**Макаренко Інна Олександрівна, доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування Сумського державного університету: &laquo;Конвергентна стейкхолдерська модель обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку&raquo; (08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит - за видами економічної діяльності). Спецрада Д**

**у Житомирському державному технологічно&shy;му університеті**

СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису

**МАКАРЕНКО ІННА ОЛЕКСАНДРІВНА**

УДК 005.35+005.21:005.52+657.6(043.5)

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**КОНВЕРГЕНТНА СТЕЙКХОЛДЕРСЬКА МОДЕЛЬ ОБЛІКУ, ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

08 – Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 І. О. Макаренко

Науковий консультант **Васильєва Тетяна Анатоліївна**,

доктор економічних наук, професор

Суми – 2017

ЗМІСТ

[АНОТАЦІЯ 2](#_TOC_250017)

ЗМІСТ 21

ВСТУП 24

РОЗДІЛ 1 ТРАНСФОРМАЦІЯ МОДЕЛЕЙ ОБЛІКУ, ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ 35

* 1. [Сучасні інновації в обліку, звітності компаній та аудиті як тригери трансформації облікових моделей та концепцій в умовах сталого розвитку 35](#_TOC_250016)
	2. [Трансформація традиційних концепцій та моделей обліку, звітності, аудиту під впливом вимірів сталого розвитку 58](#_TOC_250015)
	3. [Оновлення ролі бухгалтерів у контексті досягнення Цілей сталого розвитку 90](#_TOC_250014)

Висновки до розділу 1 111

РОЗДІЛ 2 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ КОНВЕРГЕНТНОЇ СТЕЙКХОЛДЕРСЬКОЇ МОДЕЛІ ОБЛІКУ, ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ 114

* 1. [Конвергентні процеси в розвитку національної моделі обліку, звітності та аудиту: євроінтеграційний вектор 114](#_TOC_250013)
	2. [Гетерогенні інформаційні запити стейкхолдерів як основа формування обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку компаній 132](#_TOC_250012)
	3. [Декомпозиційний аналіз конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку 149](#_TOC_250011)

Висновки за розділом 2 173

РОЗДІЛ 3 УНІВЕРСАЛІЗАЦІЯ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В МЕЖАХ КОНВЕРГЕНТНОЇ СТЕЙКХОЛДЕРСЬКОЇ МОДЕЛІ 177

* 1. [Звітність зі сталого розвитку: сутність та значення у комунікаціях компаній зі стейкхолдерами 177](#_TOC_250010)
	2. [Нормативне урегулювання складання і подання звітності зі сталого розвитку 199](#_TOC_250009)
	3. Перехід до звітності зі сталого розвитку у контексті запровадження конвергентної стейкхолдерської моделі: досвід Україна – ЄС 213

Висновки за розділом 3 230

РОЗДІЛ 4 РОЛЬ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В ПРИЙНЯТТІ РІШЕНЬ СТЕЙКХОЛДЕРАМИ РЕАЛЬНОГО, ДЕРЖАВНОГО ТА ФІНАНСОВОГО СЕКТОРІВ ЕКОНОМІКИ 233

* 1. [Пріоритизація інформаційних запитів стейкхолдерів реального сектору економіки 233](#_TOC_250008)
	2. [Підвищення транспарентності звітності зі сталого розвитку державних компаній як основи їх фінансової ефективності 249](#_TOC_250007)
	3. [Значення звітності зі сталого розвитку для прийняття рішень стейкхолдерами у фінансовому секторі 274](#_TOC_250006)
		1. [Вплив розкриття інформації у звітності зі сталого розвитку на фінансову ефективність компаній та інформаційну ефективність фінансових ринків: теоретичний аспект 274](#_TOC_250005)
		2. [Прикладний аспект обґрунтування рішень стейкхолдерами на фінансових ринках 286](#_TOC_250004)
	4. [Концептуальні засади стандартизації звітності зі сталого розвитку як запоруки її транспарентності для стейкхолдерів 301](#_TOC_250003)

Висновки за розділом 4 315

РОЗДІЛ 5 АУДИТ ЯК ГАРАНТІЯ ТРАНСПАРЕНТНОСТІ ТА ДОСТОВІРНОСТІ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ КОМПАНІЇ ДЛЯ СТЕЙКХОЛДЕРІВ 318

* 1. [Сучасний стан розвитку ринку аудиторських послуг у світлі конвергентних процесів Україна – ЄС 318](#_TOC_250002)
	2. [Верифікація звітності зі сталого розвитку як один з видів завдань із надання впевненості аудиторами щодо її достовірності 335](#_TOC_250001)
	3. [Конкуренція на ринку аудиторських послуг як основа забезпечення транспарентності звітності 347](#_TOC_250000)

Висновки за розділом 5 373

ВИСНОВКИ 376

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 384

ДОДАТКИ 434

СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ЗСР – звітність зі сталого розвитку.

КСВ – корпоративна соціальна відповідальність.

