту розділу на ПрАТ «Київстар» представлено на рис. 2.8.

Четвертий розділ «Стратегія та розподіл ресурсів» характеризує:

- 1) стратегічні цілі, включаючи цільові результати у різний період;
- 2) стратегію досягнення цих цілей;
- 3) ресурс для підтримки реалізації стратегії.

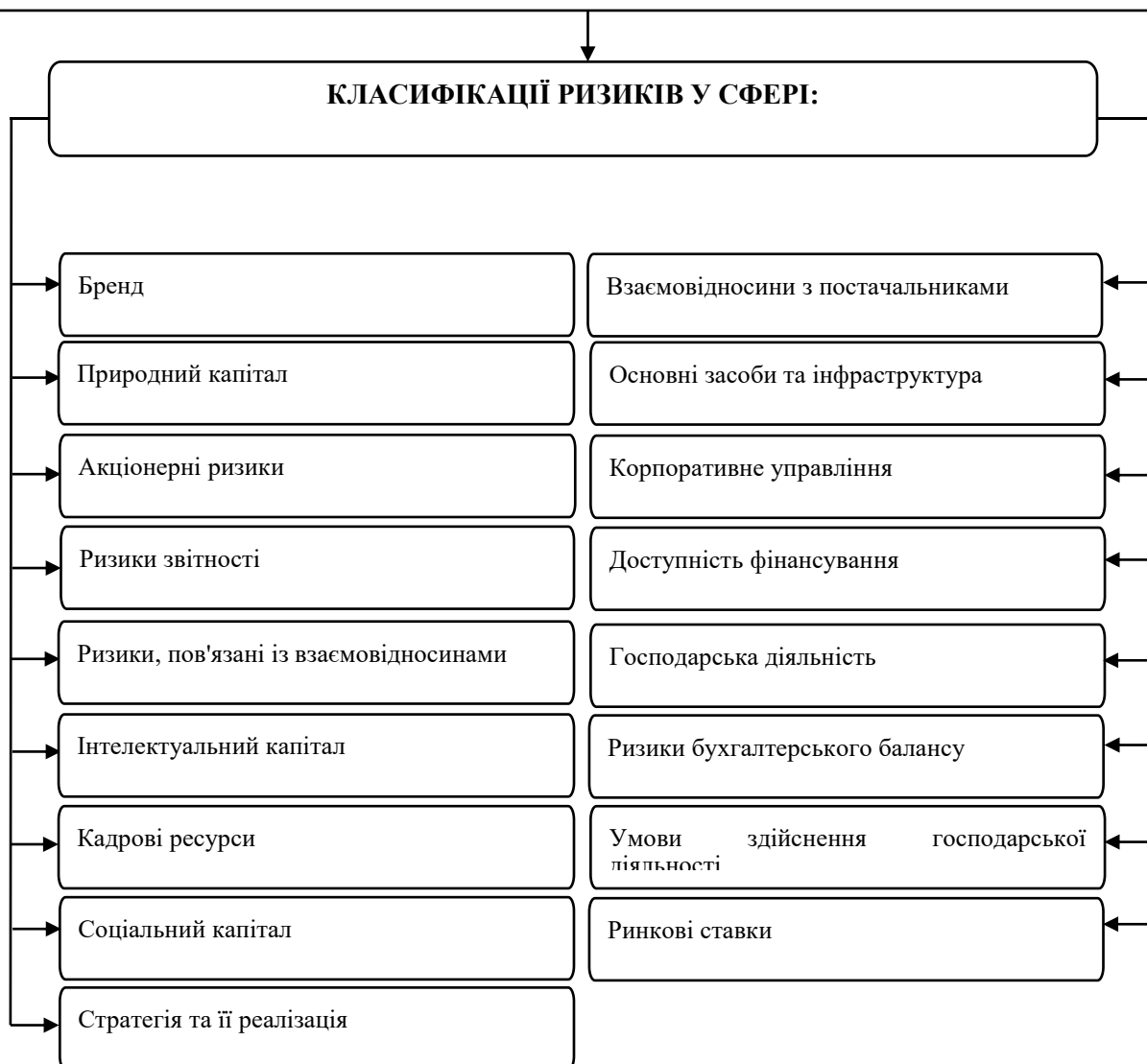
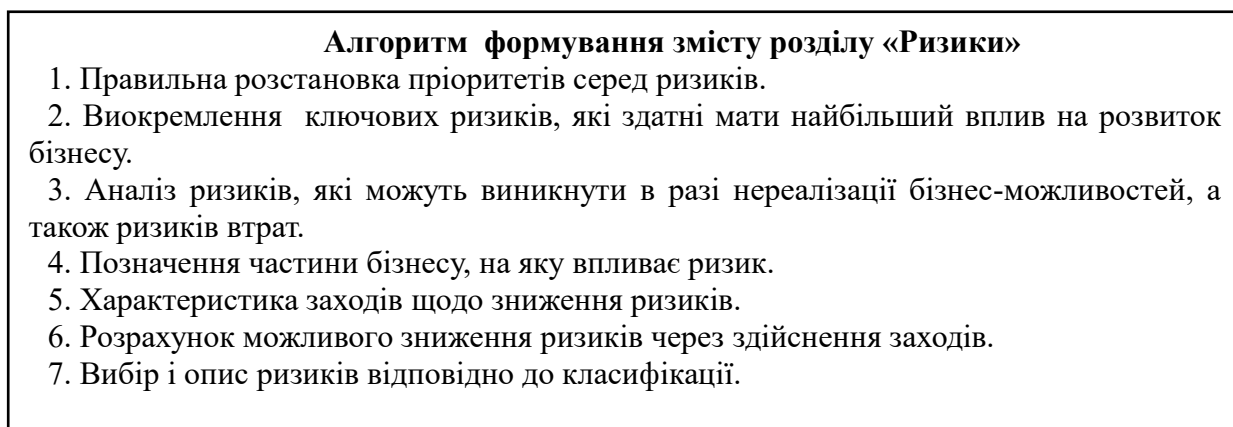


Рисунок 2.8 – Алгоритм формування змісту розділу «Ризики» на ПрАТ «Київстар»

Джерело: складено з урахуванням [2]

П'ятий розділ «Результати діяльності» виражає мету формування ІЗ. У розділі повинна міститися інформація як про позитивні, так і негативні результати діяльності не лише для акціонерів, але й для всіх стейкхолдерів.

Шостий розділ «Перспективи на майбутнє» характеризує механізм складання прогнозу майбутньої ситуації в компанії. Впровадження інформаційних технологій може сприяти даному процесу.

Сьомий розділ «Головні елементи презентації» розкриває основу для представлення ІЗ, як правило, вимагає від компанії представити стандарти або правила, пов'язані зі її збором та формуванням звітності глобальних компаній (стандарти бухгалтерського обліку, стандарти, які містять правила для розкриття інформації про екологічні та соціальні аспекти, а також щодо аспектів безпеки та задоволеності клієнтів і т.п.).

Вдосконалення взаємодії між структурними підрозділами ПрАТ «Київстар» у процесі формування ІЗ.

Відповідно до прийнятої керівництвом підприємства концепції можливо визначити наступні підходи до створення керівництва даним процесом:

1) центром управління, координації і відповідальності за ІЗ призначається одна із управлінських (економічних, фінансових) служб підприємства;

2) створюється нова спеціалізована служба на підприємстві, яка буде професійно займатися формуванням, внутрішнім аудитом ІЗ.

Формування ІЗ потребує вдосконалення взаємодії між структурними підрозділами підприємства. Можливо виділити наступні групи структурних підрозділів в залежності від відношення до процесу складання ІЗ:

1) служби, які надають дані стосовно фінансової, управлінської, соціальної, екологічної звітності; управління ризиками, інноваційною. Виникає питання: правильно визначити службу (департамент), який буде відповідати за складання звітності;

2) служби, які здійснюють інформаційний, юридичний супровід формування ІЗ;

3) департамент корпоративного управління, який керує процесом формування ІЗ, координує загальну діяльність.

5. Впровадження і використання сучасних інформаційних технологій у процесі складання, аналізу і моніторингу інтегрованої звітності.

Заслужовують на увагу пропозиції проф. Нестеренко О.О. стосовно формування єдиного інформаційного простору, який «забезпечить однократне введення даних екологічного, соціального та бухгалтерського обліку при здійсненні відповідних господарських операцій». Метою цього простору є сприяння обробці та перетворенню потрібної інтегрованої облікової системи в інформацію для різних груп стейкхолдерів [55].

Компанія Amana пропонує використовувати SmartNotes – це оптимізоване програмне рішення для звітності ESG і звітності про сталий розвиток. Завдяки використанню прямих інтерфейсів даних для різних програмних рішень для збору та розрахунку даних ESG (наприклад, Sphera або LucaNet) комбінована фінансова звітність і звітність ESG стає швидкою та легкою [81].

