

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра Обліку і оподаткування**

МАРХЕВКА Андрій Ігорович

МІЖНАРОДНА ЗВІТНІСТЬ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК

спеціальність 071- облік і оподаткування
освітньо-наукова програма Міжнародний облік

кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
групи ОМОм-21
Мархевка А.І.

підпис

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Починок Н. В.

підпис

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 20__р.
Завідувач кафедри

Підпис

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК	5
1.1. Становлення парадигми стійкого розвитку	5
1.2. <i>Історичні аспекти інтегрованої звітності суб'єктів господарювання</i>	<i>18</i>
<i>Висновки до розділу 1</i>	<i>20</i>
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ МЕХАНІЗМИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК.....	22
2.1. Закордонна практика регулювання та тенденції формування нефінансової звітності	22
2.2. Механізм формування звітності сталого розвитку в управлінні економіко-екологічною безпекою підприємства	37
<i>Висновки до розділу 2</i>	<i>45</i>
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК.....	48
3.1. Практичні аспекти підтвердження (завірення) нефінансової звітності.....	48
3.2. Етапи формування комплексного аналізу показників стійкого розвитку підприємства	53
<i>Висновки до розділу 3</i>	<i>64</i>
ВИСНОВКИ.....	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	69
ДОДАТКИ.....	74

ВСТУП

Поява концепції сталого розвитку викликано потребою в обмеженні безконтрольного зростання, а також неефективного споживання ресурсів, що розвивається і підтримується провідними вченими, політиками, експертами, глобальними організаціями та науковою спільнотою в цілому.

Актуальність роботи обумовлена необхідністю дослідження питань виникнення та становлення парадигми сталого розвитку, вивчення терміну «корпоративна стійкість», виділених видів та ознак корпоративної стійкості, підходів до регламентації та формування звітності про сталий розвиток підприємства в Україні та закордоном, виявлення позитивних ефектів довгострокового характеру для учасників бізнесу, а також формулювання основних підходів до вирішення проблем досягнення сталого розвитку на національному та міжнародному рівнях.

Метою роботи є вивчення основоположних історичних аспектів виникнення та становлення концепції сталого розвитку, дослідження поглядів вчених на сутнісне наповнення концепції корпоративної стійкості, спрямованої на вдосконалення діяльності представників бізнесу; визначення позитивних ефектів довгострокового характеру для учасників бізнесу, які дотримуються зазначеної концепції, а також принципових підходів до досягнення сталого розвитку в рамках світової та національних економік через суб'єктів господарювання, що відповідально ведуть бізнес.

В результаті виявлено, що концепція сталого розвитку сформувалася як реакція у відповідь на загострення проблем екологічного, соціального та економічного характеру, дотримання принципів якої з боку представників бізнесу дозволить досягти позитивних ефектів довгострокового характеру; реалізація постулатів концепції сталого розвитку сприяла створенню концепції корпоративної стійкості, спрямованої на вдосконалення діяльності представників бізнесу; концепція сталого розвитку, що застосовується компаніями – лідерами різних сфер економіки стає новою парадигмою їхнього

існування; світові та національні проблеми досягнення сталого розвитку необхідно вирішувати за допомогою усвідомлення проблематики та потреби в корекції моделі розвитку на мікро-, макро-, національному та міжнародному рівнях.

Наукове значення дослідження полягає в аналізі основних етапів виникнення та становлення концепції сталого розвитку, сутнісних аспектів концепції корпоративної стійкості, виявленні недостатності розробки питань застосування даних концепцій суб'єктами господарювання, а також існуючими складнощами у визначенні корпоративної стійкості, і крім того, формуванні комплексу позитивних ефектів довгострокового характеру для учасників бізнесу, що здійснюють реалізацію цілей сталого розвитку, що дозволить залучити додатковий інтерес до концепції сталого розвитку та вирішення проблем теоретичного та практичного характеру на національному та світовому рівнях.

Ключові слова: парадигма сталого розвитку, аспекти сталого розвитку, концепція корпоративної стійкості, цілі сталого розвитку ГО

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК

1.1. Становлення парадигми стійкого розвитку

Вперше на міжнародному рівні висвітлення питань досягнення стійкого розвитку відбулося під час проведення конференції Організації Об'єднаних Націй з навколишнього середовища та розвитку, що відбулася в Ріо-де-Жанейро у 1992 р., в рамках якої основні постулати зазначеної парадигми обговорювалися за участю міжнародної наукової спільноти, що дозволило надалі забезпечити їй статус самостійної паридигми як оновлений спосіб існування та розвитку людства. В основі парадигми сталого розвитку лежать базові положення теорії рівноваги, яка має широке застосування у соціальних та економічних науках.

Відповідно до теорії рівноваги необхідною вимогою її забезпечення виступає досягнення стану рівноваги в процесі розвитку між об'єктом, що розвивається, а також безпосереднім середовищем присутності. При цьому слід враховувати той факт, що будь-який розвиток незалежно від його характеру має бути націлений на досягнення рівноважного стану. Інакше кажучи, функціонування суб'єктів господарювання має забезпечуватися у вигляді гармонійного поєднання стану рівноваги, що передбачає стійкість, з одного боку, і стан зміни, що забезпечує розвиток, з іншого боку.

Таким чином, стан стійкості може виражатися у формі рівноважного стану, досягненню якого сприяють процеси зміни та розвитку. Зазначене дозволяє провести оцінку розвитку досліджуваного об'єкта як стійкого чи нестійкого. Основним методологічним принципом є трактування розвитку як основної характеристики, що сприяє досягненню стійкості. Розвиток має абсолютний характер і домінуюче значення, тоді як стійкість та рівновага відносні та підпорядковані розвитку. Під час вивчення сутнісних основ концепції сталого розвитку слід проаналізувати його складові елементи.

Таблиця 1.1

Огляд аспектів сталого розвитку

Джерело	Основні аспекти
1. Декларація з охорони навколишнього середовища, прийнята в Ріо-деЖанейро в 1992 р. [1] та Декларація Всесвітнього саміту по стійкому розвитку, прийнята в м. Йоганнесбурзі в 2002 [2]	«На національному рівні стійкість розвитку розглядається у трьох аспектах: 1. Економічне зростання та справедливість – застосування комплексного підходу до стимулювання довгострокового економічного зростання. 2. Збереження природних ресурсів та охорона навколишнього середовища – пошук економічно прийнятних рішень у питаннях скорочення споживання ресурсів та зменшення забруднення навколишнього середовища. 3. Соціальний розвиток – задоволення потреб людей у робочих місцях, продовольстві, освіті, енергії, медичній допомозі, воді та санітарії; дбайливе ставлення до культурної та соціальної різноманітності, дотримання прав різних груп стейкхолдерів, у тому числі забезпечення можливостей усіх членів суспільства брати участь у прийнятті рішень, що впливають на їхню подальшу долю» [1, 2]
2. Дж. Елкінгтон [3]	«Автором під корпоративним стійким розвитком розуміється підхід до діяльності компанії, спрямований на створення довгострокової цінності для кола зацікавлених сторін на основі комплексного управління економічними, екологічними та соціальними факторами. Економічний аспект концепції сталого розвитку відбиває фінансові показники компанії, і навіть орієнтований аналіз вкладу компанії у розвиток національної економіки та реалізацію її економічної стратегії розвитку. Соціальний аспект включає діяльність компанії в галузі охорони праці та забезпечення здоров'я персоналу, соціальні програми допомоги населенню, в яких взяла участь компанія, доказ дотримання нею прав людини. Основні показники напряму описують існуючі компанії правила управління персоналом, корпоративний кодекс, відносини компанії з населенням. Екологічний аспект спрямований на захист навколишнього середовища і відноситься до технологій, що застосовуються компанією для зниження навантаження на навколишнє середовище. У цій сфері мають значення показники споживання енергетичних та природних ресурсів, дані про викиди різних категорій забруднюючих речовин» [3]

Складовими елементами сталого розвитку виступають такі: економічна складова, екологічна складова та соціальна складова. Зацікавлені сторони (стейкхолдери) відіграють істотну роль у досягненні сталого розвитку, у зв'язку з цим велике значення надається дотриманню їхніх інтересів. Сутнісне наповнення концепції сталого розвитку реалізується за допомогою

забезпечення функціонування сукупності підходів, так званого триєдиного підсумку, що включає економічну, екологічну та соціальну складові.

Концепція сталого розвитку базується на дотриманні наступних принципів:

1. Забезпечення збалансованості економічної та екологічної складових, що виражається в досягненні такого рівня суспільного прогресу, в рамках якого здійснювана економічна діяльність не завдає жодної відчутної шкоди та шкоди навколишньому середовищу.

2. Забезпечення збалансованості економічної та соціальної складових, що виражається в оптимальному використанні можливостей економічного зростання на користь розвитку соціуму (людини), забезпечення наявних соціальних ресурсів розвитку у вигляді людського та соціального капіталу, освіти, зайнятості.

3. Забезпечення розуміння, що майбутнє покоління мають права, рівні з правами справжніх поколінь на наявні ресурси, що потребує дотримання інтересів майбутніх поколінь у даному питанні. У ході свого становлення концепція сталого розвитку пройшла чотири етапи, що супроводжувалися появою, формуванням та розвитком поняття «стійкий розвиток».

Таблиця 1.2

Генезис поняття «сталий розвиток»

Етап	Подія
I етап – формулювання визначення поняття «стійке розвиток» (1968–1974 рр.)	– 1968 р. – у рамках засідання «Римського клубу»; – 1970 р. – з урахуванням розвитку положень сукупності моделей «Мир-1» і «Мир-2», розроблених Дж. Форрестером; – 1972 р. – для формування моделі «Мир-3», розробленої Д. Медоуз; – 1972 р. – у доповіді, сформульованій за підсумками Стокгольмської конференції; – 1974 р. – у роботі М. Месарович та Е. Пестеля «Людство на перехрестя», що має велике значення для розвитку майбутніх поколінь
II етап – становлення теоретичної основи поняття «стійкий розвиток» (1974–1993 рр.)	– 1976 р. – формування основ інституціоналізації сталого розвитку,

	розробка стандартів та посібників (Керівництво ОЕСР для ТНК); – 1983–1987 рр. – Комісія Брундтланд; – 1987 р. – доповідь "Наше спільне майбутнє"; – 1990 р. – створення Domini Social Index (індекс капіталізації компаній, що відповідають принципам соціальної відповідальності); – 1992 р. – у доповіді, сформульованій за підсумками конференції з кліматичних змін, що відбулася у Бразилії; – 1992 р. – у рамках проведеного наукового дослідження «Порядок денний на XXI століття»
III етап – формування та впровадження концепції сталого розвитку на національному рівні (1993–2015 рр.)	– 1993 р. – формування Комісії зі сталого розвитку; – 1994 р. – формування концепції корпоративної стійкості та три– єдиного результату; – 1997 р. – розробка Керівництва GRI – Global Reporting Initiative; – 1999 р. – розробка Глобального договору; – 2002 р. – створення Йоганнесбурзького плану; – 2002 р. – формулювання принципів екватора; – 2008 р. – розвиток концепції імпаکت-інвестування (перші зелені облігації Світового банку); – 2013 р. – відкриття першої соціальної біржі у Великій Британії
IV етап – формування нової глобальної повістки (з 2015 р. по теперішній час)	– 2015 р. – прийняття офіційного порядку денного Організації Об'єднаних Націй у сфері сталого розвитку, що передбачає розвиток ситуації щодо виконання цілей ООН аж до 2030 р. Доповнення економічних, соціальних та екологічних напрямків розвитком інституцій, включаючи інститути розвитку

Поява концепції сталого розвитку обумовлена накопиченням проблем екологічного характеру у зв'язку із забрудненням навколишнього середовища, суттєвим перенаселенням, що спричинило виникнення екологічних катастроф. Спочатку стійкий розвиток трактувався з позиції ідей збереження світової екосистеми. Взаємозв'язок між стійким розвитком і навколишнім середовищем став відправним точкою появи зазначеної концепції «стійкий

розвиток – це стратегія цивілізації, яка має бути узгоджена зі стратегією природи» [4].

Починаючи з 1968 р. міжнародна неурядова організація «Римський клуб», створена з ініціативи італійського промисловця Ауреліо Печчеї, здійснює об'єднання політиків, економістів, представників наукової спільноти з метою дослідження причин та наслідків глобальної екологічної кризи, а також формування методичних аспектів аналізу проблем глобального масштабу для досягнення «стійкості та рівноваги».

Таким чином, сформульованою концепцією сталого розвитку стало необхідним заручитися науковим обґрунтуванням. У 1970 р. вченим Дж. Форрестером було сформульовано модель сталого розвитку. Крім того, їм було розроблено комп'ютерну модель «Мир-1», засновану на імітації світових процесів, яка згодом набула свого розвитку в рамках моделі «Мир-2». Вказана модель була доопрацьована із залученням наукової групи Д. Медоуз, щоб змодельовати найбільш наближені до реальності світові процеси [5].

У ході апробації моделі вченими було встановлено суттєве зниження ефективності діяльності людства, у зв'язку з чим була потрібна розробка концепції нульового економічного зростання, в рамках якої сталий розвиток розумівся як збереження досягнутого рівня виробничих процесів. та стримування економічного зростання, недопущення перенаселення, а також неефективного споживання ресурсів [6].

Зазначене становище призвело до виникнення у 1972 р. моделі «Мир-3», яка була представлена науковому співтовариству в рамках доповіді «Римського клубу» «Межі зростання». Моделі «Мир-1», «Мир-2», «Мир-3» було досліджено щодо глобального характеру моделювання, оскільки періодом дослідження виступали 1970-2010 рр. Саме тому концепцію нульового зростання було перетворено на концепцію обмеженого зростання у 1974 р. У рамках доповіді «Римському клубу» було представлено зазначену концепцію як узгоджений розвиток економічного, соціального та екологічного елементів глобальної системи [7].

Зазначена концепція вперше представила так званий триєдиний підхід до досягнення стійкого розвитку. У рамках Стокгольмської конференції, що відбулася 1972 р., були сформульовані цілі інтеграції держави та бізнес-спільноти на користь досягнення ними сталого розвитку. Це дозволило поширити ідеї концепції сталого розвитку з міжнародного рівня (макрорівня) на національний рівень (мезорівень).

За підсумками Стокгольмської конференції було прийнято декларацію системного аналізу проблем сталого розвитку, а також затвердження як домінантного принципу забезпечення економічного та соціального розвитку. Таким чином, на початковому етапі зародження концепції сталого розвитку відбулася актуалізація питань економічного розвитку, а також рівня життя, поряд із визнанням глобальних екологічних проблем. На другому етапі концепція сталого розвитку набула широкого поширення у науковому та бізнес-спільнотах. Крім того, почалося формування інститутів взаємодії, міжнародних стандартів та посібників у галузі сталого розвитку, а також у рамках концепції соціальної відповідальності.

Найбільший внесок на даному етапі зробила робота Комісії Гру Харлем Брундтланд. Широке висвітлення парадигми сталого розвитку відбулося в рамках міжнародної конференції, що відбулася в Бразилії 1992 р., яка закріпила актуальність проблем навколишнього середовища та потребу у забезпеченні сталого розвитку. Також суттєвий внесок зробило формулювання та затвердження Декларації за підсумками Конференції ООН, проведеної в 1992 р. Зазначена декларація окреслила пріоритетність забезпечення соціально відповідальної поведінки сьогодення, сформулювала актуальність виникнення потреби у розробці, запровадження міжнародної стратегії сталого розвитку, яка здобула широке висвітлення в рамках «Порядку денного XXI століття».

Для забезпечення активної взаємодії відбулося формування комісій із сталого розвитку, а також різних національних програм та документів для їх роз'яснення на національному рівні. Надалі процес інституціоналізації проник

у бізнес у вигляді формування департаментів зі стійкого розвитку в рамках менеджменту компаній.

Третій етап розробки та втілення ідей концепції сталого розвитку реалізувався у вигляді формування концепції корпоративної стійкості, що сприяло закріпленню принципу відповідальності та забезпеченню досягнення цілей у рамках соціального, економічного та екологічного напрямів на мікрорівні. Сукупність економічної, екологічної та соціальної складових концепції сталого розвитку призвела до формування концепції триєдиного діалогу (3P: People, Planet, Profit), яку розробив Дж. Елкінгтон у 1994 р.

Основна ідея дослідження полягає у формуванні інформаційного масиву в рамках трьох зазначених складових і дозволяє сформулювати уявлення про рівень корпоративної стійкості, визначаючи відповідність умов діяльності компанії загальної концепції сталого розвитку соціуму. При цьому результати діяльності компанії визначаються у розрізі триєдиного результату: екологічна стабільність, економічна стійкість, соціальний благополуччя.

