

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА  
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

# ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ COVID-19

Київ  
ДННУ “Академія фінансового управління”  
2021

УДК 657(502.131.1)

3-43

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТУВАННЯ

*Автори:*

Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, М. В. Кучерява

*Рецензенти:*

І. О. Луніна – доктор економічних наук, професор;

О. А. Петрик – доктор економічних наук, професор

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Державної навчально-наукової установи  
“Академія фінансового управління”  
(Протокол № 2 від 15 лютого 2021 р.)*

**Звітність підприємств про сталий розвиток в умовах пандемії COVID-19 :**  
3-43 монографія / Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, М. В. Кучерява ; ДННУ  
“Акад. фін. управління”. – Київ, 2021. – 242 с.

ISBN 978-617-7509-10-2

У монографії висвітлено становлення нефінансової звітності підприємств, зокрема про сталий розвиток. Сучасний етап її впровадження характеризується пошуком підходів до вдосконалення викликів, які виникають перед економікою країн у результаті впливу пандемії COVID-19. Акцент зроблено на дискурсному вимірі запобігання та оцінки ризиків інформаційної асиметрії даних звітності. Розвинуто теоретичні підвалини та визначено систему інституціональних заходів з удосконалення регулювання звітності про сталий розвиток в умовах кризи, спричиненої пандемією. Видання є результатом досліджень фахівців ДННУ “Академія фінансового управління”, які проводяться в рамках проекту, що виконується за грантової підтримки Національного фонду досліджень України (реєстраційний номер: 2020.01/0546).

Для фахівців у галузі фінансів та бухгалтерського обліку, науковців, викладачів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей.

УДК 657(502.131.1)

© Автори, 2021

© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2021

ISBN 978-617-7509-10-2

# ЗМІСТ

<b>Зміст</b> .....	3
<b>Вступ</b> .....	5
1. ЗВІТНІСТЬ КОМПАНІЙ ПРО ВНЕСОК У РЕАЛІЗАЦІЮ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ – СКЛАДОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ ГЛОБАЛІЗОВАНОЇ ЕКОНОМІКИ .....	9
2. АНАЛІЗ ПОНЯТІЙНО-ТЕРМІНОЛОГІЧНОГО АПАРАТУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ .....	31
3. МІЖНАРОДНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ЗВІТУВАННЯ КОМПАНІЙ ПРО ВНЕСОК У РЕАЛІЗАЦІЮ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ .....	50
4. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ СКЛАДАННЯ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ .....	70
5. ІНФОРМАЦІЙНА АСИМЕТРІЯ ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЙ ПРО ВНЕСОК У РЕАЛІЗАЦІЮ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО ЇЇ УНИКНЕННЯ В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ COVID-19 ...	87
6. ОЦІНКА РИЗИКІВ ІНФОРМАЦІЙНОЇ АСИМЕТРІЇ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ .....	104
7. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ РОЗКРИТТЯ ВПЛИВУ ПАНДЕМІЇ COVID-19 У НЕФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЙ .....	122
8. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ПРОТИДІЇ ПОШИРЕННЮ COVID-19 .....	139
<b>Висновки</b> .....	151
<b>Список використаних джерел</b> .....	153
<b>ДОДАТКИ</b>	
<i>Додаток А.</i> Комплементарні міжнародні ініціативи та документи у сфері нефінансової звітності в умовах протидії поширенню пандемії COVID-19 .....	170
<i>Додаток Б.</i> Анкета для оцінки відповідності нефінансової звітності компанії положенням GCI .....	185

<i>Додаток В.</i> Перелік ключових показників, які рекомендовані для розкриття у звіті про управління, розроблений відповідно до еталонної ініціативи GCI .....	189
<i>Додаток Г.</i> Показники, які підлягають розкриттю у звіті про управління .....	193
<i>Додаток Д.</i> Пропозиції щодо доповнення домінуючих інституціональних рамкових підходів до розкриття інформації про вплив COVID-19 на діяльність підприємств та їх внеску в протидію поширенню пандемії в контексті Керівництва GCI .....	205
<i>Додаток Е.</i> Методика розрахунку показників, що відображають вплив протидії поширенню коронавірусної хвороби на діяльність підприємства і характеризують його внесок у боротьбу з поширенням та наслідками COVID-19 .....	211
<i>Додаток Ж.</i> Етапи складання нефінансового звіту .....	216
<i>Додаток И.</i> Практичний коментар зі складання звіту про управління (проект) .....	217
<i>Додаток К.</i> Інституціональні засади розроблення Практичного коментаря зі складання звіту про управління .....	240

## ВСТУП

Євроінтеграційний вектор зумовлює продовження процесу адаптації законодавства ЄС із питань корпоративної звітності до національного законодавства, а також залучення України до запровадження ініціатив з питань сталого розвитку. Головна фундаментальна проблема зазначеного процесу – те, що корпоративна звітність у частині нефінансової звітності не розглядається як інформаційне джерело забезпечення національної системи моніторингу досягнення Цілей сталого розвитку (ЦСР) та підвищення прозорості діяльності підприємств. Наслідком цього є наявність понятійно-термінологічних розбіжностей та відсутність інституціональної системи збору й узагальнення інформації про вплив діяльності підприємств на економіку, екологію та суспільство.

У монографії розкрито результати наукового пошуку засобів урегулювання понятійно-термінологічних розбіжностей та обґрунтування заходів модернізації системи нормативно-правового регулювання корпоративної звітності в частині нефінансової звітності в контексті подальшої імплементації рекомендацій законодавства ЄС і реалізації державної політики сталого розвитку.

Основним об'єктом дослідження є національне нормативно-правове забезпечення та міжнародні ініціативи з питань корпоративної звітності в частині нефінансової звітності, методологія та методичне забезпечення її складання. Предмет дослідження – теоретико-методологічні засади, методичні підходи й організація нормативно-правового регулювання нефінансової звітності в контексті імплементації рекомендацій міжнародних ініціатив у частині внеску приватного сектору в досягнення ЦСР та відображення наслідків спалаху COVID-19.

Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні врегулювання понятійно-термінологічних розбіжностей та вдосконалення регулювання нефінансової звітності як складових інформаційної інфраструктури реалізації державної політики сталого розвитку і відображення протидії спалаху COVID-19.

- Досягнення поставленої мети передбачає виконання таких завдань:
- оцінка понятійно-термінологічного апарату нормативно-правового забезпечення нефінансового звітування;
  - аналіз ключових ініціатив Міжурядової робочої групи експертів із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (UNCTAD ISAR), ЄС, визнаних міжнародних рекомендацій, найкращої практики у сфері звітності з питань сталого розвитку;
  - обґрунтування напрямів удосконалення методологічних засад підготовки звіту про управління суб'єктами господарювання України;
  - аналіз національного нормативно-правового забезпечення складання нефінансової звітності та огляд змін законодавства ЄС у цій сфері;
  - обґрунтування пропозицій щодо удосконалення нормативно-правового забезпечення, яке регулює складання нефінансової звітності в Україні;
  - розроблення проекту Практичного коментаря зі складання звіту про управління в контексті реалізації політики сталого розвитку та відображення протидії спалаху COVID-19.

Для розв'язання поставлених завдань і досягнення кінцевої мети дослідження автори спиралися на підходи та методи наукового аналізу. Застосування системного підходу дало змогу визначити рівні регулювання корпоративної звітності в частині нефінансової звітності та корпоративного управління. Емпіричний підхід допоміг оцінити найкращі практики регулювання та запровадження нефінансової звітності. Ретроспективний і порівняльний аналіз дав можливість простежити розвиток методології складання такої звітності й корпоративного управління в контексті міжнародних та національних підходів у цій сфері. Методи наукової індукції і дедукції допомогли встановити взаємозв'язки, взаємодії та вплив міждержавних і національних інститутів й інституцій та бізнесу і на цій основі запропонувати інституціональні заходи розвитку корпоративної звітності в частині нефінансової звітності та корпоративного управління в Україні.

У ході реалізації проекту широко використовувалися положення теорії інститутів. Це дало змогу врахувати вплив екзогенних та ендогенних факторів як джерел нелінійного розвитку процесу адаптації законодавства ЄС до національної нормативної бази; визначити напрями удосконалення нефінансової звітності в Україні; ідентифікувати розбіжності національних нормативно-правових актів із законодавством ЄС та ООН у цій сфері, запропонувати заходи щодо їх урегулювання.