6. Оптимізація взаємодії зі стейкхолдерами.

Взаємодія зі стейкхолдерами повинна регламентуватися у спеціальному корпоративному Стандарті, який передбачає розробку на рівні ПрАТ «Київстар» наступних документів:

- Концепція організації взаємодії зі стейкхолдерами;
- перелік стейкхолдерів і характеристика їх інтересів, постійний їх облік і актуалізація даних;
- план основних заходів щодо взаємодії із стейкхолдерами.

Показником, який характеризує якість взаємодії зі стейкхолдерами, може бути таблиця запитів і відповідей стейкхолдерам щодо інформації про компанію.

## РОЗДІЛ 3

# ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

### 3.1. Проблеми аудиту інтегрованої звітності на українських підприємствах

Метою аудиту інтегрованої звітності є перевірка аудиторськими фірмами розкриття усіх видів інформації у відповідності із стандартами і регламентами. Для проведення аудиторської перевірки існують Міжнародні стандарти аудиту (МСА). Однак їх дія поширюється тільки на перевірку бухгалтерської фінансової звітності. У той час як інтегрований звіт включає і нефінансову звітність, до якої нерозроблені МСА.

Аудит інтегрованої звітності не має чіткої регламентації процесу. Тому вже на цьому етапі виникає низка проблем, з якими стикається аудитор або аудиторська фірма під час проведення перевірки достовірності інтегрованої звітності.

У 2013 Інститут внутрішніх аудиторів опублікував документ «Інтегрована звітність і зростаюча роль внутрішнього аудиту» [90], у якому визначено взаємозв'язок стандартів внутрішнього аудиту та Стандарту інтегрованої звітності. Він визначає основні ролі і функції внутрішнього аудиту в підготовці, впровадженні ІЗ (табл. 3.1).

Перевагою внутрішнього аудиту є насамперед те, що можна отримати рекомендації щодо поліпшення формування ІЗ. Відповідно до існуючої практики, зовнішній аудитор за підсумками проведеної роботи може надати перелік виявлених недоліків внутрішнього аудиту. Для того, щоб результати внутрішнього аудиту можна було б ефективніше використовувати, необхідно розробити форми звітів, яка б містила рекомендації. Оцінка зовнішнього аудитора дає компанії гарантію третьої сторони в тому, що опубліковані у

звіті дані достовірні та відображають об'єктивну картину діяльності підприємства.

Таблиця 3.1 – Основні ролі і функції внутрішнього аудиту ІЗ

Функція «гарант достовірності» ІЗ	Функція «консультанта»
Перевірка ризиків, пов'язаних з ІЗ (репутації бренду, комплаєнсу, відповідальності, операційні ризики; фондового ринку, ринку праці, ринку збуту та зовнішніх бізнес-відносин).	Консультування керівництва щодо розробки процесів ІЗ.
Задоволення вимог стейкхолдерів щодо підзвітності завдяки процесам верифікації та запевнення звітів, пов'язаних з КСВ.	Інформування вищого керівництва та Ради директорів про цінність ІЗ для бізнесу.
Оцінка дотримання законів, нормативних актів та договірних зобов'язань щодо звітності з КСВ за наступними питаннями (управління; етика; навколишнє середовище; прозорість; здоров'я і т.п.).	Забезпечення впевненості вищого керівництва та правління щодо ефективності та результативності процесу формування ІЗ.

Джерело: [90]

Зовнішній аудит спрямовано на зовнішнє підтвердження ІЗ. Даний аудит:

- виконується групами або особами, зовнішніми по відношенню до компанії
- реалізується систематичним, документованим чином і описується фіксованими процедурами;

Зовнішній аудит звітності ПрАТ «Київстар» проведено компанією PwC («Товариство з обмеженою відповідальністю Аудиторська фірма «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» у 2019–2022 рр. [73] у відповідності із угодою №463687 від 17.05. 2023 р.

Відповідальність аудитора зазначена у розділі «Відповідальність аудитора за аудит окремої фінансової звітності» аудиторського звіту. У висновку зазначено, що вся інформація, які міститься в «Окремому звіті про

управління» та «Звіті керівництва за фінансовий рік», за який підготовлена окрема фінансова звітність, знаходиться у відповідності до фінансової звітності. Наведена звітність характеризує «достовірно, в усіх суттєвих аспектах, фінансовий стан ПрАТ «Київстар», його фінансові результати і рух грошових коштів за рік у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і відповідає українському законодавству. Здійсненню зовнішнього і внутрішнього аудитів ІЗ на українських підприємствах заважає наявність ряду проблем (складено з урахуванням [33]):

1) недостатній рівень прозорості та якості інформації щодо інтегрованої корпоративної звітності компаній;

2) відсутність у повному обсязі достовірної інформації, яка надає можливість отримати комплексну характеристику діяльності компанії (відсутність інформації за питаннями «стратегія», «ризики та стійкість бізнесу» і т.п.), яка необхідна для розробки управлінських рішень. Відповідно даним Центру «Розвиток КСВ» середній рівень прозорості підприємств України становить 14% [33]. За рівнем відкритості інформації ПрАТ «Київстар» займає 7 місце серед українських компаній, рівень відкритості в сфері корпоративної соціальної відповідальності складає 67,85;

3) необхідність формування аудиторського висновку про діяльність компанії ускладнюється відсутністю легітимності перевірок. Можливо погодитися з думкою Костирко Р.О. [33], що існуючі нормативно-законодавчі обмеження не дозволяють «аудиторам виконувати вимоги стандартів AA1000 і GRI у вираженні упевненості відносно прозорості КСВ» відносно соціальних і екологічних аспектів діяльності;

4) відсутність критеріїв та показників ефективності не дають змоги оцінити дотримання принципів формування та розкриття ІЗ;

5) відсутність стандартів, де були розміщені вимоги щодо характеру та обсягу аудиторських процедур, які будуть потрібні для об'єктивного висновку про достовірність інтегрованої звітності; щодо визнання та оцінки звітності;

6) мають місце певні труднощі у виокремленні інтегрованого звіту як окремого об'єкта аудиту, оскільки інтегрований звіт може бути складено в різних формах, наприклад, як окремий звіт, як складова частина річного звіту, спеціальна web-сторінка тощо;

7) існують значні відмінності в інтерпретації принципів міжнародного стандарту інтегрованої звітності, що призводить до неоднозначних визначень того, як організації управляють фінансовим і нефінансовим капіталом. Це ускладнює для практиків висновок про повноту інтегрованого звіту і вибірку контенту, який має бути підданий процедурам тестування;

8) аудитор на основі свого досвіду повинен самостійно розробити програму та план аудиту, встановити основні етапи аудиту, форму заключного аудиторського висновку;

9) важливо зазначити, що в аудиторських перевірках процедури тестування націлені здебільшого на аналіз кількісної інформації та їх складно застосувати до вивчення ступеня інтеграції фінансових і нефінансових показників. Аудитор не може зробити висновок щодо точності та достовірності прогнозних матеріалів кампанії. Він тільки може оцінити використані методологію і методіку складання прогнозів в ІЗ.

### **3.2. Планування аудиторської перевірки інтегрованої звітності**

Планування здійснення аудиту ІЗ є першим етапом аудиторської діяльності. Запропонована загальна схема планування аудиту наведена на рис. 3.1.

Здійснення процесу планування дозволяє здійснити аудит з мінімальними затратами часу і ресурсів, при цьому увага спрямовується на розгляд найбільш суттєвих аспектів діяльності компанії.