Розвиток концепцій сталого розвитку та корпоративної стійкості спричинив еволюціонування корпоративної звітності в галузі стійкого розвитку, яка отримала в 1997 р. назву Global Reporting Initiative. Надалі було розроблено та представлено широкому загалу міжнародну ініціативу зі звітності, що має глобальний характер, сформульовану на основі Всесвітньої програми Організації Об'єднаних Націй щодо питань збереження та підтримки навколишнього середовища. Її ініціатором виступила Коаліція за екологічно відповідальний бізнес (CERES). Необхідність та актуальність Глобальної ініціативи зі звітності обумовлюється потребою у створенні умов щодо підвищення якісних характеристик звітності, її результативності та прозорості у розрізі концепції триєдиного підсумку.

Наразі звітність у сфері сталого розвитку формується представниками корпоративного сектору всіх країн світу, що свідчить про підтримку цієї ідеї з боку представників бізнес-спільноти, некомерційних організацій, а також інституційних структур. У 1999 р. були сформовані та отримали подальший

розвиток так званий індекс Доу-Джонса щодо компаній, які можуть бути визнані такими, що стійко розвиваються, та індекси FTSE4 Good Index Series, що дозволили здійснити оцінювання результативності діяльності економічних суб'єктів у сфері сталого розвитку.

Наступним кроком до розвитку концепції сталого розвитку стала ідея Глобального договору, висунута Генеральним секретарем ООН Кофі Аннаном у рамках Всесвітнього економічного форуму в Давосі. Основною метою Глобального договору виступило повсюдне поширення принципів корпоративної соціальної відповідальності, а також сталого розвитку та, крім того, посилення до об'єднання діяльності представників бізнесу, держави та соціуму у справі досягнення соціально-економічного прогресу. Зазначений Глобальний договір здійснив перенесення акцентів на ведення сталого розвитку з макrorівня на мікрорівень, а також сформулював принципи соціально відповідального бізнесу. У 2002 р. було прийнято Декларацію зі сталого розвитку в рамках Всесвітньої зустрічі зі сталого розвитку, що пройшла в Йоганнесбурзі. У 2013 р. були сформульовані принципи екватора, які являють собою систему управління екологічними та соціальними ризиками (кредитними), що виникають при здійсненні проектного фінансування.

Прийняття фінансовими організаціями принципів екватора дозволяє вважати фінансовані ними проекти, складеними відповідно до принципів соціальної відповідальності, а також методами управління, які враховують вплив на довкілля. Зазначений етап розвитку ознаменувався формуванням ідеї імпакт-інвестування. Під інвестиціями маються на увазі вкладення інвесторів, що забезпечують не лише одержання фінансової вигоди, а й позитивні ефекти екологічного та соціального характеру. Доходи фінансового, екологічного та соціального характеру є однаково очікуваними при імпакт-інвестуванні.

Надалі концепція стійкого розвитку перейшла у своєму становленні на умовний четвертий етап, в рамках якого стався сплеск інтересу до вирішення проблем сталого розвитку, включаючи вирішення питань соціального інвестування, здійснення виміру сталого розвитку. Крім того, у науковій

спільноті почали підніматися питання дотримання моральності в економіці, формування стійких бізнес–моделей. Крім зазначених питань, до кола дослідження залучається діяльність інституцій, здатних відповідати сучасним викликам з урахуванням реалізованих ними функцій та результатів, що досягаються.

В даний час стійкий розвиток передбачає здійснення цілеспрямованих змін, що передбачають оптимальне задоволення потреб соціуму за допомогою розумного споживання ресурсів природного характеру, впровадження досягнень науково–технічного прогресу, забезпечення розвитку всіх членів суспільства, а також актуалізації інституціональних перетворень. Підвищення інтересу до проблематики сталого розвитку відбулося після проведення конференції в Ріо-де-Жанейро 1992, що позначила важливість ідеології сталого розвитку для світової спільноти.

Наукові дослідження щодо майбутнього розвитку людства в частині ноосферного розвитку здійснювалися ще В.І. Вернадським. Слід зазначити, що, на відміну гуманітарної спрямованості дослідження концепції сталого розвитку 90–х гг. минулого століття, дослідники зараз приділяють значно більше уваги структурованій стратегії, включаючи чітке формулювання цілей, завдань та індикаторів сталого розвитку. Відбулося умовне «оцифрування» стійкості, що підтверджується численними дослідженнями економічних, екологічних та соціальних цілей. Це обумовлюється потребою в здійсненні контролю та моніторингу їх досягнення, а також потребою в здійсненні коригування поставлених цілей. У рамках досліджень щодо концепції сталого розвитку слід зазначити проведене оновлення глобального порядку денного міжнародного характеру у сфері досягнення сталого розвитку.

У 2015 р. у рамках затвердженого порядку денного всесвітнього характеру у сфері сталого розвитку, що передбачає заходи, що плануються до реалізації у період до 2030 р., було сформульовано сімнадцять цілей сталого розвитку. Зазначені цілі включають сукупність із 169 завдань, що передбачаються до виконання для реалізації запланованих для досягнення

цілей. У період формування визначення «сталий розвиток» орієнтувалося суспільство загалом.

У ході розширення досліджень концепції сталого розвитку відбувся перехід досліджень принципів сталого розвитку з державного на рівень регіонів, що сприяло впровадженню даного поняття на рівні підприємств, забезпечуючи корпоративну складову стійкого розвитку. Принципи сталого розвитку знаходять своє відображення при формуванні найважливіших напрямів корпоративної політики економічних суб'єктів, перетворюючи їх діяльність, формуючи уявлення про забезпечення стабільності економічних суб'єктів з урахуванням нівелювання екологічних та соціальних наслідків їхнього функціонування. У сучасних умовах реалізація постулатів концепції сталого розвитку сприяла створенню парадигми корпоративної стійкості, яка спрямована на вдосконалення діяльності представників бізнесу.

Концепція стійкого розвитку, що застосовується компаніями – лідерами різних сфер економіки, стає новою парадигмою їхнього існування. Зазначене пояснюється реалізацією можливостей бізнес-спільноти вирішувати найбільш значні соціальні проблеми щодо оптимізації витрачання природних ресурсів, підтримки навколишнього середовища на прийнятному рівні, а також забезпечення здоров'я та безпеки представників соціуму. Потреба реалізації концепцій сталого розвитку, а також корпоративної соціальної відповідальності спричинила дискусії наукової спільноти. Зазначене обумовлюється недостатністю опрацювання питань застосування даних концепцій суб'єктами господарювання, а також існуючими складнощами у визначенні корпоративної стійкості та вкладу бізнес-структур у реалізацію цілей сталого розвитку. Відповідно до думки учених можна виділити значну кількість підходів до визначення корпоративної стійкості. Все залежить від включення до сутнісного наповнення поняття корпоративної стійкості різних аспектів фінансово–господарської діяльності (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Види стійкості підприємства

Стійкість розвитку економічного суб'єкта	
Стійкість фінансової діяльності: фінансова стійкість	Стійкість господарської діяльності: – Виробнича стійкість; – Управлінська стійкість; – Економічна стійкість; – Маркетингова стійкість; – Соціальна стійкість; – Екологічна стійкість.

У ході дослідження було виявлено існування двох напрямків визначення корпоративної стійкості. Відповідно до першого (динамічного) підходу під корпоративною стійкістю мається на увазі наявна в економічного суб'єкта здатність адекватно реагувати на вплив факторів зовнішнього та внутрішнього середовища. Другий (статичний) підхід під корпоративною стійкістю має на увазі сукупність результатів фінансово–господарської діяльності підприємства.

Слід зазначити, що термін *sustainable* має на увазі не статичний (незмінний) стан об'єкта, а динаміку його зміни. Це підтверджується його перекладом як «тривала, безперервна». Як основні ознаки стійкості вчені виділяють «адаптивність, тривалість конкурентних переваг, відсутність суперечності між поточними та майбутніми цілями діяльності, облік інтересів усіх факторів та суспільства в цілому».

На наш погляд, коректним буде уявлення про корпоративну стійкість як про розвиток економічного суб'єкта, який передбачає його адекватне та своєчасне реагування на вплив факторів довкілля в сукупності з успішною реалізацією поточних та стратегічних напрямів функціонування, враховуючи інтереси всіх сторін. У роботі Deloitte «Четверта промислова революція: на стику готовності та відповідальності» (третій щорічний звіт) досліджувалося підвищення інтересу представників бізнесу у досягненні сталого розвитку. У ході вивчення діяльності близько 2000 підприємств було виявлено прагнення

значної частини представників бізнесу дотриматися балансу між цілями та прибутковістю підприємств.

Більше половини опитаних представників бізнес спільноти вказали на важливість зростання рівня позитивного впливу з боку господарюючих суб'єктів на соціум у ході реалізації технологій Індустрії 4.0. Кілька років тому вказаний показник був значно меншим – лише 30% представників керівництва компаній підтримували ініціативу дослідження результатів впливу прийнятих управлінських рішень компаній на соціум.

Роль приватних бізнес-структур у забезпеченні досягнення цілей сталого розвитку в рамках інституційної складової, що виділяється, реалізується за допомогою участі в проектах спільного державного та приватного партнерства. Здійснення оптимізації бізнес–процесів необхідне досягнення стійкого розвитку економічних суб'єктів, що забезпечить:

- виявлення вузьких місць у функціонуванні економічних суб'єктів;
- підвищення прозорості функціонування компанії для заінтересованих сторін, а отже, для підвищення рівня їхньої лояльності;
- проведення коректної оцінки процесів, що здійснюються на кінцеві результати функціонування економічного суб'єкта;
- виявлення та автоматизацію найбільш значних бізнес–процесів;
- підвищення якісних характеристик продукції, товарів, робіт, послуг.

Наразі найвідомішим документом–ініціативою у сфері досягнення цілей сталого розвитку є Всесвітній Глобальний договір ООН (UN Global Compact), що розкриває можливі інноваційні форми, в яких може бути реалізовано партнерство всіляких суб'єктів при здійсненні взаємодії з соціумом. Крім того, в ньому знайшли відображення існуючі підходи до визначення конкретного вкладу, що забезпечується різними суб'єктами, щодо досягнення сталого розвитку [8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21]. У рамках концепції сталого розвитку існує значна кількість проблемних моментів як теоретичного, так і практичного характеру.

Для майбутнього розвитку національних та світовий економік особливе значення мають три проблеми:

- Досягнення добробуту та стійкого розвитку національних та світової економік;
- Здійснення інтерпретації індикаторів сталого розвитку з позиції їхньої кількісної оцінки;
- Забезпечення трансформації енергетичного сектора для забезпечення сталого розвитку.

Розглянемо докладніше можливість вирішення зазначених проблем. Нарощування темпів економічного зростання відбувається шляхом переходу від низькотехнологічних «брудних» виробництв та екстенсивного застосування ресурсів природного характеру, екстенсивного способу виробництва до використання «екологічно чистих» технологій. Відбувається поступове припинення забруднення навколишнього середовища та виснаження запасу невідновлюваних ресурсів. Економіка сталого розвитку орієнтується на розвиток високих технологій, а також сфери послуг, що сприяє підвищенню вимог до економічної, екологічної та соціальної безпеки. Основною проблемою для досягнення сталого розвитку є максимальне скорочення рівня деградації навколишнього середовища, оскільки ресурси біосфери безмежні для здійснення всеосяжного переходу на більш високий рівень розвитку. Особливі побоювання викликають розвинені країни світу, які при переході від нестійкого техногенного типу розвитку зіткнулися з проблемою відсутності природних ресурсів та біорізноманіття.

Сучасні дослідження підтверджують тезу, що для впровадження процесу екологізації на світовому рівні достатньо лише 2% світового ВВП. Потенціал впровадження зеленої економіки свідчить про суттєву перевагу над інерційним розвитком. Прогноз ООН щодо реалізації зеленої економіки через зниження навантаження на екологію свідчить про суттєвий приріст ВВП на душу населення до 2050 р. у розмірі 14%, а також скорочення до 2050 р. на 50% потреби у використанні енергетичних ресурсів. Крім того, істотну роль

для розвитку економіки відіграє використання відновлюваних джерел енергії, що виступають сектором глобальної енергетики, що найбільш активно розвивається. Паризький саміт ООН з питань кліматичних змін, що відбувся в 2015 р., продемонстрував орієнтацію більшості країн світу на перехід до безвуглецевого електропостачання.

1.2. Історичні аспекти інтегрованої звітності суб'єктів господарювання

У сучасних умовах економіки традиційна фінансова звітність втрачає свою релевантність, оскільки обмежується виключно історичними даними про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Користувачі більш цікавляться нефінансовою інформацією, такою як екологічна чутливість, соціальна відповідальність, майбутні прогнози, а також ризики та можливості господарюючого суб'єкта.

Наприкінці минулого століття було виявлено, що для задоволення цих потреб суб'єкти господарювання почали розширювати свою звітність додатковими показниками, але це часто призводило до заплутання та ускладнення сприйняття інформації. В умовах перенасиченості звітністю користувачі часто не могли знайти необхідну інформацію, що призводило до втрати актуальності та марнотратності проведених облікових робіт. Для вирішення цих проблем розпочалися активні дослідження як на теоретичному, так і практичному рівнях, спрямовані на розробку стандартизованих та уніфікованих підходів до формування звітності, спрямованих на задоволення інформаційних потреб ключових зацікавлених сторін зі зрозумілим контентом.

У період з 1960 по 1970 роки корпоративні звіти склалися головним чином з фінансових даних. Проте з часом вони почали збагачуватися примітками та коментарями керівництва компаній. У початку 2000-х років у звітності з'явилися окремі розділи, присвячені розкриттю зусиль компаній у досягненні цілей сталого розвитку. Міжнародні консалтингові організації

підтверджують, що на сьогоднішній день більшість компаній переходить на інтегровану звітність, яка охоплює не лише фінансову інформацію, але й дані про управління, винагороди, коментарі керівництва та стійкість.

Історичними етапами розвитку інтегрованої звітності є кілька ключових подій. Однією з них є створення міжнародної незалежної організації Global Reporting Initiative у 1997 році за підтримки програми ООН, яка спрямована на залучення урядів і компаній з усього світу до вирішення проблем, пов'язаних зі зміною клімату, соціальною рівністю та корупцією. Ще однією важливою подією було заснування у 2004 році проєкту Принца Уельського "Бухгалтерський облік сталого розвитку", спрямованого на забезпечення чіткості, стислості та порівнюваності звітів про сталий розвиток.

Рішучим поштовхом у розвитку інтегрованої звітності стало утворення у 2010 році Комітету з інтегрованої звітності (Integrated Reporting Committee), який пізніше був переорганізований та перейменований у Міжнародну раду з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council). Основною метою цієї ради є сприяння розвитку та впровадженню у практику компаній соціального та екологічного обліку, а також стандартизація корпоративної інтегрованої звітності за структурою та змістом. У склад вказаної міжнародної інституції входять керівники Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Ради зі стандартів фінансового обліку, Міжнародної федерації бухгалтерів, Міжнародної організації комісій з цінних паперів, а також генеральні директори відомих аудиторських компаній (Ernst&Young, Deloitte, PWC і KPMG), керівники основних британських професійних бухгалтерських організацій та фінансові директори великих міжнародних корпорацій. Важливо відзначити, що список подій, конференцій та створення організацій, що сприяють впровадженню і розвитку інтегрованої звітності, є досить великим.

Важливо відзначити, що ряд подій, конференцій та створення організацій, що сприяють впровадженню і розвитку інтегрованої звітності, насправді є досить великим. Підтвердженням цього є поява і діяльність на

постійній основі численних урядових і неурядових неприбуткових організацій, які активно підтримують необхідність участі у досягненні цілей сталого розвитку та звітування про свою діяльність у цьому напрямку.

Значним фактором є широке впровадження інтегрованої звітності на національному рівні. Наприклад, Нідерланди, країни англосаксонської облікової системи, південна Африка та інші демонструють активну роботу у цьому напрямку. Україна також приєдналася до цього тренду, затвердивши Методичні рекомендації зі складання звіту про управління, які встановлюють структуру звіту та вимоги щодо розкриття інформації для вітчизняних підприємств.

У підсумку, пропагування та стандартизація інтегрованої звітності різними інституціями дозволила досягти двох важливих цілей. По-перше, це зростання уваги бізнесу до питань, пов'язаних зі сталим розвитком. Компанії стають більш зацікавленими у відображенні власних результатів у сфері соціальної та екологічної діяльності, що сприяє покращенню їхньої репутації та відповідальності перед оточуючим середовищем.

По-друге, це розширення можливостей для системи обліку і звітності. Ці обставини вимагають розвитку нових методів оцінки об'єктів, розширюють межі облікового спостереження та сприяють вдосконаленню підходів до обліку та представлення інформації у звітності.

Висновок до розділу I

В останнє десятиліття концепція сталого розвитку перетворилася на базову ідеологію розвитку людства у майбутньому. Іншими словами, нині вона стала трендом світового розвитку. Концепція сталого розвитку є великим міжнародних організацій базою прийняття управлінських рішень. Крім того, вона використовується країнами для прийняття національних програм довгострокового характеру. У ході цього дослідження було вивчено основні ступені формування концепції сталого розвитку. У дослідженні було

проведено аналіз головних історичних етапів на шляху формування концепції сталого розвитку, визначено основні аспекти, включені основоположниками до кола дослідження концепції сталого розвитку.