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards).

МСА – Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

GRI – Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting Initiative). IFAC – Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of

Accountants).

GGAAP – Глобальні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (Global General Accepted Accounting Principles).

XBRL – розширена мова ділової звітності (eXtensible Business Reporting Language).

СААТ – комп’ютеризовані аудиторські методи (Computerized Assisted Auditing Techniques)

ESG – екологічні, соціальні, управлінські критерії (environmental, social and governance).

ЗПБО – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (General Accepted Accounting Principles).

ТНК – транснаціональні компанії.

ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** В умовах зближення національних і міжнародних стандартів обліку, звітності й аудиту, поширення концепції сталого розвитку та її конкретизації у Цілях сталого розвитку ООН, звітність перестає бути джерелом лише фінансово-економічної інформації компанії. У цих умовах ключовим завданням звітності стає інтегроване відображення соціального, природного, інтелектуального, людського, комунікаційного, фінансово-виробничого капіталів компанії, її здатності ефективно управляти ними та відтворювати з метою максимізації доданої вартості. За даними аудиторської компанії КPMG1, частка компаній, які складають звітність зі сталого розвитку та корпоративної соціально-екологічної відповідальності ( КСВ), впродовж 1993-2017 рр. зросла до 75% (серед найбільших 100 компаній світу) та до 93% (серед найбільших 250 компаній світу). У зв’язку з цим важливого значення набуває дослідження не лише конвергенції міжнародних стандартів обліку, звітності й аудиту, але й моделей обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку компаній, аудиторських завдань із надання впевненості стейкхолдерам. Достовірність, транспарентність, незалежна верифікація звітності аудиторами стають обов’язковою умовою її використання як інструменту комунікації компанії зі стейкхолдерами у реальному, державному та фінансовому секторах економіки. Таким чином, трансформація облікових концепцій у відповідності до Цілей сталого розвитку обумовлює необхідність формування нової моделі обліку, звітності та аудиту – конвергентної стейкхолдерської моделі.

Методологічне підґрунтя обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку заклали такі зарубіжні вчені як: К. Адамс (C. Adams), Дж. Бебінгтон (J

. Bebbington), Р. Екклз (R. Eccles), Дж. Елкінгтон (J. Elkington), Р. Грей (R. Gray

), І. Іоанноу (I. Ioannou), П. Хілі (P. Healy), А. Колк (A. Kolk), М. Мілн (M. Milne

1 КPMG. Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017. URL: https://home.kpmg. com/au/en/home/insights/2017/11/corporate-responsibility-reporting-survey-2017.html. (Last accessed: 26.08.2017).

), В. О’Двайер (B. O’Dwyer), П. Перего (P. Perego), Дж. Серафейм (G. Serafeim), Р. Сімнетт (R. Simnett), Дж. Унерман (J. Unerman) та ін. Проблемам теорії, методології та організації бухгалтерського обліку та аудиту різних видів капіталів присвячені праці відомих українських науковців, зокрема, О. Баришнікової, К. Безверхого, Т. Васильєвої, С. Голова, Л. Гнилицької, Д. Грицишена, В. Євдокимова, І. Жиглей, В. Жука, І. Замули, М. Корягіна, Р. Костирка, Р. Кузіної, П. Куцика, О. Лаговської, С. Легенчука, Н. Лоханової, О. Петрука, О. Редька, С. Свірко, О. Харламової, Н. Шалімової, С. Шульги, І. Яремка та інших.

Аналіз наукового доробку засвідчує наявність ґрунтовної теоретичної бази дослідження конвергентних процесів у моделях обліку, звітності та аудиту

. Разом з тим, невирішеними залишається ряд теоретико-методологічних і науково-методичних проблем, пов’язаних із імплементацією постулатів концепції сталого розвитку в моделях обліку, звітності й аудиту. Основними з них є наступні: розрізненість теоретичних концептів обліку, звітності та аудиту

; неврахування сучасних інновацій в облікових моделях; неоднозначність трактування сутності звітності зі сталого розвитку (ЗСР); недооцінювання її ролі у прийнятті рішень стейкхолдерами фінансового, державного та реального секторів економіки; різноплановість методичних підходів до незалежного аудиторського підтвердження достовірності ЗСР в інтересах стейкхолдерів; невизначеність ролі конкуренції на ринку аудиторських послуг у забезпеченні такої достовірності тощо. Таким чином, незавершеність формування цілісного уявлення про конвергентну стейкхолдерську модель обліку, звітності та аудиту обумовила актуальність, мету та завдання дослідження, його об’єкт і предмет.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційна робота виконана у відповідності до тематики науково-дослідних робіт Сумського державного університету. Так, зокрема, у межах теми: « Конкурентоспроможність національної економіки в умовах євроінтеграції» ( номер державної реєстрації 0111U009459) проведено оцінку рівня конвергенції облікових стандартів в Україні та країнах Європейського Союзу; у межах теми

«Корпоративна соціально-екологічна відповідальність для сталого розвитку:

партнерство стейкхолдерів реального, фінансового та державного секторів економіки» (номер державної реєстрації 0117U003933) сформовано підходи до систематизації, картування та пріоритизації інформаційних запитів стейкхолдерів різних секторів економіки.

