

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6.012.16:338.2

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/183-14>**Євсєєва О.О.**

доктор економічних наук, професор,
Український державний університет залізничного транспорту
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2042-8277>

Підпригора І.В.

кандидат економічних наук, доцент,
САР (сертифікований бухгалтер-практик),
Товариство з обмеженою відповідальністю «БІЄ ГРУП»
ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9614-7530>

Ковальова Д.А.

здобувач-магістр,
Український державний університет залізничного транспорту
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5917-6818>

Ievsieieva Olga

Ukrainian State University of Railway Transport

Pidoprygora Iryna

Bie Group Limited Liability Company

Kovalova Daria

Ukrainian State University of Railway Transport

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ: ЗАКОНОДАВЧІ РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ УПРОВАДЖЕННЯ

Законодавчі підстави для подання Звіту про управління з'явилися ще восени 2017 року внаслідок внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996. Там же з'явилось і визначення, що таке Звіт про управління. Порядок складання та подання Звіту про управління для всіх суб'єктів господарювання розроблено Міністерством фінансів України, а для банківських установ – Національним банком України. Також згадка про Звіт про управління зафіксована і у Порядку подання фінансової звітності (постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419), однак за цим нормативним документом Звіт про управління не входить до складу фінансової звітності, про що заявлено прямо в тексті п. 2 Порядку № 419. Він лише подається «разом з річною фінансовою звітністю». Якщо звітність консолідована, то подається Консолідований звіт про управління. Авторами здійснено критичний огляд, аналіз і систематизація законодавчих основ реалізації складання Звіту про управління, представлені результати пошуку єдиних інформаційно-методологічних підходів їх упровадження в обліково-аналітичній діяльності щодо складання звітності підприємства в частині створення нефінансової звітності.

Ключові слова: звітність, нефінансова звітність, Звіт про управління, топ-менеджмент, обліково-аналітична діяльність, облікова політика, користувачі звітності.

METHOD OF COMPILING A MANAGEMENT REPORT: PROVISIONS OF LAW AND PERSPECTIVES OF IMPLEMENTATION

The legal grounds for submitting a management report appeared in the autumn 2017 when amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996 dd. 16th of July, 1999 were adopted. The definition of the management report also appeared there. The drawing up and submitting procedures for management reports for all business entities were developed by the Ministry of Finance of Ukraine, while those for banking institutions were developed by the National Bank of Ukraine. The management report is also referred to in the Financial Statements Submitting Procedure (Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 28th of February 28 2000 No. 419), however, according to this regulation, the Management Report is not part of the financial statements, which is stated explicitly in the text of par. 2 of Procedure No. 419. It is only submitted "together with the annual financial statements." In case of the consolidated reporting, a consolidated management report is to be submitted. European accounting and financial reporting standards imply that financial reporting cannot provide all the necessary information to interested users about the company's activities. Therefore, the purpose of the management report is to fill this gap and provide information about the performance that cannot be obtained from financial statements and notes thereto. This can be financial information – analysis of company indicators and existing risks, achievement of key financial performance indicators, forecast of financial indicators; and non-financial information – creation of a new product, expansion of sales markets, community and environmental activity, protection of human rights, research and development, achievement of key non-financial performance indicators, description of the company's development prospects, etc.

Therefore, the appearance in the legal space of the concept of the Management Report in the domestic reporting practice is not a whim of the national legislative and regulatory bodies, it is most likely a consequence of the adaptation of the domestic laws to the European regulations. It is supposed that the management report cannot be considered purely an "accounting report", because other company employees and even external consultants can and should be involved in preparation of the management report. Today, the form, structure, methods of submitting information, detailed content and scope of the management report are not regulated by any governmental authorities, so compiling of a management report can be considered quite "creative". According to the authors, it should be regarded more as a reputation business card of the company, rather than an official report. The authors have performed a critical review, analysis and systematization of the legislative basis for the implementation of the management report; the results of the search for unified informational and methodological approaches for implementation of the legislative basis in the accounting and analysis regarding the preparation of the company's reporting, in particular, non-financial reporting, are presented.