Досліджено основні етапи, які стали знаковими, в частині історичних аспектів формування концепції стійкого розвитку. Вивчено погляди вчених на основні аспекти парадигми корпоративної стійкості в частині дослідження підходів до визначення терміну «корпоративна стійкість», видів та ознак корпоративної стійкості, що виділяються, а також поточної ситуації стосовно інтересу, що виявляють представники бізнес—співтовариства, в частині наслідування постулатам зазначеної концепції. Виявлено основні позитивні ефекти довгострокового характеру для учасників бізнесу, які здійснюють реалізацію цілей сталого розвитку. Крім того, вивчено основні підходи до подолання головних проблем досягнення сталого розвитку на національному та міжнародному рівнях.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ МЕХАНІЗМИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК

2.1. Закордонна практика регулювання та тенденції формування нефінансової звітності

Однією з найважливіших функцій фінансових ринків є оцінка ризику для підтримки обґрунтованих та ефективних рішень про розподіл капіталу. Точне та своєчасне розкриття поточних та минулих операційних та фінансових результатів має основне значення для цієї функції, проте на сьогоднішній день набуває важливого значення розуміння контексту корпоративного управління та управління ризиками, в якому досягаються фінансові результати.

Фінансова криза 2007–2008 років стала важливим нагадуванням про наслідки, які слабке корпоративне управління та практика управління ризиками можуть мати для вартості активів. Ці передумови призвели до збільшення попиту з боку організацій на прозорість їхніх структур управління, стратегій та методів управління ризиками. Без правильної інформації інвестори та інші заінтересовані особи можуть неправильно оцінити активи, що призведе до неоптимального розподілу капіталу.

Один із найбільш значних і, можливо, найбільш неправильно зрозумілих ризиків, з якими сьогодні стикаються організації, пов'язаний із зміною клімату. Хоча широко визнано, що викиди парникових газів, що продовжуються, викличуть подальше потепління на планеті, і це потепління може призвести до руйнівних економічних і соціальних наслідків [7], точний час і тяжкість фізичних наслідків оцінити складно. Масштабний та довгостроковий характер проблеми робить її надзвичайно складною, особливо у контексті прийняття економічних рішень. Відповідно, багато організацій сприймають наслідки зміни клімату як довгострокові і, отже, не обов'язково стосуються рішень, які сьогодні приймаються. Потенційний вплив зміни клімату на організації не обмежується фізичним впливом і виявляється у довгостроковій перспективі.

Щоб зупинити катастрофічні наслідки зміни клімату у цьому столітті, у грудні 2015 року майже 200 країн погодилися скоротити викиди парникових газів та прискорити перехід до економіки з низьким рівнем викидів вуглецю [1]. Стратегія зниження викидів парникових газів передбачає відмову від використання викопних видів палива та пов'язаних з ними фізичних активів, що у поєднанні зі швидким зниженням витрат та ширшим використанням чистих та енергоефективних технологій може мати значні короткострокові фінансові наслідки для організацій, що залежать від видобутку, виробництва та використання вугілля, нафти та природного газу. Хоча такі організації можуть зіткнутися із значними ризиками від зміни клімату, фактично, ці ризики та очікуваний перехід до економіки з низьким рівнем викидів вуглецю зачіпають більшість секторів та галузей економіки.

З одного боку, зміни, пов'язані з переходом до економіки з низьким рівнем викидів вуглецю, становлять значний ризик для фінансової складової діяльності фірм, з іншого боку, такі зміни створюють значні можливості для організацій, зосереджених на рішеннях щодо пом'якшення наслідків зміни клімату та адаптації до них. Для багатьох інвесторів зміна клімату створює серйозні фінансові проблеми та можливості як зараз, так і в майбутньому.

Очікуваний перехід до економіки з низьким рівнем викидів вуглецю, за оцінками, вимагатиме в найближчому майбутньому близько 1 трильйона доларів інвестицій на рік, що створить нові інвестиційні можливості [12]. У той же час, профіль ризику та прибутковості організацій, схильних до ризиків зміни клімату, може значно змінитися, оскільки такі організації відчують більший вплив фізичних впливів зміни клімату, кліматичної політики та нових технологій. Варто зазначити, дослідження 2015 року оцінило вартість ризику зміни клімату для глобального запасу керованих активів, грошовий вираз якого коливається від 4,2 трлн до 43 трлн доларів до кінця століття [11].

У дослідженні наголошується, що «велика частина впливу на майбутні активи виявлятиметься за рахунок слабкішого зростання та нижчої дохідності активів у всіх напрямках». Це говорить про те, що інвестори, можливо, не

зможуть уникнути ризиків зміни клімату шляхом відмови від певних класів активів, оскільки потенційний вплив буде поширений на широкий спектр типів активів. Тому і інвестори, і організації мають складати довгострокові стратегії з урахуванням кліматичних ризиків для найефективнішого розподілу капіталу. Організації, що інвестують у види діяльності, які можуть виявитися нежиттєздатними у довгостроковій перспективі, можуть виявитися менш стійкими при переході до економіки з нижчим рівнем викидів вуглецю; та їхні інвестори, ймовірно, отримають нижчу прибутковість. Вплив на довгострокову прибутковість посилюється ризиком неадекватності поточних оцінок майбутніх кліматичних ризиків через брак інформації, що дозволяє зробити висновок про необхідність інвесторам та організаціям релевантної інформації про складності та перспективи переходу до низьковуглецевої економіки.

Одним із проявів змін у корпоративній звітності є збільшення кількості звітності в галузі сталого розвитку. Стандартного, загальноприйнятого визначення цього терміна не існує, але для цілей даного дослідження звітність у галузі сталого розвитку визначається як інформація про те, як потоки матеріалів, ресурсів та послуг між корпораціями, ринками капіталу, суспільством, економікою та навколишнім середовищем впливають на здатність корпоративних, економічних, соціальних та екологічних систем продовжувати своє існування та процвітати.

У сфері екологічної, соціальної та управлінської звітності (ESG), також званої «звітністю в галузі сталого розвитку» або «нефінансовою звітністю», останніми роками відбулися зміни у відповідь на вимоги широкого кола зацікавлених сторін, включаючи інвесторів, уряди, наднаціональні організації та регулюючі органи, і навіть некомерційних організацій. З'явилася низка стандартів, рекомендацій, принципів, посібників і, незважаючи на загальну узгодженість цілей різних ініціатив, ситуація залишається фрагментованою. Так само, як фінансова звітність була стандартизована із запровадженням та

розвитком Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), потрібна велика конвергенція щодо звітності у сфері сталого розвитку.

Швидкий розвиток нормативно-правової бази ЄС для сталого фінансування підштовхує до необхідності еволюції звітності у сфері сталого розвитку для забезпечення відповідності вимогам та зобов'язанням щодо розкриття інформації. У відповідь на тенденції Європейська комісія в даний час переглядає Директиву про нефінансову звітність (NFRD) для вирішення проблем з даними та задоволення зростаючих потреб у звітності у сфері сталого розвитку. Вимога всім компаніям у сфері охоплення NFRD щодо відповідності загальному стандарту нефінансової звітності може допомогти вирішити деякі з виявлених проблем, включаючи сумісність, надійність та актуальність. Однак, враховуючи міжнародний характер бізнес-діяльності та фінансових потоків та глобальність проблеми стійкості, розробка єдиної системи стандартів звітності у сфері сталого розвитку на базі ЄС та подальшим їх розповсюдженням матиме обмеження без міжнародної конвергенції. Оновлена структура NFRD не повинна існувати у відриві від інших міжнародних положень розкриття інформації, які вже існують і в яких вперше було застосовано передову практику в цій галузі. У цій статті проведено аналіз деяких міжнародних систем звітності: Ради стандартів сталого обліку (SASB), Цільової групи з розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом (TCFD), Міжнародної системи інтегрованої звітності (IR), Ради стійкості розкриття інформації про клімат (CDSB) та Глобальної ініціативи зі звітності (GRI).

У сфері систематизації інформації про сталий розвиток багато учасників, включаючи розробників стандартів у сфері сталого розвитку, таких як GRI та SASB, комерційних агрегаторів даних та постачальників рейтингів ESG. В результаті розуміння вкладу різних гравців у формування всеосяжної інформаційної екосистеми ESG може виявитися складним завданням. Всі гравці в екосистемі потребують порівнянних і надійних даних, а стандарти допомагають гарантувати надання компанією високоякісної інформації, яка

може бути отримана всіма відповідними зацікавленими сторонами і використана для прийняття рішень. Два всеосяжні та міжнародно визнані розробники стандартів корпоративної звітності – GRI та SASB – надають стандарти, які доповнюють один одного та допомагають організаціям задовольняти потреби цільової аудиторії.

Галузеві стандарти SASB визначають ризики та можливості, пов'язані зі стійким розвитком, які з найбільшою ймовірністю вплинуть на фінансовий стан компанії (тобто її баланс), операційні показники (тобто звіт про прибутки та збитки) або профіль ризику (тобто вартість капіталу). Всі ці фактори впливають на поточну та майбутню ринкову оцінку компанії. Стандарти GRI зосереджені на економічних, екологічних та соціальних наслідках діяльності компанії і, отже, на її вкладі – позитивному чи негативному – у сталий розвиток. Основне припущення полягає в тому, що ці впливи, якщо вони ще не були суттєвими у фінансовому відношенні на момент складання звіту, згодом можуть стати суттєвими у фінансовому відношенні.

Стандарти GRI забезпечують широке та вичерпне розкриття інформації через основні та додаткові стандарти для всебічного розуміння впливу організації на економіку, довкілля та суспільство, включаючи фінансово-матеріальні впливи. Стандарти SASB пропонують галузеву перспективу, визначаючи підмножина проблем, які з достатньою ймовірністю можуть бути фінансово суттєвими для типової компанії у галузі. Таким чином, кожен набір стандартів доповнює, а не замінює один одного.

Компанії можуть використовувати стандарти GRI та SASB для задоволення потреб своєї цільової аудиторії – наприклад, ArcelorMittal публікує розкриття інформації GRI та SASB у рамках одного інтегрованого звіту [5], як і PSA Group [10]. Nike публікує звіт відповідно до стандартів GRI та надає довідкову таблицю SASB [8]. Власники та менеджери активів також бачать можливості компаній у розкритті інформації з використанням стандартів GRI та SASB, про що свідчить заява Norges Bank Investment Management [9].

У світі після COVID від компаній та інших організацій, що звітують, все частіше очікується розкриття інформації про свою діяльність з питань сталого розвитку, які з достатньою ймовірністю можуть вплинути на ризики та можливості як усередині їх бізнесу, так і зовні для навколишнього суспільства, економіки та навколишнього середовища. Звітність, заснована на стандартах GRI та SASB, може забезпечити глибину та широту розкриття інформації, яка потрібна всім зацікавленим сторонам організації.

Оскільки перехід до економіки з низьким рівнем викидів вуглецю потребує значних і, в деяких випадках, руйнівних змін у секторах економіки та галузях у найближчому майбутньому, особи, які визначають фінансову політику, зацікавлені в ідентифікації наслідків для світової фінансової системи, особливо з точки зору недопущення дислокації фінансів та раптової втрати вартості активів. З огляду на такі побоювання та потенційний вплив на фінансових посередників та інвесторів, міністри фінансів та керуючі центральних банків G20 попросили Раду з фінансової стабільності розглянути, як фінансовий сектор може враховувати проблеми, пов'язані з кліматичними змінами. У рамках свого огляду Рада з фінансової стабільності визначила необхідність більш повної інформації для підтримки обґрунтованих рішень щодо інвестицій, кредитування та страхування, а також для покращення розуміння та аналізу ризиків та можливостей, пов'язаних з кліматом [2]. Більш детальна інформація також допоможе інвесторам взаємодіяти з компаніями щодо стійкості їхніх стратегій та капітальних витрат, що сприятиме плавному, а не різкому переходу до економіки з низьким рівнем викидів вуглецю.

Для визначення інформації, необхідної інвесторам, кредиторам та страховим андеррайтерам для належної оцінки та оцінки ризиків та можливостей від кліматичних змін, Рада з фінансової стабільності створила цільову групу під керівництвом галузі: Цільову групу з розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом (TCFD). Цільовій групі було запропоновано розробити добровільні, послідовні розкриття фінансової інформації, пов'язані з кліматом, які були б корисні інвесторам, кредиторам та страховим

андеррайтерам для розуміння суттєвих ризиків. Цільова група розробила чотири рекомендації щодо розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом, які застосовуються до організацій у різних секторах та юрисдикціях, характеристиками яких можна назвати такі положення:

- Доступні до застосування всіма організаціями;
- інформація включається до фінансових документів;
- призначені для одержання корисної для прийняття рішень прогностичної інформації про фінансові наслідки;
- особливий акцент зроблено на ризиках та можливостях, пов'язаних із переходом до низьковуглецевої економіки.

Важливо відзначити, що рекомендації Цільової групи застосовуються до організацій фінансового сектора, включаючи банки, страхові компанії, що управляють активами та власників активів. Власники великих активів і керуючі активами знаходяться на вершині інвестиційного ланцюжка і, отже, відіграють важливу роль у наданні впливу на організації, в які вони вкладають кошти, з метою забезпечення більш якісного розкриття фінансової інформації про стійкість діяльності.

Стандарти звітності TCFD дають рекомендації щодо розкриття чіткої, порівнянної та послідовної інформації про ризики та можливості, пов'язані зі зміною клімату. Ухвалення цих рекомендацій допоможе компаніям краще продемонструвати відповідальність та далекоглядність при розгляді питань зміни клімату. Це призведе до більш розумного та ефективного розподілу капіталу та допоможе плавно перейти до більш стійкої економіки з низьким рівнем викидів вуглецю. TCFD структурував свої рекомендації щодо чотирьох тематичних областей, які представляють основні елементи роботи організацій (рис. 2.1).

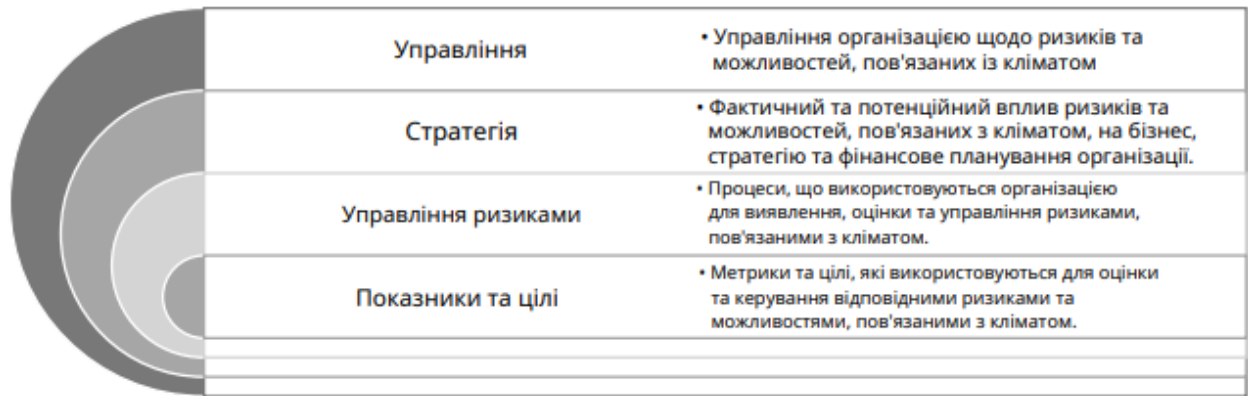


Рис. 2.1. Основні елементи, що рекомендується для розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом TCFD

Чотири всеосяжні рекомендації підкріплені рекомендованими розкриттями інформації, яка допоможе інвесторам та іншим особам зрозуміти, як організації, що звітують, оцінюють ризики та можливості, пов'язані зі зміною клімату. Одне з ключових розкриттів, що рекомендуються, TCFD фокусується на стійкості стратегії організації з урахуванням різних сценаріїв зміни клімату, включаючи сценарій 2°C або нижче. Визнано, що викиди парникових газів, що продовжуються, викличуть подальше потепління Землі і що потепління більше 2°C в порівнянні з доіндустріальним періодом може призвести до катастрофічних економічних і соціальних наслідків [3]. Сценарій 2°C визначає шлях розгортання енергетичної системи та траєкторію скорочення викидів згідно з обмеженнями підвищення глобальної середньої температури на 2°C вище за середній доіндустріальний рівень.

