

УДК 658.115:338.2

ЗБАЛАНСОВАНІСТЬ ПОКАЗНИКІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ У НЕФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

DOI 10.30838/ P.ES.2224.040719.137.539

JEL: H82, H83, M41

Чумак О. В., к.е.н.*ПраТ «Міжрегіональна академія управління персоналом»*

Метою статті є обґрунтування наукового підґрунтя формування системи збалансованих показників економічної діяльності державних підприємств у не фінансовій звітності. Для реалізації мети поставлено завдання визначити й узагальнити інструменти формування системи збалансованих показників для відображення їх у нефінансових звітах державних підприємств. Основою дослідження є системний підхід до пізнання державного регулювання й управління економічною діяльністю державних підприємств, а також методи логічного узагальнення й порівняння, синтезу й узагальнення, абстрактно-логічний. Визначено, що асиметрія інформації виникає в усіх сферах економічної діяльності та призводить до неефективних рішень. Тому, рекомендовано протидіяти асиметрії економічної інформації у державних підприємствах через оптимальну структуру розділів нефінансової звітності. На цій основі доцільно здійснювати формування й відображення у звітності інформативної збалансованої системи показників. Запропонована модель загальної концепції управління соціальною відповідальністю державних підприємств, яка містить індикатори економічної діяльності, що доцільно подавати у нефінансовій звітності для оцінки рівня функціональних та стратегічних напрямів. Це дозволить передбачати можливість секторальної галузевої кластеризації за окремими ознаками. Проведено узгодження збалансованих показників (вимірювання та оцінки ефективності діяльності за суттєвими аспектами) в розрізі їх проєкцій із розділами нефінансових звітів за стандартом GRI. Це дозволить показувати у таких звітах інформацію за різними сферами діяльності підприємства. Акцентовано увагу на умови, яких варто дотримуватися державним підприємствам при побудові системи збалансованих показників. Практична цінність статті полягає у наданні рекомендацій щодо необхідності узгодження системи збалансованих показників діяльності зі звітами, у яких розкривається інформація про них. Наукова цінність полягає в обґрунтуванні концепції формування оптимальної системи збалансованих показників та їх узгодження у розділах не фінансових звітів державних підприємств.

Ключові слова: система збалансованих показників; нефінансові звіти; державні підприємства; економічна діяльність

UDC 658.115:338.2

BALANCE OF INDICATORS OF ECONOMIC ACTIVITY OF STATE-OWNED ENTERPRISES IN NON-FINANCIAL REPORTING

DOI 10.30838/ P.ES.2224.040719.137.539

JEL: H82, H83, M41

Chumak O., PhD in Economics*SSI «Institute of Educational Analysis»*

The purpose of the article is to substantiate scientific basis for formation of a system of balanced indicators of economic activity of state-owned enterprises in non-financial reporting. In order to achieve this goal, the task is to identify and generalize tools for forming a system of balanced indicators to reflect them in non-financial reports of state-owned enterprises. The basis of the research is a systematic approach to the knowledge of the formation of a system of balanced indicators of state-owned enterprises, as well as methods of logical generalization and comparison, synthesis and generalization, abstract and logical. It has been determined that information asymmetry arises in all spheres of economic activity and leads to inefficient decisions. Therefore, it is recommended to counteract asymmetry of economic information in state-owned enterprises through the optimal structure of sections of non-financial reporting. On this basis, it is advisable to formulate and report on informative balanced indicators. The model of general concept of corporate social responsibility management of state-owned enterprises has been proposed, which contains indicators of economic activity, which should be presented in non-financial statements to evaluate level of functional and strategic directions. This will make it possible to predict possibility of sectoral clustering on a separate basis. Balanced indicators (measuring and evaluating the effectiveness of activities by essential aspects) were reconciled in the context of their projections with sections of non-financial reports according to GRI standard. This will allow in such reports to display information about different areas of the business. Emphasis has been placed on conditions that state-owned enterprises should follow when building balanced indicators. The practical value of article is to provide guidance on need to reconcile balanced indicators with disclosed information. The scientific value lies in substantiation of the concept of forming an optimal system of balanced indicators and their harmonization in sections of non-financial reports of state-owned enterprises.