Історичний підхід до розвитку нефінансового звітування, оцінка його особливостей та вивчення вітчизняного інституціонального середовища в комплексі забезпечили оновлення методів і засобів, методик та методології дослідження, розробок, що виконувались авторами у ході науково-дослідної роботи.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених; міжнародні та національні нормативно-правові акти з питань формування нефінансової звітності компаній, консолідованої фінансової та нефінансової звітності; фінансова й нефінансова звітність підприємств добувної галузі України.

У результаті дослідження одержано прикладні наукові результати:

- вперше визначено систему інституціональних заходів удосконалення регулювання нефінансової звітності, що забезпечують реалізацію державної політики сталого розвитку, сутність яких полягає у використанні інформації цієї звітності як інструменту підвищення прозорості в частині внеску приватного сектору в досягнення ЦСР та відображення наслідків пандемії COVID-19;
- вперше сформульовано інституціональні підвалини удосконалення регулювання складання нефінансової звітності в умовах кризи, спричиненої пандемією COVID-19, через узагальнення та систематизацію міжнародних ініціатив. Це допомогло виявити тренди й обґрунтувати пропозиції до Керівництва щодо основних показників для звітності підприємств про внесок у реалізацію Цілей сталого розвитку (UNCTAD ISAR);
- розвинуто понятійно-термінологічний апарат нормативно-правового забезпечення корпоративної звітності в частині нефінансової звітності через термінологічну його експертизу й наукове редагування, що дало змогу побудувати понятійні ряди основних категорій щодо розкриття фінансової та нефінансової інформації, визначити заходи врегулювання розбіжностей понять і категорій нормативно-правового забезпечення в Україні в контексті адаптації вимог законодавства ЄС у сферах нефінансового звітування;
- узагальнено підходи до визначення змісту звітності про вплив і наслідки діяльності підприємств щодо економіки, навколишнього середовища та/або суспільства й обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення змісту структури звіту про управління;
- обґрунтовано інноваційний порядок розкриття вітчизняними підприємствами інформації про вплив їхньої діяльності на економіку, екологію та суспільство через визначення переліку кількис-

- них показників, ідентифікацію інформаційної бази й обґрунтування методики розрахунку фінансових і нефінансових показників для складання звіту про управління з опорою на рекомендації міжнародних документів (зокрема Директиви 2013/34/ЄС та ініціативи у сфері звітності з питань стійкості UNCTAD ISAR);
- запропоновано принципово новий інструмент мінімізації невідзначеності та розриву між нормативно-правовими актами з питань складання нефінансової звітності, теоретичними розробками та їх утіленням на практиці через розроблення Практичного коментаря зі складання звіту про управління, що забезпечило формування інформаційної основи підвищення якості розкриття впливу діяльності підприємств на економіку, екологію та суспільство за рахунок надання допомоги підприємствам в розкритті якісної, актуальної, корисної, транспарентної фінансової і нефінансової інформації різним групам користувачів, зокрема в контексті відображення наслідків спалаху COVID-19;
  - набули подальшого розвитку методологічні засади підвищення прозорості діяльності компаній, що сприятиме розкриттю інформації про внесок приватного сектору в досягнення ЦСР та відображення наслідків спалаху COVID-19;
  - дістали подальше удосконалення організаційні засади нефінансового звітування через дослідження інституціональних підходів до організації складання нефінансової звітності, що дало змогу запропонувати послідовність етапів звітування.



# ЗВІТНІСТЬ КОМПАНІЙ ПРО ВНЕСОК У РЕАЛІЗАЦІЮ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ – СКЛАДОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ ГЛОБАЛІЗОВАНОЇ ЕКОНОМІКИ

## 1.1. ЄДИНИЙ ІНФОРМАЦІЙНИЙ ПРОСТІР ЯК НАСЛІДОК ГЛОБАЛІЗОВАНОЇ ЕКОНОМІКИ

Першопричиною глобалізації, яка торкається майже всіх аспектів життя людства, є, з одного боку, поглиблення міжнародного поділу праці, а з другого – інтеграційні процеси у світовій економіці. До останніх належать інтернаціоналізація ринків капіталу, товарів, послуг, робочої сили й науково-технічної інформації, кооперація виробництва. Результат глобалізації – перетворення світового господарства на єдиний економічний простір.

Філософське розуміння поняття простору віддзеркалює взаємне розташування об'єктів у реальному світі, їх співіснування, структурність. Мета його використання в наукових дослідженнях як концептуального елементу полягає у створенні основи, на котрій розробляються загальні (універсальні) теоретичні моделі. Вживання поняття простору в контексті категорії “глобалізована економіка” зосереджує увагу дослідників на сукупності економік різних країн, між якими утворені зв'язки і, відповідно, економічні відносини, що й надають цьому простору єдності. Г. В. Колодко визначає глобалізацію як економічний процес, що веде до єдиного всесвітнього ринку зі взаємно сполученими його регіональними, національними й локальними сегментами<sup>1</sup>.

Механізми функціонування глобалізованої економіки у просторовому вимірі, її позитивні й негативні аспекти, історія розвитку, сутність висвітлюються в працях українських дослідників глобалізації у сфері економіки – О. Г. Білоруса, Т. І. Єфименко, В. П. Клочка, Н. Я. Кравчук, Д. Г. Лук'яненко, зарубіжних учених –

<sup>1</sup> Колодко Г. В. Куда идет мир: политическая экономия будущего / пер. с польск. Ю. Чайникова. Москва : Магистр, 2014. С. 131.

Г. В. Колодко, Дж. Сороса, Дж. Стігліца та ін. Однак вивчення єдиного інформаційного простору, котрий утворюється глобалізованою економікою і є не тільки її продуктом, а й умовою існування та розвитку, ще тільки започатковано<sup>1</sup>.

Існування інформаційних потоків, котрі становлять наслідок економічних процесів та виступають підґрунтям формування структури відносин їх учасників, зумовлює застосування в наукових дослідженнях та на практиці поняття “економічний простір”. Інформація – товар, джерело доданої вартості й зайнятості, ресурс, послуга. У такому розумінні економічний простір – це система, що існує в динаміці та зумовлена продукуванням доступної, своєчасної та відповідної потребам користувачів економічної інформації.

Роль інформації посилюється за діджиталізації, що сприяє поглибленню інтеграції національних економік в умовах глобалізації. Лінійність територіального розуміння розбудови інтегрованого економічного простору змінюється на інформаційно-інтеграційний підхід<sup>2</sup>. Тож інформаційне середовище глобалізованого економічного простору також є простором, який має власні об’єктність, структурність і внутрішні зв’язки, особливості формування, переваги й недоліки<sup>3</sup>.

Інформаційний простір постає наслідком економічних процесів на світовому рівні. Об’єкти інформаційного простору – це сукупності даних (нормативно-правові й аналітичні дані, набори показників), котрі створюються господарськими процесами та використовуються для управління ними.

Складові глобалізованої економіки визначають зміст і структуру інформаційного простору, які охоплюють міжнародну торгівлю та виробництво, ринок капіталу й фінансових послуг, міжнародну валютно-фінансову систему, міжнародне науково-технічне співробітництво, інтеграційні союзи і об’єднання. Ці сфери тісно переплетені, пов’язані між собою та взаємозумовлені. Інформаційні потоки, генеровані ними, відображають їх тісний зв’язок, взаємозумовленість та переплетіння.

<sup>1</sup> Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2015. 400 с.

<sup>2</sup> Ільченко С. В. Визначення підходів до формування категорії “економічний простір”. *Економічні інновації*. 2012. Вип. 49. С. 49.

<sup>3</sup> Ловінська А. Г. Асиметрія інформації в глобалізованій економіці та шляхи її подолання. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 23. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.020>.

Вони забезпечують управління глобалізованою економікою, сприяють її розвитку та спрямовуються на подолання ризиків, потенційних загроз і кризових явищ. Глобалізована економіка та її інформаційні потоки підпорядковані дії економічних законів.

Міжнародне виробництво, що зумовлює розвиток міжнародної торгівлі, – основа глобалізованої економіки. Разом вони утворюють глобалізовані ринки фінансових послуг та капіталів, міжнародну валютно-фінансову систему, яка їх обслуговує та юридично регулюється міждержавними угодами, котрі формують платіжний оборот, і валютно-фінансовими міжнародними установами (Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Європейський банк реконструкції та розвитку тощо).