Розкриття організацією того, як можуть змінитись її стратегії для усунення потенційних ризиків та можливостей, пов'язаних з кліматом, є ключовим кроком до кращого розуміння потенційних наслідків зміни клімату для організації. TCFD визнає використання сценаріїв для оцінки проблем зміни клімату. Оцінка потенційних фінансових наслідків на основі аналізу кліматичних сценаріїв проводиться порівняно недавно, і практика згодом розвиватиметься, але TCFD вважає, що такий аналіз важливий для покращення розкриття корисної для прийняття рішень фінансової інформації,

пов'язаної з кліматом. Варто зазначити, що Стандарти SASB дозволяють розкривати інформацію TCFD, надаючи галузеві показники для оцінки схильності компанії до ризиків та можливостей, пов'язаних зі зміною клімату, та управління ними.

Рада зі стандартів розкриття інформації про клімат (CDSB) – міжнародний консорціум бізнес та екологічних некомерційних організацій, просуває та узгоджує уніфіковану міжнародну модель корпоративної звітності, щоб прирівняти природний капітал до фінансового капіталу, пропонуючи компаніям основу для подання екологічної інформації з такою ж строгістю, що застосовується до фінансової інформації. Такий підхід допомагає компаніям надавати інвесторам корисну до прийняття рішень екологічну інформацію через основний корпоративний звіт, підвищуючи ефективність розподілу капіталу. Регулюючі органи також отримують вигоду від взаємодії з організаціями, які готові до дотримання вимог.

Визнаючи, що інформація про природний капітал та фінансовий капітал однаково важлива для розуміння результатів діяльності компанії, робота CDSB сприяє зміцненню довіри та прозорості, необхідних для створення стійких ринків капіталу. В цілому, CDSB прагне зробити внесок у створення більш стійких економічних, соціальних та екологічних систем. Стандарти CDSB були оновлені у квітні 2018 року [6] для приведення у відповідність до рекомендацій Цільової групи з розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом, та інших основних вимог до звітності, що допомогло спростити складання звітності для багатьох організацій.

Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) – це глобальна коаліція регулюючих органів, інвесторів, компаній, розробників стандартів, бухгалтерів та НКО, які вважають, що інформування про створення цінності має стати наступним кроком у еволюції корпоративної звітності. Стандарти інтегрованої звітності (IR Framework) були розроблені для задоволення цієї потреби та з метою закласти основу для майбутніх потреб. Довгострокове бачення IIRC – це світ, в якому інтегроване мислення вбудоване в основну

ділову практику в державному та приватному секторах, чому сприяє інтегрована звітність як норма корпоративної звітності. Взаємодія комплексного мислення та звітності, що призводить до ефективного та продуктивного розподілу капіталу, діятиме як фактор фінансової стабільності та стійкості.

Всесвітній економічний форум (ВЕФ) у 2020 році був присвячений темі «Зацікавлені сторони за згуртований та стійкий світ». Вперше ризики, пов'язані з кліматом та довкіллям, включені до п'ятірки основних глобальних областей ризику, крім інших важливих проблем, таких як регулювання, репутаційний та кібер-ризик.

Пандемія COVID-19 продемонструвала, що жодна установа чи окрема особа сама не може вирішити економічні, екологічні, соціальні та технологічні проблеми нашого складного, взаємозалежного світу. Пандемія прискорила системні зміни, які були очевидними до її виникнення. Порядком денним Всесвітнього економічного форуму 2021 р. стала новаторська мобілізація світових лідерів для формування принципів, політики та партнерства, необхідних у цьому непростому новому контексті. Лідерам з усіх верств суспільства дуже важливо працювати разом віртуально для створення більш інклюзивного, згуртованого та сталого майбутнього. Напередодні зустрічі було опубліковано річний звіт про глобальні ризики за 2021 рік, в якому викладено перспективу події на тлі пандемії. Матеріал надійшов з низки платформ Форуму та відображав теми зустрічі, але з акцентом на навколишнє середовище (і, зокрема, заклики до вуглецевої нейтральності напередодні Конференції Організації Об'єднаних Націй щодо зміни клімату 2021 року (COP26)), необхідність відновлення глобальної співпраці та майбутнє робочих місць.

Оскільки зміна клімату та стійкість є домінуючими темами для обговорення у раді директорів корпорацій та інвестиційних компаній протягом кількох років, корисно проаналізувати існуючі стандарти та порівняти їх із рекомендаціями TCFD, присвяченими зміні клімату. Принципи

лежать в основі підготовки корпоративних розкриттів, чи то щодо фінансової, інтегрованої чи ширшої звітності з питань ESG. Принципи визначають зміст інформації, що розкривається, якість інформації, що розкривається, а також як, де і коли вона представлена у відповідному звіті. Суттєві відмінності в принципах звітності можуть ввести в оману укладачів звітів і можуть завадити використанню такої інформації для користувачів, якщо ці відмінності недостатньо обґрунтовані, чітко сформульовані або добре зрозумілі.

Проведений аналіз виявив узгодженість між TCFD та іншими стандартами та те, що стандарти дозволяють компаніям виконувати більшість рекомендацій TCFD. Якщо компанії застосовують інші стандарти, може не знадобитися значне розкриття додаткової інформації для дотримання рекомендацій TCFD. У рамках дослідження принципи аналізованих стандартів були згруповані виходячи з сумісності принципів. Як очевидно з таблиці 2.1, термінологія у стандартах схожа.

Таблиця 2.1.

Принципи подання інформації у міжнародних стандартах нефінансової звітності

Принципи подання інформації	TCFD	GRI	SASB	IR	CDSB
Порівнянність (Comparability)		•		•	
Порівняна (Comparable)			•		
Послідовна порівнянна (Consistent Comparable)	•				•
Вірне уявлення (Faithful representation)					•
Чесне уявлення (Fair representation)			•		
Надійність (Reliability)	•	•		•	
Перевірці, що піддається (Verifiable)	•		•		•
Повнота (Completeness)		•	•	•	
Конкретна та повна (Specific and complete)	•				
Своєчасність (Timeliness)		•			
Своєчасна основа (Timely basis)	•				
Зрозумілість (Understandability)	•				•
Ясна і зрозуміла (Clear and understandable)		•			
Нейтральна (Neutral)	•		•		
Збалансована (Balanced)		•			
Орієнтована на майбутнє (Future orientated and Forward looking)				•	•
Лаконичність (Conciseness)				•	
Об'єктивність (Objectivity)			•		
Неупереджена (Objective)					•

Хоча термінологія та деталі дещо різняться, всі стандарти однаково узгоджені з погляду принципів ефективного розкриття інформації та зосереджені на підготовці порівнянної, надійної перевірки, повної, своєчасної та зрозумілої інформації. Деякі стандарти, наприклад, SASB та CDSB розглядають об'єктивність, а IR вважає перспективну інформацію та стислість ключовими принципами. Хоча аналіз показав практичну відповідність та відсутність суперечностей між стандартами, є як мінімум дві області, в яких Директива про нефінансову звітність (NFRD) може розглянути можливість кращого узгодження на користь укладачів звітів та користувачів:

1. Термінологія. Подальше узгодження мови та термінології, що використовуються в принципах, де це можливо, може виявитися корисним, щоб уникнути неправильного тлумачення.

2. Узгодження принципів. Подальше узгодження принципів для усунення відмінностей у деталях, які можуть бути неправильно витлумачені як розбіжність принципів, наприклад, терміни звітності та обсяг сумісності з іншими концепціями та стандартами.

Хоча підходи та терміни для опису стійкості діяльності та розкриття питань ESG різняться, стандарти мають такі цілі:

1. Забезпечити стійке майбутнє в екологічному, соціальному та економічному плані.

2. Просвітницька діяльність до ухвалення відповідальними особами підтримують стійке майбутнє рішень за рахунок доступу до більш корисної та актуальної інформації (у тому числі що дозволяє інвесторам робити поінформовану оцінку результатів діяльності компаній щодо різних питань стійкості).

Асоціація сертифікованих присяжних бухгалтерів (ACCA) та CDSB провели аналіз прогалин у існуючих стандартах складання нефінансової звітності [4]. У таблиці 2.2 представлені загальні цілі зміни ділової практики за допомогою встановлення вимог до звітності, розроблених для підтримки цілей та рішень у галузі сталого розвитку.

Таблиця 2.2

Порівняння ACCA та CDSB систем звітності у сфері сталого розвитку [4]

Стандарти	Основні положення	Вид змін діловий практики	Спосіб впровадження змін	Результати
TCFD	Оцінка ризиків і можливостей, пов'язаних з кліматом	Розрахунок фінансових наслідків кліматичних ризиків	Бізнес-моделі, орієнтовані на ризики можливості зміни клімату	Передбачений кліматичний ризик та орієнтація на стійкість
IR	створення цінності організації через формування НФО	Інтегроване мислення вбудовано бізнес-практику	Через цикл інтегрованого мислення звітності, а також повідомлення про створення цінності	Фінансова стабільність і орієнтація на стійкість
SASB	Галузеві та ширші екологічні, соціальні управлінські питання	Рішення, які збільшують довгострокову цінність покращують результати стійкого розвитку	З допомогою стандартів бухгалтерського обліку в сфері стійкого розвитку і пов'язаного з ними навчання і інформаційно-пропагандистської діяльності	Більше корисної інформації для інвесторів і покращення корпоративних показників з тих екологічних, соціальних корпоративних питань, які можуть вплинути на вартість
GRI	Екологічні, соціальні та управлінські питання широкого застосування	Відповідальне управління економічною, екологічною, соціальною корпоративною ефективністю та впливом	Складання звітності в сфері стійкого розвитку як стандартної практики, надання рекомендацій підтримки організаціям	Стійка глобальна економіка, поєднує довгострокову прибутковість з етичною поведінкою, соціальною справедливістю, турботою про навколишнє середовище
CDSB	Клімат, навколишнє середовище, природний капітал	Розрахунок фінансових наслідків кліматичних ризиків	Бізнес-моделі, орієнтовані на ризики можливості зміни клімату	Передбачений кліматичний ризик та орієнтація на стійкість

TCFD структурувала свої 11 рекомендацій щодо чотирьох тематичних областей, які представляють основні елементи роботи організацій: управління, стратегія, управління ризиками, а також показники та цілі. Нижче наведено короткий виклад виконаного аналізу.

Роблячи висновки за результатами наведеного вище аналізу, у категорії питань управління можна виділити те, що всі розробники стандартів зосереджені на нагляді з боку структури корпоративного управління, включаючи керівництво при моніторингу економічних, екологічних та соціальних питань, а також їх впливу, ризиків і можливостей. У категорії проблем стратегічного менеджменту зазначимо, що розробники всіх стандартів включають вимоги щодо документування впливів, ризиків та можливостей, пов'язаних із кліматом. Деталі, що розкриваються в кожному стандарті, розрізняються, і існує концепція суттєвості, яка означає, що деякі стандарти зосереджені на галузевих ризиках та можливостях, пов'язаних з кліматом, а саме, TCFD та CDSB зосереджені на посібнику, що стосується розгляду сценаріїв, пов'язаних з кліматом, та стійкості стратегій нижче рівня 2°C або нижче. Інші стандарти включають теми та показники, пов'язані з кліматом, які можуть використовуватися як частина аналізу сценаріїв для вимірювання та розкриття результатів діяльності за суттєвими ризиками та можливостями, пов'язаними з кліматом.

Щодо питань управління ризиками, всі стандарти містять вимоги щодо виявлення, оцінки та управління ризиками, пов'язаними з кліматом. Однак деякі з них не включені загальні керівні вказівки, що стосуються типів впливів або пов'язаних з ними фінансових впливів; натомість вони надають галузеві стандарти, які включають теми, пов'язані з кліматом, та показники, які, ймовірно, будуть суттєвими.

При порівнянні рекомендацій категорії «показники та цілі», було визначено, що деякі стандарти вимагають, щоб організації, що звітують, у нефінансовій звітності розкривали теми, які відображають значні економічні, екологічні та соціальні наслідки організації, що звітує, або істотно впливають на оцінки та рішення зацікавлених сторін («істотні теми»). Кожна організація визначатиме, що вважається суттєвим для їхнього бізнесу, і тому показники будуть різними для кожної організації. TCFD визначила конкретну метрику викидів парникових газів та розподілила їх за категоріями 1, 2 та 3 залежно від

інтенсивності викидів. GRI та SASB не включають конкретних заходів, але зосереджуються на тому, що є суттєвим для організації та галузі.

Порівнюючи наведені вище схеми, автор визначив переваги та недоліки розглянутих стандартів складання нефінансової звітності.

Таблиця 2.3.

Переваги та недоліки стандартів формування нефінансової звітності

Стандарти	Переваги	Недоліки
TCFD	• Структура, найближча до обов'язкових / нормативним вимогам, тому найбільш широко застосовуватиметься компаніями.	• Розкриття інформації в основному пов'язане з кліматом. • Певна складність вимог, через які компаніям може бути складно підготувати НФЗ.
GRI	• Найпоширеніший. • Легко реалізується у форматі звітності. • Враховує суттєвість кожної зацікавленої сторони.	• В основному застосовується європейськими компаніями. • Відсутність акценту на показники, пов'язані з кліматом.
SASB	• Спеціальні галузеві стандарти. • Орієнтація на інвесторів з погляду вимог до звітності. • Врахування суттєвості для кожного галузевого стандарту. • Розглядає майбутні результати компаній.	• В основному орієнтований на США, але застосовується міжнародними організаціями, які мають присутність у США.
CDSB	• Міжнародний консорціум ділових та екологічних некомерційних організацій.	• Інформація більшою мірою розкривається з питань клімату та навколишнього середовища.
IR	• Підтримує створення вартості для компаній в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі. • Глобальна коаліція регулюючих органів, інвесторів, компаній, розробників стандартів, бухгалтерів та некомерційних організацій. • Враховує суттєвість кожної зацікавленої сторони.	• Відсутність конкретних показників для вимірювання ризиків та можливостей, пов'язаних з кліматом. • Відсутність конкретних рекомендацій для вимірювання викидів парникових газів категорій 1, 2 чи 3.

Таким чином, наш аналіз демонструє високий рівень узгодженості та зв'язків, що існують між стандартами. Однак, що не дивно, існують певні відмінності у термінології, деталях та характері фокусу між фреймворками. Зокрема, TCFD і CDSB здебільшого орієнтовані на клімат, тоді як такі структури, як GRI та SASB, розглядають ширший перелік екологічних, соціальних проблем та питань управління (ESG), орієнтований на різні галузі

та сектори економіки. Незважаючи на ці відмінності, стандарти, проаналізовані в дослідженні, суттєво узгоджені з основних цілей – сприяти розкриттю послідовної та надійної інформації щодо факторів ESG.

2.2. Механізм формування звітності сталого розвитку в управлінні економіко-екологічною безпекою підприємства

Незважаючи на великий вплив стандартів GRI на українську систему звітності сталого розвитку, реалізація цих стандартів не завжди відповідає їхнім вимогам. Деякі підприємства навіть не піддають свою звітність верифікації, що значно зменшує її інформативність та корисність для зовнішніх і внутрішніх зацікавлених сторін. Це обумовлено відсутністю ефективних механізмів методичного та обліково-аналітичного забезпечення звітності сталого розвитку промислових підприємств. Деякі звітні протоколи, навіть якщо вони оприлюднені, не відображають повністю реальний стан справ або містять невірну і незначну інформацію. Таким чином, як внутрішні, так і зовнішні користувачі отримують недостатньо повну картину економіко-екологічної безпеки промислового підприємства.

Для вирішення цього проблемного питання необхідно розробити ефективний механізм методичного та обліково-аналітичного забезпечення звітності сталого розвитку, який враховуватиме інформаційні потреби в управлінні економіко-екологічною безпекою промислового підприємства, специфіку основних об'єктів управління цією безпекою та національні особливості бухгалтерського обліку.

Такий механізм повинен стати фундаментом для формування звітності сталого розвитку та створення інформаційного простору для управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства. Система протоколів GRI складається з трьох основних груп результативності:

1. Економічна результативність: включає протоколи, що оцінюють прямий і непрямий вплив на економічні фактори, такі як споживачі,

постачальники, персонал, джерела капіталу, а також державний і суспільний сектори.

2. Екологічна результативність: охоплює протоколи, що аналізують використання ресурсів, таких як сировина, енергія, вода, біорізноманіття, а також викиди, скиди та відходи, а також дотримання нормативних вимог, транспорту та загальних показників.
3. Соціальна результативність: охоплює протоколи, що оцінюють аспекти організації праці, якість праці (включаючи зайнятість, взаємовідносини на робочому місці, безпеку та освіту), права людини, відповідальність за продукцію та взаємодію з суспільством.

Цей підхід дозволить комплексно оцінити вплив діяльності підприємства на економіку, екологію та соціум, забезпечуючи збалансований підхід до управління сталим розвитком.