Keywords: balanced indicators; non-financial reports; state-owned enterprises; economic activity

Актуальність. На етапі реформування управлінських та економічних процесів державних підприємств, своєчасна й достовірна оцінка ефективності їх економічної діяльності є однією з основних проблем, яка вимагає наукового дослідження. Зміна векторів державного реформування державних підприємств в Україні зумовила звітування

державних підприємств перед стейкхолдерами, що вимагає пошуку нових інструментів прозорого звітування про управління й економічні процеси, зокрема, через систему збалансованих показників, яка дозволяє всебічно надати оцінку. Відтак, формування нефінансових звітів за стандартом GRI на основі розроблених індикаторів системи збалансованих показників, дозволить вітчизняним державним підприємствам вийти на новий рівень обґрунтованого звітування про діяльність перед суспільством та зарубіжними користувачами інформації. Досягнення зазначеного можливо при виконанні низки управлінських заходів та наявному методичному підході до налагодження процесів підготовки звітів й формування системи показників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням формування нефінансових звітів та розробки системи збалансованих показників займалось багато вчених в Україні та за кордоном. Вивченням аспектів формування й подання нефінансових звітів присвячені праці таких вчених: Т. В. Боцян, Л. І. Максимів, Н. О. Лоханової, Н. С. Орлової, М. А. Проданчук, О. В. Харламової та інших. Системі збалансованих показників у своїх працях приділяли значної уваги: І. В. Антонов, Б. А. Бальмонт, О. М. Бруй, В. А. Гуменний, Р. С. Каплан, М. К. Колісник, Л. М. Малярець, І. В. Науменко, Д. П. Нортон, П. Г. Перерва, Л. В. Пан, та інші. Проте, незважаючи на значний науковий доробок вчених з даної теми, питаннями формування нефінансових звітів підприємств державної форми власності на засадах соціальної відповідальності, належної уваги у науковій царині не надано. Не розкритим вченими є питання оприлюднення інформації про ефективність економічної діяльності державних підприємств через інтеграцію системи збалансованих показників, що вимагає подальших досліджень й уточнень.

Метою статті є обґрунтування наукового підґрунтя формування системи збалансованих показників економічної діяльності державних підприємств у нефінансовій звітності.

Виклад основних результатів дослідження. Асиметрія інформації виникає в усіх сферах економічної діяльності, призводить до неефективних рішень, прийнятих на її основі, здороження процедури верифікації даних й в окремих випадках є причиною чи результатом

злочинних дій (втрати виходять за межі економічних) [3]. Маємо думку, що протидіяти асиметрії економічної інформації можливо, зокрема, через структурування розділів нефінансової звітності та формування інформативної збалансованої системи показників. Поки що спостерігається відмінність між інформаційними даними, котрі генеруються у звітності як за призначенням, так і за кількістю показників у загальному масиві економічної інформації. Позаяк, для досягнення певних цілей, підприємства зобов'язані регулярно забезпечувати консолідоване розкриття своїх економічних, екологічних та соціальних показників за один проміжок часу у бажаний постійний потік інформації. Узгодженість частоти звітності та тривалості звітних періодів необхідна для забезпечення порівнянності інформації за часом та доступності звіту для зацікавлених сторін, що дозволяє ефективно об'єднувати інформацію для прийняття рішень [8, с. 15]. Зростаючий інтерес й запити різних груп стейкхолдерів, спричинюють необхідність запроваджувати державним підприємствам систему збалансованих показників, яку можна відобразити у нефінансових звітах. Досліджуючи нефінансову звітність, як інструмент інформування інтересів стейкхолдерів, автори [1] зазначають, що діяльність підприємств пов'язана з функціонуванням значної кількості зацікавлених сторін, які здійснюють безпосередній вплив на його діяльність, тому соціально відповідальне підприємство повинно мати свої засоби зворотного впливу. У той же час, основним призначенням збалансованої системи показників є забезпечення функцій збору, систематизації й аналізу інформації, що є необхідною для ухвалення стратегічних управлінських рішень та посилення стратегії бізнесу, її формалізації, забезпечення моніторингу [4]. Отже, система показників економічної діяльності державних підприємств, яка у ретроспективі характеризує їх внутрішнє та зовнішнє середовище, взаємодію із групами стейкхолдерів, результати діяльності в економічній, соціальній та екологічній сферах управління – відображується у нефінансовій звітності. Систематична підготовка нефінансової звітності дозволяє підприємствам вимірювати рівень впливу на зацікавлених сторін, ставити цілі та управляти змінами. Зокрема, звітна інформація має подаватись у взаємозв'язку із концепцією здійснюваної соціальної відповідальності підприємства. Модель управління соціальною