**Мета та завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розвиток

теоретико-методологічних і методичних засад щодо формування конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку. Поставлена мета обумовила вирішення таких завдань:

* дослідити роль інновацій у трансформації сучасних концепцій обліку, звітності та аудиту й елементів методу бухгалтерського обліку;
* поглибити науково-методологічні підходи до дослідження концепції обліку, звітності й аудиту в умовах сталого розвитку та ролі бухгалтерів у її формуванні;
* розробити структурно-логічну схему врахування інформаційних запитів стейкхолдерів компаній на основі організації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку їх функціонування;
* класифікувати інформаційні запити стейкхолдерів компаній різних секторів економіки;
* розвинути методологічні положення конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту;
* узагальнити підходи до визначення сутності ЗСР, провести типологізацію стандартів її підготовки;
* провести кластеризацію компаній, що складають звітність зі сталого розвитку, з урахуванням обраних ними стратегій розкриття інформації, врахування Цілей сталого розвитку та моделей залучення стейкхолдерів;
* порівняти особливості поширення ЗСР в Україні та ЄС, оцінити рівень розвитку її інституціонального середовища;
* запропонувати підхід до пріоритизації інформаційних запитів стейкхолдерів компаній реального сектору економіки;
* формалізувати вплив транспарентності звітності державних компаній на ефективність їх діяльності;
* обґрунтувати роль розкриття інформації у ЗСР у прийнятті рішень стейкхолдерами у фінансовому секторі;
* запропонувати концептуальні засади стандартизації ЗСР;
* охарактеризувати стан розвитку ринку аудиторських послуг і розробити модель верифікації ЗСР в інтересах стейкхолдерів;
* оцінити рівень конкуренції на ринку аудиторських послуг України як основи для забезпечення транспарентності та достовірності звітності компаній.

*Об’єктом дослідження* є моделі, системи та концепції обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку.

*Предметом дослідження* є теоретико-методологічні засади формування конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку.

**Методи дослідження.** Методологічним базисом дослідження є загальнонаукові методи пізнання. Відповідно до поставлених завдань використано такі методи наукового дослідження: декомпозиційний аналіз – для визначення сутності та структури конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту; логічне узагальнення та наукову абстракцію, порівняльний аналіз – для систематизації досвіду формування моделей обліку, звітності та аудиту України та Європейського Союзу; метод STEEPLE-аналізу – для дослідження стану поширення ЗСР в Україні; методи ранжування – для визначення найбільш пріоритетних запитів стейкхолдерів в умовах сталого розвитку; непараметричні методи – для дослідження впливу транспарентності звітності на фінансову ефективність державних компаній; метод R/S аналізу – для формалізації зв’язку між розкриттям інформації у ЗСР компаніями, їх фінансовою ефективністю й ефективністю фінансових ринків; індексний, графічний і статистичний методи – для дослідження стану конкуренції на ринку аудиторських послуг України.

*Інформаційною базою дослідження* виступають наукові джерела ( монографії, статті) вітчизняних і зарубіжних вчених із проблематики формування моделей і концепцій обліку, звітності й аудиту, а також порядку складання та подання ЗСР, законодавство України, звітно-аналітична інформація Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Аудиторської палати України, нормативні та звітні документи Ради Європейського Союзу, Організації Об’єднаних Націй, Глобальної ініціативи зі звітності, Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів, Міжнародної федерації бухгалтерів та інших організацій і установ у сфері сталого розвитку; нефінансові звіти, звіти зі сталого розвитку, інтегровані звіти компаній.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці теоретико- методологічних і методичних засад щодо формування конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку. Це дозволило обґрунтувати сукупність наукових положень, серед яких:

*вперше одержано:*

* обґрунтування структурно-логічної схеми врахування гетерогенних інформаційних запитів стейкхолдерів і звітування щодо них у розрізі інкорпорації Цілей сталого розвитку у діяльність компаній, яка передбачає організацію обліково-аналітичного забезпечення їх сталого розвитку за двома контурами та дозволяє транспонувати мультистейкхолдерський підхід в облікове середовище компаній реального, фінансового, державного секторів, поглибити методологічні положення теорії звітності багатоцільового призначення та комунікаційної теорії;
* методологічні положення конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту, визначені за основними елементами моделі ( стейкхолдери, капітали, види обліку, звітності та аудиту), що обумовлюють її структуру та системні зв’язки (морфологічний підхід); рівнями обліково- аналітичного забезпечення сталого розвитку (вертикальний підхід) й особливостями прийняття рішень стейкхолдерами реального, фінансового, державного секторів економіки (горизонтальний підхід). Її запровадження дозволить підвищити підзвітність і транспарентність діяльності компаній перед