У межах кожної групи результативності GRI існують відповідні протоколи, які визначають, яку саме інформацію необхідно розкрити в звітності. Проте без належного механізму розкриття ця інформація часто залишається неповною. Оскільки ми фокусуємося на економіко-екологічній безпеці підприємств, ми пропонуємо розглянути механізм формування протоколів, які деталізують інформацію щодо цієї проблематики. В рамках цього підходу ми враховуємо протоколи екологічної та соціальної результативності (табл. 2.7). Кожну групу протоколів ми пропонуємо розглядати з урахуванням пріоритетних об'єктів управління економіко-екологічною безпекою, зокрема в управлінні обробкою відходів та управлінні економіко-екологічними наслідками надзвичайних ситуацій.

Основні показники		Додаткові показники	
1		2	
ПОКАЗНИКИ ЕКОЛОГІЧНОЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ			
Сировина			
EN 1. Загальна кількість використаної сировини, крім води, з розподілом за типами			
EN 2. Частка сировини, що є відходами (переробленими або не переробленими) з зовнішніх джерел по відношенню до підприємства			
Викиди, скиди та відходи			
EN 8. Викиди парникових газів	EN 30. Непрямі викиди парникових газів, що пов'язані з діяльністю організації		
EN 9. Використання та викиди озоноруйнуючих газів			
EN 10. NOx, SOx та інші значущі викиди в атмосферу з розподілом за видами	EN 31. Всі випадки виробництва. Транспортування, імпорту або ж експорту будь-яких відходів, що є «небезпечними» відповідно до додатків I, II, III та VIII до Базельської конвенції		
EN 11. Загальна кількість відходів з розподілом за типами та способами обороту	EN 33. Водні об'єкти та пов'язані з ними екосистеми, що знаходяться під суттєвим впливом викидів вод із забруднюючими речовинами		
EN 12. Значущі викиди в воду з розподілом за типами			
EN 13. Значущі виливи хімічних речовин, нафти, палива – загальна кількість та загальний об'єм			
Постачальники			
	EN 34. Результативність постачальників, що має відношення до екологічних компонентів програм та процедур		
Відповідність нормативним вимогам			
EN 16. Випадки порушень міжнародних декларацій/конвенцій/договорів, а також національного, регіонального та місцевого законодавства в частині, щодо навколишнього середовища, а також санкцій за ці порушення			

1	2
<i>Загальне</i>	
	EN 35. Загальні витрати, пов'язані з навколишнім середовищем, з розподілом за типами витрат
ПОКАЗНИКИ СОЦІАЛЬНОЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ	
<i>Підходи до організації праці та безпека виробництва</i>	
LA 5. Практичні підходи до реєстрації професійних захворювань та повідомлення про нещасні випадки на виробництві	
LA 6. Опис офіційних комітетів з охорони здоров'я та безпеки праці, що об'єднують керівництво та представників працівників, а також частка персоналу, охоплена такими комітетами	LA 14. Підтвердження суттєвої відповідності «Рекомендаціям МОП з систем менеджменту охорони здоров'я персоналу»
LA 7. Типовий рівень виробничого травматизму, випадки тимчасової непрацездатності, відсутність без поважних причин, а також кількість нещасних випадків зі смертельним результатом, пов'язаних з працею	LA 15. Опис офіційних угод з професійними союзами або іншими визнаними представниками працівників, пов'язаних з охороною здоров'я та безпекою на робочому місці, а також загальний об'єм робочої сили, охоплений такими угодами
<i>Навчання та освіта</i>	
LA 9. Середня кількість годин навчання на одного працівника в рік з розподілом за категоріями працівників	LA 17. Цільові політики та програми в області управління кваліфікацією персоналу, а також постійного навчання
Кольором виділені протоколи, що пов'язані з об'єктами економіко-екологічної безпеки	

Отже, в частині показників екологічної та соціальної ефективності, що оцінюють рівень економіко-екологічної безпеки на промислових підприємствах за пріоритетними об'єктами управління, не всі протоколи, передбачені GRI, розкриваються. Це відчутно погіршує якість інформаційного забезпечення для управлінських рішень, спрямованих на досягнення належного рівня економіко-екологічної безпеки. Розроблені організаційно-методичні принципи бухгалтерського обліку операцій з відходами та економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій можуть бути використані при створенні відповідних протоколів GRI.

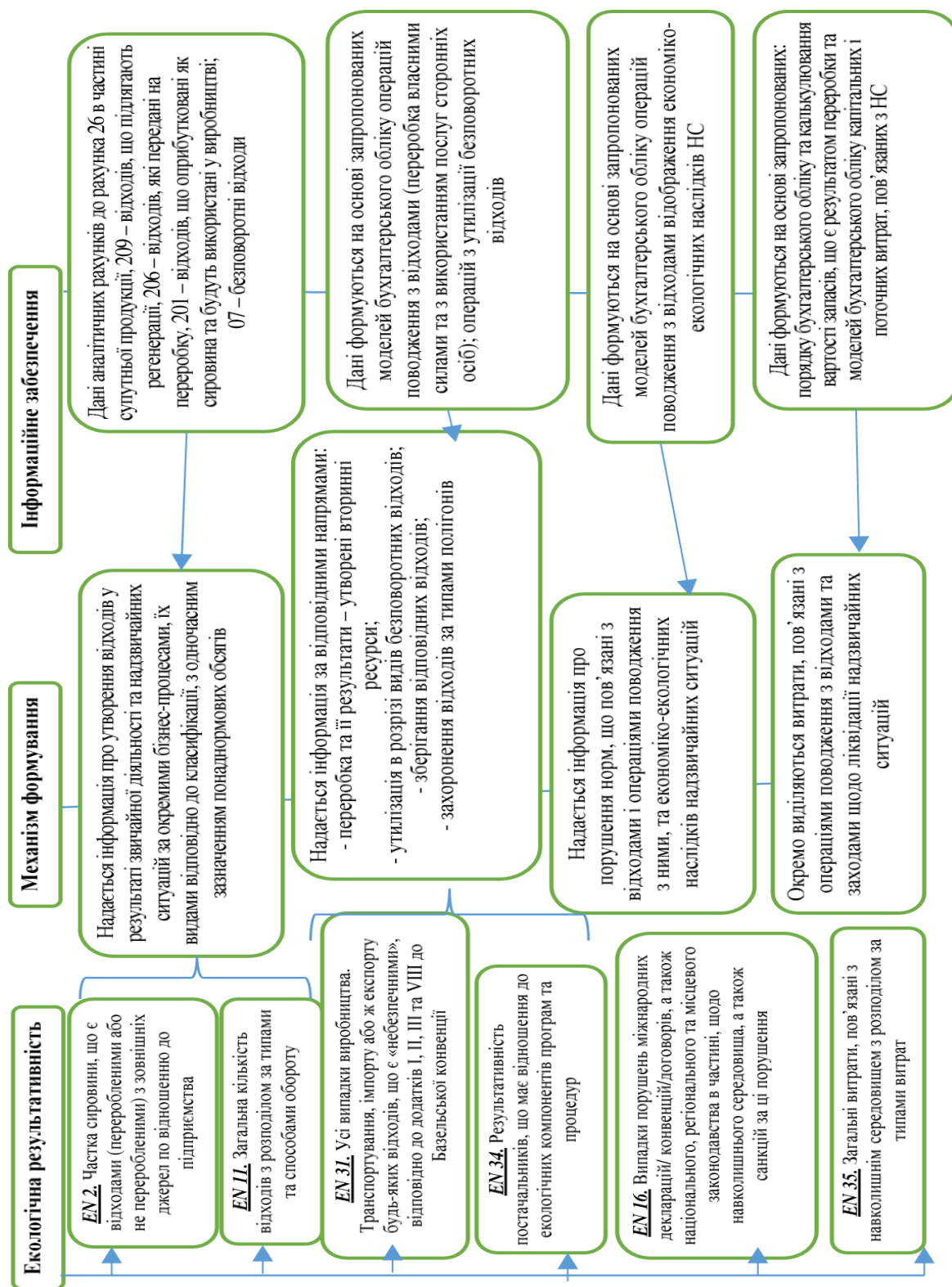
Для їх впровадження пропонуємо дану модель формування. Цей механізм сприяє узагальненню облікової підтримки управління економіко-екологічною безпекою на промисловому підприємстві. Він охоплює комплексний процес спостереження, що складається з кроків: спостереження, вимірювання, систематизація/групування, узагальнення та надання інформації про стан економіко-екологічної безпеки на промисловому підприємстві (рис. 1, 2).

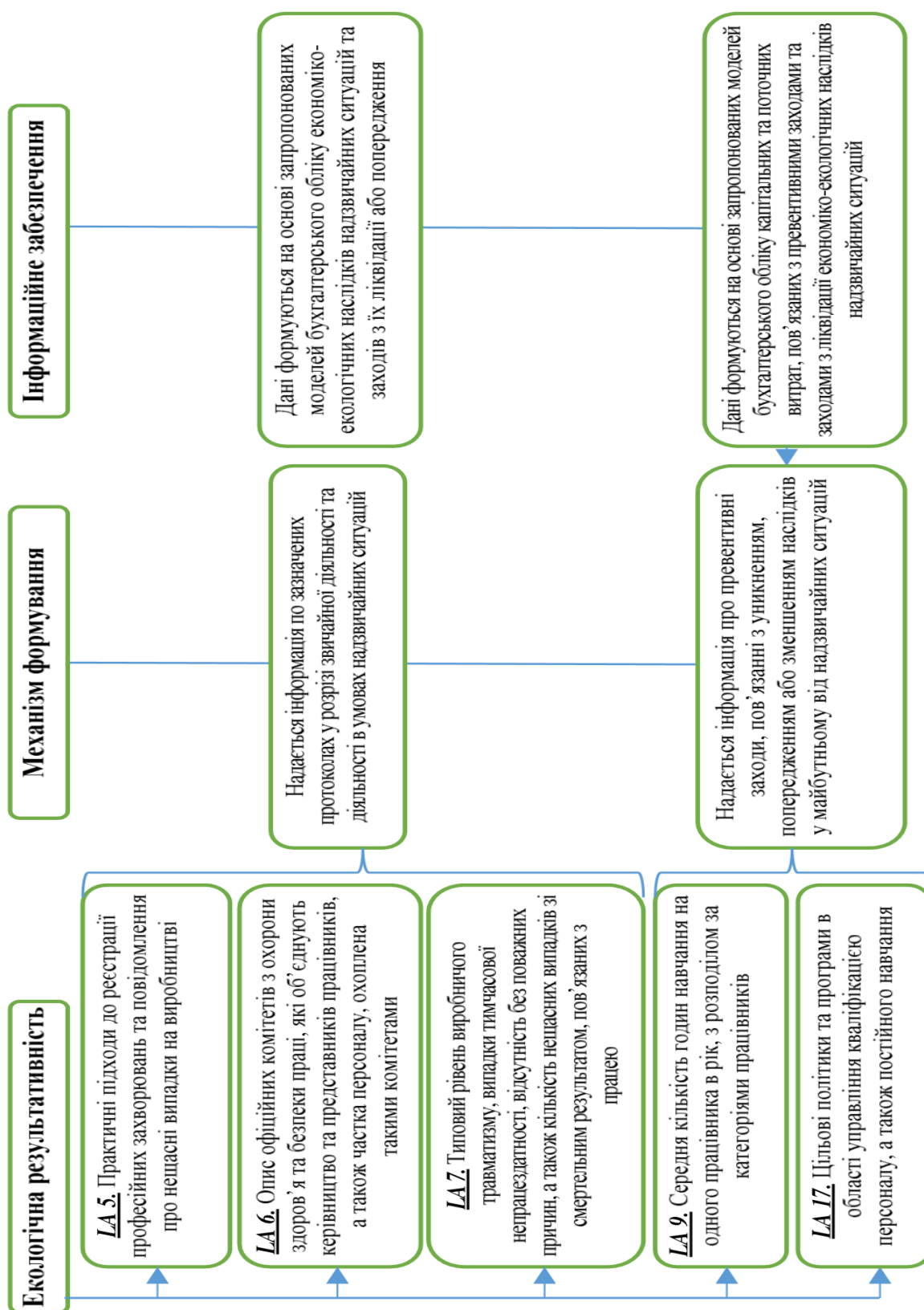
Розроблений механізм формування фрагмента звітності сталого розвитку є послідовним розширенням організаційно-методичних принципів бухгалтерського обліку важливих об'єктів управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств. Отриманий фрагмент звітності сталого розвитку, відповідно до цього механізму, надає інформацію для зовнішніх та внутрішніх користувачів, яка дозволяє їм оцінити стан економіко-екологічної безпеки та всі ризики, пов'язані з цим. Запропонований механізм розкриває як окремі положення протоколів GRI, так і принципи Глобального договору ООН. Зокрема, фрагмент звітності сталого розвитку визначає:

механізм формування: визначаються параметри інформації, яка повинна бути відображена у звітності відповідно до окремих протоколів GRI, зокрема в розрізі операцій з обробки відходів та економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій;

інформаційне забезпечення: визначаються джерела формування інформації, зокрема, дані аналітичного обліку або внутрішньої звітності, які розкривають дані про пріоритетні об'єкти бухгалтерського обліку та складаються на основі аналітичних рахунків.

Рис. 1. Механізм формування фрагмента (частини) звітності сталого розвитку відповідно до протоколів GRI, котрі пов'язані з економіко-екологічною безпекою підприємства (початок)





Застосування запропонованого механізму формування фрагмента звітності сталого розвитку на промислових підприємствах сприятиме встановленню ефективного комунікаційного зв'язку між підприємством і всіма зацікавленими сторонами. Це дозволить чітко визначити стратегічні напрями

діяльності підприємства в контексті забезпечення його сталого розвитку та досягнення відповідного рівня економіко-екологічної безпеки.

Висновок до розділу 2

Увага зацікавлених сторін до того, як компанії управляють та повідомляють про свій вплив на сталий розвиток, ніколи не була такою великою, що збільшило затребуваність звітності в галузі сталого розвитку або нефінансової звітності. У той же час збільшується кількість питань, вплив яких зацікавлені сторони прагнуть зрозуміти – від впливу бізнесу на природу до постійних проблем нерівності – економічну, расову чи гендерну нерівність, до впливу зміни клімату на життя і діяльність людини та бізнесу, що прискорюється.

Своєчасне та точне інформування про ці впливи за допомогою звітності в галузі сталого розвитку надає безлічі зацікавлених сторін інформацію, яку вони можуть використовувати для розуміння та оцінки діяльності компаній з широкого кола питань та подальшого інформованого прийняття рішень. Оскільки попит на інформацію про стійкий розвиток серед груп зацікавлених сторін зростає, стандарти мають велике значення для забезпечення розуміння між сторонами, що звітують, і користувачами звітності.

Існуючі стандарти вимагають інформативного, доречного та точного розкриття інформації про сталий розвиток. З огляду на високу якість вже розроблених стандартів нефінансової звітності, рекомендації Директиви з нефінансової звітності не повинні діяти ізольовано від цих стандартів. На думку автора, розгляд Комісією актуальної Директиви з нефінансової звітності (NFRD) дає можливість розробити галузеві стандарти, що ґрунтуються на визнаних кращими положеннях з існуючих стандартів. Крім того, NFRD також повинна враховувати існуючі правила та вимоги до розкриття інформації, що впливають на галузь управління активами, наприклад, Положення про розкриття інформації в галузі стійкого

фінансування (SFDR), вимоги до звітності Інституту колективного інвестування [і довірчого управління] до обігу цінних паперів (UCITS) та Керуючих альтернативними інвестиційними фондами (AIFMD). Для забезпечення узгодженості розкриття інформації в нефінансовій звітності (у тому числі відповідно до існуючих нормативних актів) майбутні консультації з професійними організаціями на міжнародній основі є основоположними, так само як і участь національних розробників стандартів бухгалтерського обліку, європейських наглядових органів, представників Центральних банків, Міжнародної організації комісій з цінних паперів (IOSCO) та ОЕСР.

В результаті аналізу особливостей формування звітності сталого розвитку як важливого компонента інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою підприємств були отримані наступні висновки:

1. Дослідження підтвердило, що найефективнішим механізмом регулювання звітності сталого розвитку є використання протоколів Глобальної ініціативи зі звітності (GRI). Ці протоколи визначають набір показників, які охоплюють соціальний, екологічний та економічний аспекти господарської діяльності промислового підприємства.
2. Використання усього набору протоколів Глобальної ініціативи зі звітності передбачає необхідність модифікації окремих аспектів організаційної структури та методології бухгалтерського обліку. Це є ключовим засобом забезпечення необхідної інформаційної бази для формування звітності сталого розвитку.
3. Протоколи, що відображають економіко-екологічну безпеку промислових підприємств, складаються з протоколів екологічної результативності (які охоплюють сировину, викиди, скиди та відходи, постачальників, відповідність нормативним вимогам) та окремих протоколів соціальної результативності (що включають охорону праці та безпеку виробництва, навчання та освіти).
4. Розроблений механізм формування фрагмента звітності сталого розвитку на прикладі управління економіко-екологічною безпекою

промислових підприємств включає порядок визначення показників у розрізі протоколів. Це передбачає визначення параметрів інформації, яка повинна бути відображена у звітності відповідно до протоколів GRI, включаючи операції з відходами та економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій. Також визначаються джерела формування інформації, зокрема, дані аналітичного обліку або внутрішньої звітності, які розкривають дані про пріоритетні об'єкти бухгалтерського обліку та складені на основі аналітичних рахунків.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК

3.1. Практичні аспекти підтвердження (завірення) нефінансової звітності

У сучасних умовах питання розкриття інформації про три параметри (ESG), відповідно до яких компанії забезпечують управління стійким розвитком виходять на перший план як для укладачів фінансової звітності так і аудиторів. Ризики, пов'язані з компонентами ESG, необхідно враховувати як укладачам, так і аудиторам, оскільки вони можуть впливати на бізнес. Екологічні, соціальні та управлінські аспекти (ESG) охоплюють широке коло питань, які можуть потенційно вплинути на фінансову звітність організації та мають бути враховані під час проведення аудиту фінансової звітності.