відповідальністю державних підприємств, яка визначає наповнення звітів нефінансовими показниками представлена на рис. 1



Рис. 1 Модель управління соціальною відповідальністю державних підприємств (загальна концепція)

Джерело: розроблено автором

Відповідно поданої моделі, індикатори економічної діяльності державних підприємств розкриті у нефінансовій звітності дозволять зрозуміти рівень функціональних та стратегічних напрямів, що дозволить передбачати можливість секторальної галузевої кластеризації за окремими ознаками (природоохоронний напрям, регіональні соціальні програми тощо). Нефінансова звітність містить показники, які обґрунтовані економічними показниками цієї та інших видів звітності, тобто діяльність підприємства аналізується не відокремлено, а інтегровано через фінансові та нефінансові, вимірювальні та невимірювальні, якісні та кількісні показники, що значно підвищує рівень оцінки діяльності й ефективність комунікації зі стейкхолдерами. Упровадження звітування державними підприємствами за такою моделлю є досить складним та витратним процесом, що за теперішніх умов відповідатиме рівню корпоративного розвитку. В Україні

з 2016 року почали впроваджувати звіти з використанням стандартів GRI великі державні підприємства (до прикладу, ДП «НАЕК «Енергоатом», ПАТ «Українська залізниця», АТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»). Від 2018 року, державним підприємствам, які мають більш ніж 500 співробітників необхідно представляти нефінансові показники в управлінському звіті компанії або окремому звіті. Зарубіжний досвід свідчить про те, що формати нефінансових звітів можуть бути різними, залежно від запитів, обсягів та галузей діяльності та країни – звіти про прогрес, управління, зі сталого розвитку, соціальний тощо. Для формування нефінансового звіту на підприємстві передбачають періодичність звітності, алгоритм збору інформації, взаємозв'язки, порядок оприлюднення результатів. Стандартами, які регламентують порядок формування нефінансової звітності є, зокрема, GRI (Global Reporting Initiative – Глобальна ініціатива зі звітування) та стандарт звітності, розроблений Міжнародною радою з питань інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council – IIRC). В стандартах надано основні рекомендовані розділи, які має містити нефінансова звітність, вітчизняними і зарубіжними вченими також запропоновано структури звітів, проте орієнтовані, передусім на корпоративний сектор економіки. Підготовлена за стандартом GRI звітність допомагає виявити проблеми і ризики компанії, а також можливості для її розвитку. Тому логічно припустити, що для підприємств державної форми власності, варто збільшити обов'язковий перелік показниками, які мають розширити уявлення про діяльність цих підприємств, як суб'єктів суспільного сектору. Стандартами GRI визначено перелік ключових елементів звіту про прогрес (рис. 2), який представляє собою інформаційний канал, депозитарій корпоративних практик у сфері соціальної відповідальності та механізм забезпечення цілісності Ініціативи Глобального договору [2]. У цьому звіті розкривається інформація про права людини, трудові відносини, екологія, протидія корупції в розрізі зобов'язань, політик, систем, заходів і проектів.