Процес планування допомагає забезпечити високий рівень якості та надійності інформації в інтегрованій звітності компанії

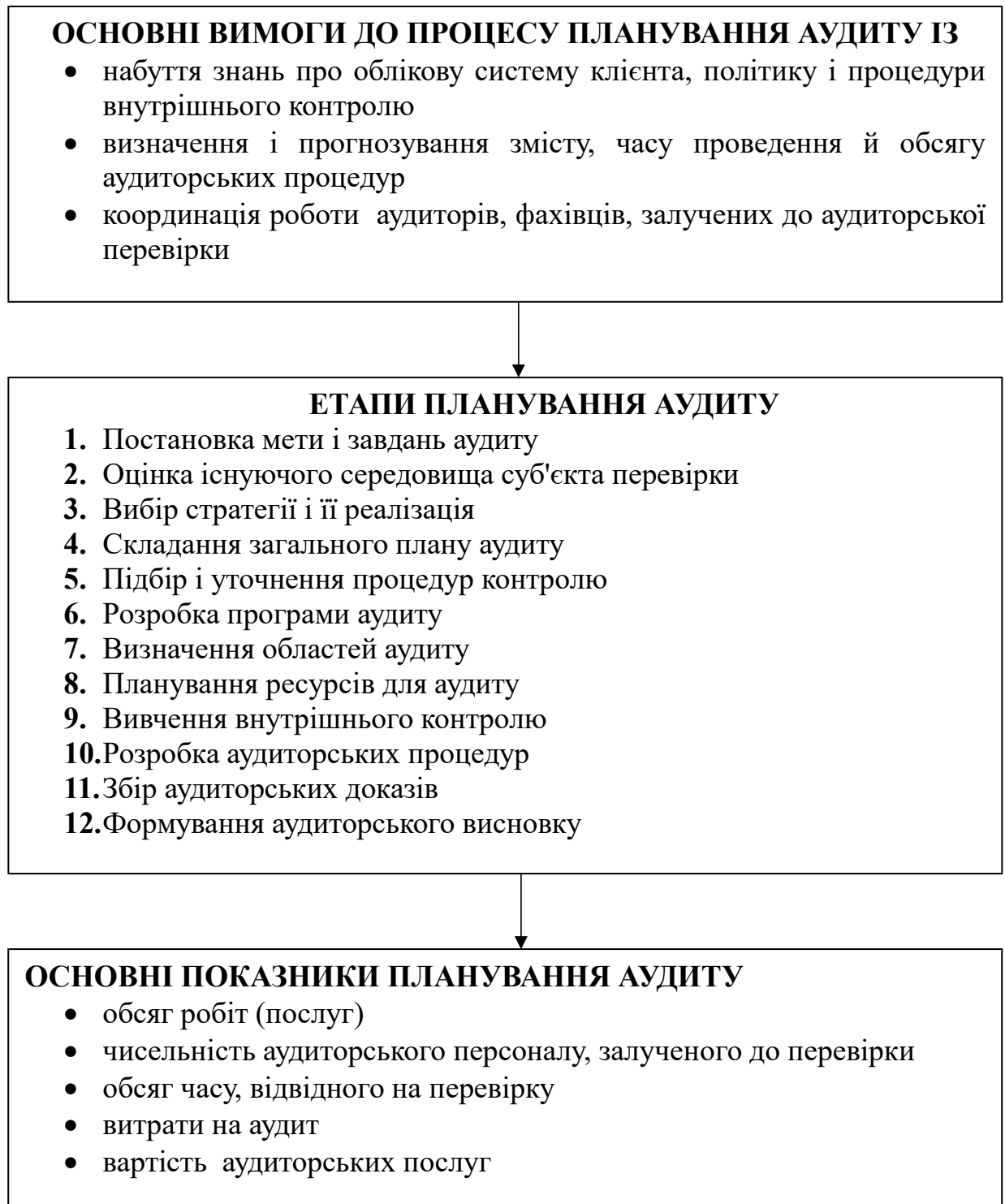


Рисунок 3.1 – Запропонована загальна схема планування аудиту

Джерело: складено автором

При здійсненні аудиту ІЗ виконуються наступні види перевірок:

- правильності включення інформації до звіту;
- достовірності і підтвердження інформації;
- правильності формування звіту у відповідності з встановленим стандартам.

Достовірності і підтвердженню інформації надається особлива увага. Так, за даними С.Я. Король практично половина компаній, інформація за якими розміщена на сайті GRI, використовують різні моделі отримання впевненості, здійснюють зовнішній аудит (85% від кількості таких компаній використовували зовнішніх аудиторів) [30]. Але, в основному аудиторами висловлюється «обмежена впевненість» щодо більшості показників нефінансової інформації, надається «умовно позитивний висновок».

Такий стан речей можливо пояснити наступними обставинами (складено з урахуванням висновків [30]):

- існуванням особливостей у самій інформації і в її підтвердженні;
- недосконалість методів і методик збору, оцінки і формування звітності, відсутність стандартів таких операцій;
- суб'єктивний характер оцінювання;
- відсутність формалізації звітності;
- недосконалість систем управління підготовкою і формуванням ІЗ; внутрішнього контролю;
- відсутність належного досвіду аудиту ІЗ.

Процес оцінки впевненості на основі стандарту принципів підзвітності AA1000 наведено на рис. 3.2.

План аудиту складається із загального плану і розробленої програми. У цих документах визначаються характер, часові рамки та обсяг аудиторських процедур. Критеріями здійснення ефективного аудиту є виконання максимально ефективною, якісною, своєчасною перевірки з оптимальними витратами.

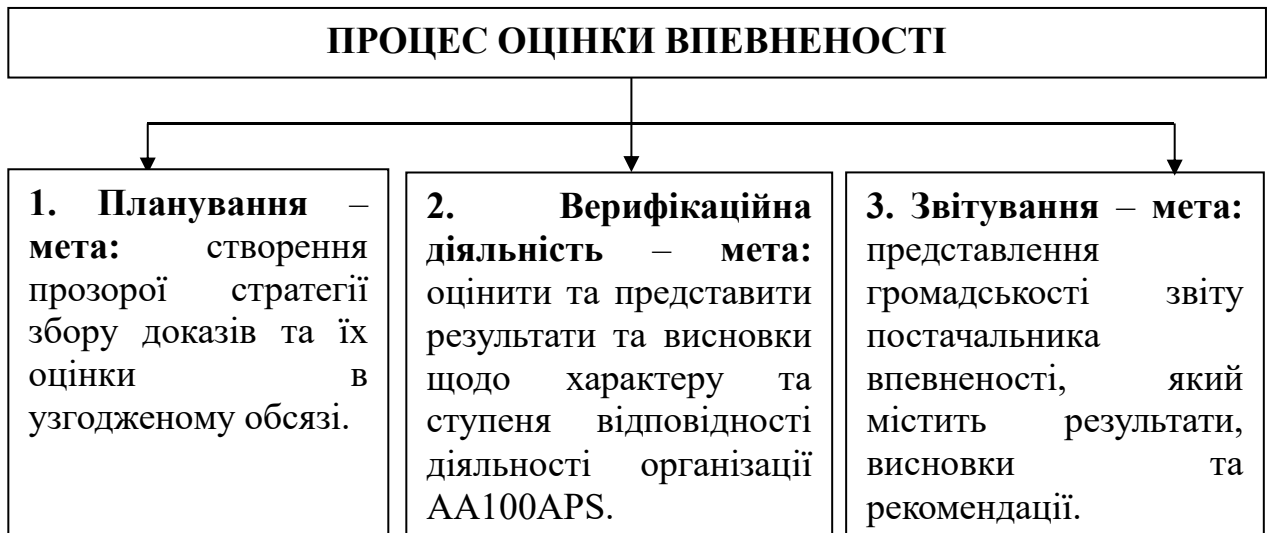


Рисунок 3.2 – Процес оцінки впевненості на основі стандарту принципів підзвітності AA1000

Джерело: [78]

Здійсненню планування аудиту може допомогти запропонована зведена характеристика видів діяльності на підготовчому етапі аудиту (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Характеристика видів діяльності на підготовчому етапі аудиту

Вид діяльності	Вибір варіантів здійснення
1	2
Визначення методичної основи аудиту	+
Вид аудиту	Плановий /позаплановий
Обсяг завдання (склад звітності)	Повний комплект звітності; спрощені форми звітності
Вимоги до аудиту в конкретній сфері діяльності	Додаткові вимоги; стандартні процедури з аудиту
Обсяг діяльності аудиту	Аудит головної компанії; аудит філій і підрозділів

Продовження табл. 3.2

Вид діяльності	Вибір варіантів здійснення
1	2
Особливості завдання	Перевірка за особливим технічним завданням; загальноствановлені вимоги
Періодичність перевірки	Перевірка проводиться вперше або повторно
Підтвердження незалежності аудитора	+
Визначення цілей проведення аудиту	+
Встановлення інформаційної взаємодії з підрозділами підприємства	+
Вибір міжнародних стандартів для надання впевненості інформації	AA1000[77], МСЗНВ 3000 [91] та інші
Вибір методів отримання інформації	Кількісних, якісних або поєднання методів
Встановлення термінів проведення аудиту	+
Аналіз суттєвих значущих факторів, які є впливають на результати аудиту	+
Встановлення підвищеного і значних ризиків, проблемних ситуацій	+
Визначення характеру, обсягу ресурсів, необхідних для проведення аудит, кошторис аудиту	+
Підбір аудиторської групи, розподіл обов'язків усередині групи, інструктаж групи, призначення контролера якості	+

Джерело: складено автором

Оцінка ризиків при формуванні ІЗ є важливим питанням при плануванні аудиту. Можна виокремити такі види ризику в аудиті:

- 1) невід'ємний ризик;
- 2) ризик контролю;
- 3) ризик виявлення.

Позитивним досвідом стосовно надання інформації щодо ризиків є досвід Фінляндії, де у 2006 р. прийнято спеціальний стандарт, у якому містяться чіткі рекомендації, наведені приклади [4].