У нефінансовій звітності розкриваються три аспекти: 1) екологічні, що потребують опису ризиків та можливостей, пов'язаних з навколишнім середовищем, та управління ними; 2) соціальні аспекти, що включають інформацію про цінності та відносини організації до персоналу, постачальників, клієнтів і партнерів і зачіпає такі теми, як здоров'я працівників і безпека, якість і безпека продукції, людський капітал та ін; 3) управлінські аспекти, що включають інформацію про систему правил, практик і процесів, за допомогою яких організація управляється та контролюється, і торкається таких тем, як структура ради директорів, винагорода керівників, ефективність керівництва, реагування на критичні події, стійкість організації, а також політика та практика, шахрайство та корупція.

Слід пам'ятати, що ці аспекти слід враховувати під час проведення аудиту фінансової звітності. Під час аудиту фінансової звітності аудиторам слід переконатися, що керівництво організації провело належну оцінку ризиків з урахуванням наведених вище аспектів ESG. Так, наприклад, аспекти, пов'язані з кліматом, можуть вплинути на оціночні значення організації, а також дотримання гіпотези безперервності діяльності.

Широке поширення такого виду нефінансової звітності як інтегрована звітність у всьому світі потребує відповідних механізмів забезпечення її

достовірності. У великих організаціях застосовується практика аудиторського підтвердження як фінансової, так і нефінансової звітності. На рівні організації функціонує система внутрішнього контролю, однією з цілей якої є забезпечення достовірності як фінансової, так і нефінансової звітності.

У міжнародній практиці застосовуються терміни «нефінансовий аудит», «нефінансове завірення» (МСЗОУ (ISAE) 3000 (переглянутий) «Завдання, що забезпечують впевненість, відмінні від аудиту та оглядової перевірки фінансової інформації минулих періодів») [1], «верифікація нефінансової звітності» (Стандарт верифікація звітів AA1000, AccountAbility) [2].

Верифікація набагато ширша і включає підтвердження (засвідчення), аудит нефінансової звітності та інші види незалежних оцінок якості інформації, а також процедуру внутрішнього аудиту (контролю). Головна відмінність верифікації від підтвердження (запевнення) – те, що у процесі верифікації беруть участь поруч із професійними і громадськими об'єднаннями і внутрішні аудитори. Ця позиція повністю відповідає існуючій нормативній базі. Оскільки стандарт верифікація звітів AA1000, AccountAbility орієнтований як на зовнішні організації, так і на організацію, що формує нефінансову звітність.

Автором зроблено спробу систематизації можливих моделей верифікації нефінансової звітності залежно від видів підтвердження (засвідчення). Було виявлено 7 основних моделей. Перша модель передбачає використання внутрішнього аудиту та контролю. Друга модель передбачає використання професійного аудиторського підтвердження (засвідчення). Третя модель базується на професійному громадському підтвердженні (засвідченні). Наступні чотири моделі передбачають поєднання трьох попередніх. Так четверта модель включає як професійне аудиторське підтвердження (запевнення), і внутрішній аудит і контроль. П'ята модель передбачає поєднання професійного громадського підтвердження (засвідчення) та внутрішнього аудиту та контролю. Шоста модель використовує професійне аудиторське підтвердження (засвідчення) та професійне громадське

підтвердження (засвідчення). Сьома модель передбачає використовувати весь спектр існуючих способів підтвердження (засвідчення) нефінансової звітності (професійне аудиторське підтвердження (засвідчення), професійне підтвердження (засвідчення), внутрішній аудит і контроль [5].

У таблиці представлені дані про підтвердження звітів у галузі сталого розвитку.

Таблиця 3.1

Підтвердження звітів у галузі сталого розвитку в Україні - звіти за 2020-2022 рр.

Звітний період		2020	2021	2022
Кількість звітів у галузі сталого розвитку		103	114	104
Підтверджені звіти у сфері сталого розвитку		26 (25,2%)	28 (24,6%)	30 (28,85%)
Використовуваний стандарт підтвердження	МСЗОУ 3000	26	27	29
	AA1000AS	8	5	5
	І те і інше	8	4	4
Рівень впевненості	Обмежена	26	26	29
	Розумна	0	0	0
Підтверджуюча організація	Аудиторські фірми	26	26	29
	Інші	0	2	1
Критерії	GRI	22	18	18
	AA1000APS/FF1000 AP (2018)	8	4	4
	Міжнародна інтегрована звітність (IP)	6	2	1
	Декілька обраних показників	4	9	11

Дані таблиці свідчать, що з 2020 р. до 2022 р. збільшилася частка підтверджених звітів у галузі сталого розвитку з 25,2% до 28,8%. Найбільш використовується як стандарт для підтвердження виступає МСЗОУ 3000. Як правило, організації для зовнішнього підтвердження запрошують аудиторські

організації. Так, у 2020 році 100% звітів були завірені аудиторськими організаціями. У 2022 році 96,6% звітів було підтверджено аудиторськими організаціями. Під час підтвердження звітів у сфері сталого розвитку аудиторськими організаціями забезпечувався обмежений рівень впевненості. Це пов'язано з тим, що розумний рівень впевненості важко отримати через відсутність чітких правил аудиту, особливостей компанії та множинності стандартів, що використовуються ними при формуванні нефінансових звітів. Крім того, забезпечення розумної впевненості позначилося б на вартості аудиту і часу проведення такої перевірки. У зв'язку з цим важливого значення набуває вироблення узгоджених та ефективних методик аудиту, які можна використовувати щодо різних видів нефінансової звітності, включаючи інтегровану звітність [3].

Багато великих компаній світу (наприклад, Coca-Cola, Google, Johnson & Johnson) розкривають інформацію, пов'язану з аспектами ESG, а потім залучають до її перевірки аудиторів.

Центр якості аудиту (CAQ), що є автономною, некомерційною громадською організацією (США, м. Вашингтон) у 2021 році провів дослідження звітності 500 публічних компаній з переліку S&P 500, на предмет розкриття інформації про аспекти, пов'язані з ESG, та підтвердженням цієї інформації [6-8]. У ході дослідження було встановлено, що 95% досліджуваних компаній мали загальнодоступну докладну інформацію ESG. Ця інформація в основному не була представлена в Комісія з цінних паперів та бірж США (далі – SEC) в окремому звіті ESG, 5% компаній опублікували інформацію, пов'язану з ESG, на своєму веб-сайті. Усі досліджувані організації використовували можливості внутрішнього аудиту та контролю з метою верифікації ESG.

Близько 6% досліджуваних компаній використовували аудиторське підтвердження (засвідчення) щодо звітності ESG. Слід зазначити, що 235 компаній з числа досліджуваних (47%) скористалися неаудиторських фірм, що надають запевнення, а 236 (47%) не використовували підтвердження

(засвідчення) щодо ESG. При цьому дві компанії використовували як аудиторське підтвердження (запевнення), так і залучали неаудиторську фірму для забезпечення впевненості, а також використовували внутрішній аудит та контроль, що відповідає сьомій моделі підтвердження інформації ESG.

Таким чином, дані дослідження свідчать, що в США найбільшого поширення набула п'ята модель, яка передбачає поєднання професійного суспільного підтвердження (засвідчення) та внутрішнього аудиту та контролю.

Глобальне опитування, проведене AICPA & CIMA та Міжнародною федерацією бухгалтерів у червні 2021 р., спрямоване на порівняльний аналіз світової практики та дослідження стану справ у галузі забезпечення сталого розвитку, свідчить про те, що в інших країнах Америки, Європи переважна більшість підтверджень (запевнень) щодо інформації у сфері ESG здійснюється аудиторськими фірмами, тобто, застосовується шоста модель підтвердження (засвідчення) інформації ESG, що поєднує в собі професійне аудиторське підтвердження (засвідчення) та внутрішній аудит та контроль. Таким чином, практика США, що склалася, в даному питанні є скоріше винятком. Це також пов'язано з тим, що в інших країнах діють суворіші правила щодо питань ESG.

Найчастіше застосовані стандарти для розкриття інформації ESG були: Проект зі зниження рівня викидів вуглецю (CDP), Глобальна ініціатива зі звітності (GRI), стандарти SASB, стандарти, розроблені Цільовою групою зі зміни клімату (TCFD) та стандарти інтегрованої звітності (IR).

У процесі підтвердження (засвідчення) інформації ESG у 27 випадках використовувалися зі стандартами Американського інституту дипломованих бухгалтерів (AICPA), у чотирьох випадках – МСЗОУ 3000, в одному випадку застосовувалися як стандарти Американського інституту дипломованих бухгалтерів (AICPA), так і МСЗОУ 3000. Більшість компаній, тих, хто використовував аудиторське підтвердження (засвідчення), отримали обмежений рівень впевненості щодо проаудитованої інформації. Три компанії

отримали обмежену впевненість щодо деяких показників та розумну впевненість щодо інших показників. Тільки дві компанії здобули розумну впевненість.

3.2. Етапи формування комплексного аналізу показників стійкого розвитку підприємства

Історія розвитку економічного аналізу нерозривно пов'язана з історією становлення та розвитку бухгалтерського обліку, оскільки бухгалтерський облік у широкому розумінні слова включає і аналіз бухгалтерських даних, забезпечуючи інформаційно–аналітичні умови для прийняття господарських рішень.

Недарма бухгалтерський облік визначають як мову бізнесу, так і правий професор В.Ф. Палій, який сказав, що бухгалтерський облік – це насамперед аналіз. На середину XX в. на Заході склалася сучасна зарубіжна система бухгалтерського обліку, основними елементами якої є фінансовий облік та звітність, управлінський облік та контроль, фінансовий аналіз на базі фінансової звітності.

Ідеї аналізу балансу, що трансформувалися далі у фінансовий аналіз за даними звітності, дано також у книгах Н.Р. Вейцмана: «Рахунковий аналіз. Методи дослідження діяльності торговельного підприємства за даними його бухгалтерії»(1924) [5] та ін.

Створення вчення про фінансовий аналіз на базі звітності можна вважати першим етапом розвитку науки аналізу господарської діяльності. Теорія балансу почала вивчатися в самому бухгалтерському обліку, а аналіз балансу увійшов складовою до нової, створеної в роки радянської влади науки та навчальної дисципліни – аналіз господарської діяльності, що було пов'язано з централізованим плануванням та необхідністю аналізу виконання планів. Як показує практика ринкової економіки, він є важливим і зараз. Змістом аналізу господарської діяльності стало не тільки вивчення фінансових показників за

даними балансу та звіту про прибутки та збитки, як це трактувалося і трактується досі на Заході, а й дослідження економіки підприємств у цілому з використанням всього арсеналу обліково–звітних даних.

У повоєнні роки було досягнуто значних результатів у розвитку економічного аналізу. Вже на початок 1960–х рр. було створено загальний курс аналізу господарської діяльності, методи аналізу розглядалися диференційовано за галузями народного господарства, було також здійснено перехід від аналізу загальних показників роботи підприємств до внутрішньогосподарського аналізу.

«Довгий час на Заході, – пише відомий французький професор Жак Рішар, – та й тепер ще аналіз господарської діяльності підприємства часто обмежувався аналізом фінансового становища, тобто в основному зводився до вивчення рентабельності та платоспроможності підприємства... Думаю, що в новому міжнародному контексті з управління підприємствами необхідно віддати перевагу всебічному підходу до навчання, при якому аналіз фінансової діяльності не буде відокремлений від інших аспектів економічного аналізу та складе з ним гармонійне ціле».[10, с. 7–8]. Саме в такому плані економічний аналіз підприємства (аналіз господарської діяльності), як сукупність виробничого та фінансового аналізу, зародився як самостійна галузь наукової діяльності та навчальний курс. Це другий етап розвитку науки аналізу господарської діяльності.

Другою важливою рисою комплексного аналізу, крім повноти охоплення об'єкта, є його системність. Спробу впровадити у повний аналіз системний підхід з його математичним апаратом було здійснено автором у період так званої косигінської реформи, серцевиною якої було поєднання централізованого планування з принципами ринкової економіки.

На основі економічної теорії та закону вартості було сформульовано схему формування узагальнюючих (ключових) показників господарської діяльності (перший рівень); деталізований кожен блок загальної схеми (другий рівень); дана класифікація факторів до показників (третій рівень), що охоплює

понад три тисячі факторів у групуванні – внутрішньогосподарських та зовнішніх; певні зв'язки між факторами та показниками – детерміновані та стохастичні; розроблено так званий інтегральний метод факторного аналізу (замість індексного), що відповідає принципам комп'ютерного аналізу, оригінальний метод комплексної оцінки ефективності діяльності на основі її інтенсифікації та метод рейтингової порівняльної оцінки ефективності підприємств (метод відстаней). Методологія розробленого аналізу докладалася на міжнародній конференції «Кількісний аналіз у соціальних дослідженнях» (доповідь опублікована в однойменному журналі ЮНЕСКО у 1975 р. англійською та французькою мовами), на 27-му Конгресі Європейської асоціації бухгалтерів у Празі у 200 р. (доповідь опубліковано у збірнику матеріалів конгресу) та ін.

Створення системи комплексного економічного аналізу – це третій етап. Ідея комплексного (іноді його називають системним) аналізу набула та отримує розвиток у працях професорів В.Т. Чаю [14], Г.В. Савицької [11] та багатьох інших вчених. На думку автора, зараз ми входимо до четвертого етапу розвитку аналізу господарської діяльності – економіко–соціально–екологічного аналізу показників сталого розвитку підприємства.

Концепція сталого розвитку оформилася в останній чверті XX ст. У концепції на рівних розглядаються три сторони життя людства: економіка, соціальний розвиток та екологія. Для фахівців цих напрямів буде головним те, що ними розробляється. Поряд із фінансовою стійкістю підприємства важливі екологічна та соціальна стійкість, що у сумі і складає сучасне поняття сталого розвитку економіки. У світі відчувається величезна небезпека невирішених глобальних екологічних та соціальних проблем. Стабільність економіки залежить від здорового та стабільного навколишнього природного середовища та людей, які живуть у ній. І зворотний зв'язок: від сталої економіки залежать екологічні та соціальні умови. Час, коли підприємства дбали лише про свої фінансові результати, минуло, точніше, має пройти.

Нині пріоритетним завданням є забезпечення сталого розвитку економіки, головною метою якого є збереження миру на всій планеті, помірне споживання природних ресурсів, збереження природного середовища заради стабільного життя майбутніх поколінь. Підприємства починають включати нефінансові показники до звітності для опису своєї соціальної та екологічної діяльності, що покращує їхню ділову репутацію, зміцнює довіру інвесторів, підвищує лояльність з боку держави, сприяє більш ефективному управлінню. На конференції ООН 1972 р. з проблем довкілля в Стокгольмі вперше у світі прозвучало, що відтепер сталий розвиток буде головним вектором розвитку суспільства.

Сучасний етап розвитку корпоративної звітності пов'язаний із виникненням концепції інтегрованої звітності, робота над якою нині ведеться Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності (МКДВ). До складу МКДВ входять представники рад з МСФЗ та ОПБО США, а також Міжнародної федерації бухгалтерів. Ще у 2013 р. було представлено консультативний варіант Міжнародного стандарту інтегрованої звітності. Інтегрована звітність в кінцевому рахунку стане основним звітом кожної організації.

Концепція інтегрованої звітності не розглядає фінансово–економічний аспект діяльності організацій як центрального, а націлена на розкриття збалансованої інформації про стратегію створення цінності організації в короткостроковому та довгостроковому періодах, а також використовуваних при цьому ресурсах і зв'язках.

Для бухгалтера–аналітика стоїть завдання створити модель взаємозв'язку трьох складових стійкого розвитку підприємства.

Система комплексного аналізу показників стійкого розвитку підприємства

Ця система, на думку автора, має будуватися на базі системи комплексного економічного аналізу.

Схема формування та взаємозв'язку економічних показників представлена на рис. 3.1.