Keyword: reporting, non-financial reporting, Management Report, top management, accounting and analysis, accounting policy, reporting users.

JEL classification: M41, Q56, M21, M14

Постановка проблеми. Звітність виступає завершальним етапом облікового процесу і призначена для задоволення інформаційних потреб всіх користувачів, які її використовують як головне джерело інформації про реальні результати діяльності підприємства. В більшості випадках, мова йде про інформацію оприлюдненої фінансової звітності, яка містить систематизовані в певному порядку за чинним законодавством показники підприємства за звітний період. Зміст звітності повинен бути таким, щоб наведені дані за своєю структурою і поданням були зрозумілі не тільки бухгалтерам, економістам, а й зовнішнім і внутрішнім користувачам. Отже, звітність має задовольняти інформаційні потреби користувачів із будь-яким досвідом оцінки економічних та фінансових показників. Разом із тим, сукупність користувачів звітності може характеризуватися і сегментом користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб, тому вкрай актуальним постає питання про доступ до Звіту про управління, який передбачено складати певним категоріям суб'єктів господарювання за чинним законодавством та який, з одного боку, не є частиною фінансової звітності, хоч і подається разом із фінансовою звітністю, а з іншого боку, у фінансовій частині безпосередньо Звіту про управління доповнює власне фінансову звітність та містить аналіз, який частково спирається на дані фінансової звітності. Таким чином, Звіт про управління має містити додаткову, не включену до оприлюдненої фінансової звітності інформацію. Звіт про управління не має затвердженої форми, тобто складається у довільній формі та вважається різновидом нефінансової звітності, яка задовольняє різноманітні інформаційні потреби усіх зацікавлених користувачів такої звітності.

На відміну від фінансової звітності, існує певна прогалина щодо забезпечення всебічності інформації, що наведена в нефінансовій звітності підприємства, не сформований системний підхід щодо її складання як на рівні підприємств, так і на рівні законодавчого упровадження щодо цього питання, не встановлена структурована методологія наведення показників в ній внаслідок відсутності формалізації процедур щодо накопичення інформації по цих показниках, в більшості випадках у нефінансовій звітності також не враховуються галузеві показники діяльності підприємства, що не забезпечує об'єктивне відображення інформації щодо сестейності розвитку суб'єкта господарювання тощо [1].

Слід враховувати, що вітчизняна практика складання Звіту про управління має європейські витоки, що містяться у положеннях Директив [2] 2013/34/ЄС та

2014/95/ЄС, зміст яких має важливе значення для побудови стійкої глобальної економіки шляхом поєднання довгострокової прибутковості із соціальною справедливістю та захистом навколишнього середовища. Можливо, саме тому що Звіт про управління містить нефінансову інформацію і тим самим має багато точок дотику до сучасних звітів зі сталого розвитку, та іноді в економічних роздумах ототожнюється із інтегрованими звітами. Але, якщо підприємство складає таку звітність, то це не звільняє його від Звіту про управління, хоча й інформація між ними є частково взаємозамінною, тобто інформація інтегрованої звітності може бути використана для наповнення Звіту про управління та навпаки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Враховуючи вищевикладене, автори дійсного дослідження виходять із позиції, що Звіт про управління є різновидом нефінансової звітності, але яка має складатися на підставі економічних та фінансових показників діяльності підприємства, що формуються в його обліково-аналітичній діяльності. Одночасно, Звіт про управління може бути складовою інтегрованої звітності на рівні створення та подачі консолідованої звітності.

Нефінансова звітність виступає основною платформою для передачі результатів сталого розвитку та впливів – позитивних чи негативних, що стає реальним підґрунтям для створення соціальних, екологічних та економічних переваг для кожного учасника бізнесу [1].