Можна зазначити, що найбільш правильним є застосування ризик-орієнтованого підходу у процесі аудиту, що дає змогу встановити області можливих помилок і порушень, виявити значущі ризики, підвищити якість проведення аудиту. Пріоритетним завданням ризик-орієнтованого підходу в аудиті є виявлення сфер діяльності та операцій, пов'язаних із підвищеним ризиком, і проведення щодо них додаткових аудиторських перевірок, збір додаткових аудиторських доказів.

Відповідно до «Міжнародного стандарту аудиту» (МСА 330 [48]) вибір і виконання аудиторських процедур, їхній характер та обсяги залежать від оцінених ризиків суттєвого викривлення. Аудитор розглядає сутність ризиків на основі аналізу факторів, подій, обставин їх виникнення, наслідків впливу на достовірність звітності.

Завдяки Директиві Європейського парламенту та Ради, 2014 р. [7] розкриття інформації про управління ризиками стало обов'язковим у багатьох країнах). Ця Директива зобов'язує всі великі компанії суспільного інтересу, відомі як підприємства, які є європейськими зареєстрованими компаніями, банками та страховими компаніями з понад 500 співробітниками, оприлюднювати заяву, що стосується, як мінімум, екологічних, соціальних питань та питань працівників; дотримання прав людини; питання боротьби з корупцією та хабарництвом і різноманітність у радах компаній

В аудиторському висновку характер ризиків має бути визначений:

- можливістю організації бути підданою ризику;
- розкриттям причин виникнення ризикованих ситуацій;
- характеристикою кожного окремого ступеня ризику;

- механізмом управління ризиками;
- динамікою зміни самих ризиків та їх наслідків.

Слід зазначити, що проф. Нестеренко О.О. [54] розроблено алгоритм здійснення оцінки ризиків експертами, при якому виділено етапи, які пов'язані із створенням робочої групи; вибором ризиків з класифікатора груп; експертним опитуванням та інші.

Визначення можливих ризиків, пов'язаних із звітністю та бізнес-моделлю підприємства:

- оцінка ризиків, що впливають на фінансову та нефінансову інформацію;
- збір матеріалів (опитування, спостереження, робота з документами. Їх обробка і аналіз;
- складання звіту є підготовка звіту про перевірку та аудиторського висновку про достовірність ІЗ.

Звіт (висновок) аудитора щодо ПрАТ «Київстар» наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Структура звіту незалежного аудитора по інтегрованій звітності ПрАТ «Київстар»

Розділ	Зміст розділу
1	2
Наша думка	Зазначено достовірність в усіх суттєвих аспектах, окремого фінансового стану материнського ПрАТ «Київстар» на 31.12.2022 р.
Предмет аудиту	Перерахована фінансова звітність компанії, які підлягала аудиту.
Основа для думки	Проведено аудит відповідно до МСА. «Аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання».
Незалежність	Визначено незалежність відповідно до міжнародних документів і національного законодавства.
«Суттєва невизначеність, пов'язана з подальшою безперервною діяльністю»	Встановлено як фактор невизначеності - військові дії Російської Федерації, масштаби подальшого розвитку цієї ситуації.

Продовження табл. 3.3

1	2
Пояснювальний параграф	Звітність складається в єдиній електронній формі.
Ключові питання аудиту	Транзакції із реалізації; окремий звіт про управління та звіт керівництва.
Відповідальність аудитора	За аудит окремої фінансової звітності.

Джерело: складено на основі [59]

Обсяг і основні елементи, які повинні бути включені до звіту, згадуються в структурі ISAE. Найважливішими з них є опис усієї відповідної інформації, ідентифікація критеріїв, на основі яких була проведена оцінка достовірності інформації, опис суттєвих обмежень щодо оцінки щодо критеріїв, звіт про те, що послуга надання впевненості була виконана відповідно до ISAE 3000, а також резюме. Остаточний висновок, представлений аудитором, зроблений на основі проведеної оцінки та щодо перевіреної інформації, може бути виражений як «обмежена впевненість» або «розумна (достатня) впевненість» [83 -85].

### **3.3. Шляхи вдосконалення аудиту нефінансової інформації інтегрованої звітності**

Здійсненню аудиту інтегрованої звітності заважає наявність ряду методологічних і методичних проблем, які пов'язані із аудитом нефінансової звітності. Про наявні труднощі в цьому процесі свідчить той факт, що з 1410 аудиторських фірм у Польщі на листопад 2020 р. лише 2,3% цих фірм пропонують аудит нефінансових звітів [85]. Все це викликає підвищену увагу до вирішення методологічних і методичних питань проведення аудиту нефінансової інформації ІЗ.

Методологічно можливо виділити декілька підходів, які запропоновані фахівцями. При першому підході процедура перевірки нефінансових звітів

дотримується методології, подібної до тієї, що застосовується для аудиту фінансової звітності. Слід зазначити, що деякі вчені (Зоннерфельдт [96] та інші) визначають, що моделі фінансового аудиту погано підходять для застосування у нефінансовій сфері. Вчені пояснюють це тим, що на відміну від фінансового аудиту, де предмет значною мірою піддається кількісному виміру, критерії звітності та внутрішнього контролю компаній встановлені, показники і критерії впевненості щодо нефінансової інформації чітко невизначені. Внаслідок цього виникають труднощі при оцінці ризику та суттєвості, при визначенні рівнів впевненості для розкриття нефінансової інформації. З цим твердженням згодні фахівці відомих аудиторських компаній (KPMG, Deloitte та ін.), які зазначають, що діюча система аудиту не в змозі гарантувати навіть обмежену впевненість щодо більшості показників нефінансової інформації ІЗ [30].

Аудит нефінансової інформації включає в себе більше нестандартних аудиторських підходів, оскільки ця інформація може бути менш конкретною та менше стандартизованою.

При оцінці нефінансової звітності можливо використовувати наступні підходи:

1. Порівняння нефінансових показників компанії із аналогічними показниками підприємств даної сфери, які містяться у відкритому доступі.
2. Здійснення спеціальних опитувань стейкхолдерів. Під час спеціальних опитувань стейкхолдери можуть визначити основні теми звітності та показники.
3. Третій підхід пов'язано з розробкою та використанням спеціальних стандартів для нефінансової інформації.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти грають велику роль (складено з урахуванням [72]), а саме:

- 1) сприяють високій якості аудиту;
- 2) сприяють впровадженню інноваційних розробок;

- 3) забезпечують взаємозв'язок між складовими аудиторської перевірки;
- 4) полегшують проведення аудиту, незалежність і компетентність аудиторів.

Пропонується використовувати стандарти Account Ability Assurance Standards (AA1000 AS) [77; 78] – це стандарт, який застосовується для перевірки нефінансових даних. Цей стандарт дозволяє встановити зв'язок між нефінансовими аспектами сталого розвитку зі звітністю та фінансовим переглядом. Він пропонує комплексний підхід до підзвітності організацій з точки зору управління, ефективності та звітності щодо питань сталого розвитку шляхом проведення оцінки відповідності діяльності організації стандарту принципів підзвітності AA1000 та через оцінку якості розкритих даних у сфері сталого розвитку. Процес оцінки впевненості на основі цього стандарту здійснюється в три етапи: планування дій з верифікації, проведення дій з верифікації та звітування організацією з надання впевненості.

О.Е. Лубенченко, С.В. Шульга [44] охарактеризували застосування різноманітних стандартів (ISA 720, ISAE 3000, 3410, ISRS 4400, AA1000) для здійснення аудиту нефінансової звітності. Вони визначили розповсюдженість стандарту ISAE 3000 [93].

Стандарт взаємодії із зацікавленими сторонами AA1000 (Стандарт AA1000SES) характеризує нормативну базу для планування, виконання, оцінки, інформування та аудиту нефінансової звітності.

Стандарт соціальної відповідальності AA100AS [79] визначає нефінансовий аудит як «інструмент, який за допомогою конкретних принципів і підходів дає змогу оцінити якість матеріалів (звітів), що готуються організацією, а також наявних в організації систем, процесів і рівень компетентності, які забезпечують ефективність її роботи». У цьому стандарті до інформації приділяються наступні вимоги:

- повнота інформації, що дозволяє зрозуміти суттєві аспекти своєї діяльності організації у сфері сталого розвитку;
- справедливість стосовно інформації робить необхідним врахування таких факторів, як важливість, доречність, надійність, порівнянність і розуміння інформації;
- достатність за характеристикою «детальність» представлення даних.

Важливою характеристикою звітності є її оперативність. Це може визначати оцінку швидкості реагування організації, що звітує, на занепокоєння зацікавлених сторін, політики та відповідні стандарти і чи адекватно передала їх у звіті.