До прикладу, нефінансовий звіт ДП «НАЕК «Енергоатом», підготовлений на добровільній основі та адресований усім зацікавленим сторонам, розкриває нефінансові, ключові фінансові та операційні

показники діяльності за звітний рік, а також довгострокові перспективи розвитку, надаючи усім зацікавленим сторонам комплексне уявлення про діяльність компанії у сфері сталого розвитку. Звіт даним державним підприємством підготовлений з урахуванням вимог:

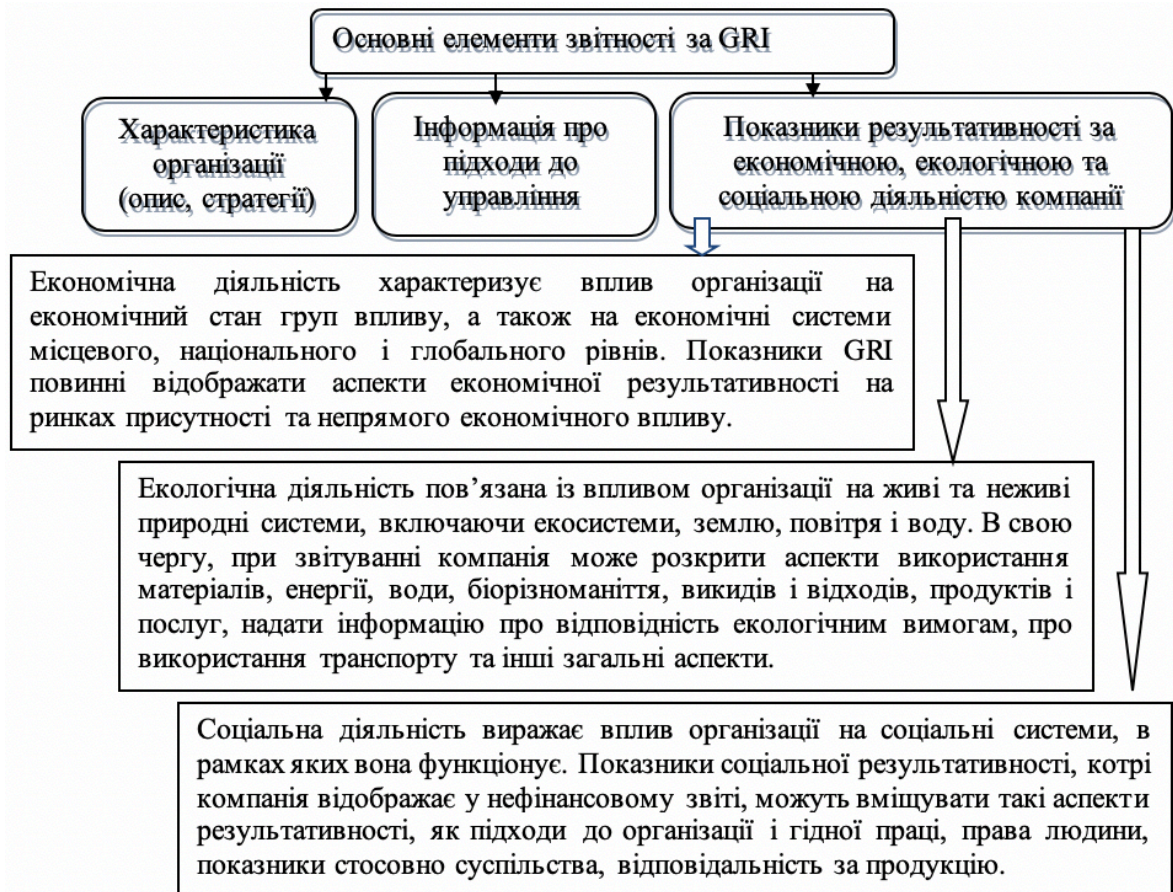


Рис. 2 Систематизація основних елементів Звіту з прогресу за GRI

Джерело: розроблено автором за [2]

- Стандартів звітності у сфері сталого розвитку міжнародної організації «Глобальна ініціатива зі звітності» (GRI Standards, основний варіант відповідності (Core));
- Десяти принципів Глобального договору ООН (UN Global Compact 10 Principles);
- Цілей ООН у сфері сталого розвитку на період до 2030 року;
- Міжнародних стандартів взаємодії із зацікавленими сторонами серії AA1000 (Institute of Social and Ethical AccountAbility).

На підставі вищезазначеного, згруповано індикатори, які характеризують діяльність державного підприємства у рекомендованій

матриці, де їх узагальнено відповідно моделям управління, звітним формам та функціоналу управлінських напрямів (рис. 3).