Всі дослідники, і це безперечно, стверджують про відсутність затвердженої на законодавчому рівні стандартизованої форми Звіту про управління. При цьому, у дослідженнях упроваджуються наступні доробки: ідея індивідуального підходу щодо створення нефінансової звітності для конкретного підприємства в залежності від його місії й стратегічних завдань у суспільстві та обсягів соціальної відповідальності перед ним (Довга Т., Ільченко Н., Костирко Р., Проданчук М., Рядинська І.); пропозиція застосовувати при складанні Звіту про управління економічні методи дослідження та оцінки ризиків та загроз діяльності підприємства (Гнедіна К., Нагорний П.); рекомендації щодо адаптації міжнародних стандартів та українського законодавства у сфері нефінансової та інтегрованої звітності (Андрющенко А., Воробей В., Гусаков Ю., Касперович О., Мазурик О., Маматова Т., Попов Ю., Сірий Є., Шлендер П., Шулулус О.); визначення нефінансової звітності дієвою основою у розробці стратегічних програм та проєктів (А. Берлі, К. Девіса, А. Керолла, Г. Мінза, Л. Престона, Г. Фітча, О. Аннаєв, Т. Т. Бочуля, Т. Горохова, А. Колот, О. Кононова, М. Озерянська, О. Сивак, Д. Трофімова) тощо.

Всіма дослідниками відмічається упровадження творчого підходу у розробці Звіту про управління шляхом включення нефінансової інформації у вигляді даних, коментарів, висновків, інфографіки для візуалізації даних, можливість наведення ретроспективних та прогностичних оцінок.

Всі дослідники одноставно спираються на діючі вітчизняні та ратифіковані в Україні закордонні нормативні документи з точки зору легітимності складання Звіту про управління у вітчизняній практиці обліку та звітності за для інформаційних потреб топ-менеджменту, при цьому не порушуючи питання методології збору та накопичення інформації для такого звіту за встановленими напрямками та розділами, не конкретизують їх зміст показниками та джерел походження інформації про них в обліково-аналітичній діяльності.

Мета статті: критичний огляд, аналіз і систематизація норм діючого законодавства та їх узгодженості в питанні організації складання Звіту про управління, пошук єдиних інформаційно-методологічних підходів їх упровадження в обліково-аналітичній діяльності щодо складання звітності підприємства в частині створення нефінансової звітності.

Виклад основних результатів дослідження. Визначення звіту про управління як термінологічного поняття на законодавчому рівні розкриває Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], за яким звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Будь-яких інших настанов, окрім визначення терміну «звіт про управління», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] не дає, оскільки цей нормативний документ визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Організаційні основи складання звіту про управління представлені у Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління [4], за яким Звіт про управління як певна форма звітності має містити достовірну фінансову та нефінансову інформацію про діяльність підприємства, його стан та перспективи розвитку й розкривати основні ризики і невизначеності його діяльності.

Слід відзначити, що Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [4] рекомендовано застосовувати підприємствам, які відповідно до законодавства складають звіт про управління (крім банків, бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств). Терміни, що наводяться у Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління [4], використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності.

Враховуючи, що остання редакція Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] всю сукупність підприємств (крім бюджетних установ) розподіляє за відповідними кількісними та якісними критеріями на категорії підприємств -

мікропідприємства, малі, середні та великі, – можна зробити висновок, що Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [4] фактично розповсюджуються на середні та великі підприємства.

Окремий коментар слід здійснити щодо питання віднесення банків до сукупності підприємств в розумінні змісту Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3]. Автори дослідження вважають, що, якщо припустити, що законодавець у визначенні сфери дії Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3] під всіма юридичними особами, «створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність...» [3] мав на увазі і банківські установи, – то таку норму закону можна вважати підтвердженою практикою гіпотезою. Адже наразі, банки в організаційних питаннях обов'язковості ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності опосередковано покладаються на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], не дивлячись на те, що ця категорія суб'єктів господарювання прямо не зазначена цим нормативним документом, але за визначеними критеріями в більшості випадків можуть бути віднесені до категорії великих підприємств. В той же час, в розумінні змісту Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління [4] банки прямо виключені із сфери впливу цього нормативного документу.