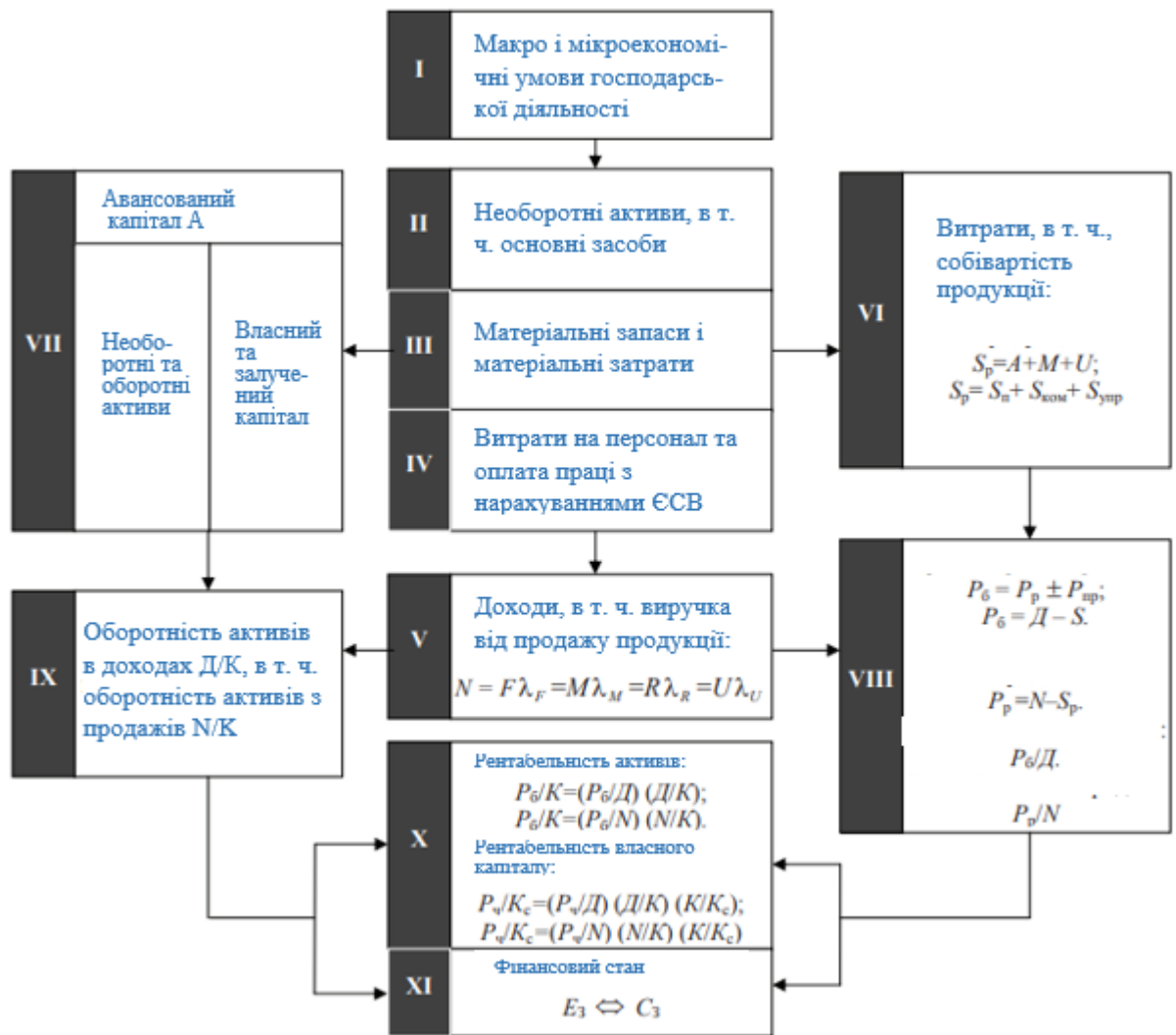


Рис 3.1. Схема формування та взаємозв'язку економічних показників

У цій схемі введено такі позначення показників:

N – Виручка від продажів продукції;

F – Основні засоби (фонди);

λ – фондovіддача (N/F);

A – Амортизація;

M – матеріальні витрати;

λ – матеріалovіддача (N/M);

R – Персонал;

λ – продуктивність праці (N/R);

U – Оплата праці персоналу з нарахуваннями;

λ – платovіддача (N/U);

Д – Доходи підприємства;
 S – Витрати організації;
 S_p – собівартість реалізованої продукції (продажів);
 S_{id} – Витрати іншої діяльності;
 S_v – собівартість виробнича;
 $S_{ком}$ – Витрати комерційні;
 $S_{упр}$ – Витрати управлінські;
 К – авансований капітал (активи);
 $K_{вл}$ – власний капітал;
 K_z – позиковий капітал;
 F' – необоротні активи;
 λ – віддача необоротних активів (N/F');
 Е – оборотні активи;
 Е – оборотні кошти в товарно-матеріальних цінностях (запаси);
 λ_E – Оборотність запасів (N/E);
 P_b – бухгалтерський прибуток (до оподаткування);
 $P_{пр}$ – чистий прибуток;
 C_3 – джерела формування оборотних засобів у запасах.

Звернімо увагу лише на блок I «макро- та мікроекономічні умови господарської діяльності», де розглядаються фактори, від яких залежить економічна ефективність господарської діяльності. Їх шість:

- природні умови та рівень раціональності природокористування;
- соціальні умови та рівень використання людського фактора (капіталу);
- зовнішні зв'язки підприємства та рівень їхнього розвитку;
- науково-технічний прогрес та рівень впровадження нової техніки та технології;
- структура господарської системи та рівень організації бізнес-процесів та праці;
- господарський механізм та рівень організації управління.

Перелічені чинники можна класифікувати як зовнішні, тобто такі, що не залежать від підприємства, і як внутрішні, тобто залежні від підприємства. Але головне, ці фактори характеризують шляхи підвищення інтенсифікації та ефективності господарської діяльності. Але не можна упускати і зворотний зв'язок – від ефективності діяльності залежать і рівні використання всіх факторів, перелічених у блоці І.

Таким чином, всі фактори перетворюються результат ефективності діяльності. Цікавим є формування блоку І у системі комплексного економічного аналізу. Цей блок називається «показники техніко-організаційного рівня виробництва», тобто рівень техніки та технології, рівень організації виробництва та рівень управління, був уперше включений до системи аналізу господарської діяльності.

Напрями вдосконалення методів комплексного аналізу показників сталого розвитку

Напрямів удосконалення методів комплексного аналізу показників сталого розвитку багато. Розглянемо три з них.

Перший напрямок. Розробка системи соціальних та екологічних показників. Автором розроблено зразковий зміст аналізу показників соціальних та екологічних умов господарської діяльності (рис. 3.2).

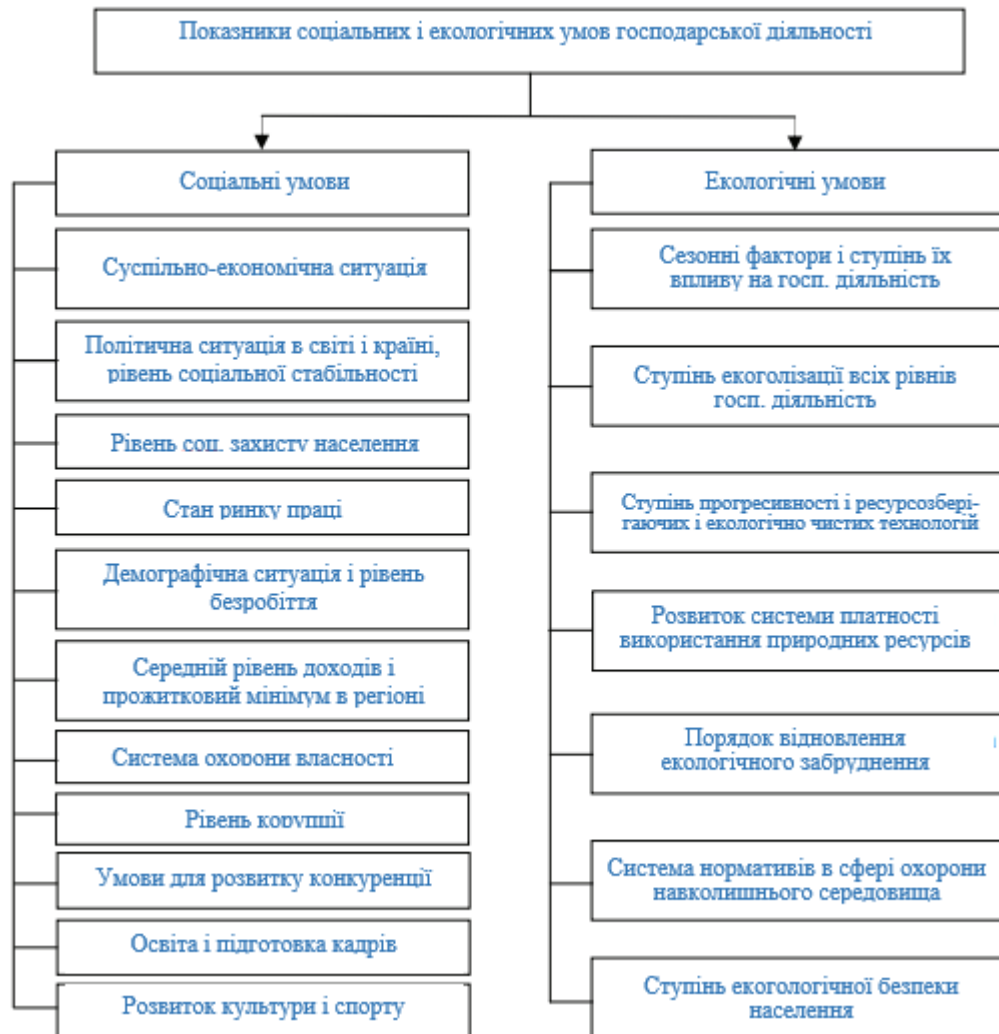


Рис. 3.2. Зміст аналізу показників соціальних та екологічних умов господарської діяльності

Але система показників має відображатися в інтегрованій звітності з урахуванням специфіки видів економічної діяльності підприємств. Звідси виникають нові проблеми комплексного аналізу як фінансово-економічної, так і нефінансової звітності. Комплексний аналіз стійкості фінансово-економічної, природоохоронної та соціальної діяльності підприємства не може обмежуватися лише звітністю, хоч і інтегрованою. Додаткова інформація до звітності за даними управлінського обліку, включаючи статистичну та оперативну нефінансову інформацію, має бути об'єктом управлінського аналізу. Слід розвивати методи аналізу впливу екологічних та соціальних показників на фінансово-економічні показники додатково до тих, що розглядаються у підручниках з комплексного економічного аналізу. І, що

особливо важливо, створити систему методів аналізу зворотного впливу фінансово-економічних показників на екологічні та соціальні показники – другий напрямок.

Розвиток методики взаємозв'язку фінансово-економічних та нефінансових показників стосується як детермінованих, так і особливо стохастичних методів. При аналізі зовнішнього середовища, у межах якого функціонує підприємство, можна виділити низку факторів, що впливають на можливості його розвитку. Для цього використовують методику під назвою TEMPLES (technology, economics, market, politics, laws, ecology, society-технологія, економіка, ринок, політика, оподаткування, екологія, суспільство). У методиці розглядаються практично усі питання блоку I.

Вирішення проблеми комплексної оцінки показників стійкості розвитку підприємства – третій напрям. Додатково до більш менш вирішеної проблеми комплексної оцінки економічної ефективності треба включити оцінку ролі підприємства у збереженні та розвитку природного середовища для майбутніх поколінь, у розвитку соціального середовища як у межах свого підприємства, так і для всієї країни. З цією метою цікавий метод відстаней для порівняльної рейтингової оцінки підприємств.

Загалом алгоритм порівняльної рейтингової оцінки ефективності організації може бути представлений послідовністю наступних дій:

- 1) вихідні дані подаються у вигляді матриці a , тобто таблиці, де за рядками записані номери показників ($i=1, 2, 3, \dots, n$), а по стовпцях – номери організацій ($j=1, 2, 3, \dots, m$);
- 2) за кожним показником знаходиться максимальне значення, яке заноситься в стовпець умовної еталонної організації ($m+1$);
- 3) вихідні показники матриці a стандартизуються щодо відповідного показника еталонної організації $opt_j a_i$ за формулою:

$$x_{ij} = \frac{a_{ij}}{opt_j a_i}, \quad (1)$$

x_{ij} – стандартизовані показники j -ї організації;

- 4) для кожної аналізованої організації значення її рейтингової оцінки визначається за такими формулами:

$$\rho_j = \sqrt{(1 \pm x_{1j})^2 + (1 \pm x_{2j})^2 + \dots + (1 \pm x_{nj})^2}, \quad (2)$$

де $x_{1j}, x_{2j}, \dots, x_{nj}$ – стандартизовані показники аналізованої організації;

$$\rho_j = \sqrt{\sum k_i (1 \pm x_{ij})^2}, \quad (3)$$

де k_j – коефіцієнти значущості, вагомості показників, що визначаються за необхідності експертним шляхом;

$$\rho_j = \sum \sqrt{k_i (1 \pm x_{ij})^2} \quad (4)$$

- 5) організації впорядковуються (ранжуються) у порядку зменшення рейтингової оцінки.

Найвищий рейтинг має організація з мінімальним значенням порівняльної оцінки, одержаної за формулою (1) або (2). Для застосування даного алгоритму на практиці жодних обмежень на кількість порівнюваних показників та організацій не накладається. Система показників має базуватися на даних публічної звітності організацій. Ця вимога робить оцінку масовою.

Вихідні показники для рейтингової оцінки доцільно поєднати в групи:

- 1) характеристика економічної стійкості;
- 2) характеристика соціальної стійкості;
- 3) характеристика екологічної стійкості.

Викладений алгоритм отримання рейтингової оцінки показників сталого розвитку організацій може застосовуватися як для порівняння низки організацій, так і для однієї організації в динаміці періодів. Аналіз проводиться як у даних наприкінці періоду чи середньому період, і у динаміці показників. У другому випадку вихідні показники розраховуються як темпові коефіцієнти зростання; дані наприкінці періоду діляться значення відповідного показника початку періоду, чи середнє значення показника звітного періоду ділиться на середнє значення відповідного показника попереднього періоду (чи інший бази порівняння).

Таким чином, отримуємо оцінку не лише поточної ефективності організації на певну дату, а й її зусиль та здібностей щодо зміни ефективності в динаміці, на перспективу. Така оцінка є надійним вимірником зростання конкурентоспроможності організації у цьому виді економічної діяльності.

Можливе включення до таблиці вихідних даних одночасно як моментних, так і темпових показників (тобто подвоєння кількості вихідних показників), що дозволяє отримати узагальнену рейтингову оцінку, що характеризує стан та динаміку діяльності організації.

Слід наголосити на деяких перевагах запропонованої методики рейтингової оцінки показників сталого розвитку організації.

По-перше, пропонована методика базується на комплексному, багатовимірному підході до оцінки такого складного явища, як ефективність організації.

По-друге, рейтингова оцінка показників сталого розвитку організації складає основі даних її публічної звітності. Для цього використовуються найважливіші показники господарської діяльності, які застосовуються на практиці.

По-третє, рейтингова оцінка є порівняльною; вона враховує реальні досягнення конкурентів.

По-четверте, для отримання рейтингової оцінки використовується гнучкий обчислювальний алгоритм, що реалізує можливості математичної моделі порівняльної комплексної оцінки діяльності організацій, що пройшла широку апробацію на практиці.

Запропонована методика робить кількісно вимірною оцінку надійності ділового партнера, що проводиться за результатами його поточної та попередньої діяльності. Отримані результати та висновки мають враховуватись на всіх ієрархічних рівнях управління економіки країни.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження свідчить про актуалізацію питань, пов'язаних із внутрішнім та зовнішнім підтвердженням (засвідченням) нефінансової звітності. Практика зовнішнього підтвердження нефінансової звітності свідчить про його проведення великими аудиторсько-консалтинговими організаціями такими як: KPMG, PwC, EY, DELOITTE та ін., незалежними практикуючими фахівцями або аудиторами, а також громадськими організаціями, рейтинговими агенціями. Внутрішнє підтвердження нефінансової звітності провадиться фахівцями підрозділу внутрішнього аудиту.

Якщо виходити, з аудиторських послуг, які гіпотетично можуть бути надані в галузі нефінансової звітності, у тому числі і інтегрованої звітності, спектр послуг, що надається, вузький (як правило, це завдання, що забезпечують обмежену впевненість, відмінні від аудиту та оглядової перевірки фінансової інформації минулих періодів) . Це пов'язано, з одного боку, з відсутністю достатньої практики аудиту щодо даного виду звітності та його складністю, а з іншого боку, недостатньою затребуваністю. Однак слід мати на увазі, що потреба в такому аудиті зростає, що потребує розвитку як методології, так і методики аудиту.

