

Речь идет, во-первых, о необходимости постоянного совершенствования бизнес-процессов, определяющих сильные стороны ВУЗа, его конкурентные преимущества, а также об усилении слабых сторон.

Во-вторых, потребность «образования через всю жизнь» порождает необходимость формирования устойчивых, долгосрочных, взаимовыгодных партнерских взаимоотношений ВУЗа с основными партнерами, что, в свою очередь требует развития внутреннего маркетинга.

И последнее. Внутренний маркетинг во многом определяет имидж ВУЗа в глазах потребителей, его известность. Результаты уже упомянутого опроса свидетельствуют, что студенты имеют очень низкий уровень информированности о высших учебных заведениях Брестского региона. Даже о своем университете студенты знают мало и далеко не все. Это обстоятельство также подтверждает, что ВУЗ имеет резервы укрепления своих позиций на рынке за счет использования концепции внутреннего маркетинга.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Мохначев С.А. современные тенденции развития управления конкурентоспособностью ВУЗа. – Маркетинг в России и за рубежом. – 2012, № 1. – с. 67 – 72.
2. Шабанова М.М. и др. Методические основы формирования маркетинговой концепции управления качеством образовательного процесса в ВУЗе. – Маркетинг в России и за рубежом, 2014, № 2. – с. 100 – 113.

## ІСТОРІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА СУЧАСНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ЗВІТНОСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

**канд. екон. наук О.О. Нестеренко**

*Харківський державний університет харчування та торгівлі*

Концепція інтегрованої звітності стала новою формою модифікації концепції корпоративної соціальної відповідальності, що почала своє формування в 1950-х роках. Однак, як зазначають більшість авторів перші інтегровані звіти були сформовані лише у 2000 році, і саме з цього етапу бере відлік нова концепція звітування. Це пов'язано з тим, що перша офіційна публікація робочої версії Керівництва зі звітності в області стійкого розвитку, яке є одним із нормативно-методологічних актів, що регулюють процес підготовки інтегрованого звіту, відбулася в 2000 році.

Розвиток форм звітності та переліку показників, які в ній наводяться напряму пов'язані, по-перше, зі змінами інтересів конкретної групи користувачів обліково-звітної інформації, по-друге з соціо-політичними умовами, які впливають на діяльність конкретного суб'єкта господарювання зокрема, на розвиток економіки країни й світу взагалі, по-третє з нормативно-правовим регулюванням бухгалтерського обліку. Крім того, як зазначають М.В. Корягін та П.О. Куцик, базовим пріоритетом удосконалення

системи бухгалтерської звітності є прогресивний або регресивний розвиток інституційного середовища [1, с. 28]. Тобто, на розвиток інтегрованої звітності впливають різноманітні інститути, до яких за ієрархією складових інституційного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні В.М. Жука доцільно віднести: формальні інститути «в головах людей» (професійні бухгалтери, аудитори, власники, менеджери); інститути науки, освіти, професійного забезпечення (зокрема, профорганізації, бухгалтерські видання); контролюючі інститути (такі як ДКРС, ДПАУ, аудиторські фірми); регуляторні інститути (зокрема, Мінфін, НБУ, ДКЦПФР); формальні інститути («правила гри» – законодавство, П(СБО), інструкції) [2, с. 90]. Зазначені інститути формують методологічну базу представлення інтегрованої звітності, зокрема: професійні бухгалтери повинні володіти компетенціями для визначення як фінансових так і нефінансових показників інтегрованої звітності, наводити їх у взаємозв'язку та розкривати у зрозумілому вигляді для зацікавлених користувачів; аудитори – володіти сучасними методиками перевірки показників інтегрованої звітності, розробляти плани, програми, тести, робочі документи перевірки; власники та менеджери – визначати інформаційні потреби зацікавлених користувачів (інвесторів, державних органів, населення тощо) та налагодити механізм збору та передачі інформації з підрозділів підприємства до відділу в якому формується інтегрований звіт тощо.

Досліджуючи історичні аспекти виникнення інтегрованої звітності, необхідно погодитися з думкою Я.В. Соколова, який зазначав, що історія жодним чином не підтверджує наявності прогресу, насправді представляє собою лише поверхневу зміну форм [3]. Інтерпретуючи зазначене висловлювання під об'єкт дослідження, вважаємо, що інтегрована звітність є подальшим розвитком інших форм звітності, тому доцільно розглянути історичну ретроспективу становлення різних форм звітності, яка пов'язана з низкою передумов, для побудови перспектив подальшого розвитку інтегрованої звітності в Україні та визначення її оптимальної структури для різних груп користувачів в сучасних умовах господарювання, що і визначено метою статті.

На думку одних авторів, розвиток звітності розпочався наприкінці XV-го століття [1, с. 28]. Інші вчені вважають, що усвідомлення необхідності звітності починає простежуватися в економічних теоріях кінця XI – поч. XVIII ст. [4]. Дійсно, з наукової позиції, свідомі дослідження техніки та методики формування звітності з'явилися з появою перших облікових технологій систематизації, обробки та оприлюднення економічних даних. Досліджуючи фундаментальні праці Я.В. Соколова, М.І. Кутера, Т.Н. Малькової, присвячені історії бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що перші звіти, звичайно в примітивному вигляді, формувалися ще до нашої ери.