Для надання будь-якого виду звітності необхідно мати набір показників, що дозволить отримати комплексну характеристику. Це дасть змогу:

- узагальнювати, порівнювати і оцінювати їх досягнення;
- здійснювати збір та обробку інформації для її подальшого подання у звітах.

Під час вибору основних показників, що характеризують основні параметри нефінансової звітності, необхідно враховувати такі вимоги:

- 1) вони мають характеризувати основні напрями діяльності корпорації;
- 2) бути універсальними;
- 3) враховувати міжнародні та національні документи у сфері нефінансової звітності.

Слід зазначити, що значна робота щодо пропозицій показників ІЗ проведена фахівцями: проф. Нестеренко О.О. (уніфікований альбом показників ІЗ, в якому вони класифіковані за розділами, за видами, інформацією, яку вони надають [54]); Голубєва Н. А. (спеціальний Паспорт для кожного показника нефінансової звітності за розділами; сферами моніторингу результативності; характеристиками; методиками розрахунку; джерелами інформації і т.п.; Король С.Я. (форма паспорту нефінансового звіту [30]). На основі аналізу фахової літератури запропонована система

показників, які дозволяють як характеризувати досягнення прогресу на основі ІЗ, так і використовувати для цілей аудиту (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Пропозиції стосовно показників, які характеризують нефінансову звітність

Принципи Глобального договору ООН	Зміст	Показники кількісні
1	2	3
Довкілля (пр.7-9) (екологічні питання) (природний капітал)	Енергоефективність	Обсяг споживання енергії, разом.
	Водоспоживання	Обсяг споживання води, м. куб.
	Викиди шкідливих речовин	Обсяг викидів парникових газів, разом; обсяг викидів шкідливих речовин у повітря за видами; обсяг викидів шкідливих речовин у повітря за видами.
	Пакування	Загальний обсяг пакувального матеріалу; використання пакувального матеріалу на одиницю продукції; витрати на пакувальні матеріали; частка витрат на пакування у собівартості продукції.
Відходи	Обсяг відходів, разом; обсяг відходів, що підлягає переробці, разом. Загальна вага витрат на відновлення і розвиток природного капіталу.	

## Продовження табл. 3.4

1	2	3
Захист прав людини (пр.1-2).	Репутаційний капітал. Захист прав споживача. Взаємодія із стейкхолдерами.	Частка задоволених користувачів компанії.
Трудові відносини (пр. 3-6) (інтелектуальний і людський капітал)	Плинність кадрів.	Коефіцієнт плинності кадрів.
	Підготовка кадрів.	Середня сума витрат на підготовку та перепідготовку 1 робітника.
	Інтелектуальний капітал.	Кількість інвестицій в НДР; кількість патентів і винаходів; частка нових товарів, послуг в загальному обсязі.
	Людський капітал.	Рівень захворюваності (загальної і професійної), травматизму серед працівників.
	Зрілість робочої сили.	Середній вік робітників; середній розряд кваліфікації; рівень освіти
	Гендерна ознака. Різноманітність у компанії	Відношення жінок і чоловіків; середній розмір заробітної плати і надбавок у жінок і чоловіків.
Боротьба з корупцією (пр. 10)	Рівень корупції	Витрати та штрафи, пов'язані з антиконкурентними позивами.

Джерело: складено автором з урахуванням [31, 54]

Слід зазначити, що на відміну від розкриття фінансових ризиків, які регулюються та часто вимагають розкриття регулюючими органами, немає конкретних обов'язкових детальних вимог, розроблених для інформації про нефінансові ризики. Зазвичай можливо виділити наступні складові опису розкриття нефінансових ризиків:

- «опис ризику або можливості та його класифікація як фізичного, нормативного чи іншого;
- опис впливу, пов'язаного з ризиком або можливістю;
- фінансові наслідки ризику або можливості до вжиття заходів;
- методи, що використовуються для управління ризиком або можливістю;
- витрати на дії, вжиті для управління ризиком або можливістю».

Інший набір вимог щодо розкриття інформації про нефінансові ризики пропонує Комітет Міжнародної системи інтегрованої звітності (IIRF).

Концепція IIRF визначає, що це може включати ідентифікацію (IIRF 2021 ): «конкретне джерело ризиків і можливостей може бути внутрішнім, зовнішнім або, зазвичай, поєднанням обох. Значні чинники, що впливають на зовнішнє середовище, включають аспекти нормативно-правового, екологічного, соціального та іншого напрямку, які здійснюють прямий або опосередкований вплив на формування організацією нових вартостей та цінність у коротко-, середньо- або довгостроковій перспективі.

Внутрішні джерела включають ті, що впливають з господарської діяльності організації. Ключові з них включають: як організація диференціює себе на ринку (наприклад, через диференціацію продукту, сегментацію ринку, канали доставки та маркетинг); ступінь, до якого бізнес-модель покладається на отримання прибутку після початкової точки продажу (наприклад, домовленості про розширену гарантію або плата за використання мережі); як організація підходить до необхідності впровадження інновацій; як бізнес-модель була розроблена для адаптації до змін, такі ініціативи, як удосконалення процесів, навчання працівників і управління стосунками.

Таким чином, в умовах подальшої євроінтеграції здійснення подальшого розвитку і розширення масштабів впровадження ІЗ стає необхідною умовою. Це передбачає постійне вдосконалення нормативно-правової, методичної і організаційної засад розвитку даного виду звітності.

## ВИСНОВКИ

Впровадження ІЗ на українських підприємствах є одним із напрямів вдосконалення бухгалтерського обліку і аудиту. У кваліфікаційній роботі розглянуті актуальні теоретичні і практичні питання обліку і аудиту інтегрованої звітності. Проведене дослідження дозволило зробити наступні висновки.

1. У кваліфікаційній роботі узагальнено теоретичні основи формування інтегрованої звітності. Порівняння фінансової та інтегрованої звітностей дозволило визначити переваги впровадження ІЗ для суспільства, населення територіальної громади, партнерів і інвесторів, на самому підприємстві. Під час SWOT-аналізу формування ІЗ на підприємствах встановлено сильні, слабкі сторони, проблеми і загрози цього процесу. Виділено виникнення передумов введення інтегрованої звітності, охарактеризовано ключові етапи.

Характеристика категоріально-термінологічного апарату ІЗ дало змогу визначити підходи до цього виду звітності як дієвого інструменту обліку, як «процесу, який базується на інтегрованому мисленні», як «нову модель корпоративної звітності», як результат, який представляє собою систему інтегрованих звітів, що ґрунтується на національних та міжнародних стандартах і використовується для задоволення потреб в інформації стейкхолдерів; як систему, що має розроблений категоріально-термінологічний апарат. Ключовий принцип інтегрованої звітності – стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє, при цьому у результаті реалізації цього принципу звітність має повною мірою виконувати дві функції: надавати зовнішнім і внутрішнім користувачам не тільки повну інформацію про фінансовий стан компанії, а й про її вплив на навколишнє економічне, природне та соціальне середовище; допомагати керівництву компанії у виконанні його функцій.

2. У результаті аналізу практики інтегрованого звітування у світі та в Україні визначено, що формування ІЗ є розповсюдженою практикою.

Більшість ІЗ формується у країнах Азіатсько-Тихоокеанського регіону. Здійснена експертна оцінка якості складання розділів ІЗ за компаніями по країнам світу. Підкреслено, що в Україні впровадження ІЗ не великомасштабне через наявність певних труднощів, неповне усвідомлення керівництвом підприємств її переваг.

Під час здійснення економічної характеристики підприємства ПрАТ «Київстар» встановлено, що підприємство є прибутковим, але має місце зниження прибутку у 2022 році у зв'язку з пандемією коронавірусу, а також через значне збільшення собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Найбільш дохідним видом діяльності ПрАТ «Київстар» виступають платежі користувачів від надання мобільного зв'язку та дохід від інтереконекту. Найбільшу вагу у структурі операційних витрат займають амортизація і витрати на оплату праці. До основних економічних результатів слід віднести збільшення ОВФ (за рахунок значного придбання машин та обладнання); оборотних активів (за рахунок збільшення виробничих запасів); дебіторської заборгованості за всіма позиціями крім позиції «заборгованість у розрахунках з бюджетом».

3. Під час аналізу організації формування ІЗ здійснена характеристика інтегрованої звітності за стандартами (Global Reporting Initiative (GRI); Sustainability Accounting Standards Board (SASB)), звітностями CSRD та ESG; визначено основні проблеми і виклики, які виникають при формуванні звітності за цими стандартами. Діяльність щодо підготовки, формування і оприлюднення ІЗ на ПрАТ «Київстар» представлена у виді алгоритму.