Тим не менш, вивчення охоплення порушеного питання щодо складання звіту про управління банківськими установами, показало наявність Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України [5], відповідний розділ якої розкриває структуру і зміст звіту про управління як форми нефінансової звітності, яка доповнює фінансову звітність інформацією про поточні, минулі та майбутні події для надання цілісної інформації користувачам фінансової звітності, що допоможе оцінити результати діяльності банку та дії його керівництва відповідно до заявлених стратегічних планів.

Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України [5] описує п'ять структурних елементів звіту і вони цілком підходять і до підприємств (навіть малих підприємств та мікропідприємств у разі їхньої аналітично-інформаційної потреби та сучасне прагнення відповідності вимогам обліку), а не тільки банків, оскільки містять дуже загальні положення. В той же час, аналіз показав і відповідність такої структури міжнародним рекомендаціям.

Отже, візуалізацію розповсюдження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління [4] на загальну сукупність суб'єктів господарювання з урахуванням їх класифікаційних критеріїв за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] та опосередкованого впливу Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України [5] представлено на рис. 1.

Звіт про управління містить достовірну фінансову та нефінансову інформацію про діяльність підприємства, його стан та перспективи розвитку та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

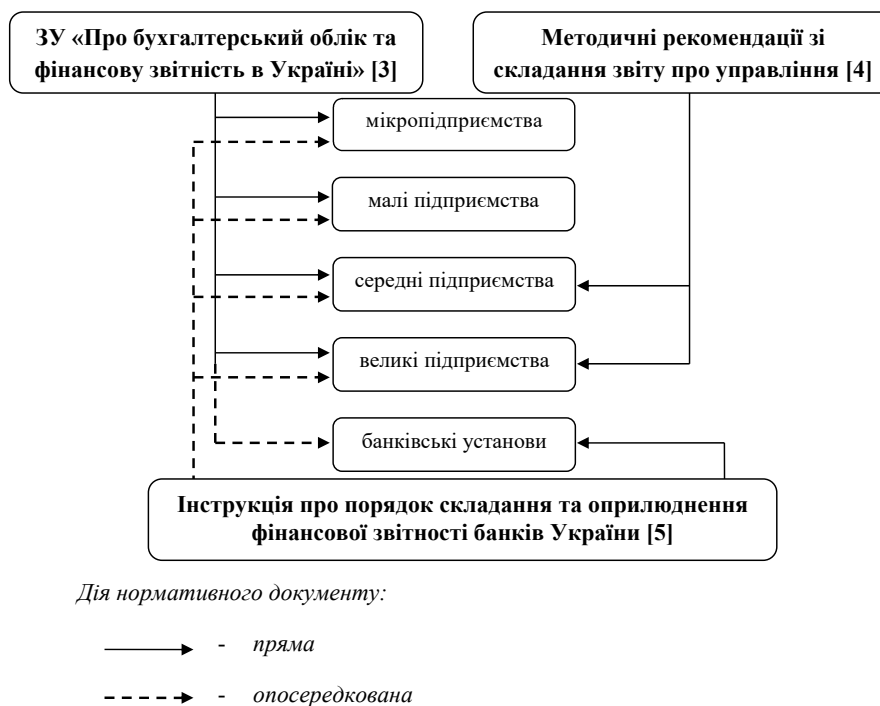


Рис. 1. Прямий та опосередкований вплив законодавства на складання Звіту про управління суб'єктами господарювання

Джерело: розроблено авторами самостійно із використанням змісту джерел [3; 4; 5]

Аналіз діяльності, стану та розвитку підприємства проводиться урахуванням розміру та виду діяльності підприємства, і включає як основні фінансові, так і нефінансові (якщо необхідно) показники діяльності щодо певного виду діяльності, у тому числі інформацію екологічного та соціального характеру, з посиланням на відповідні показники річної фінансової звітності та пояснення щодо сум за відповідними показниками (якщо доречно).