Міжнародна валютно-фінансова система охоплює національні й колективні резервні валюти, умови конвертації, механізм валютних паритетів і курсів, режим регулювання міжнародних валютних ринків тощо. У міжнародних розрахунках для створення резервів найчастіше використовуються долар США і євро: на долар припадає понад 62 % світових валютних резервів, на євро – близько 25 %<sup>1</sup>, що в певному розумінні також є ознакою глобалізації. За глобальної фінансової інтеграції автономна національна валютна політика стала в прямому значенні нездійсненою<sup>2</sup>. Тому логічно припустити, що єдиний, глобалізований інформаційний простір утворювався послідовно й паралельно процесам глобалізації за тими самими законами. Звідси випливає, що об'єкти і структури інформаційного простору глобалізованої економіки доцільно вивчати в контексті сфер, котрі продукують інформацію, їх взаємозв'язків та взаємозумовленості<sup>3</sup>.

Транснаціональні корпорації (ТНК) належать до суб'єктів глобалізованої економіки, чия діяльність справляє найсуттєвіший вплив на становлення й розвиток інформаційного простору. Вони не мають національної належності та беруть участь у міжнародному виробництві. Товари і послуги продукуються їх контрольованими підприємствами в різних країнах, а материнська компанія знаходиться в одній із них. ТНК є продуктом глобалізації та водночас прискорюють просування

<sup>1</sup> Колодко Г. Эра Азии на фоне евро-атлантической цивилизации? *Вопросы экономики*. 2017. № 10. С. 145.

<sup>2</sup> Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура / пер. с англ. под науч. ред. О. И. Шкаратана. Москва : ГУ ВШЭ, 2000. С. 42.

<sup>3</sup> Ловінська Л. Г. Асиметрія інформації в глобалізованій економіці та шляхи її подолання. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 24. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.020>.

світової економіки до глобалізації і визначають її характер у сучасних умовах<sup>1</sup>. Такі корпорації домінують в утворенні єдиного інформаційного простору світової економіки.

Сукупність ТНК розглядають як самостійну підсистему і найважливіший каталізатор процесів трансформації й глобалізації світової економіки<sup>2</sup>. Така думка ґрунтується на висновку, що наразі діяльність ТНК та їхні потреби є основою розвитку продуктивних сил, оскільки запроваджують і поширюють у світі організаційні й технологічні інновації. Крім того, на них припадає найбільша кількість міжнародних операцій, вони здатні контролювати транскордонну економічну діяльність<sup>3</sup>.

Роль ТНК як активних учасниць глобалізації світової економіки зумовлена трьома їхніми основними властивостями, а саме: 1) здатністю координувати та контролювати різні процеси й операції в межах транснаціональних виробничих мереж як усередині однієї країни, так і між різними державами; 2) потенційною здатністю скористатися перевагами географічного положення при розподілі факторів виробництва (наприклад, природних ресурсів, капіталу, робочої сили) та в державній політиці (приміром, щодо оподаткування, торговельних бар'єрів, субсидій); 3) потенційною географічною гнучкістю – здатністю до перерозподілу ресурсів і операцій між територіями на міжнародному або навіть глобальному рівні<sup>4</sup>.

В огляді ООН про світові інвестиції за 2017 р. зазначається, що глобалізація розвивається з прискоренням від початку 90-х років ХХ ст. як результат поширення міжнародних трансакцій ТНК. Розвиток ТНК був нерівномірним, переривався кризами, які припали на 1993–1997 та 2003–2010 рр. Індекс інтернаціоналізації компаній був відносно стабільним: підсилювався їх об'єднанням в окремих секторах та гальмувався водночас зменшенням економічного зростання й міжнародної

<sup>1</sup> Лимонова Е. М., Архіпова К. С. Транснаціональні корпорації: основні етапи розвитку та регулювання їхньої діяльності в умовах глобалізації. *Європейський вектор економічного розвитку. Сер. : Економічні науки*. 2014. № 1. С. 95. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ever\\_2014\\_1\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ever_2014_1_12).

<sup>2</sup> Там само. С. 94.

<sup>3</sup> Ловінська Л. Г. Асиметрія інформації в глобалізованій економіці та шляхи її подолання. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 24. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.020>.

<sup>4</sup> Dicken P. *Global Shift: Mapping the Changing Contours of the World Economy*. 6<sup>th</sup> Ed. New York : Guilford Press, 2011. P. 61. URL: [http://iss.ecnu.edu.cn/\\_upload/article/files/64/60/d73e7e414d44961b1d581595e55b/80312729-6ba5-44fa-abc4-f20984ae7a5d.pdf](http://iss.ecnu.edu.cn/_upload/article/files/64/60/d73e7e414d44961b1d581595e55b/80312729-6ba5-44fa-abc4-f20984ae7a5d.pdf).

торгівлі. Зростанню вказаного індексу притаманні велика кількість угод злиття/поглинання компаній, нові проекти, зокрема зелені інвестиції, і поява інших причин інтернаціоналізації бізнесу. Останніми роками увага інвесторів поступово перейшла від пошуку ресурсів для підвищення ефективності до стратегічних прямих інвестицій на створення активів ТНК на ринках, що розвиваються. Нові стратегії ТНК поглиблюють глобалізацію світової економіки, розширюють їх галузевий склад і зміщують акцент інтернаціоналізації з країн, що розвиваються, на країни з перехідною економікою<sup>1</sup>.

За визначенням ООН TOP-100 ТНК останнім часом віддзеркалюють структурні тенденції розвитку світової економіки, ключові серед яких – збільшення важливості послуг у сучасних економіках та інтернаціоналізація цього сектору, що базується на розвитку інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ), інтернет-послуг, а також дерегуляція на міжнародних ринках<sup>2</sup>. Діджиталізація – основа цифрової економіки, а обробка даних – сфера послуг, що прискорено збільшується серед TOP-100 ТНК. Експансія цих компаній – результат підвищеного світового попиту на їхні послуги й продукти. Інтернет та ІКТ забезпечили інтернаціоналізацію руху їх продукції.

ТНК – важливий чинник трансформації інформаційного простору, який утворився через діджиталізацію національних і світової економік, тобто використання ІКТ у сфері як обробки та передання даних, так і керування світовими валютно-фінансовими потоками, котрі виникають як результат міжнародної торгівлі, прямих та портфельних інвестицій, управління ринками цінних паперів, банківських послуг, внутрішніми й зовнішніми запозиченнями. За словами М. Кастельса, з моменту виникнення в середині 1970-х і до середини 1990-х років інформаційні технології у світі надзвичайно швидко поширилися, менше ніж за два десятиліття, показавши, що “характерним для цієї технологічної революції є негайне застосування для власного розвитку технологій, котрі вона створює, пов’язуючи світ через інформаційну технологію”<sup>3</sup>.

Тож інформаційний простір глобалізованої економіки істотно розширюється, відбувається рух великих обсягів інформації, пришвидшуються товарні, фінансові потоки, посилюється міграція робочої сили.

<sup>1</sup> World Investment Report 2017. Investment and the Digital Economy / UNCTAD. P. 27. URL: [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2017\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2017_en.pdf).

<sup>2</sup> Ibid. P. 28.

<sup>3</sup> Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура / пер. с англ. под науч. ред. О. И. Шкаратана. Москва : ГУ ВШЭ, 2000. С. 21, 22.

Такі тенденції змінюють зміст управління як виду діяльності. За цих умов ТНК виступають ключовими економічними агентами. Нова їх роль як носіїв новітніх ІКТ та водночас суб'єктів, котрі виробляють інформацію під час провадження господарської діяльності в кількох країнах, складання й оприлюднення фінансової та нефінансової звітності, проявляється у формуванні глобального інформаційного простору. Їхня звітність – джерело інформації для статистичного узагальнення міжнародними організаціями, інтеграційними об'єднаннями, союзами.

Крім того, ТНК властива інноваційна діяльність, яка має на меті комерціалізацію результатів наукових досліджень і виготовлення в результаті їх запровадження нових конкурентоспроможних товарів.

Запровадження досягнень науки і техніки у виробництво сприяє підвищенню ефективності матеріального виробництва, що забезпечує економічність витрачання ресурсів на виготовлення продукції та надання послуг із подальшою диференціацією технологічних переділів у окремі виробництва, розвиток ТНК, а отже, поглиблення глобалізації.

Однак діяльність ТНК породжує та посилює проблеми наднаціонального характеру, зумовлені їх прагненням отримати економічну вигоду. Виснаження природних ресурсів у зв'язку з виробництвом, експлуатацією об'єктів паливно-енергетичного комплексу, перетворенням енергії з однієї форми в іншу, загрози екологічної катастрофи – прямі наслідки науково-технічної революції.

Очевидно, що розвиток виробництва неможливий без застосування теплової або електричної енергії. Тож удосконалення процесів її одержання, перетворення, транспортування та використання передбачає зменшення техногенного навантаження на довкілля, що не може бути вирішено в рамках однієї країни.