Стан нефінансової звітності ПрАТ «Київстар», яка міститься в наступних звітах («Звіт про корпоративну соціальну відповідальність компанії «Київстар», 2008 р.; Соціальний звіт «Київстар», 2010 р.; «Звіт Київстар про сталий розвиток», 2020 р. та ін.) дозволяє зробити висновок, що компанія приєдналася до «Глобального договору ООН» в Україні, підтримує «Цілі сталого розвитку», у відповідності з якими формує свої пріоритети розвитку. Здійснено порівняння основних елементів інтегрованої звітності

ПрАТ «Київстар» і інтегрованого звіту за МСІЗ. Зроблено висновок щодо часткової відповідності змісту елементів ІЗ ПрАТ «Київстар» даним міжнародним рекомендаціям. Встановлено наступні недоліки при формуванні ІЗ у ПрАТ «Київстар»:

- 1) відсутність можливості аналізу динаміки показників у продовж звітних періодів;
- 2) не показано негативного або суперечливого впливу діяльності компанії на екологію та соціальну сферу;
- 3) інтелектуальний і репутаційний (соціальний) капітал компанії оцінювався тільки опосередковано; природний капітал не оцінювався;
- 4) у ІЗ не розкриті такі елементи як «перспективи розвитку», «головні елементи презентації»;
- 5) не розкрита сутність бізнес-моделі компанії, не відображені операційні фактори і ресурси, від яких безпосередньо залежить вартість бізнесу у довгостроковій перспективі;
- 6) у ІЗ недостатньою мірою розкриваються наявні проблеми корпорації;
- 7) практично не аналізуються ризики, які можуть вплинути на збільшення бізнесу або впровадження стратегій досягнення зростання;
- 8) самостійний вибір підприємствами показників ІЗ унеможливорює процес порівняння показників для підприємств, які працюють в одній сфері.

Здійснено характеристику різних елементів ІЗ у провідних корпорацій України у сфері телекомунікацій. Встановлено негативні і позитивні моменти формування ІЗ ПрАТ «Київстар».

4. Розроблено шляхи вдосконалення організації формування інтегрованої звітності на ПрАТ «Київстар». Серед основних шляхів вдосконалення формування ІЗ запропоновано наступні:

4.1. Створення системи менеджменту формування і аудита інтегрованої звітності;

4.2. Вдосконалення нормативно-правового середовища для формування звітності та поширення інтегрованого мислення:

- законодавче встановлення поетапного впровадження обов'язковості складання інтегрованої звітності для підприємств;

- розробка Національного стандарту формування інтегрованої звітності, що дозволить привести зміст і структури ІЗ у відповідність до вимог міжнародних стандартів.

5. Створення системи професійної підготовки та підвищення кваліфікації працівників, які будуть займатися формуванням і аудитом у сфері ІЗ;

6. Створення спеціального порталу, де будуть поміщені всі матеріали інтегрованої звітності підприємств України;

7. Вдосконалення методичної бази формування ІЗ.

Уточнено: алгоритми виконання на ПрАТ «Київстар» підетапу «Організація формування інтегрованої звітності»; формування змісту розділу «Ризику».

Встановлено, що здійсненню планування аудиту ІЗ може допомогти запропонована зведена характеристика видів діяльності на підготовчому етапі аудиту.

Надано пропозиції стосовно використання показників, які характеризують нефінансову звітність на ПрАТ «Київстар».

8. Вдосконалення взаємодії:

- між структурними підрозділами підприємства у процесі формування ІЗ;

- зі стейкхолдерами.

9. Впровадження і використання сучасних інформаційних технологій у процесі складання, аналізу і моніторингу інтегрованої звітності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К.В. Критичний аналіз недоліків інтегрованої звітності підприємства. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. № 3. С. 128 – 141.
2. Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. *Облік і фінанси*. 2014. № 3(65). С. 8–14.
3. Безверхий К.В. Переваги інтегрованої звітності підприємства. *Фінанси, облік, аудит*. 2018. Вип. 2(38). С. 254 –276.
4. Бойко О.С. Вплив аудиторської фірми на якість розкриття нефінансової інформації. URL: [https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%97\\_20.05.2022.pdf](https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%97_20.05.2022.pdf). (дата звернення: 17.10.2023).
5. Глобальні стандарти звітності GRL. URL: <https://www.globalreporting.org/standard> (дата звернення: 17.10.2023).
6. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кузіна Р. В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація: моногр. Херсон: Вид. дім «Гельветика», 2018. 252 с.
7. Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 22 жовтня 2014 року про внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової інформації та інформації про різноманіття певними великими підприємствами та групами Текст, що стосується ЄЕЗ. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj> (дата звернення: 17.10.2023).
8. Директива щодо корпоративної звітності про сталий розвиток. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/insights/2023/03/get-ready-for-a-new-level-of-esg-reporting.html> (дата звернення: 17.09.2023).

9. ESG-звітність під час війни: чому важливо продовжувати. URL: <https://business.diiia.gov.ua/cases/sistematizacia-biznes-procesiv/esg-zvitnist-pid-cas-vijni-comu-vazливо-prodovzuvati> (дата звернення: 17.09.2023).

10. Єфременко Т., Лавинська Л. та інш. Запровадження нефінансової звітності в контексті імплементації в Україні законодавства ЄС. Київ: 2017. 293 с. URL: [https://afu.kiev.ua/getfile.php?page\\_id=462&num=1](https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=462&num=1) (дата звернення: 16.09.2023).

11. Жиглей І. В. Тенденції розвитку інтегрованого звітування в Україні та світі. URL: [http://dSPACE.wunu.edu.ua/bitstream/316497/5219/1/%D0%96%D0%B8%D0%B3%D0%BB%D0%B5%D0%B9\\_I.\\_%D0%92.pdf](http://dSPACE.wunu.edu.ua/bitstream/316497/5219/1/%D0%96%D0%B8%D0%B3%D0%BB%D0%B5%D0%B9_I._%D0%92.pdf) (дата звернення: 15.09.2023).

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

13. Звіт зі сталого розвитку Київстар за 2020 рік. URL: [https://cdn.kyivstar.ua/sites/default/files/kyivstar\\_csr\\_report\\_2020\\_compressed\\_1.pdf?\\_ga=2.29846076.2042894455.1692296674-1593444667.1689173101&\\_gl=1\\*1nby68u\\*\\_ga\\*MTU5MzQ0NDY2Ny4xNjg5MTczMTAx\\*\\_ga\\_V6WWV529P8\\*MTY5MjM1Mzg4OS41LjEuMTY5MjM1Mzg4OS4wLjAuMA..\\*\\_ga\\_T1JSNGQ6S4\\*MTY5MjM1MzgyMi43LjEuMTY5MjM1Mzg4OS4wLjAuMA](https://cdn.kyivstar.ua/sites/default/files/kyivstar_csr_report_2020_compressed_1.pdf?_ga=2.29846076.2042894455.1692296674-1593444667.1689173101&_gl=1*1nby68u*_ga*MTU5MzQ0NDY2Ny4xNjg5MTczMTAx*_ga_V6WWV529P8*MTY5MjM1Mzg4OS41LjEuMTY5MjM1Mzg4OS4wLjAuMA..*_ga_T1JSNGQ6S4*MTY5MjM1MzgyMi43LjEuMTY5MjM1Mzg4OS4wLjAuMA) (дата звернення: 20.09.2023).

14. Звіт про корпоративну соціальну відповідальність компанії «Київстар». 2008 р. URL: <https://ungc-production.s3.us-west-2.amazonaws.com/attachments/1626/original/COP.pdf?1262614276> (дата звернення: 20.09.2023).

15. Зубкова А. Б., Макаренко А. Б., Місюня Р. М., Майгурова Д.С. Вибір між сталим розвитком та корпоративною соціальною відповідальністю у міжнародному бізнесі. *Науковий Вісник Одеського національного економічного університету*. 2023. № 292–293. С.81-93.

16. IIRC оновила Міжнародні стандарти інтегрованої звітності. Палата аудиторів і бухгалтерів України. URL: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/1988-iirc-onovyta-mizhnarodni-standarty-intehrovanoi-zvitnosti> (дата звернення: 17.09.2023).

17. Індекс прозорості сайтів Українських компаній 2020. Центр «Розвиток КСВ». URL: <https://index.cgpa.com.ua/> (дата звернення: 17.09.2023).

18. Інтегрована звітність в контексті євроінтеграції України: сучасний стан, перспективи розвитку та запровадження: монографія / за заг. ред. Савченка Т. Г., Гриценко О.І. Суми : Видавництво «Винниченко М.Д», 2018 р. 143 с.

19. Інтегрована корпоративна звітність: навч. посіб. / Р. О. Костирко, Л. А. Костирко, О. Е. Лубенченко, Е. В. Чернодубова; 2-ге вид., перероб. і доп. Сєвєродонецьк: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2020. 304 с.