З метою систематизації та співставності інформації Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [4] регламентують звіт про управління рекомендується формувати за десятьма напрямками: 1) організаційна структура та опис діяльності підприємства; 2) результати діяльності; 3) ліквідність та зобов'язання; 4) екологічні аспекти; 5) соціальні аспекти та кадрова політика; 6) ризики; 7) дослідження та інновації; 8) фінансові інвестиції; 9) перспективи розвитку; 10) корпоративне управління (складають підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

Слід відзначити, що перелік напрямів та показників, які рекомендується розкривати у звіті про управління не є вичерпним.

Підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільне. Так, наприклад, великим підприємствам, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у 500 працівників, рекомендується включати у звіт про управління нефінансові показники діяльності, що містять інформацію щодо впливу його діяльності, зокрема на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, у тому числі питання соціального

захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, а саме [4]:

- стислий опис моделі діяльності підприємства;
- опис політики, яку провадить підприємство, щодо зазначених питань;
- результат такої політики;
- основні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, у тому числі (якщо доречно) ділові відносини, продукція або послуги, які можуть спричинити негативні наслідки у цих сферах, та яким чином підприємство здійснює управління цими ризиками;
- основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства.

Середні підприємства взагалі мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.

Якщо підприємство не провадить політики щодо зазначених питань, то рекомендується у нефінансовій інформації зазначити відповідне пояснення.

Якщо підприємство керується кодексом корпоративного управління або добровільно застосовує кодекс корпоративного управління, у звіті про управління рекомендується зазначити джерело, в якому можна знайти текст відповідних документів у вільному доступі.

Згадка про Звіт про управління зафіксована і у Порядку подання фінансової звітності [6], однак за цим нормативним документом Звіт про управління не входить до складу фінансової звітності, про що заявлено прямо в тексті п. 2 вказаного Порядку та зазначається, що Звіт про управління подається разом з річною фінансовою звітністю.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та інших стандартах бухгалтерського обліку

згадки про Звіт про управління взагалі немає, що є цілком логічним, оскільки стандарти обліку стосуються лише фінансової звітності.

Враховуючі можливості втілення у практичну діяльність альтернативних думок щодо складання звіту про управління, далі розглянемо законодавчі пропозиції щодо його структури та змісту розділів звіту про управління (таблиці 1 і 2) та наявну авторську розробку (таблиця 3).

Запропоновані відповідними нормативними актами [4; 5] розділи Звіту про управління є орієнтовними (таблиці 1 і 2) та не дають чітких методичних вказівок щодо джерел збору інформації.

Керуючись потребою всебічності розкриття інформації у нефінансовій звітності про діяльність підприємства доступною для розуміння мовою навіть для пересічного споживача інформації, постає задача універсалізації процесу створення Звіту про управління на основі обліково-аналітичних даних щодо діяльності підприємства за допомогою методологічно формалізованих процедур у визначенні сукупності показників нефінансової звітності (авторська розробка, таблиця 3).

Таким чином, Звіт про управління представляє ту інформацію, яка відсутня (але суттєво може впливати на рішення користувачів) і не може бути представлена

у фінансовій звітності за рахунок чітких вимог чинного законодавства щодо її складення на відміну від законодавства щодо складення нефінансової звітності.

Виходячи із можливості наведення у відповідних розділах Звіту про управління ретроспективних показників та прогностичних оцінок, авторами дослідження висувається пропозиція щодо альтернативних назв звіту в управлінській діяльності керівництвом топ-менеджменту в залежності від практичного використання інформації, його структурованості, змістовності (наприклад «План розвитку», «Перспективний огляд», «Оцінка конкурентоспроможності» «Звіт керівництва», «Коментар керівництва», «Звіт про корпоративне управління») тощо.