стейкхолдерами в умовах сталого розвитку;

* методологічні основи формалізації взаємозв’язку між розкриттям інформації у ЗСР компаніями-конституентами традиційних фінансових індексів та індексів відповідального інвестування, їх фінансовою ефективністю й інформаційною ефективністю фінансових ринків, що здійснено шляхом виявлення ознак персистентності у цих індексах за експонентою Херста та дозволяє виділити превалюючий паттерн такого взаємозв’язку у контексті прийняття інвестиційних рішень стейкхолдерами на фінансових ринках;

*удосконалено:*

* структуризацію інновацій в обліку, звітності та аудиті за стадіями облікового циклу на основі теорії дифузії інновацій Е. Роджерс за ключовими чинниками (відносні переваги, сумісність, складність інновацій, простота їх апробації та можливість спостереження ефекту від їх впровадження), що дозволило окреслити вектор трансформації існуючої концепції обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку у напрямку формування конвергентної стейкхолдерської моделі;
* матричний підхід до обґрунтування трансформації елементів методу бухгалтерського обліку під перехресним впливом інновацій в обліку («великі дані», облік за ESG – критеріями, Глобальні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку), звітності (звітність у режимі реального часу, інтегрована звітність, розширена мова ділової звітності), аудиті (безперервний аудит) та технологіях обробки обліково-аналітичної інформації (комп’ютерні технології аудиту), що дозволило визначити напрямки зміни традиційних облікових процесів і процедур під впливом конвергентних процесів і концепції сталого розвитку;
* науково-методичний підхід до класифікації інформаційних запитів стейкхолдерів реального, фінансового та державного секторів економіки, який відрізняється від існуючих групуванням стейкхолдерів за видами капіталу, провайдерами якого вони є (на засадах концепції капіталів), картуванням цих запитів за найбільш суттєвими фокус-проблемами, вимірами та таргетами Цілей сталого розвитку, конкретизованими в індикаторах Глобальної ініціативи

зі звітності відповідно до специфіки кожного сектору економіки;

* науково-методичний підхід до кластеризації компаній на основі трьохкомпонентного індикатора, що комплексно відображає врахування Цілей сталого розвитку компанією, рівень її комунікацій зі стейкхолдерами та рівень розкриття нею інформації у ЗСР, що дозволило розробити для кожного кластеру заходи щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку компаній;
* процедура пріоритизації інформаційних запитів стейкхолдерів компаній реального сектору економіки, яка відрізняється від існуючих застосуванням правила Борда та дозволяє обґрунтувати найбільш суттєві для стейкхолдерів напрями розкриття інформації у ЗСР для їх інкорпорації в обліково-аналітичне забезпечення компанії;
* методичний підхід до обґрунтування ролі транспарентності звітності компаній у забезпеченні ефективності їх діяльності, який, на відміну від існуючих, базується на використанні непараметричних методів при формалізації зв’язку між індексом прозорості державних компаній та рівнем їх доходу, прибутку, рентабельності та вартості активів, що дозволило емпірично підтвердити прямий та помітний вплив транспарентності звітності на фінансові результати компаній та якість їх комунікацій зі стейкхолдерами;
* методичний підхід до оцінювання рівня конкуренції на ринку аудиторських послуг, який, на відміну від існуючих, базується на використанні методів простої середньої, індексного, графічного (крива Лоренца), тесту Крускала-Волліса та мультифакторного регресійного аналізу з фіктивними змінними, що дозволяє визначити тип конкуренції на цьому ринку й обґрунтувати напрями його регулювання з метою формування прозорого середовища надання впевненості стейкхолдерам;

*дістало подальший розвиток:*

* методологічні основи розмежування сучасних видів та концепцій обліку шляхом обґрунтування основних положень оновленої концепції обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку, побудованої з урахуванням мультистейкхолдерського та трансдисциплінарного підходу, концепції

капіталів і доданої вартості. У сукупності вони дозволили побудувати карту відповідностей, в якій для кожного виміру сталого розвитку й ESG – критерію визначені відповідні типи обліку, що створює середовище для трансформації традиційних обліково-аналітичних технологій;