20. Київстар. Forbes. URL: <https://forbes.ua/profile/kiivstar-244> (дата звернення: 17.10.2023).

21. Київстар. 2023. URL: <https://kyivstar.ua/>(дата звернення: 11.10.2023).

22. Консолідована фінансова звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та звіт незалежного аудитора 31 грудня 2021 року. URL: [https://cdn.kyivstar.ua/sites/default/files/fs\\_kyivstar\\_conso\\_2021\\_ukr\\_final.pdf?\\_gl=1\\*13oju0v\\*\\_ga\\*MTU5MzQ0NDY2Ny4xNjg5MTczMTAx\\*\\_ga\\_T1JSNGQ6S4\\*MTY5MjAzNzI2Ni41LjEuMTY5MjAzNzI4MS40NS4wLjA.i](https://cdn.kyivstar.ua/sites/default/files/fs_kyivstar_conso_2021_ukr_final.pdf?_gl=1*13oju0v*_ga*MTU5MzQ0NDY2Ny4xNjg5MTczMTAx*_ga_T1JSNGQ6S4*MTY5MjAzNzI2Ni41LjEuMTY5MjAzNzI4MS40NS4wLjA.i) (дата звернення: 11.10.2023).

23. Консолідований звіт про управління lifecell. URL: [https://www.lifecell.ua/uploads/filelibrary/public/by\\_month/2023/04/MR\\_consolidated\\_UKR\\_2023.pdf](https://www.lifecell.ua/uploads/filelibrary/public/by_month/2023/04/MR_consolidated_UKR_2023.pdf) (дата звернення: 15.09.2023).

24. Консолідований звіт про управління ПРАТ «Київстар» за 2021 р. URL: <https://kyivstar.ua/uk/about/about/partners/issuers> (дата звернення: 17.10.2023).
25. Консолідований звіт про управління Vodafone у 2021 році. URL: <https://www.vodafone.ua/company/investors/zvity-ta-rezultaty/finansovi-rezultaty> (дата звернення: 17.10.2023).
26. Консолідована фінансова звітність ПРАТ «ВФ Україна» та його дочірніх компаній та звіт про управління за 2021 р. URL: <https://www.vodafone.ua/company/investors/zvity-ta-rezultaty/finansovi-rezultaty> (дата звернення: 15.10.2023).
27. Король С. Я. Облікове забезпечення нефінансової звітності. *Бізнес Інформ*. 2017. № 3. С. 346-352.
28. Король С.Я. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102-113.
29. Король С.Я. Практичні аспекти аудиту нефінансової звітності. *Економіка: реалії часу*. 2017. №3. С. 35-45. URL:
30. Король С.Я., Семенова С. М. Курбет М.А. Упровадження звітності про сталий розвиток в Україні: стан і перспективи в умовах інтеграції. *Бізнес Інформ*. 2023. 1. С. 294-301.
31. Корчагіна Л.Ф. Науково-методичні засади побудови механізму управління ESG активністю на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2023. Вип. 52. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2588/2506> (дата звернення: 13.10.2023).
32. Костирко Р. О. Інтегрована звітність - інструмент соціальної відповідальності бізнесу. *Аудитор України*. Київ, 2014. № 4 (221). С. 32–37.
33. Костирко Р.О. Інтегрована звітність у забезпеченні корпоративної соціальної відповідальності компаній. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. Серія "Економіка". Випуск 1 (45). Т.2. С. 305 –310.

34. Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові *Економіка України*. 2013. № 2(615). С. 18–28.
35. Костирко А.Г. Особливості аудиту нефінансової звітності підприємств. С. 51–53. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9727/1/51-53.pdf> (дата звернення: 11.10.2023).
36. Костирко Р.О. Перспективи міжнародної інтегрованої звітності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 794. С. 181–187.
37. Кравченко О.В., Овчарова Н.В. Теоретичні та методичні засади формування інтегрованої звітності в Україні. *Економіка і суспільство*. Вип. 6. 2016. Вид-во: Мукачівський державний університет. С. 359–366.
38. Кузіна Р. В. Підготовка інтегрованої корпоративної звітності на основі системи збалансованих показників. *Вісник Одеського національного університету*. Економіка. 2015. Т. 20. Вип. 2. С. 190–195.
39. Кундря-Висоцька О.П., Волкова О.К. Інтегрована звітність як інструмент нового рівня привабливості підприємства. К.: *Банківська система*. 2016. С. 210-213.
40. Кизим А.Ю., Нестеренко О.О. Проблеми впровадження інтегрованої звітності в Україні. Мат. Міжнар. науково-практ. конф. *Вища технічна освіта XXI століття: виклики, проблеми, перспективи*. Краматорськ (Івано-Франківськ), 2022. С. 189-191.
41. Крупка Я.Д. Про інтегровану та консолідовану звітність. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/11/89.pdf> (дата звернення: 20.09.2023).
42. Легенчук С.Ф. Концепція інтегрованої звітності як засіб підвищення якості інформування про капітал підприємства. *Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу*. 2015. С. 87–90.

43. Лоханова Н. О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2012. Вип. 4(47). С. 50–56.
44. Лубенченко О. Е., Шульга С. В. Аудит нефінансової звітності – яким стандартом користуватися? *Науковий вісник Національної академії обліку та аудиту*. 2023, № 1-2. С. 30–42.
45. Лугова О. І. Огляд впровадження інтегрованої звітності у світі. *Modern Economics*. №27 (2021). С. 99–105.
46. Макаренко І.О. Інтегрована звітність як майбутнє корпоративної звітності. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2013. Т. 2. С. 63–65.
47. Малишкін О. І., Шуляренко С. М., Ярмоліцька О. В. Звітність компанії (за міжнародними стандартами та європейськими нормативами). Навч. посіб. Київ: ДУІТ, Видавничий дім «АртЕк», 2020. 380 с.
48. Міжнародний стандарт аудиту 330 «Аудиторські процедури по оціненню ризикам». URL: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (дата звернення: 20.09.2023).
49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (дата звернення: 20.09.2023)..
50. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року: Переклад з англійського К.: ТОВ "ІВМЦ АУ "СТАТУС", 2006.1152 с.
51. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого: надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року: збірник: пер. з англ./АПУ; редкол.О.В. Гачківський. К.: Фенікс,2016.
52. Мулік Т.О. Інтегрована звітність підприємства стан і перспективи розвитку. *Ефективна економіка*. 2019. URL:

[http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11\\_2019/61.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/61.pdf) (дата звернення: 20.09.2023).

53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Мінфіну України 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 12.09.2023).

54. Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика: моногр. Харків: Видавець Іванченко І. С., 2018. 410 с.

55. Нестеренко О. О. Особливості обліку корпоративної соціальної відповідальності. Матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції» (20 травня 2022 р.). URL: [https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%97\\_20.05.2022.pdf](https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%97_20.05.2022.pdf) (дата звернення: 20.09.2023).

56. Нестеренко О., Кизим А. Передумови і перспективи впровадження інтегрованої звітності в Україні. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції: мат. XI Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса : ОНЕУ, 2023. С. 73–75.

57. Нефінансова звітність. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/23-1-2017/26.pdf> (дата звернення: 20.09.2023).

58. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу. URL [https://www.ppv.net.ua/uploads/work\\_attachments/Non-Financial\\_Reporting\\_UA\\_.pdf](https://www.ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting_UA_.pdf) (дата звернення: 20.09.2023).

59. Окрема фінансова звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та звіт незалежного аудитора 31 грудня 2022 року. URL: [https://cdn.kyivstar.ua/nkw/b2c/docs\\_about/FS.Kyivstar\\_Stand\\_Alone\\_2022\\_UKR\\_NOT\\_signed.pdf](https://cdn.kyivstar.ua/nkw/b2c/docs_about/FS.Kyivstar_Stand_Alone_2022_UKR_NOT_signed.pdf) (дата звернення: 18.09.2023).

60. Окремий звіт про управління Приватного акціонерного товариства «ВФ УКРАЇНА». URL: [https://www.vodafone.ua/storage/image-storage/2023/05/11/420/source/zvit-pro-upravlinnya-okremii-vfu-2022\\_1683817729.pdf](https://www.vodafone.ua/storage/image-storage/2023/05/11/420/source/zvit-pro-upravlinnya-okremii-vfu-2022_1683817729.pdf) (дата звернення: 20.09.2023).
61. Онищенко В. Звіт про управління 2022. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7447-zvt-pro-upravlnnya-neviznacheniy-ne-zovsm-buhgalterskiy> (дата звернення: 10.09.2023).
62. Підготовка корпоративної звітності: міжнародне дослідження проведене КПМГ. 2015. 46 с. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/kz-scg-business-reporting.pdf> (дата звернення: 17.09.2023).
63. Потриваєва Н.В., Лугова О.І., Вишинська Г.М. Становлення і розвиток інтегрованої звітності. С. 57–60. URL :[https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7118/1/zbirnyk\\_te\\_z\\_20-21\\_11\\_19-13.pdf](https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7118/1/zbirnyk_te_z_20-21_11_19-13.pdf) (дата звернення: 12.09.2023).
64. Приватне акціонерне товариство «Київстар». URL: [https://clarity-project.info/edr/21673832/finances?current\\_year=2022](https://clarity-project.info/edr/21673832/finances?current_year=2022) (дата звернення: 10.09.2023).
65. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 10.10.2023).
66. Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 145.
67. Серпенінова Ю. Історичний генезис інтегрованої звітності. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 1. С. 130–142.
68. Соціальна відповідальність. Офіційний сайт компанії «Київстар» URL: <http://www.kyivstar.ua/dp-267/about/responsibility/> (дата звернення: 10.09.2023).