Позитивні й негативні наслідки глобалізації світової економіки спонукають країни об'єднувати свої зусилля, спрямовані на проведення фундаментальних і прикладних досліджень, реалізацію інфраструктурних проектів та розроблення інноваційних технологій. Міжнародне науково-технічне співробітництво змінює роль інтелектуальної праці. В умовах глобалізації вона стає найважливішим чинником виробництва, а інформація й технології – активами підприємства. Інновації, котрі продукує й запроваджує країна, визначають її місце у глобалізованому світі.

Таким чином, глобальний інформаційний простір, окрім економічної інформації, вміщує сфери, які суттєво впливають на розвиток світової економіки. Його структура на всіх рівнях – від окремої країни до всього світу – є подібною за видами інформації, набором показників,



методологією їх обчислення та узагальнення. Щодо економічної сфери, то вона охоплює бухгалтерський облік, статистику, всі види звітності, що створені на рівні компаній, узагальнені на національному та глобальному рівнях. Крім фактичної інформації, єдиний інформаційний простір охоплює аналітичну та прогнозну інформацію, застосовувану в управлінні, а також нормативно-правову, що регулює міжнародні економічні відносини і встановлює правила формування, розкриття й оприлюднення даних про учасників глобальної економіки.

Новітньою тенденцією розвитку інформаційного простору глобалізованого світу є поширення нефінансового звітування країн, ТНК та національних компаній.

У 2015 р. у Нью-Йорку відбувся саміт зі сталого розвитку, на якому було розглянуті Цілі сталого розвитку (англ. Sustainable Development Goals, SDGs), офіційно відомі як “Перетворення нашого світу: порядок денний в галузі сталого розвитку на період до 2030 року” (англ. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development).

ЦСР – набір орієнтирів для майбутнього міжнародного співробітництва. Передбачається, що їх буде досягнуто до 2030 р. Глобальних цілей всього 17 і 169 відповідних завдань. ЦСР спрямовані на три складові сталого розвитку: економіку, навколишнє середовище, соціальну сферу. Завдання в розрізі цілей сформульовано таким чином, аби кожна країна могла визначити, спираючись на ЦСР, власні національні завдання. Для оцінки досягнення ЦСР встановлено індикатори (показники), котрі, з одного боку, дають змогу виміряти результат, а з другого – є інформаційною основою для підготовки щорічних доповідей стосовно ЦСР: добровільних національних оглядів (далі – ДНО). На глобальному рівні центральну роль у нагляді за досягненням ЦСР відіграє Політичний форум високого рівня (ПФВР) в тісній взаємодії з Генеральною Асамблеєю ООН і Економічною і соціальною радою ООН (ЕКОСОР). При цьому ДНО країн виступає базою для аналізу і моніторингу прогресу в досягненні ЦСР.

Розкриття ТНК та іншими компаніями інформації про їх стан, зокрема соціальні та екологічні аспекти, з метою виявлення ризиків, які загрожують стійкості підприємства, і підвищення довіри інвесторів та споживачів, має життєво важливе значення для управління змінами на шляху до розбудови стійкої глобальної економіки через поєднання довгострокової прибутковості із соціальною справедливістю й захистом навколишнього середовища.

Нефінансова інформація допомагає проводити оцінку, моніторинг та управління діяльністю підприємств і визначати їх вплив на суспіль-

ство; дає змогу врахувати багатоплановий характер корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) і різноманітність політики в цій сфері, що реалізується підприємствами, які є зіставними між собою, з метою задоволення потреб інвесторів та інших зацікавлених сторін, у тому числі в аспекті впливу підприємницьких структур на суспільство.

## 1.2. ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО СТАНОВЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЙ ПРО ВНЕСОК У РЕАЛІЗАЦІЮ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Звітність про економічні, екологічні та соціальні наслідки, викликані діяльністю компанії, яка розкриває її цінності, модель керівництва, відповідність стратегії досягненню сталого розвитку, не має усталеної назви. Ці аспекти розкриваються в різнопланових видах документів, складених за рекомендаціями різноманітних ініціатив. Отже, вивчення та вдосконалення складової інформаційного простору глобалізованої економіки – звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР – може бути забезпечено через побудову її функціонально-аналітичної моделі (інституціональної матриці) регулювання.

Уперше поняття “інституціональна матриця” запровадив у науковий обіг Д. Норт. На його думку, це “комплекс взаємопов’язаних правил і неформальних обмежень, сукупність яких визначає економічну діяльність, а також специфіку економічних і політичних інститутів кожного окремого суспільства, та напрям їх подальшого розвитку”<sup>1</sup>. На думку Д. Норта, економічні та політичні інститути є взаємозалежними. Політичні правила формують правила економічні, і навпаки.

Вітчизняні вчені досліджують інституціональні матриці корпоративної економіки<sup>2</sup>, бухгалтерської професії<sup>3</sup> та організації бухгалтерського обліку<sup>4</sup>.

Отже, за допомогою інституціональної матриці можна проводити аналіз явищ та процесів у різних галузях наукового знання. У рамках

<sup>1</sup> Норт Д. Інститути, інституціональні зміни і функціонування економіки. Москва : Фонд економічної книги «Начала», 1997. 180 с.

<sup>2</sup> Радева М. М. Інституціональна матриця корпоративної економіки. *Наукові праці ДонНТУ. Сер.: Економічна*. 2011. Вип. 40-3. С. 218–223.

<sup>3</sup> Метелиця В. М. Інституціональні основи розвитку бухгалтерської професії в Україні. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 40–46.

<sup>4</sup> Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ : КНЕУ 2016. URL: <https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006>.



цього дослідження під інституціональною матрицею регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР розуміється сукупність інститутів, котрі регулюють розкриття впливу діяльності компаній на економіку, екологію та суспільство.

Із дотриманням положень концепції інституціональних матриць головним об'єктом інституціонального аналізу виступають норми та правила, які регулюють складання звітності з питань сталого розвитку. Саме базові інститути утворюють підстави взаємодії суб'єктів, що формують політику у сфері досягнення ЦСР.

Вказані положення концепції інституціональних матриць дали змогу запропонувати таку послідовність інституціонального аналізу звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР та шляхи її вдосконалення з урахуванням впливу екзогенних та ендегенних факторів:

- 1) визначення специфіки та змісту вихідної інституціональної матриці звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР з уточненням її складових;
- 2) встановлення базових і комплементарних інститутів регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР;
- 3) моделювання та виявлення особливостей інституціонального середовища регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР в Україні;
- 4) розроблення напрямів удосконалення інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР через обґрунтування альтернативної інституціональної матриці, яка забезпечуватиме формування балансу взаємодії держави, бізнесу та суспільства щодо досягнення сталого розвитку та відповідатиме зовнішнім та внутрішнім викликам.

Для проведення інституціонального аналізу звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР насамперед варто визначитися стосовно сутності та складових вихідної інституціональної матриці регулювання такої звітності.

Вихідна інституціональна матриця є стійкою, історично сформованою системою базових інститутів, які встановлюють підстави взаємодії суб'єктів, котрі формують та реалізують політику з питань сталого розвитку. Тобто вихідна інституціональна матриця є базовою. Вона не підвладна впливу з боку індивідів, але постійно розвивається під впливом суб'єктів, що реалізують певну політику. Ця матриця відтворюється історично та піддається дії різноманітних факторів і змін інституціонального середовища через убудовування комплементарних (таких,

що доповнюють) інститутів та появу нових суб'єктів, що формують та здійснюють політику з питань сталого розвитку. Результатом цього процесу є формування домінуючої інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР.

Перебуваючи під впливом інституціональних змін у політичній, економічній та суспільній сферах, домінуюча інституціональна матриця регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР також відтворюється та змінюється через убудовування комплементарних інститутів.

Комплементарні інститути створюються з метою подолання проблемних аспектів домінуючої інституціональної матриці, спричинених змінами інституціонального середовища. Сукупність базових та комплементарних інститутів, які регулюють звітність компаній про внесок у реалізацію ЦСР, об'єднаних із метою вдосконалення взаємодії суб'єктів, що формують та реалізують політику у сфері сталого розвитку, становить альтернативну інституціональну матрицю. Якщо остання більше, ніж діюча, відповідає умовам інституціонального середовища, вона може стати домінуючою.