Модель операційного управління економічною діяльністю	
Фінансові показники	Корпоративне управління
1. Фінансова звітність (обов'язкові форми). 2. Аудит (Незалежний. Рахункова палата. Державна аудиторська служба). 3. Внутрішній контроль. 4. Аналіз діяльності.	1. Модель корпоративного управління. 2. Органи управління. 3. Ефективність управлінської та контрольної діяльності. 4. Нормативно-правове забезпечення. 5. Управління ризиками щодо ймовірності втрати економічної ефективності та стратегічних цінностей. 6. Економічна безпека.
Модель стратегічного управління економічною діяльністю	
Нефінансові показники	Соціальна відповідальність
Звіт про прогрес. Соціальний звіт. Звіт про управління. Звіт зі сталого розвитку. Корпоративна звітність.	1. Економіка. 2. Екологія. Клімат. 3. Персонал. Соціальна інфраструктура. 4. Стратегія. 5. Екологічний аудит. 6. Стейкхолдери (взаємозв'язок). 7. Концепція сталого розвитку. 8. Антикорупційна політика.

Рис. 3 Модель збалансованості показників діяльності державного підприємства в системі управління

Джерело: розроблено автором

За теорією Д. Нортон і Р. Каплана система збалансованих показників представляє бізнес у чотирьох проекціях: фінанси, інновації, розвиток і навчання, клієнти, внутрішні бізнес-процеси [5]. За підходом І. О. Тарасенко, підсистему збалансованих показників представлено: блоком показників, що характеризують шість аспектів діяльності підприємства й утворюють інструментальну панель для власників і керівників з метою використання під час обґрунтування й ухвалення економічних рішень і аналізу результатів діяльності та блоком показників, які характеризують результативність підприємства в економічній, екологічній та соціальній сферах і використовуються для складання звіту зі сталого розвитку підприємства (відповідно до стандартів AA 1000 та GRI) [7].

Відповідно проєкцій фундаторів та ураховуючи пропозиції І. О. Тарасенко, здійснимо узгодження показників із розділами

нефінансових звітів. Методичний підхід, за якого досягається синергія між нефінансовим звітом (за GRI) та проекціями системи збалансованих показників (вимірювання та оцінки ефективності діяльності за суттєвими аспектами), подана схематично на рисунку 4.



Рис. 4 Узгодження синергії ключових індикаторів діяльності державних підприємств

Джерело: розроблено автором

Узгодження можна проводити більш поглиблено використовуючи, також методику Data Mining, що використовується для позначення сукупності методів виявлення в даних раніше невідомих, нетривіальних, практично корисних і доступних для інтерпретації знань, необхідних для прийняття рішень у різних сферах людської діяльності [6]. При побудові системи збалансованих показників, державним підприємствам варто дотримуватися низки умов, серед яких:

- слідування стратегічним орієнтирам підприємства та плану дій уряду;
- застосування системи корпоративного управління;

- дотримання міжнародних нормативних документів із запровадження соціальної відповідальності;
- взаємозв'язок із різними групами стейкхолдерів;
- дотримання стандартів якості тощо.

Цілі й завдання, поставлені за сегментами системи збалансованих показників, дозволять відобразити у нефінансових звітах окремі індикатори ефективності управління та економічної діяльності в цілому через призму дотримання засад соціальної відповідальності.

Висновки. Узагальнюючи викладене, рекомендується протидіяти асиметрії економічної інформації у державних підприємствах через структурування розділів нефінансової звітності та формуванню й відображенню в ній інформативної збалансованої системи показників. Запропонована модель загальної концепції управління соціальною відповідальністю державних підприємств містить індикатори їх економічної діяльності, які доцільно розкривати у нефінансовій звітності для оцінки рівня функціональних та стратегічних напрямів, що дозволить передбачати можливість секторальної галузевої кластеризації за окремими ознаками (природоохоронний напрям, регіональні соціальні програми тощо). Проведено узгодження показників за проекціями системи збалансованих показників (вимірювання та оцінки ефективності діяльності за суттєвими аспектами) із розділами нефінансових звітів (за GRI), що дозволяє показувати у звітах інформацію всебічно за різними управлінськими запитами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Агромакова Н. В., Гончарова С. Ю., Затейщикова О. О. Нефінансова звітність як інструмент інформування інтересів стейкхолдерів соціально відповідального підприємства. Економіка та держава. №1. 2016. С. 44–48
2. Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу ТОВ «Інжиніринг». Київ, 2010 С. 84 URL: http://www.ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting__UA_.pdf (дата звернення: 10.04.2019)
3. Ловінська Л. Г. Асиметрія інформації в глобалізованій економіці та шляхи її подолання. Фінанси України. №2(279). 2019. С. 20–42