Підтвердженням існування звітності в стародавньому світі є знахідки археологів в Римі залишків амфор, на яких зафіксовано назву, кількість і

місце походження продуктів, які в них знаходилися. Спеціально підготовлені люди регулярно навідувалися до власників складів і, погодившись з обліковими записами, забирали певну частину матеріальних цінностей на користь держави. Тобто, вже в ті часи звітність виконувала контрольну функцію та слугувала основою для податкових платежів. Представники багатьох інших народів залишили своєрідні звіти про свою господарську діяльність на руїнах, що залишилися від храмів і палаців найдавніших цивілізацій, вивчаючи які стає зрозумілим, що кожен правитель прагнув довести до відома громадськості стан своїх справ через публічні звіти. Звітність у Вавилоні являла собою обпалені глиняні таблички, які зберігали в спеціально призначених приміщеннях. В Афінах звітність розміщували на мармурових і бронзових плитах, на які заносилися відомості про багатства, якими володіє глава сім'ї, щоб повідомити кожного про статус, адже від величини достатку залежало суспільне становище. Історія виникнення звітності про майновий стан пов'язана з Давнім Римом, де раз в 5 років главам сімей (крім незаможних рабів) пропонувалося представляти для фіскальних цілей цензову звітність, яка характеризувала величину сімейного капіталу. Цензовий звіт був описом майна в натуральному вимірі, а з 312 р. до н.е. – в грошовому. У звіті розкривалися відомості про нерухомість, землі, інвентарі, коштовності і одяг [5, с. 106-107]. З розвитком суспільства змінювалися носії звітності, вимірники, її форма та структура, розширювалася та удосконалювався зміст інформації, яка в ній наводилася (від даних про кількість зібраного врожаю до оцінки екологічних, соціальних, інтелектуальних та ін. показників), а головне – змінювалися інформаційні потреби користувачів та інформаційні можливості звітних форм (рис.). Аналізуючи інформацію, наведену на рисунку, необхідно відмітити, що звітність пройшла тривалий шлях розвитку від відображення інформації на глиняних табличках до формування електронних звітів, від складання лише балансу до інтегрованої звітності, яка виникла як наслідок поступового накопичення досвіду корпоративного звітування під впливом вимог ринку.

Як бачимо, перший інтегрований звіт в Україні був сформований компанією СМК (СистемКепиталМенеджмент) у 2005 році. Разом з тим, досліджуючи історичні передумови виникнення інтегрованої звітності, ми дійшли до висновку, що перші звіти, які можна ідентифікувати як інтегровані, формувалися на території України ще задовго до цієї події. Підтвердженням цьому є, по-перше, дослідження структури звітності, яка формувалася в Харківській губернії на початку ХХ століття (на протязі 1909-1916 рр.) та порівняння її з вимогами, наведеними в Міжнародному стандарті інтегрованої звітності (МСІЗ). По-друге, той факт що й сьогодні структура інтегрованого звіту не є уніфікованою, підприємство може самостійно обирати склад його показників та розрізи представлення інформації, головне щоб його зміст відповідав основним вимогам стандарту [6].

		Носій	Інформація	Призначення
Стародавній світ	1198-1166 рр. до н.е.	Глиняні таблички, камені	Збір зерна, продуктів, храмові володіння, доходи господарств	Для визначення господарських ресурсів та їх розподілу
	323-30 рр. до н.е. (Єгипет)	Папірус	Відомості про стан запасів та доходи і витрати господарства	Для податкових платежів та управління господарством
	190 р. до н.е. – 100 рр. н.е. (Рим)	Навосковані дощечки, а потім папірус і пергамент	Усе майно, що належало державі, включаючи осіб, які підлягають призову в армію	Для контролю за розрахунковими операціями
Середньовіччя	500 – 1500 рр.	Папір	1) надходження по маєтку; 2) інші надходження; 3) разом надходжень; 4) витрати по маєтку; 5) витрати інші і здані власнику гроші; 6) разом витрат; 7) залишок коштів на кінець періоду	Для перевірки якості облікової інформації
Новий час	1500 – 1600 рр.	Папір	Стан майна і його зв'язок з інвентарем, вперше вченим Анджело Ді Пьетро розкривається зміст звітності та порядок її представлення	Для контролю оборотів та управління господарством
	1600 – 1800 рр.	Папір	Стан майна та результат діяльності	Для перевірки записів по рахунках та оцінки роботи підприємства, засіб для переоцінки майна, вимог і зобов'язань, для розподілу фінансових результатів між суміжними звітними періодами
Новітній час	1900 р.	Папір	Нью-Йоркська фондова біржа одержала згоду всіх компаній, що зверталися на внесення у реєстр, на публікацію річних звітів про фінансовий стан	Для публічного ознайомлення користувачів з фінансовим станом компаній
	1910 р.	Папір	В балансі в активі стаття «Майно реальне», в якій 5 елементів, в пасиві в статті «Капітал» виділено 5 його видів	Для оцінки платоспроможності та фінансової стійкості підприємства
	1940-1970 рр.	Папір, машинозчитувальні документи	З'являється соціальний баланс й соціальний звіт про соціальні прибутки та збитки	Для оцінки соціально-економічних наслідків дій адміністрації фірми
	1991 рр.	Папір, ЕД	Річна звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал	Для надання інформації користувачам для прийняття рішень
2005 р.	Папір, ЕД	В Україні підготовлено перший інтегрований звіт, в якому розкрито фінансові та не фінансові показники	Для вимірювання довгострокової вартості та ролі, які відіграє підприємство в суспільстві	