Перш ніж перейти до аналізу національної домінуючої інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР, необхідно дослідити структуру базової матриці через вивчення та систематизацію інституціонального середовища відповідного звітування компаній на глобальному рівні, що висуває проблему вивчення й систематизації базових інститутів у сфері сталого розвитку (норм і правил, які регулюють забезпечення досягнення сталого розвитку).

Дослідження інститутів інституціонального середовища дає можливість систематизувати ініціативи, покликані врегулювати порядок, зміст і структуру звітності про вплив діяльності бізнесу на суспільство з урахуванням принципів сталого розвитку у світі та в Україні, й виокремити два його ієрархічних рівні:

- зовнішнє (міжнародні документи), що складається із сукупності міжнародних правових актів у сфері регламентації діяльності суб'єктів господарювання, котрі враховують концепцію сталого розвитку на міжнародному рівні;
- внутрішнє (національні нормативні акти), утворене з нормативно-правових актів, котрі регулюють діяльність суб'єктів господарювання, що враховують принципи КСВ, на національному рівні.

Зовнішнє інституціональне середовище містить документи, котрі можна класифікувати як акти:

- універсального (глобального) характеру (міжнародний контекст), регіонального характеру (євроінтеграційний контекст);
- спеціального характеру (контекст стандартизації системи управління та підготовки й подання звітності).

Ці документи справляють величезний вплив на внутрішнє інституціональне середовище і визначають характер міжнародного співробітництва у сфері сталого розвитку в Україні.

За дотримання такого підходу зовнішнє інституціональне середовище можна представити як трикутник: “міжнародні документи універсального характеру – міжнародні документи регіонального характеру – міжнародні документи спеціального характеру”. Сутність кожного з цих елементів змінюється в разі зміни одного з них. Поширення практики ведення бізнесу на засадах сталого розвитку в різних країнах спонукало до розроблення та постійного оновлення стандартів, які прямо або опосередковано пов’язані з його складовими (міжнародних документів спеціального характеру).

Визнання та запровадження концепції сталого розвитку в різних країнах стало основою формування міжнародних ініціатив, спрямованих на залучення бізнес-структур до діяльності зі сталого розвитку (міжнародних документів універсального характеру).

Інтеграційні процеси та формування партнерства між державним і корпоративним секторами різних країн привели до визнання необхідності розкриття нефінансової інформації в контексті досягнення сталого розвитку на державному рівні як ефективного інструменту державної політики та розроблення міжнародних документів регіонального характеру.

*Міжнародні документи універсального характеру* з питань розкриття інформації щодо досягнення сталого розвитку, розроблені під егідою ООН, підтримано Україною, зокрема підсумковий документ “Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030”<sup>1</sup>.

Серед інших таких документів слід виокремити: спільні документи Цільової групи з прозорості та боротьби з корупцією “Великої двадцятки” (G20) та “Ділової двадцятки” (B20); Принципи відповідального інвестування ООН; Принципи “Екватор”; Фінансову ініціативу Програми

---

<sup>1</sup> Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030 / ООН. 2015. URL: <https://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/library/sustainable-development-report/the-2030-agenda-for-sustainable-development.html>.

ООН з навколишнього середовища; Керівні принципи ООН щодо дотримання прав бізнесу та людини; Конвенцію ООН з прав дитини; Всесвітню декларацію прав людини; конвенції Міжнародної організації праці; кодекси корпоративної поведінки; Європейську декларацію бізнесу проти соціальної ізоляції; конвенції Міжнародної організації праці та ін.

*Міжнародні документи регіонального характеру* розроблено в ЄС. Цей процес був розпочатий у 2001 р. з публікації “Зеленої книги. Створюючи Європейську систему корпоративної соціальної відповідальності”<sup>1</sup>. У ній було започатковано дискусію про концепції КСВ та форми співробітництва між Європейською комісією і компаніями для просування сталого розвитку. У результаті у 2002 р. Єврокомісія розробила й оприлюднила стратегію ЄС щодо соціальної відповідальності бізнесу<sup>2</sup>.

Відтоді у країнах Європи дотримуються стандартизованого підходу до підготовки нефінансової звітності під контролем держави. Було послідовно прийнято Директиви 2004/17/ЄС та 2004/18/ЄС, які заохочують споживачів до придбання товарів у соціально спрямованих структур бізнесу. У 2009 р. ухвалено регуляторний акт Європарламенту та комісії № 1221/2009 з питань добровільної участі організацій у звітності щодо екоменеджменту та аудиту (EMAS)<sup>3</sup>.

У країнах ЄС із 2017 р. виконуються положення Директиви Європейського парламенту та Ради 2013/34/ЄС про річну фінансову, консолідовану фінансову звітність і пов’язані з ними звіти окремих типів компаній від 26.06.2013<sup>4</sup> та 2014/95/ЄС, що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС стосовно розкриття нефінансової та різноманітної інформації окремими великими підприємствами і групами від 22.10.2014<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Green Paper: Promoting European Framework for corporate social responsibility. 2001. July 19. URL: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC\\_01\\_9](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC_01_9).

<sup>2</sup> Communication from the Commission concerning Corporate Social Responsibility: A business contribution to Sustainable Development. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6e2c6d26-d1f6-48a3-9a78-f0ff2dc21aad/language-en>.

<sup>3</sup> The EU Eco-Management and Audit Scheme (EMAS). URL: [https://ec.europa.eu/environment/emas/index\\_en.htm](https://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm).

<sup>4</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

<sup>5</sup> Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125).

Названі директиви зобов'язують вказані види підприємств надавати нефінансові звіти, розкриваючи екологічні, соціальні та управлінські ризики. Особливістю цих директив є вимога про необхідність звітувати щодо не тільки внутрішніх ризиків, а й загроз у відносинах із постачальниками та субпідрядниками. Детальніший аналіз цих визначальних для запровадження нефінансового звітування в Україні актів буде проведено у подальшому дослідженні.

Крім директивних документів, необхідність розкриття нефінансової інформації визначається на національному рівні країн – членів співтовариства. Так, у різних країнах Європи розроблені та діють відповідні нормативно-правові акти.

*Міжнародні документи спеціального характеру* розкривають і впорядковують різні аспекти корпоративної звітності, зокрема трудові відносини, виробництво якісної продукції, захист навколишнього природного середовища, дбайливе використання природних та інших ресурсів. У світі є багато таких документів, які можна поділити на дві групи<sup>1</sup>.

*1. Стандарти й системи управління та сертифікації, що визначають рамкові умови добровільної участі та не мають примусового правового характеру:*

- ISO 26000:2010 “Настанова із соціальної відповідальності” (Guidance on social responsibility)<sup>2</sup>, що допомагає підприємствам упорядкувати свою діяльність у контексті КСВ. Настанова дає єдине розуміння соціальної відповідальності й детальну інструкцію для всіх підприємств із урахуванням принципів, наведених у Глобальному договорі ООН. Стандарт розроблено для державного і приватного секторів. Він визначає відповідальність для кожної організації у відносинах із зацікавленими сторонами;
- ISO 14001:2004 “Системи менеджменту навколишнього середовища – вимоги та керівництво по використанню” (Environmental management systems – Requirements with guidance for use)<sup>3</sup>. Стандарт, спрямований на формування ефективної системи управ-

<sup>1</sup> Олійник Я. В. Інституціональні чинники запровадження нефінансової звітності. *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 120–124. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.09.112>.

<sup>2</sup> Guidance on social responsibility : ISO 26000:2010. URL: <https://www.iso.org/standard/42546.html>.

<sup>3</sup> Environmental management systems – Requirements with guidance for use : ISO 14001:2004. URL: <https://www.iso.org/standard/31807.html>.

ління навколишнім середовищем, застосовується для сертифікації систем менеджменту. Ним встановлено обов'язкову публічність екологічної політики без визначення вимог до звітності;

- OHSAS 18001:2007 (стандарт оцінки професійної безпеки)<sup>1</sup> містить вимоги щодо усунення дискримінації та забезпечення належних умов праці;
- Тристороння декларація принципів, що стосуються багатонаціональних корпорацій і соціальної політики Міжнародної організації праці (Женева, 1977 р., з виправленнями, внесеними у 2000 р.)<sup>2</sup>, висвітлює принципи взаємовідносин та обов'язки урядів, багатонаціональних корпорацій, організацій роботодавців і працівників приймаючих країн та країн базування корпорацій. Ці корпорації мають у повному обсязі враховувати загальні цілі політики держав, де вони провадять діяльність, з урахуванням цілей розвитку, соціальних завдань та соціальної структури приймаючих країн і країн базування;
- Система екологічного менеджменту та аудиту (EMAS – Eco-Management and Audit Scheme) містить технічні вимоги для системи керування навколишнім середовищем<sup>3</sup>. Вона передбачає проведення офіційного попереднього екологічного аналізу та публікацію екологічного звіту задля інформування зацікавлених сторін про завдання охорони навколишнього середовища і їх виконання.