Висновки. Звіт про управління має такі особливості: не входить до складу фінансової звітності; не має встановленого законодавством уніфікованого та універсалізованого бланку форми звітності; складається у довільній формі; містить і фінансову, і нефінансову інформацію; розкриває фактори, які вплинули та можуть впливати на фінансову діяльність підприємства, ризики та невизначеності у діяльності підприємства; формується за відповідними розділами шляхом залучення різних фахівців підприємства з числа топ-менеджменту (бухгалтер, аналітик, фінансовий мене-

Таблиця 1

Зміст розділів Звіту про управління за Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління

Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [4]	
напря́м	змі́ст
1. Організаційна структура та опис діяльності підприємства	Інформація про організаційну структуру підприємства, його стратегію та цілі, сферу його діяльності за географічним розташуванням та галузевим спрямуванням, а також інформацію про продукцію та послуги, що виробляються/надаються підприємством, ринкову частку підприємства в різних сегментах, у яких здійснює свою діяльність підприємство (за наявності такої інформації) тощо.
2. Результати діяльності	Аналіз результатів діяльності підприємства, включаючи пояснення щодо динаміки розвитку підприємства протягом звітного періоду.
3. Ліквідність та зобов'язання	Інформація про основні джерела забезпечення ліквідності (активи, які забезпечують своєчасне виконання зобов'язань), наявні зобов'язання, їх види та строки їх погашення, умовні зобов'язання, їх види та оцінка їх можливого впливу на ліквідність; фактори, які впливають або в подальшому можуть вплинути на ліквідність.
4. Екологічні аспекти	Інформація щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, залежно від галузі, в якій функціонує підприємство та від заходів з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище. Рекомендовані показники: раціональне використання води; управління відходами; викиди парникових газів; споживання енергії тощо.
5. Соціальні аспекти та кадрова політика	Інформація про: загальну кількість працівників та частку жінок на керівних посадах; заохочення (мотивацію) працівників; охорону праці та безпеку; навчання та освіту персоналу; рівні можливості працевлаштування; повагу прав людини; заходи з боротьби з корупцією та хабарництвом тощо.
6. Ризики	Інформація про політику підприємства щодо управління операційними та фінансовими ризиками (ринковий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності) з описом їхнього впливу на діяльність підприємства, а також підходів або інструментів, які використовуються підприємством для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність тощо.
7. Дослідження та інновації	Інформація про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, які проводяться підприємством, обсяг витрат на такі заходи та їх вплив на діяльність підприємства.
8. Фінансові інвестиції	Інформація про фінансові інвестиції підприємства у цінні папери інших підприємств, фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства.
9. Перспективи розвитку	Інформація про перспективи подальшого розвитку підприємства з урахуванням ризиків та викликів при здійсненні діяльності.
10. Корпоративне управління	Інформація щодо: органів управління, їх склад та повноваження, стратегії корпоративного управління; скликання та проведення загальних зборів акціонерів; структури акціонерів та їх частки в акціонерному капіталі; власників цінних паперів з особливими правами контролю та опис цих прав; діяльності підприємства стосовно операцій з власними акціями; основних характеристик системи внутрішнього контролю; дивідендної політики; перспектив розвитку та удосконалення корпоративного управління; політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства.

Джерело: розроблено авторами самостійно із використанням джерела [4]

Таблиця 2

Зміст розділів Звіту про управління за Інструкцією про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України