4. Малярець Л. М., Штереверя А. В. Збалансована система показників в оцінці діяльності підприємства : монографія. Х. : ХНЕУ, 2008. 179 с.
5. Пан Л. В. Збалансована система показників (Balanced Scorecard – BSc) як інструмент ефективного управління стратегією організації. Наукові записки. Національний університет «Києво-Могилянська Академія». Т. 21: Економічні науки НаУКМА; Редкол.: В. Брюховецький, та ін. К., 2003. С. 56–63
6. Сендзюк М. А., Науменко І. В. Моделі збалансованої системи показників і технологій їх підтримки. Проблеми економіки. 2014. № 2. С. 268–273
7. Тарасенко І. О. Формування збалансованої системи показників в контексті сталого розвитку підприємства. Проблеми економіки та управління. 2010. № 684. С. 254–260
8. GRI G4 Guidelines Part 2 Implementation manual Global Reporting Initiative. 05 August 2015. p. 269

REFERENCES:

1. Ahromakova N. V., Honcharova S. Yu., Zateishchykova O. O. (2016) Nefinansova zvitnist yak instrument informuvannia interesiv steikkholderiv sotsialno vidpovidalnoho pidpriemstva. [Non-financial reporting as a tool for informing the interests of stakeholders of a socially responsible enterprise.]. *Ekonomika ta derzhava. – Economy and the state.* №1. S. 44–48
2. Vorobei V., Zhurovska I. (2010) Nefinansova zvitnist: instrument sotsialno vidpovidalnoho biznesu TOV «Inzhnirynh». [Non-financial reporting: an instrument of socially responsible business of Engineering LLC.]. Kyiv, S. 84
URL: http://www.ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting__UA_.pdf
3. Lovinska L. H. (2019) Asymetriia informatsii v hlobalizovanii ekonomitsi ta shliakhy yii podolannia. [Information asymmetry in a globalized economy and ways to overcome it.]. *Finansy Ukrainy. – Finance of Ukraine.* №2(279). С. 20–42
4. Maliarets L. M., Shtereveria A. V. (2008) Zbalansovana systema pokaznykiv v otsintsi diialnosti pidpriemstva : monohrafiia. [*Balanced scorecard in the evaluation of the enterprise: a monograph.*]. Kh. : KhNEU,. 179 s.
5. Pan L. V. (2003) Zbalansovana systema pokaznykiv (Balanced Scorecard – BSc) yak instrument efektyvnoho upravlinnia stratehiieiu orhanizatsii. [Balanced Scorecard (BSc) as a tool for effective management of an organization's strategy.]. *Naukovi zapysky. –*

Proceedings. Natsionalnyi universytet "Kyievo-Mohylianska Akademiia". T. 21: Ekonomichni nauky NaUKMA; Redkol.: V. Briukhovetskyi, ta in. K., S. 56–63

6. Sendziuk M. A., Naumenko I. V. (2014) Modeli zbalansovanoi systemy pokaznykiv i tekhnolohii yikh pidtrymky. [Models of a balanced scorecard and technologies to support them.] *Problemy ekonomiky. – Problems of economy*. № 2. S. 268–273
7. Tarasenko I. O. (2010) Formuvannia zbalansovanoi systemy pokaznykiv v konteksti staloho rozvytku pidpriemstva. [Formation of a balanced scorecard in the context of sustainable enterprise development.] *Problemy ekonomiky ta upravlinnia. – Problems of economy and management*. №684. S. 254–260
8. GRI G4 Guidelines Part 2 Implementation manual Global Reporting Initiative. (2015) p. 269