## 2. Стандарти підготовки та подання звітності:

- Глобальна ініціатива звітності (The Global Reporting Initiative – GRI)<sup>4</sup> ґрунтується на концепції сталого розвитку – знаходження балансу між потребами нинішнього і майбутніх поколінь в економічному й соціальному добробуті, сприятливому навколишньому середовищі. GRI є неформальним документом, що містить набір критеріїв, за допомогою яких створюється звітність з економічної, екологічної та соціальної результативності компа-

<sup>1</sup> Occupational health and safety management systems – Requirements with guidance for use : ISO 45001:2018. URL: <https://www.iso.org/standard/63787.html>.

<sup>2</sup> Tripartite Declaration of Principles concerning Multinational Enterprises and Social Policy / ILO. URL: [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_emp/---emp\\_ent/---multi/documents/publication/wcms\\_094386.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/---multi/documents/publication/wcms_094386.pdf).

<sup>3</sup> The EU Eco-Management and Audit Scheme (EMAS). URL: [https://ec.europa.eu/environment/emas/index\\_en.htm](https://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm).

<sup>4</sup> The Global Reporting Initiative. URL: <https://www.globalreporting.org/>.



нії, і вимоги до якості звітності. Він призначений для великих підприємств, котрі можуть істотно впливати на суспільство;

- Account Ability's AA1000 Series of Standards (AA 1000) – стандарт перевірки звітності Інституту соціальної та етичної звітності<sup>1</sup>. Він спрямований на сприяння підвищенню соціальної відповідальності бізнесу через забезпечення якості нефінансового обліку, аудиту та звітності із залученням і урахуванням думки зацікавлених сторін. У стандарті виокремлено основні етапи процесу складання соціальної звітності;
- Керівні настанови ОЕСР для транснаціональних корпорацій (The OECD Guidelines for Multinational Enterprises). ОЕСР зосереджує зусилля на досягненні порозуміння і наданні допомоги урядам у реагуванні на нові події і труднощі, такі як корпоративне управління, інформаційна економіка та виклики старіючого населення<sup>2</sup>;
- Стандарти Саншайн визначають лише напрями формування інформації та формат її представлення. У цих стандартах не наведено конкретних вимог щодо показників звітності та механізму їх формування<sup>3</sup>;
- Глобальні принципи Саллівана (The Global Sullivan Principles – GSP) передбачають підтримку економічної, соціальної та політичної справедливості, дотримання прав людини, рівні можливості під час наймання персоналу, навчання та сприяння кар'єрному зростанню соціально незахищених верств населення.

Наведений перелік не є повним. Отже, міжнародні документи, що регулюють різноманітні аспекти розкриття нефінансової інформації, у сукупності утворюють зовнішнє інституціональне середовище.

Національна нормативно-правова база щодо розкриття впливу діяльності компаній на економіку, екологію та суспільство формує *внутрішнє інституціональне середовище*, яке регулює діяльність суб'єктів господарювання на засадах принципів КСВ на національному рівні, та в сукупності – базові інститути *вихідної інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР*.

<sup>1</sup> Account Ability's AA1000 Series of Standards. URL: <https://www.accountability.org/standards/>.

<sup>2</sup> The OECD Guidelines for Multinational Enterprises. URL: <https://mneguidelines.oecd.org/mneguidelines/>.

<sup>3</sup> NGSSS Science and Social Studies Assessments. URL: <https://fsassessments.org/florida-statewide-assessment-program/about-NGSSS.stml>.

Представництво ООН в Україні у 2006 р. започаткувало та підтримує діяльність української мережі Глобального договору ООН.

Концепція КСВ отримала законодавче визнання в Конституції України через визначення загальних принципів соціальної відповідальності держави і суб'єктів господарювання. Так, у ст. 64 закріплено конституційні права і свободи людини і громадянина, що не можуть бути обмежені, крім випадків, передбачених Конституцією. Крім того, Основний закон прямо або опосередковано містить вимоги щодо прав людини, трудових відносин, навколишнього середовища та боротьби з корупцією.

Головним документом *регіонального характеру* (євроінтеграційний контекст), котрий долучає Україну до європейського руху щодо забезпечення досягнення ЦСР, є Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікована Законом № 1678-VII від 16.09.2014 (далі – Угода). Нею передбачено забезпечення розвитку міжнародної торгівлі та сприяння досягненню мети сталого розвитку як головного принципу посилення співробітництва між Сторонами: “Сторони визнають важливість якнайповнішого врахування економічних, соціальних та екологічних інтересів не тільки свого відповідного населення, а й прийдешніх поколінь і гарантують, що економічний розвиток, екологічна та соціальна політика підтримується спільно”<sup>1</sup>.

Інструментом досягнення ЦСР в Україні обрано наближення вітчизняної нормативно-правової бази та адміністративної практики до *acquis* ЄС. В Угоді визнається важливість урахування наукової та технічної інформації, відповідних міжнародних стандартів, настанов, рекомендацій.

Згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України “Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони” від 17.09.2014 № 847-р в Україні імплементовано Директиву 34/13/ЄС.

Наступним рівнем нормативного забезпечення просування концепції сталого розвитку через складання нефінансової звітності є *документи спеціального характеру*. Окремі нормативні документи, які регулю-

<sup>1</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text).



ють різноманітні аспекти *стандартизації системи управління*, мають національні версії. Зокрема, стосовно якості продукції, що споживається, працівників підприємства, місцевої громади (суспільства), природного середовища, контрагентів, у сфері господарювання і прав власності.

Соціальна відповідальність бізнесу в Україні регламентується ДСТУ ISO 14001-97 “Системи управління навколишнім середовищем. Склад і опис елементів, керівні вказівки по їх застосуванню”, розробленим у 1997 р. на підставі ISO 14000. Стандарт встановлює склад елементів системи управління навколишнім середовищем та вимоги до її функціонування.

У 2010 р. наказом Держспоживстандарту від 27.12.2010 № 594 набрав чинності ДСТУ OHSAS 18001:2010 “Системи управління гігієною та безпекою праці”<sup>1</sup>. Цей стандарт відповідає OHSAS 18001:2007 Occupational health and safety management systems – Requirements (Системи управління гігієною та безпекою праці. Вимоги). Основні принципи виконання вимог OHSAS 18001 було розроблено на вимогу споживачів для проведення оцінки й сертифікації їхніх систем управління. Стандарт має на меті сприяння інтеграції систем управління якості, екологічного управління, гігієни та безпеки праці в організаціях.

Крім стандартизованих підходів, в Україні також існує державна система сертифікації продукції – Система УКРСЕПРО. У цій системі проводиться як обов’язкова, так і добровільна сертифікація. Роботи в Системі УКРСЕПРО організовує Державний комітет України з питань технічного регулювання і споживчої політики – Держспоживстандарт України, який є Національним органом із сертифікації (попередня назва – Держстандарт України).

Варто зауважити, що в Україні міжнародні *нормативні документи, які регулюють різноманітні аспекти стандартизації підготовки й подання звітності*, мають національну інтерпретацію. Так, у 2017 р. внесено зміни до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон № 996-XIV), відповідно до яких запроваджено звіт про управління з уточненням, що він складається середніми та великими підприємствами незалежно від форм власності (крім банків та бюджетних установ).

<sup>1</sup> ДСТУ OHSAS 18001:2010. Системи управління гігієною та безпекою праці (34112) : затв. наказом Держспоживстандарту від 27.12.2010 № 594. URL: [https://dnaop.com/html/34112/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3\\_OHSAS\\_18001\\_2010](https://dnaop.com/html/34112/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_OHSAS_18001_2010).

З огляду на те, що Україною обрано євроінтеграційний вектор імплементації національного законодавства, подальше дослідження спрямовано на вивчення нормативно-правового забезпечення звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР через інституціональний аналіз національного законодавства з питань складання нефінансової звітності та директивних вимог як рамкових документів та елементу домінуючої в ЄС інституціональної матриці.

Отже звітування компаній про сталий розвиток розпочалось у форматі добровільних громадських міжнародних ініціатив, які в інституціональній матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР можна віднести до складу базових інститутів. До них належить більшість наведених вище ініціатив.