Рис. Періодизація розвитку звітності

Відповідно до МСІЗ структура інтегрованого звіту включає вісім елементів: огляд організації та зовнішнє середовище; управління; бізнес-модель; ризики і можливості; стратегія і розподіл ресурсів; результати діяльності; перспективи на майбутнє; основні принципи підготовки та презентації [6]. Майже всі ці структурні елементи представлені в Звіті Харківської губерньської земської управи за 1913 рік [7], тому для доказовості припущення, що історії інтегрованої звітності вже більше століття, розглянемо більш детально їх розкриття в зазначеному документі.

1) *Огляд організації та зовнішнє середовище.* В пояснювальній записці до звіту наведено звернення голови управи до членів зборів, в якій він розкриває інформацію про фінансове положення Харківської губерньської земської управи, результати виконання кошторису доходів та витрат, розмір витрат здійснених виключно для потреб повітів за рахунок кошторису губерньського збору, довгострокові позики в спеціальних капіталах для губерньських потреб, заборгованість повітових земств губерньському, становище та рух сум за всіма капіталами Губернії за 1913 рік. Вплив зовнішнього середовища розкрито в звіті при наведенні інформації про правову регламентацію представлення інформації в звіті, скорочення бюджету в зв'язку з військовим станом, перевитрати та економію за кожним повітом Харківської губернії, погіршення епідеміологічної ситуації в деяких повітах та розмір витрат на її виправлення.

2) *Управління.* Оскільки звіт є загальним описом діяльності всіх повітів Харківської губернії, в звіті не розкрито структуру управління за кожним окремо, лише в кінці кожного розділу наведено інформацію про членів управи, які брали участь у підготовці того чи іншого розділу звіту та бухгалтера.

3) *Бізнес-модель.* Звичайно такого поняття на початку ХХ ст. ще не існувало, але якщо взяти опис бізнес-моделі, наведений в стандарті, а саме: систему трансформації ресурсів через її комерційну діяльність в продукти і результати, спрямовану на досягнення стратегічних цілей організації і створення вартості протягом короткострокового, середньострокового і довгострокового періодів, то можна констатувати, що весь звіт є послідовним описом того які ресурси губернії і яким чином використовувались та які результати отримано.

4) *Ризики і можливості.* Інформацію про ризики в звіті наведено в розділі «Спеціальні капітали», а саме в відомості про стан та рух боргових цінних паперів, які видані окремим боржникам за рахунок спеціальних капіталів.

5) *Стратегія і розподіл ресурсів.* Стратегію в звіті розкрито в розрізі заходів спрямованих на покращення тваринництва та садівництва губернії в наступних звітних періодах, а розподіл ресурсів наведено детально за кожним повітом.

6) *Результати діяльності.* В кожному розділі, за кожним видом діяльності (освіта, медицина, торгівля тощо) розкрито інформацію про доходи та витрати, дефіцит грошових коштів й описано за рахунок чого саме він виник. Окремо представлено фінансові звіти по виконанню кошторису доходів та витрат по губернії.

7) *Перспективи на майбутнє.* Цей розділ представлено окремим звітом «Огляд заходів з покращення тваринництва в Харківській губернії».

8) *Основні принципи підготовки та презентації.* До основного принципу підготовки звіту віднесено: «строге виділення рахунків кожного з капіталів, які знаходяться в розпорядженні губернії, спеціальних капіталів та сум...» [7]. Також зазначається, що звіт розбито на дві самостійні частини: перша – звітність по губернському земському збору та деяким відомостям загального значення; друга – звіти по всім капіталам, фондам та сумах.

Проведене дослідження цілком підтверджує тезу, що історія інтегрованої звітності бере свій початок ще задовго до появи МСІЗ та офіційної публікації інтегрованої звітності окремими компаніями, а її сучасна структура сформувалася внаслідок розширення інформаційних потреб користувачів обліково-звітної інформації під впливом процесів глобалізації та інформаціології суспільно-економічних відносин.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / М.В. Корягін, П. О. Куцик. – Київ: Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с
4. Теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 60 с.
5. Кутер М. И. История бухгалтерского учета капитала / М. И. Кутер, М. М. Гурская // Бухгалтерский учет. – № 3. – 2010. – С. 106–113.
6. Международный стандарт интегрированной отчетности. – Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://integratedreporting.org>.
7. Отчетъ Харьковской губернской земской управы за 1913 год. – Харьков: Т-во «Печатная С.П. Яковлева», Гончаровскій бульв., д. Т-ва, №6/2. – 1915 г.