* визначення сутності поняття «звітність зі сталого розвитку» як процесу розкриття та конвергенції найбільш суттєвих для стейкхолдерів фінансових і нефінансових параметрів діяльності компанії, яке, на відміну від нефінансової звітності, комплексно висвітлює її соціо-еколого-економічну ефективність та прогрес на шляху до Цілей сталого розвитку, та відрізняється від інтегрованої звітності цільовою спрямованістю, способом їх формування й інтерпретації, що дозволило обґрунтувати дуалістичну природу звітності як елементу конвергентної стейкхолдерської моделі в умовах сталого розвитку;
* підхід до типологізації стандартів у сфері сталого розвитку, КСВ і підзвітності компаній шляхом розроблення дворівневої системи критеріїв, яка на відміну від існуючих, структурно враховує різні типи стейкхолдерів, капіталів, розробників стандартів, бенчмарків, пріоритетних сфер розкриття інформації, що дозволяє сформувати фокус-групу стандартів, які є найбільш придатними для унормування процесу, змісту та формату ЗСР;
* механізм оцінювання рівня розвитку інституціонального середовища поширення ЗСР, що, на відміну від існуючих, здійснено на основі методології STEEPLE-аналізу, яку поглиблено шляхом побудови специфічних композитних індикаторів і системи їх градації, що створює підґрунтя для розробки дорожньої карти національних реформ у сфері звітування зі сталого розвитку;
* концептуальні засади стандартизації ЗСР шляхом конкретизації переліку регуляторних заходів залежно від типу залучених стейкхолдерів і ключових перешкод на шляху запровадження конвергентної стейкхолдерської моделі у національну облікову систему, що дозволить забезпечити транспарентність, достовірність, співставність, відповідність світовим трендам і якість ЗСР у процесі прийняття рішень стейкхолдерами;
* методичний підхід до забезпечення підзвітності та транспарентності компаній перед стейкхолдерами шляхом розробки дескриптивної моделі

ідентифікації рівня сформованого в країні правового середовища для верифікації ЗСР на засадах теорій легітимності та верифікації, яка, на відміну від існуючих, враховує якість звітів, статус надавача послуг з підтвердження звітності, масштаб аудиторського дослідження та превалюючі стандарти надання впевненості.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що ключові результати роботи доведено до рівня методичних розробок і практичних рекомендацій, які можуть бути використані у ході формування обліково-аналітичного забезпечення компаній державного, фінансового та реального секторів економіки, а також аудиторських компаній при наданні послуг із підтвердження ЗСР, зокрема:

**на рівні громадських організацій:**

* концептуальні засади стандартизації ЗСР (Сумське представництво Громадської спілки «Палата аудиторів і бухгалтерів України», довідка № 6 від 12.10.2017 р.);

**на рівні компаній реального та державного секторів економіки:**

* пропозиції щодо удосконалення нормативної документації з організації роботи бухгалтерської служби на основі структуризації інновацій в обліку, звітності та аудиті (ТОВ «Маршал Плюс», довідка № 23/11-01 від 23.11.2017 р.);
* рекомендації щодо організації обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку з внесенням змін до Наказу про облікову політику (ТОВ

«ВітМілл», довідка 24/11-1 від 24.11.2017 р.);

* рекомендації щодо посилення транспарентності державних компаній ( Державне підприємство «Наумівський спиртовий завод», довідка № 87 від 24. 11.2017 р.);
* пропозиції щодо розмежування та нормативного врегулювання надання аудиторських послуг у сфері сталого розвитку (АФ ТОВ «Сумикоопаудит», довідка № 09/2 від 22.09.2017 р.);
* рекомендації щодо формування параметрів системи верифікації ЗСР для оновлення методики надання аудиторських послуг (АФ ТОВ «Професіонал СВ», довідка № 2/11-01 від 2.11.2017 р.);
* положення щодо оцінювання концентраційних процесів на ринку аудиторських послуг з метою удосконалення ринкової стратегії фірми (ТОВ

«Епл Аудит», довідка № 1/14 від 30.10.2017 р.).

**на рівні вищих навчальних закладів:**

* при формуванні навчальних програм і викладанні дисциплін «Облік та звітність за міжнародними стандартами», «Професійні стандарти бухгалтерського обліку», «Звітність підприємств» у Сумському державному університеті (акт про впровадження від 30.11.2017 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Усі наукові результати, що викладені в дисертації та виносяться на захист, отримані автором особисто. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті ідеї й положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Внесок автора в праці, опубліковані в співавторстві, наведено у переліку основних публікацій за темою дисертації та полягає у розробці теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень формування конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені у дисертації, доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на 18 міжнародних і всеукраїнських наукових, науково-методичних і науково-практичних конференціях [34-51].

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 57 наукових праць загальним обсягом 174,55 друк. арк. (особисто автора – 43,84 друк. арк.), з яких 5 монографій загальним обсягом 101,8 друк. арк. (особисто автора – 21, 01 друк. арк.); 28 статей у наукових виданнях (із них 3 статі – у наукових періодичних виданнях, інших держав; 9 – у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз; 16 – у наукових фахових виданнях України, загальним обсягом 21,8 друк. арк. (особисто автора – 12,12 друк. арк.); 6

праць – в інших наукових виданнях загальним обсягом 48,0 друк. арк. ( особисто автора – 8,05 друк. арк.); 18 тез доповідей на міжнародних наукових і науково-практичних конференціях загальним обсягом 2,95 друк. арк. (особисто автора – 2,26 друк. арк.).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, п’яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 361 сторінці друкованого тексту. Дисертація містить 90 таблиць та 25 рисунків (з яких 10 таблиць і 3 рисунки розміщені на окремих сторінках), 10 додатків на 50 сторінках. Список використаних джерел нараховує 479 найменувань і розміщений на 51 сторінці.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення наукової проблеми, яка полягає у розвитку теоретико-методологічних і методичних засад щодо формування конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку. За результатами дисертаційного дослідження зроблено такі висновки:

1. Посткризове реформування систем розкриття інформації під впливом конвергентних процесів і концепції сталого розвитку актуалізує значення інновацій в обліку, складанні звітності та її аудиті. Доведено, що ці інновації, визначені відповідно до стадій облікового циклу: «великі дані», облік за ESG – критеріями, Глобальні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, інтегрована звітність, звітність у режимі реального часу, розширена мова ділової звітності, безперервний аудит, комп’ютерні технології аудиту виступають типовими технологічними інноваціями, які супроводжують трансформацію традиційних облікових концепцій. Використання положень теорії дифузії інновацій дозволило структурувати досліджувані інновації за ключовими змінними: відносні переваги, сумісність, складність інновацій, простота їх апробації та можливість спостереження ефекту від їх впровадження. Встановлено, що сукупність цих інновацій в інтегральний спосіб обумовлює необхідність побудови конвергентної моделі обліку, звітності та аудиту та визначає напрями трансформації традиційних облікових концепцій.
2. Переформатування звітності компаній під впливом інновацій на засадах сталого розвитку згідно зі зростаючими запитами стейкхолдерів здійснює вплив на елементи методу бухгалтерського обліку. На підставі матричного підходу досліджено: 1) процеси перехресного впливу інновацій- каталізаторів (інновації І порядку) на інновації ІІ порядку; 2) трансформацію елементів методу бухгалтерського обліку під інтегральним впливом інновацій обох порядків. Встановлені напрями впливу дали змогу визначити особливості

перебігу традиційних облікових процесів у нових умовах і перспективи розвитку сучасних моделей обліку, звітності й аудиту.

1. Обмеженість традиційних облікових концепцій у висвітленні нефінансових показників, які корелюють з вимірами сталого розвитку та ESG

– критеріями, обумовлюють розвиток оновленої концепції обліку, звітності та аудиту. Встановлено, що її базис складають економічні, фінансові та соціологічні теорії, теорія конвергенції, соціального контракту, КСВ, стейкхолдерська, агентська та сигнальна теорія, гіпотеза ефективного та фрактального ринку. Особливу роль у її формуванні відіграли мультистейкхолдерський і трансдисциплінарний підхід, концепції капіталів та доданої вартості, актуарний підхід, комунікаційна теорія, теорії поліцільової звітності та верифікації. Ядром цієї концепції запропоновано вважати актуарний підхід (системне поєднання екологічного, соціального, фінансового й управлінського видів обліку у відповідності до видів капіталу та вартості).

Поглиблення положень концепції дозволило побудувати карту відповідностей вимірів сталого розвитку та ESG – критеріїв певним типам обліку за наступною системою ознак: об’єкти обліку (типи капіталу), спосіб відображення доданої вартості, періодичність здійснення облікових процедур, технології обробки облікової інформації, спосіб формування інтерпретації й аналізу звітних показників. Її прикладне застосування створює підґрунтя для компаній для оцінювання, розкриття інформації та верифікації їх здатності генерувати цінність для стейкхолдерів. Дослідження внеску бухгалтерської спільноти у формування контурів оновленої концепції сталого розвитку запропоновано здійснювати за такими напрямами як: 1) визначення найбільш релевантних цілей сталого розвитку; 2) відповідальність професійних бухгалтерів за прийняття сталих рішень у розрізі бізнес-перспектив; 3) види ролей професійних бухгалтерів, їх функції, компетенції; 4) групи бухгалтерських професій.

1. Запровадження концепції сталого розвитку та її Цілей потребує ідентифікації прогресу компаній у їх досягненні в інтересах більш широкого

кола стейкхолдерів і трансформує їх інформаційні очікування у гетерогенні запити. Проеціювання процесів залучення стейкхолдерів та інкорпорації Цілей сталого розвитку у діяльність компаній з цією метою дозволило розмежувати два основні контури в організації їх обліково-аналітичного забезпечення: контур 1 (класифікація інформаційних запитів стейкхолдерів за Цілями сталого розвитку, розробка індикативної системи розкриття інформації за ними, їх пріоритизація) і контур 2 (налагодження ефективного процесу комунікацій зі стейкхолдерами щодо їх суттєвих запитів за Цілями сталого розвитку, їх інкорпорація у стратегію ведення бізнесу та звітування). У сукупності запропоновані контури обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку компаній створюють підґрунтя для поглиблення мультистейкхолдерського підходу, теорії поліцільової звітності та комунікаційної теорії.