Водночас із добровільними міжнародними ініціативами відбувається стандартизація звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР на міждержавному та національному рівні. Найбільш показовим прикладом є регламенти та директиви, обов'язкові для застосування в країнах Євросоюзу<sup>1</sup>. Директивою 2013/34/ЄС передбачено, що “заходи з координації, встановлені цією Директивою, вживаються до законів, нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів” (ст. 1 розділу 1 “Сфера застосування, визначення та категорії компаній та груп”). Таким чином, положення Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС слід уважати *елементами домінуючої в ЄС інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР*.

Документи цієї матриці спрямовані на надання допомоги підприємствам у розкритті інформації про сталий розвиток. Наприклад, мета Директиви 2014/95/ЄС сформульована як допомога компаніям у розкритті високоякісної, актуальної, корисної, послідовної і порівнянної інформації, створенні уявлення про сталий розвиток підприємства, забезпеченні прозорості для зацікавлених сторін<sup>2</sup>. Таке розуміння призначення міжнародних, міждержавних та національних ініціатив

<sup>1</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>; Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>.

<sup>2</sup> Communication from the Commission Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52017XC0705%2801%29>.

цілком виправдане й об'єктивне, оскільки саме звітність, складена з урахуванням їхніх положень, виступає інформаційною базою моніторингу досягнення та ефективності реалізації ЦСР.

Вивчення наведених документів і практики їх застосування свідчить про те, що в жодному з них, за винятком GRI, не встановлено складу індикативних показників, котрі відображають стан досягнення ЦСР, і рекомендацій з методики їх визначення. У свою чергу, стандарти звітності зі сталого розвитку GRI пропонують за загальними аспектами розкриття 56 показників, за економічною, екологічною та соціальною сферами – 85 показників.

Така різноманітність підходів, наявність великої кількості рекомендаційних документів із підготовки нефінансової звітності свідчить про усвідомлення керівництвом компаній, громадськістю, урядами держав, об'єднаннями і союзами на глобальному рівні важливості цієї складової публічної звітності компаній для прийняття управлінських рішень.

Однак відсутність уніфікованого підходу до змісту такої звітності призводить до непорівнянності, асиметрії, неможливості агрегування статистичної інформації не тільки всередині однієї країни, а й між державами, політичними та економічними союзами, географічними регіонами і на глобальному рівні.

Наступним важливим результатом браку єдиних підходів до змісту звітності є низький рівень достовірності даних у зв'язку з недотриманням компаніями вимог обраних ними стандартів підготовки нефінансової звітності, у тому числі звітності за внеском у досягнення ЦСР<sup>1</sup>.

Підходи до визначення показників досягнення ЦСР залежать від складності та багатогранності процесів, які потрібно виміряти, аби відобразити їх реалізацію і розв'язання поставлених у їхньому контексті завдань. У ряді випадків один багатоцільовий показник може адекватно оцінити розв'язання задачі, а іноді для багатоаспектних завдань запроваджуються і продовжують удосконалюватися цілі набори показників, системно пов'язані між собою.

Ціль 12 стійкого розвитку “Відповідальне споживання і виробництво” спрямована на усунення нераціонального природокористування,

---

<sup>1</sup> *Iefymenko T., Lovinska L.* Entity's reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Counteractions to information asymmetry / Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (35th Session, 24–26 October 2018). URL: [https://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciisar35\\_25AM\\_TIefymenkoLLovinska\\_en.pdf](https://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciisar35_25AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf).

екологічно небезпечного застосування хімічних речовин і відходів, а також на скорочення їх утворення. Завдання 12.6 вказує на необхідність переходу до раціональних моделей споживання і виробництва на засадах використання компаніями, особливо великими й транснаціональними, стійких методів виробництва і відображення інформації про раціональне використання ресурсів у своїх звітах. Індикатором прогресу в розв'язанні цього завдання є кількість компаній, що публікують звіти про раціональне використання ресурсів. Він має порядковий номер 12.6.1 у керівництві<sup>1</sup>.

На вирішення зазначених проблем Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (ISAR) при UNCTAD розробила Керівництво з ключових показників звітності підприємств щодо внеску у досягнення Цілей сталого розвитку (Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals, далі – GCI)<sup>2</sup>. Це Керівництво стало наслідком найбільшої міжнародної ініціативи, спрямованої на залучення компаній до діяльності зі сталого розвитку, – Глобального договору ООН (Global Compact)<sup>3</sup>. Воно пропонує перелік ключових індикаторів звітності підприємств про внесок у досягнення ЦСР, який містить 33 показники в чотирьох сферах: економіка, навколишнє середовище, соціальна та інституційна сфери (Economic, Environmental, Social, Institutional). Перевага цього документа полягає в тому, що він не тільки чітко визначає самі показники, а й розкриває джерела даних і методіку розрахунку, безперечно, сприяючи підвищенню сумісності та достовірності даних звітності.

Наступним етапом становлення моніторингу сталого розвитку в контексті показника 12.6.1 є організація впровадження GCI на практиці, що передбачає визначення суб'єктів, які збирають звітність компаній і здійснюють, власне, моніторинг її даних, а також процедуру самого моніторингу та узагальнення його результатів.

<sup>1</sup> Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development. P. 13/21. URL: [https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202020%20review\\_Eng.pdf](https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202020%20review_Eng.pdf).

<sup>2</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2019d1_en.pdf).

<sup>3</sup> The Ten Principles of the UN Global Compact: United Nations Global Compact. URL: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>.

Слід ураховувати, що нині Експертна група щодо показників досягнення ЦСР (the Inter-agency and Expert Group on Sustainable Development Goal Indicators, IAEG-SDG), під чією егідою розробляються показники, класифікує показник 12.6.1 як показник рівня III. Це означає, що він ще не має визнаної методології на міжнародному рівні. Методологічним розробленням показника 12.6.1, а також контролем процесу збору даних та звітності аж до 2030 р. займаються дві установи ООН: ООН – Навколишнє середовище (UN Environment) і Конференція ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД)<sup>1</sup>. Якщо GCI є вже розробленим набором необхідних показників для звітності компаній про сталий розвиток, то способи збору, накопичення та моніторингу даних цієї звітності для створення відповідних інформаційних баз перебувають у стані обговорення й у вигляді проектів елементів такої інформаційної системи.

З позицій ЮНКТАД моніторинг показника 12.6.1 не повинен бути простим підрахунком кількості компаній, що публікують автономні звіти про сталий розвиток. Він має зосереджуватися на типі інформації про сталий розвиток, що публікується компанією у формі окремого звіту про сталий розвиток або інтегрований в інші звіти компанії. Отже, для цілей цього показника як об'єкта моніторингу можуть включатись окремий звіт про сталий розвиток або відповідна інформація, що подається в інших форматах, наприклад, включена до річного звіту компанії<sup>2</sup>.

Ідеологія GCI свідчить про те, що застосування 33 показників, визначених у ньому, для складання звітності про сталий розвиток забезпечує максимально можливий ступінь стандартизації національних даних і сприяє їх міжнародній порівнянності. Підставою для такого твердження є той факт, що показники GCI універсальні й розроблені на підставі наявних ключових ініціатив або систем звітності. Іншими словами, GCI не містить показників, котрі не існують у звітності підприємств. Однак добровільний характер складання нефінансової звітності в ряді країн, гнучкі підходи до вибору показників і формату звітності в межах чинних стандартів фінансової та нефінансової звітності дають підставу вважати, що розроблення GCI як основи для моніторингу показника 12.6.1 не є достатньою умовою для створення інформаційних баз даних проведення такого моніторингу. У зв'язку з цим вивчення ін-

<sup>1</sup> Methodology for SDG indicator 12.6.1. Draft from the Custodian Agencies / UNCTAD, UNEP. 2019. P. 1. URL: [https://environmentlive.unep.org/media/docs/projects/draft\\_proposal\\_methodology\\_12\\_6\\_1\\_may\\_2019.pdf](https://environmentlive.unep.org/media/docs/projects/draft_proposal_methodology_12_6_1_may_2019.pdf).

<sup>2</sup> Ibid. P. 2.

ституційних умов і організаційних підходів, які необхідно створити для імплементації моніторингу показника 12.6.1 на підставі GCI, є важливим<sup>1</sup>.

Широке застосування компаніями GRI та поява GCI свідчить про перехід звітності, яка розкриває питання досягнення сталого розвитку, на новий щабель становлення. Зазначені ініціативи на сьогодні становлять комплементарні інститути, котрі впливають на домінуючу інституціональну матрицю регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР. Тож можна зробити прогноз, що з часом прагнення до уніфікації показників істотно вплине на формування домінуючої інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР. Подібний шлях становлення пройшли свого часу Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards, IFRS), які нині мають глобальний характер. Тож нагальним питанням є аналіз досвіду звітування компаній у контексті імплементації вимог визнаних міжнародних та національних ініціатив і визначення на цій основі впливу інститутів альтернативної інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР.