Інструкція про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України [5]	
напря́м	змі́ст
1. Характер бізнесу	Опис зовнішнього середовища, в якому здійснює діяльність банк, інформація щодо керівників та посадових осіб, наявність структурних підрозділів, інформація про придбання акцій, короткий опис діючої бізнес-моделі, основні продукти та послуги, отримані винагороди за звітний період.
2. Цілі керівництва та стратегії досягнення цих цілей	Інформація щодо пріоритетів дій для досягнення результатів, критерії вимірювання успіху та оцінювання досягнень, суттєві зміни в цілях та досягненнях за звітний період, висвітлення діяльності у сфері досліджень і розроблень.
3. Ресурси, ризики та відносини:	Ключові фінансові та нефінансові ресурси, їх використання для досягнення цілей (структура капіталу, фінансові механізми, ліквідність, грошові потоки, а також людські ресурси, інтелектуальний капітал, технологічні ресурси); систему управління ризиками, стратегію та політику управління ризиками, суттєві види ризиків, їх зміни та плани їх пом'якшення; відносини з акціонерами та пов'язаними особами, вплив цих відносин на результат діяльності та здійснення управління ними.
4. Результати діяльності та перспективи подальшого розвитку	Фінансові та нефінансові показники, що дають можливість зрозуміти основні тенденції та чинники, що впливають на бізнес, результати діяльності банку, їх зв'язок із цілями керівництва та стратегіями для досягнення цих цілей, аналіз значних змін у фінансовому стані, ліквідності та результатах діяльності, причини змін показників протягом звітного періоду, намір реалізації стратегії банку в довгостроковій перспективі.
5. Ключові показники діяльності	Показники ефективності, які використовує керівництво для оцінки результатів діяльності банку відповідно до встановлених цілей, аналіз значних змін у фінансовому стані, ліквідності та результатах діяльності порівняно із цільовими показниками, їх зміни протягом звітного періоду.

Джерело: розроблено авторами самостійно із використанням джерела [5]

Таблиця 3

Зміст розділів Звіту про управління /авторська розробка/

Зміст Звіту про управління /авторський погляд/	
напря́м	змі́ст
1. Фінансова-економічний	Надлишок або нестача (власних оборотних коштів; власних оборотних коштів і довгострокових позикових джерел формування запасів; загальної величини основних джерел формування запасів і затрат); прибутковість; ділова активність; фінансова активність; платоспроможність тощо.
2. Інтелектуальний	Показники чисельності робочої сили; показники складу і структури кадрів; показники використання робочого часу; показники продуктивності праці; показники використання фонду оплати праці; рівень дисципліни тощо.
3. Трудовий	Коефіцієнт кваліфікації працівників підприємства; показник винахідницької активності; частка доходу підприємства від використання інтелектуальної власності тощо.
4. Техніко-технологічний	Рівень прогресивності технологій; рівень прогресивності продукції; рівень технологічного потенціалу; фондоозброєність праці; коефіцієнт вибуття основних засобів; коефіцієнт оновлення основного капіталу; коефіцієнт браку; фондовіддача основних засобів; матеріаломісткість; коефіцієнт зношеності основних засобів; рівень завантаження виробничих потужностей; енергомісткість; коефіцієнт інвестицій; штрафи за недоброякісну продукцію тощо.
5. Політико-правовий	Питома вага договорів підприємств, за якими відкрито судові справи, у загальній кількості господарських договорів підприємства; питома вага одержаних штрафних санкцій у загальній сумі зобов'язань за господарськими договорами підприємства; питома вага сплачених штрафних санкцій у загальній сумі зобов'язань за господарськими договорами підприємства; частка витрат на юридичне забезпечення діяльності підприємства в загальній структурі його витрат; коефіцієнт якості юридичних послуг; коефіцієнт юридичного менеджменту тощо.
6. Інформаційний	Коефіцієнт повноти інформації; коефіцієнт точності інформації; коефіцієнт суперечливості інформації; продуктивність інформації; коефіцієнт інформаційної оснащеності; коефіцієнт захищеності інформації тощо.
7. Екологічний	Коефіцієнт безпечності продукції; коефіцієнт «екологічного баласту»; коефіцієнт раціонального використання відходів; рентабельність продукції з відходів; коефіцієнт забруднення середовища; ступінь забруднення довкілля; показник природоохоронної діяльності тощо.
8. Силовий	Коефіцієнт безпеки транспорту; коефіцієнт захищеності майна та персоналу тощо.
9. Галузевий	Специфічні показники галузевої сестейності (звіт орієнтований на специфічні показники галузевої сестейності)

Джерело: [1, с. 210–211]

джер та інші); подається разом з річною фінансовою звітністю; є доповнюючим до фінансової звітності підприємства; може бути представлений і як окремий звіт; може мати альтернативні назви; у складі консолідованої звітності формується Консолідований звіт про управління; за формою подачі інформації може містити діаграми (графіки), порівняльні таблиці, інфограми (рисунки, алгоритми, схеми), фотографії, тощо.