1. Зміни в інформаційних запитах стейкхолдерів компаній та їх гетерогенність створюють складнощі для компаній у процесі їх врахування з метою налагодження комунікації з ними та відповідного розкриття інформації. Ці складнощі мультиплікуються з огляду на можливі комбінації релевантних для стейкхолдерів Цілей сталого розвитку у діяльності компаній, їх секторної належності та галузевих особливостей. Подолання цих складнощів вирішено шляхом обґрунтування науково-методичного підходу до класифікації інформаційних запитів стейкхолдерів реального, фінансового та державного секторів економіки як провайдерів різних типів капіталу відповідно до найбільш суттєвих фокус-проблем, вимірів, таргетів Цілей сталого розвитку та системи індикаторів Глобальної ініціативи зі звітності за критеріями універсальності, інтегрованості, довгострокової орієнтації, інклюзивності, та людино-центричності. Такий підхід дозволяє врахувати специфіку інформаційних запитів стейкхолдерів у кожному секторі економіки за критерієм суттєвості, закласти основу для реалізації цільової спрямованості ЗСР в межах контуру 1 обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку компаній.
2. Ґрунтуючись на дослідженні еволюції інтернаціональної облікової моделі та спираючись на виклики, що постають у ході запровадження принципів сталого розвитку та відповідального інвестування в облікових концепціях, доведено необхідність формування конвергентної стейкхолдерської моделі обліку, звітності та аудиту. Встановлено, що ключові детермінанти появи моделі (інтеграція обліково-аналітичного забезпечення процесів прийняття рішень стейкхолдерами різних рівнів і конвергенція систем професійних стандартів) обумовлюють її структурування за морфологічним, вертикальним і горизонтальним підходами із встановленням системних зв’язків трьох типів між її окремими компонентами. Імплементація моделі сприятиме посиленню транспарентності компаній і розкриттю ними інформації щодо управління всіма видами капіталів як основи для прийняття рішень стейкхолдерами різних секторів економіки.
3. Термінологічна невизначеність і категоріальний аналіз фінансової, нефінансової (соціальної, екологічної) звітності, ЗСР й інтегрованої звітності дозволив удосконалити визначення сутності поняття «звітність зі сталого розвитку». У його основу покладено процесний підхід, що підтверджує дуалістичний характер звітності: по-перше, як вихідного елементу конвергентної стейкхолдерської моделі через агрегацію впливу її елементів за морфологічним підходом і, по-друге, як вхідного елементу, що опосередковує комунікацію компаній зі стейкхолдерами різних секторів економіки (за вертикальним і горизонтальним підходами).
4. Прикладна реалізація ЗСР як інструменту комунікації компаній зі стейкхолдерами ускладнюється у зв’язку з існуванням різних моделей залучення стейкхолдерів, стратегій врахування Цілей сталого розвитку в діяльності компаній і розкриття інформації про них. Вирішення цього ускладнення здійснено шляхом позиціонування компаній на основі комплексного трьохкомпонентного індикатора, який ілюструє комбінацію моделей та стратегій кожної з них, у межах контуру 2 обліково-аналітичного

забезпечення їх сталого розвитку. Проведене позиціонування дозволило виділити такі кластери компаній: А – інноватори; B – лідери; C – переслідувачі; D – послідовники; E – початківці; F – аутсайдери та розробити заходи з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення їх сталого розвитку. Перевагами запропонованого підходу є такі: для компаній – можливість враховувати при реалізації обраних стратегій і моделей в межах обліково-аналітичного забезпечення виявлені бенчмарки; для національних регуляторів – проводити аналіз систем звітування компаній.

1. Компаративний аналіз емпіричних підходів до поширення ЗСР в Україні та ЄС засвідчив його недостатній рівень, а також низький рівень сприйняття КСВ і ідеології сталого розвитку в українському суспільстві. На основі модифікованого методу STEEPLE-аналізу визначено ключові соціальні, економічні, екологічні, юридичні, освітні, політичні та технологічні фактори, що обумовлюють такі рівні, а також проведено експертне оцінювання їх значущості («низька», «середня» «висока» та «першочергова») шляхом побудови композитних індикаторів для кожної з груп факторів. Аналіз і градуювання значущості названих факторів дозволило обґрунтувати базові напрями інституціонального реформування національної системи звітування зі сталого розвитку з метою подолання її основної проблеми – незрілості системи КСВ і неготовності бізнесу до складання та подання ЗСР.
2. Розуміння ЗСР як вхідного елементу у процесах прийняття рішень стейкхолдерами потребує додаткового ранжування їх інформаційних запитів і потреб. Розроблена процедура пріоритизації цих запитів на основі правила Борда дозволяє ідентифікувати найбільш суттєві для стейкхолдерів напрями розкриття інформації у ЗСР компаній відповідно до їх галузевої специфіки. Емпіричне тестування процедури було здійснене на прикладі компанії реального сектору економіки ПАТ «Миронівський хлібопродукт». У ході її трьохкрокової реалізації (коригування інформаційних запитів стейкхолдерів на контекст сталого розвитку, їх ранжування, інтерпретація отриманих результатів) встановлено пріоритетність запитів стейкхолдерів компанії за

шкалами: SAFA/SMART Програми з продовольства та сільського господарства ООН, Борда та стандарту AA 1000.