Використання підтвердження (засвідчення) аудиторів публічних компаній та третіх сторін дозволяють підвищити надійність інформації ESG, а також різних видів нефінансової звітності, включаючи інтегровану звітність. Аудиторські організації здатні задовольнити потреби зацікавлених сторін, інвесторів насамперед у достовірній нефінансовій інформації та звітності на основі концепції незалежності та вимог професійного скептицизму, розуміння бізнесу компанії та системи управління контролю якістю.

ВИСНОВКИ

В останнє десятиліття концепція сталого розвитку перетворилася на базову ідеологію розвитку людства у майбутньому. Іншими словами, нині вона стала трендом світового розвитку. Концепція сталого розвитку є великим міжнародних організацій базою прийняття управлінських рішень. Крім того, вона використовується країнами для прийняття національних програм довгострокового характеру. У ході цього дослідження було вивчено основні ступені формування концепції сталого розвитку. У дослідженні було проведено аналіз головних історичних етапів на шляху формування концепції сталого розвитку, визначено основні аспекти, включені основоположниками до кола дослідження концепції сталого розвитку.

Досліджено основні етапи, які стали знаковими, в частині історичних аспектів формування концепції стійкого розвитку. Вивчено погляди вчених на основні аспекти парадигми корпоративної стійкості в частині дослідження підходів до визначення терміну «корпоративна стійкість», видів та ознак корпоративної стійкості, що виділяються, а також поточної ситуації стосовно інтересу, що виявляють представники бізнес–співтовариства, в частині наслідування постулатам зазначеної концепції. Виявлено основні позитивні ефекти довгострокового характеру для учасників бізнесу, які здійснюють реалізацію цілей сталого розвитку. Крім того, вивчено основні підходи до подолання головних проблем досягнення сталого розвитку на національному та міжнародному рівнях.

Оскільки попит на інформацію про стійкий розвиток серед груп зацікавлених сторін зростає, стандарти мають велике значення для забезпечення розуміння між сторонами, що звітують, і користувачами звітності.

Існуючі стандарти вимагають інформативного, доречного та точного розкриття інформації про сталий розвиток. З огляду на високу якість вже розроблених стандартів нефінансової звітності, рекомендації Директиви з

нефінансової звітності не повинні діяти ізольовано від цих стандартів. На думку автора, розгляд Комісією актуальної Директиви з нефінансової звітності (NFRD) дає можливість розробити галузеві стандарти, що ґрунтуються на визнаних кращими положеннях з існуючих стандартів. Крім того, NFRD також повинна враховувати існуючі правила та вимоги до розкриття інформації, що впливають на галузь управління активами, наприклад, Положення про розкриття інформації в галузі стійкого фінансування (SFDR), вимоги до звітності Інституту колективного інвестування [і довірчого управління] до обігу цінних паперів (UCITS) та Керуючих альтернативними інвестиційними фондами (AIFMD). Для забезпечення узгодженості розкриття інформації в нефінансовій звітності (у тому числі відповідно до існуючих нормативних актів) майбутні консультації з професійними організаціями на міжнародній основі є основоположними, так само як і участь національних розробників стандартів бухгалтерського обліку, європейських наглядових органів, представників Центральних банків, Міжнародної організації комісій з цінних паперів (IOSCO) та ОЕСР.

В результаті аналізу особливостей формування звітності сталого розвитку як важливого компонента інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою підприємств були отримані наступні висновки:

5. Дослідження підтвердило, що найефективнішим механізмом регулювання звітності сталого розвитку є використання протоколів Глобальної ініціативи зі звітності (GRI). Ці протоколи визначають набір показників, які охоплюють соціальний, екологічний та економічний аспекти господарської діяльності промислового підприємства.
6. Використання усього набору протоколів Глобальної ініціативи зі звітності передбачає необхідність модифікації окремих аспектів організаційної структури та методології бухгалтерського обліку. Це є ключовим засобом забезпечення необхідної інформаційної бази для формування звітності сталого розвитку.

7. Протоколи, що відображають економіко-екологічну безпеку промислових підприємств, складаються з протоколів екологічної результативності (які охоплюють сировину, викиди, скиди та відходи, постачальників, відповідність нормативним вимогам) та окремих протоколів соціальної результативності (що включають охорону праці та безпеку виробництва, навчання та освіти).
8. Розроблений механізм формування фрагмента звітності сталого розвитку на прикладі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств включає порядок визначення показників у розрізі протоколів. Це передбачає визначення параметрів інформації, яка повинна бути відображена у звітності відповідно до протоколів GRI, включаючи операції з відходами та економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій. Також визначаються джерела формування інформації, зокрема, дані аналітичного обліку або внутрішньої звітності, які розкривають дані про пріоритетні об'єкти бухгалтерського обліку та складені на основі аналітичних рахунків.

Проведене дослідження свідчить про актуалізацію питань, пов'язаних із внутрішнім та зовнішнім підтвердженням (засвідченням) нефінансової звітності. Практика зовнішнього підтвердження нефінансової звітності свідчить про його проведення великими аудиторсько-консалтинговими організаціями такими як: KPMG, PwC, EY, DELOITTE та ін., незалежними практикуючими фахівцями або аудиторами, а також громадськими організаціями, рейтинговими агенціями. Внутрішнє підтвердження нефінансової звітності провадиться фахівцями підрозділу внутрішнього аудиту.

Якщо виходити, з аудиторських послуг, які гіпотетично можуть бути надані в галузі нефінансової звітності, у тому числі і інтегрованої звітності, спектр послуг, що надається, вузький (як правило, це завдання, що забезпечують обмежену впевненість, відмінні від аудиту та оглядової перевірки фінансової інформації минулих періодів) . Це пов'язано, з одного

боку, з відсутністю достатньої практики аудиту щодо даного виду звітності та його складністю, а з іншого боку, недостатньою затребуваністю. Однак слід мати на увазі, що потреба в такому аудиті зростає, що потребує розвитку як методології, так і методики аудиту.

Використання підтвердження (засвідчення) аудиторів публічних компаній та третіх сторін дозволяють підвищити надійність інформації ESG, а також різних видів нефінансової звітності, включаючи інтегровану звітність. Аудиторські організації здатні задовольнити потреби зацікавлених сторін, інвесторів насамперед у достовірній нефінансовій інформації та звітності на основі концепції незалежності та вимог професійного скептицизму, розуміння бізнесу компанії та системи управління контролю якістю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Вейцман Н.Р. Рахунковий аналіз. Методи дослідження діяльності торговельного підприємства за даними його бухгалтерії.
2. Вірт, А. Д. Глобальне управління у сфері зміни клімату Паризька угода: новий компонент кліматичного режиму ООН. Вісник міжнародних організацій: освіта, наука, нова економіка. - 2017. Т. 12. - № 4. - С. 185-214. - DOI 10.17323/1996-7845-2017-04-185.
3. Доповідь про цілі у сфері сталого розвитку. 2017. [URL:https://unstats.un.org/sdgs/files/report/2017/TheSustainableDevelopmentGoalsReport2017_Ukrainian.pdf](https://unstats.un.org/sdgs/files/report/2017/TheSustainableDevelopmentGoalsReport2017_Ukrainian.pdf)
4. Дьоміна, І. Д. Розвиток сучасної концепції соціальної звітності / І. Д. Дьоміна, М. В. Полулех, Є. А. Соколовська // Аудит. - 2021. - № 2. - С. 13-21. - Текст: електронний. - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=45644226>
5. Йоганнесбурзька декларація сталого розвитку URL: https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/pdf/decl_wssd.pdf
6. Когденко В.Г., Мельник М.В. Інтегрована звітність: питання формування та аналізу. Міжнародний бухгалтерський облік. 2014. № 10. С. 2-15.
7. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Починок Н.В. та інші. Фінансовий облік. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 482 с., С. 174-216.
8. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2012. 336 с.
9. Легенчук С.Ф. Розвиток принципів бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці. *Міжнародний бухгалтерський облік*. 2012. № 3. С. 23–28.
10. Малиновська Н.В. Проблеми визначення «корпоративна звітність». *Облік. Аналіз. Аудит*, 2021, по. 8 (6), с. 31-41.
11. Мельник Н.Г., Семанюк В. З. Вплив цифрових технологій на інформаційне середовище бізнесу в умовах п'ятої промислової революції. Вісник економіки. 2022. Вип. 3. С. 110 – 124.
12. Міжнародні моделі регулювання звітності сталого розвитку: аналіз сучасного стану : монографія. В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, О.О. Гріщенко, О.М. Баришнікова. Житомир : ЖДТУ, 2013. 192 с.
13. Міжурядова група експертів із зміни клімату (IPCC). Global Warming of 1.5°C. 2018. URL: https://www.ipcc.ch/site/assets/uploads/sites/2/2019/05/SR15_SPM_version_report_LR.pdf
14. Офіційний сайт компанії Ernst & Young. URL: https://www.ey.com/uk_ua
15. Офіційний сайт організації Global Reporting Initiative. URL: <https://www.globalreporting.org/>

- 16.Офіційний сайт організації International Integrated Reporting Council.
URL: <https://www.iasplus.com/en-gb/resources/global-organisations/iirc>
- 17.Офіційний сайт проєкту Prince's Accounting for Sustainability. URL:
<https://www.accountingforsustainability.org/en/index.html>
- 18.Порядок денний на XXI століття. Доповідь Конференції ООН з навколишнього середовища та розвитку. Ріо-де-Жанейро, 3–14 червня 1992 р. Том 1. Резолюції. Нью-Йорк, 1993.
- 19.Починок Н. В. Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 267-269. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Academy/2018/05/2018.05.17_NewsMaterConf.pdf ;
- 20.Починок Н. В. Етапи становлення наукових досліджень інтелектуального капіталу в системі бухгалтерського обліку. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали IX міжнародної науково-практичної конференції. Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2021. С. 229-233.
- 21.Починок Н. В. Значення бухгалтерського обліку для сталого розвитку суб'єктів господарювання // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня – 1 червня 2018 р. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 208-210. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/29552/1/106.PDF> ;
- 22.Рішар Ж. Аудит та аналіз господарської діяльності підприємства/пров. із фр. Аудит; Юніті, 1997. 375 с.
- 23.Світовий досвід розвитку імпакт-інвестування. 2020. URL: <https://www.bsoc.ru/wpcontent/uploads/2020/03/issledovanie.pdf>
- 24.Чаю В.Т. Комплексний економічний аналіз у торгівлі – за умов перебування. Тбілісі: ТГУ, 1989. 301 с.
- 25.Юдіна Л.М. Управлінська звітність організації. *Економічний аналіз: теорія та практика*. 2007. № 15 (96). С. 7–17.
- 26.ACCA. Mapping the sustainability reporting landscape: Lost in the right direction. 2016. URL: <https://www.accaglobal.com/in/en/technicalactivities/technical-resources-search/2016/may/mapping-sustainability-reportinglandscape.html>
- 27.Arcelor Mittal. Integrated Annual Review. 2019. URL: [https:// corporate-media.arcelormittal.com/media/d3sdr55/arcelor-mittal-integratedannual-review-2019.pdf](https://corporate-media.arcelormittal.com/media/d3sdr55/arcelor-mittal-integratedannual-review-2019.pdf)

28. Baruch Lev. Відсутність можливостей фінансового повідомлень інформації і як це перетворюється на нього, *Accounting and Business Research*, no. 48:5, 2018. p. 465-493.
29. Bergson H. L'Evolution creatrice (Creative evolution, transl. Arthur Mitchell, Henry Holt and Co., New York, 1908). Paris; France : Librairie Felix Alcan
URL : <https://archive.org/details/levolutioncreatr00berguoft>.
30. CDSB. Framework for reporting environmental & climate change information. 2019. URL: https://www.cdsb.net/sites/default/files/cdsb_framework_2019_v2.2.pdf
31. Cooper R. Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufactured Cost System. *Journal of Cost Management*. 1990. № 3. P. 4-14.
32. Gelinas UJ, Dull RB, Wheeler P., Hill MC Accounting information systems. Boston, Massachusetts: Cengage Learning; 2017. 744 p.
33. Ghanbari M., Vaseli S. Роль management accounting in the organization. *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*. 2015; 9 (11): 1913-1915.
34. Horngren C., Datar SM, Rajan M. Cost accounting: A managerial emphasis. New Jersey: Prentice Hall. Upper Saddle River; 2012. 880 p.
35. Industry 4.0: At the intersection of readiness and responsibility Deloitte Global's annual survey on business's preparedness for connected era. *Deloitte Review*, 2019. 156 p.
36. Janis Narvas. How Blockchain Technology Will Impact Accounting. *D&V Philippines* . URL: <https://www.dvphilippines.com/blog/howblockchaintechnology-will-impactaccounting>
37. João PR, Gramkow C. Economic complexity, and greenhouse gas emissions // *World Development*. 2020. URL: https://www.researchgate.net/publication/347982765_Economic_complexity_and_greenhouse_gas_emissions
38. Jones T., Atkinson H., Lorenz A., Harris P. Strategic managerial accounting: Hospitality, tourisme & events applications. Oxford: Goodfellow Publishers; 2012. 332 p.
39. Labyntsev NT, Sharovatova EA, Omelchenko IA, Makarenko TV Тенденції з standardisation of management accounting. *European Research Studies Journal*. 2017;20(3B): P.45–60.
40. Mattessich R. Conditional-normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means End Relations of an Applied Science. *Accounting, Organizations and Society*. 1995. Vol. 20, № 4. P. 259-284.
41. Mouck T. Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programme. *Accounting and Business Research*. 1990. Vol. 65, № 1. P. 131-156.

42. Muravskiy V., Pochynok N., Reveha O., Chengyu L. Accounting and control of foreign economic electronic transactions using cryptocurrencies. *Herald of Economics*. 2022. № 4. P. 44–60.
43. Nataliia Pochynok, Mykola Parkhomets, Liudmyla Uniat, Igor Matviy, Liudmyla Sybyrka, Serhii Kasian. *Business Process: Modelling Based on Logistics and Management Concepts*. Sustainable Economics. 2021. Vol. 39 No.
44. Nike. Sustainability Accounting Standards Board. 2020. URL: <https://purpose-cms-preprod01.s3.amazonaws.com/wpcontent/uploads/2020/02/10233442/FY19-Nike-Inc.-Impact-Report-SASB.pdf>
45. Norges Bank Investment Management. Letter to Eumedion on non-financial reporting. 2020. URL: <https://www.nbim.no/contentassets/050a64e789f74c61873eac6f4c14f96b/letter-to-eumedion-on-non-financial-reporting.pdf>
46. Pergl R., Babkin E., Lock R., Malyzhenkov P., Merunka V. *Enterprise and organizational modeling and simulation*. Tallinn: Springer International Publishing; 2018. 179 p.
47. Pochynok N., Muravskiy V., Farion V. Implementation of electronic communications in accounting of public procurement. *Technology Audit and Production Reserves*. 2021. № 4(60), P. 6-10.
48. Pochynok N., Muravskiy V., Reveha O., Chengyu L. Accounting and Control of Foreign Economic Electronic Transactions Using Cryptocurrencies. *The Herald of Economics*, n. 4, p. 44–60, jan. 2023.
49. PSA Group. Corporate Social Responsibility Report. 2019. URL: https://www.cotecorp.com/Groupe_PSA_2019_CSR_Report.pdf
50. Sachs J. *The Age of Sustainable Development*. Columbia University Press. 2015. Retrieved from file:///C:/Users/79185/Downloads/15037-Article%20Text-59591-2-10-20160810.pdf
51. Shil N. Ch., Hoque M., Mahmuda A. Management: A perspective for tomorrow. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*. 2014;9(2): P. 37–68.
52. Shkromyda N., Shkromyda V., Gnatiuk T., Franchuk I., Viter S. Development of social entrepreneurship: accounting, analysis and quality standards. *International Journal for Quality Research*. 2021. Vol. 15, No 4. P. 1287-1300.
53. The Economist Intelligence Unit. Cost of Inaction: Recognising Value at Risk from Climate Change. 2015. URL: https://eiuperspectives.economist.com/sites/default/files/The%20cost%20of%20inaction_0.pdf
54. The Energy Transitions Commission. *Making Mission Possible: Delivering a Net-Zero Economy*. 2020. URL: <https://www.energy-transitions.org/wp-content/uploads/2020/09/Making-Mission-Possible-FullReport.pdf>

55. Transformation of Accounting Methods with the Use of Robotic Equipment with Artificial Intelligence. Zadorozhnyi, Z.-M., Muravskiy, V., Muravskiy, V., Pochynok, N. 2022 12th International Conference on Advanced Computer Information Technologies, ACIT 2022, 2022, pp. 285–289.
56. Ulianova NV. Процедура poly-estimation матеріалів: Практичне застосування в bookkeeping and accounting. *Audit and financial analysis*. 2017; (1): P. 52–59.
57. World Business Council for Sustainable Development. The Greenhouse Gas Protocol. A Corporate Accounting and Reporting Standard. 2015. URL: <https://ghgprotocol.org/sites/default/files/standards/ghg-protocol-revised.pdf>