З огляду викладу основного матеріалу дослідження нами вбачається перспектива упровадження

в обліково-аналітичну діяльність складення Звіту про управління мікропідприємствами та малими підприємствами навіть поза межами законодавчої дії на них Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління [4] з метою оцінки привабливості та конкурентоспроможності суб'єкта господарювання шляхом упровадження відповідних положень в облікову політику підприємства та розміщення результатів дослідження в інтернет-мережі як дієвий інструмент розповсюдження інформації для зацікавлених осіб.

Список використаних джерел:

1. Євсєєва О. О., Підпригора І. В., Ковальова Д. А. Формалізація показників нефінансової звітності на основі даних обліково-аналітичного забезпечення підприємства. *Економічний простір*: Збірник наукових праць. № 181. Дніпро : ПДАБА, 2022. С. 207–212. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/181-37>. URL: <http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/issue/view/78> (дата звернення: 30.01.2023).
2. Розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами [директива] : Директива 2014/95 / ЄС ЄВРОПЕЙСЬКОГО ПАРЛАМЕНТУ ТА РАДИ від 22 жовтня 2014 р.: поправки до Директиви 2013/34/ЄС. URL: https://msfz.ligazakon.ua/magazine_article/FZZ00125 (дата звернення: 30.01.2023).
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Закон України]: Верховна Рада України, наказ Президента України № 996-XIV від 16.07.1999 року р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 30.01.2023 р.).
4. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [методичні рекомендації]: Наказ № 982 07.12.2018 р., Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 30.01.2023).
5. Про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України: [інструкція]: Постанова № 373 від 24.10.2011 р., НБУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1288-11#Text> (дата звернення: 30.01.2023).
6. Порядок подання фінансової звітності [порядок]: Постанова № 419 від 28.02.2000 р., КМУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 30.01.2023).

References:

1. Ievsieieva O. O., Pidoprygora I. V., Kovalova D. A. Formalizatsiya pokaznykiv nefinansovoyi zvitnosti na osnovi danykh oblikovo-analitychnoho zabezpechennya pidpryyemstva (Formalization of Non-Financial Reporting Indicators on the Base of the Company's Accounting and Analytical Security Data). *Ekonomichnyi prostir: Collection of scientific works* (181). Dnipro: PDABA, 2022, 207–212. DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/181-37> URL: <http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/issue/view/78> (accessed on 30.01.2023).
2. Disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups [Directive]: Directive 2014/95/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 22 October 2014: amending Directive 2013/34/EU. URL: https://msfz.ligazakon.ua/magazine_article/FZZ00125 (accessed on 30.01.2023).
3. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine [Law of Ukraine]: Verkhovna Rada of Ukraine, Order of the President of Ukraine No. 996-XIV dd. 16.07.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed on 30.01.2023).
4. Guidelines on compiling management reports [guidelines]: Order No. 982 dd. 07.12.2018, Ministry of Finance of Ukraine. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (accessed on 30.01.2023).
5. On Procedure of Compiling and Publishing of Financial Reporting of Ukrainian Banks: [instruction]: Resolution No. 373 dd. 24.10.2011, National Bank of Ukraine. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1288-11#Text> (accessed on 30.01.2023).
6. Financial Statements Submitting Procedure [Procedure]: Resolution No. 419 dd. 28.02.2000, Cabinet of Ministers of Ukraine. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (accessed on 30.01.2023).