69. Соціальний звіт «Київстар». URL: [www.kyivstar.ua/f/1/press\\_center/responsibility/KSO\\_ru.pdf](http://www.kyivstar.ua/f/1/press_center/responsibility/KSO_ru.pdf) (дата звернення: 11.09.2023).

70. Соціальний звіт lifecell 2019-2020. URL: [https://www.lifecell.ua/uploads/filelibrary/public/by\\_month/2021/09/%D0%A1%D0%BE%D1%86%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%20lifecell%202019-2020.pdf](https://www.lifecell.ua/uploads/filelibrary/public/by_month/2021/09/%D0%A1%D0%BE%D1%86%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%20lifecell%202019-2020.pdf) (дата звернення: 15.09.2023).

71. Соціальна відповідальність Vodafone. URL: <https://www.vodafone.ua/social-responsibility> (дата звернення: 10.09.2023).

72. Ткачук Г. О., Іванченкова Л.В. та інш. Процедури аудиторського підтвердження достовірності фінансової звітності: вирішення проблемних питань. *Економіка харчової промисловості*. 2021. Т. 13, Вип. 2. С. 95 – 104.

73. Фінансові звіти від незалежної аудиторської компанії ТОВ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» (PWC) по ПрАТ «Київстар» за 2017–2022 рр. URL: <https://kyivstar.ua/uk/about/about/partners> (дата звернення: 15.09.2023).

74. Холявка В.З., Лешко Х.С. Аналіз нефінансових звітів корпоративної соціальної відповідальності у сфері туризму. *Вчені записки Університету «КРОК»*, 2021. №1(61). С. 163-168.

75. Шигун М. М., Давидюк Т. В. Корпоративна соціальна звітність як перспектива інформування про людський капітал вітчизняних компаній. *Вісник Запорізького національного університету*. 2011. №1(9). С. 173-178.

76. Янчева Л. М., Крутова А. С., Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: навч. посібник Х.: Харківський державний університет харчування та торгівлі. 2020. 290 с. URL: [https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/11592/1/intehrovana\\_zvitnis\\_NP\\_2020.pdf](https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/11592/1/intehrovana_zvitnis_NP_2020.pdf) (дата звернення: 15.09.2023).

77. AA1000 Account Ability Principles Standard. URL: <https://cutt.ly/jMvFPf7>(дата звернення: 10.09.2023).

78. AA1000 Assurance Standard (AA1000AS v3). URL: [https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard/#:~:text=The%20AA1000%20Assurance%20Standard%20\(AA1000AS,adheres%20to%20the%20AccountAbility%20Principles](https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard/#:~:text=The%20AA1000%20Assurance%20Standard%20(AA1000AS,adheres%20to%20the%20AccountAbility%20Principles)(дата звернення: 12.09.2023).

79. AA 1000AS – Social Responsibility (2008). URL: <https://www.mas-business.com/docs/AA1000AS%202008%20Final.pdf> (дата звернення: 17.10.2022).

80. About integrated reporting. URL: <https://www.integratedreporting.org/faqs/> (дата звернення: 17.09.2022).

81. Amana. URL: [https://amana.de/en/esg-and-csr-reporting.html?gclid=CjwKCAjw8symBhAqEiwAaTA\\_\\_F0TLKglDOtv-bkQjczj23jVOCW4SzMmCECdmPPa09g8YOQWqMcXyhoCYIcQAvD\\_BwE](https://amana.de/en/esg-and-csr-reporting.html?gclid=CjwKCAjw8symBhAqEiwAaTA__F0TLKglDOtv-bkQjczj23jVOCW4SzMmCECdmPPa09g8YOQWqMcXyhoCYIcQAvD_BwE) (дата звернення: 12.10.2022).

82. A Practical Guide To Sustainability Reporting Using Gri And Sasb Standards. URL: <https://www.globalreporting.org/media/mlkjpnl1/gri-sasb-joint-publication-april-2021.pdf> (дата звернення: 11.09.2022).

83. Bartoszewicz A. Atestacja danych niefinansowych przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych w świetle standaryzacji ISAE3000. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2018. № 522: 305–316.

84. Bartoszewicz A., Rutkowska-Ziarko A. Practice of Non-Financial Reports Assurance Services in the Polish Audit Market—The Range, Limits and Prospects for the Future. URL: <https://www.mdpi.com/2227-9091/9/10/176> (дата звернення: 17.10.2023).

85. Bartoszewicz A., Rutkowska-Ziarko A. Factors Hindering the Conduct of Audits of Corporate Social Responsibility Reports—Evidence from Poland. *E&M. Ekonomie a Management. in press*. 2021.

86. Corporate sustainability reporting . URL: [https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en) (дата звернення: 17.10.2023).

87. CSRD and ESG reporting: What you need to know for the first implementation in your company. URL: <https://amana.de/en/article/csrd-and-esg-reporting-what-you-need-to-know--the-first-implementation-in-your-company.html> (дата звернення: 17.10.2023).

88. Country performance Ukraine. URL: <https://www.veon.com/investors/annualreport2022/pdf/ukraine.pdf> (дата звернення: 17.09.2023).

89. Dorosh N.I., The methods of evaluation of companies financial condition an solvency for the audit purposes/ N.I. Dorosh //Research papers of Wroclav university of economics – Poland. Wroclav,2010. – 25 – 31.

90. Gray, I., & Manson, S. (2008). The audit process: ISA edition. Principles, practice and cases. London: Cengage Learning., 2020 .

91. International Auditing and Assurance Standards Board. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2107 Edition Volume II, p. 157–256. URL: <https://cutt.ly/dMvFJHm> (дата звернення: 14.10.2023).

92. KPMG Survey of Sustainability Reporting. 2020.

93. Non-authoritative guidance on applying ISAE 3000 (revised) to sustainability and other extended external reporting assurance engagements. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2021. URL: <https://www.iaasb.org/publications/non-authoritative-guidance-applying-isa-3000-revised-extended-external-reporting-assurance>(дата звернення: 17.10.2023).

94. Prodanchuk E., Tripak M., Hutsalenko L., Myskiv L., Shevchuk N. organization aspects of the integrated reporting formation. *Фінансово-*

*кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 5(40). С. 110–119. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3555/3351>(дата звернення: 16.10.2023).

95. Robert G. Eccles, Michael P. Krzus, and Carlos Solano A Comparative Analysis of Integrated Reporting in Ten Countries. 2019. URL: [https://www.mikekrzus.com/resources/2019-03-02\\_SSRN\\_IR\\_Comparative\\_Analysis.pdf](https://www.mikekrzus.com/resources/2019-03-02_SSRN_IR_Comparative_Analysis.pdf) (дата звернення: 11.10.2023).

96. Sonnerfeldt A., Ling Li, C. Pontoppidan A. The Challenges of Assurance on Non-financial Reporting. *Accounting, Economics, and Law*. 2020. №10.

97. Stakeholder Engagement Standard (AA1000SES). URL <https://www.accountability.org/standards/aa1000-stakeholder-engagement-standard/>(дата звернення: 17.10.2023).

98. The International Framework. 2013. 37 с. URL: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> (дата звернення: 16.09.2023).

99. The International Integrated Reporting. URL: <https://www.integratedreporting.org/news/the-growing-momentum-for-integrated-reporting-part-1/>. (дата звернення: 17.10.2023).

100. Hoffman M. Integrated reporting: an urgent need and opportunity for transformation. URL: <https://www.deloitte.com/global/en/services/audit/perspectives/integrated-reporting.html> (дата звернення: 17.10.2023).

101. VEON. Annual Report 2022. URL: <https://www.veon.com/investors/annualreport2022/pdf/dutch-annual-report-2022-veon-ltd-final.pdf> (дата звернення: 17.09.2023).

102. Zadek S., Hojensgard N., Raynard P. The New Economy of Corporate Citizenship/ Published by The Copenhagen Centre, Copenhagen, 2000. 305 p.

## **ДОДАТКИ**