1. Доведено, що підвищення транспарентності звітності лежить у площині розкриття компанією додаткової інформації за вимірами та критеріями сталого розвитку. Саму транспарентність запропоновано розуміти як цільову ознаку звітності для стейкхолдерів, яка обумовлює цінність звітності у процесі прийняття ними рішень і базується на якісних характеристиках не лише фінансової звітності, але й специфічних характеристиках ЗСР. На основі непараметричних методів проведено оцінювання впливу транспарентності звітності (індексу прозорості державних компаній як факторної ознаки) на фінансові результати компаній в абсолютному (чистий дохід, середньорічна вартість активів, EBІTDA, чистий прибуток (збиток) та відносному вираженні (рентабельність за активами та EBІTDA як результативних ознак). Це дозволило встановити прямий та помітний напрям впливу транспарентності компаній на фінансові результати компаній і обґрунтувати її роль як інструменту забезпечення ефективності їх діяльності.
2. Інкорпорація принципів відповідального інвестування у

функціонування фінансових ринків створює дієву основу для фінансування ініціатив сталого розвитку, проте потребує нової якості розкриття інформації у ЗСР компаній і визначення його впливу на прийняття рішень стейкхолдерами. У зв’язку з цим проведено формалізацію взаємозв’язку між розкриттям інформації у ЗСР компаніями-конституентами традиційних фінансових індексів та індексів відповідального інвестування, їх фінансовою ефективністю й інформаційною ефективністю фінансових ринків на основі інструментарію гіпотези фрактальних ринків. За результатами формалізації спростовано гіпотезу, що звітність зі сталого розвитку компаній-конституентів індексів відповідального інвестування є більш транспарентною, ніж звітність компаній традиційних фінансових індексів, з урахуванням виділених у ході дослідження субперіодів глобальної фінансової кризи та поділу фінансових ринків на розвинені та ті, що розвиваються. Це дало змогу підтвердити, що розкриття

інформації за ESG – критеріями є недостатнім для прийняття рішень стейкхолдерами у фінансовому секторі економіки й, своєю чергою, обумовити важливість її стандартизації.

1. Аналіз стану та тендецій стандартизації ЗСР у світі дозволив зробити висновок про зміщення вектору у її регулюванні та верифікації у напрямі посилення вимог та уніфікації підходів до її складання. Цей вектор став базисом при розробленні концептуальних засад зі стандартизації ЗСР в Україні, деталізованих за видами регуляторних заходів, групами залучених до їх імплементації стейкхолдерів. Запропоновані засади покликані вирішити основні проблемні аспекти у запровадженні конвергентної стейкхолдерської моделі в Україні та поширенні ЗСР у національній обліковій системі.
2. Доведено, що невід’ємною умовою забезпечення транспарентності та достовірності ЗСР як основи для прийняття рішень стейкхолдерами в межах конвергентної моделі, є формування конкурентного та диверсифікованого ринку аудиторських послуг. Серед ключових тенденцій у його розвитку, виділених на основі компаративного аналізу світового та вітчизняного ринку, слід назвати ідентифікацію конкурентних параметрів розвитку ринкового середовища; розмежування аудиторських та неаудиторських послуг у сфері сталого розвитку; гармонізацію підходів до контролю якості аудиторських послуг у світлі конвергентних процесів. Виділені тенденції заклали підґрунтя для формування параметрів дескриптивної моделі верифікації ЗСР у контексті якості правового середовища в країні (якість верифікованих звітів; статус надавача послуг з підтвердження звітності; масштаб аудиторського дослідження; превалюючі стандарти надання впевненості). Результати моделі є транспонуванням досліджень П. Перего на національному ґрунті та свідченням того, що в умовах слабкого правого середовища підтвердження ЗСР з боку компаній «Великої четвірки» є субститутом захисту інтересів стейкхолдерів та надання їм впевненості. Застосування побудованої моделі дозволило поглибити положення теорій легітимності компаній та верифікації шляхом

розроблення методичного інструментарію оцінювання рівня сформованого в

країні правового середовища для верифікації ЗСР.

1. Запровадження конвергентної стейкхолдерської моделі потребує формування висококонкурентного середовища реалізації однієї з її компонентів – аудиту, що виступає гарантією достовірності та транспарентності звітності компаній для стейкхолдерів. З цією метою на основі ряду традиційних (індексного, графічного) та статистичних ( непараметричний тест та регресійна модель) здійснено оцінювання рівня конкуренції на ринку аудиторських послуг. Узгодження результатів за кожним із названих методів дозволило ідентифікувати цей ринок як квазіконкурентний та розробити зміни до існуючого нормативного поля надання аудиторських та неаудиторських послуг у сфері сталого розвитку для забезпечення якісного надання впевненості стейкхолдерам.