Спалах коронавірусу COVID-19 на початку 2020 р. поширився по всьому світу, поставивши під загрозу здоров'я людства, вплинув на діяльність компаній, економіку та суспільство загалом. Уряди країн почали вживати відповідні заходи після проголошення 31 січня 2020 р. поширення вірусу як надзвичайної ситуації у сфері громадської охорони здоров'я. У контексті цієї події необхідно забезпечити розкриття інформації про стан економіки, екології, соціальної сфери після названої дати в нефінансовій звітності компаній та країн.

Варто врахувати той факт, що нефінансова звітність у 2020 р. складається за даними 2019 р. Тож слід очікувати, що інформація та динаміка показників такої звітності демонструватимуть дуже неістотні зміни через пандемію COVID-19 або зовсім їх не відображатимуть. Тож актуальним є розроблення перспективних оцінок, визначення показників та пов'язаних з ними припущень, використовуваних для складання нефінансової звітності у 2021 р., коли вплив COVID-19 на розкриття інформації у нефінансовій звітності має бути дуже суттєвим.

---

<sup>1</sup> Ловінська А. Г. Деякі аспекти звітності компаній про сталий розвиток. *Фінанси України*. 2020. № 3. С. 23–42. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.03.023>.



## АНАЛІЗ ПОНЯТІЙНО-ТЕРМІНОЛОГІЧНОГО АПАРАТУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

Визнання необхідності забезпечення сталого розвитку урядами країн світу та багатьма організаціями зумовило започаткування нової філософії бізнесу та суспільства. Водночас у відповідь на глобальні виклики компанії почали розробляти плани ефективного та стійкого виробництва з метою запобігання передчасному руйнуванню природних ресурсів. Все це в сукупності привело до стійкої тенденції уваги щодо впливу діяльності компаній з боку державних органів і суспільства та спонукало до розроблення ініціатив, які утворюють базову інституціональну матрицю регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР (про що йшлося у попередньому параграфі).

Практика звітування вітчизняних підприємств про вплив їхньої діяльності на економіку, екологію та суспільство, яке тривалий час ґрунтувалося на добровільних засадах та не було поширеним, зазнає одночасного впливу як базових, так і домінуючих інститутів, зокрема директивних вимог Євросоюзу – Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС. Це спричиняє неоднорідність розкриття інформації та формату представлення звітів.

Пошук факторів, які зумовлюють інформаційну асиметрію в нефінансовому звітуванні підприємств, спричинену непорівнянністю даних, доцільно почати з дослідження понятійно-категоріального апарату в цій сфері для його уніфікації.

Більшість вітчизняних науковців пов'язують звітність компаній про внесок у реалізацію ЦСР із корпоративною нефінансовою та інтегрованою звітністю (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Понятійно-категоріальний апарат щодо економічного змісту звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР як об'єкт наукового пошуку вітчизняних дослідників**

Джерело	Визначення
<i>Корпоративна звітність</i>	
Л. Т. Шафранська	Гармонізація фінансової та нефінансової звітності, де узагальнено інформацію про фінансовий стан і результати фінансово-господарської, соціальної та екологічної діяльності підприємств, що дає можливість оцінити ефективність прийнятих управлінських рішень і визначити стратегічні аспекти розвитку
С. В. Левічева, Н. В. Післегіна	Звітність, представлена всім зацікавленим користувачам, яка включає перелік взаємопов'язаних показників фінансово-го й нефінансового характеру
І. В. Алексєєва, Р. Г. Осіпова	Комплексна синтезована звітність, що характеризує всебічно стан компанії у теперішній та майбутній час
<i>Інтегрована звітність</i>	
Міжнародний стандарт інтегрованої звітності	Інтегрована звітність – процес, що базується на інтегрованому мисленні, у результаті якого формуються періодичний інтегрований звіт організації про створення вартості впродовж тривалого часу та пов'язані з ним документи
Кодекс управління Кінга для Південної Африки	Інтегрований звіт – цілісне та комплексне представлення результатів діяльності компанії в контексті її фінансів та забезпечення стійкості
С. В. Левічева, Н. В. Післегіна	Інтегрована звітність – наступний крок в еволюції корпоративної звітності, який дає змогу організаціям надати інвесторам найповнішу інформацію про себе, свій фінансовий та нефінансовий стан
В. А. Тупіченко, Е. С. Колпова	Інтегрована звітність – найефективніший інструмент підвищення корпоративної прозорості звітності компанії, що поєднує всю суттєву фінансову та нефінансову інформацію про неї у скороченій, зрозумілій і зручній для користувача формі
Н. А. Лоханова	Інтегрована звітність – звітність, покликана розкрити не лише найрізноманітнішу інформацію історичного характеру, що традиційно відображається у фінансовій звітності, а й ряд інших відомостей, що мають прогностичний характер та стосуються питань стратегії і ризиків, а також інформацію про нефінансові аспекти діяльності, у тому числі за екологічним, соціальним та іншим аналогічним напрямками



Джерело	Визначення
Р. В. Кузіна	Інтегрована звітність – зведення воедино фінансової та нефінансової інформації, що відображає здатність організації створювати й підтримувати свою вартість у коротко-, середньо- та довгостроковому періодах

Складено за: Шафранська А. Т. Корпоративна звітність в умовах глобалізації: проблеми, перспективи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 12(2). С. 161–164. URL: [http://www.visnyk-ekonom.uzhnu.ua/archive/12\\_2\\_2017ua/36.pdf](http://www.visnyk-ekonom.uzhnu.ua/archive/12_2_2017ua/36.pdf); Левичева С. В., Пислигина Н. В. Актуальные проблемы подготовки корпоративной отчетности. 2014. URL: <http://hses-online.ru/2014/02/158.pdf>; Алексеева И. В., Осипова Р. Г. Развитие ключевых характеристик дефиниции “корпоративная отчетность”. *Международный бухгалтерский учет*. 2015. Т. 18, вып. 12. URL: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=65765>; Международный стандарт интегрированной отчетности (IIRC). URL: [http://iir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://iir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf); King Code of Governance for South Africa / Institute of Directors Southern Africa. URL: <http://www.ecgi.org/codes/documents/king3.pdf>; Левичева С. В., Пислигина Н. В. Актуальные проблемы подготовки корпоративной отчетности. 2014. URL: <http://hses-online.ru/2014/02/158.pdf>; Турчиенко В. А., Копикова Е. С. Интегрированная отчетность как форма инновационного развития. 2016. URL: [http://izvuz.on.pnzgu.ru/files/izvuz\\_on.pnzgu.ru/23416.pdf](http://izvuz.on.pnzgu.ru/files/izvuz_on.pnzgu.ru/23416.pdf); Лоханова Н. А. Состав показателей интегрированной корпоративной отчетности – возможный подход к структуризации. *Современные проблемы науки и образования*. 2012. № 6. URL: <https://www.science-education.ru/ru/article/view?id=7801>; Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку : монографія. Херсон : Грінш А. С., 2015. 416 с.

Аналіз наведених визначень показав, що окремі науковці (І. В. Алексеева, С. В. Левічева, Р. Г. Осіпова, Н. В. Післегіна, Л. Т. Шафранська) вкладають у поняття “корпоративна звітність” розуміння того, що це синтез фінансової і нефінансової інформації, яка характеризує минуле та майбутнє компанії. Таке трактування відповідає сутності інтегрованої звітності компаній, котру розглядають найчастіше з двох ключових позицій:

- як процес інтеграції фінансової та нефінансової інформації про діяльність підприємства;
- як модифікацію корпоративної звітності, покликану підвищити прозорість інформації про результати діяльності підприємства та його вплив на навколишнє середовище.

Трактування поняття “нефінансова звітність” вітчизняними дослідниками базується на міжнародних рамкових документах та ініціативах (GRI, UN Global Compact, SASB тощо) (табл. 2.2).

Огляд наукових підходів до трактування поняття “нефінансова звітність” показав: у цілому більшість авторів підтримують позицію GRI щодо визначення нефінансової звітності як звітності, котра характеризує сталий розвиток підприємств через систему показників, що висвітлюють економічний, екологічний та соціальний вплив діяльності на навколишнє середовище. На базі цього підходу авторами розглядаються методологічні основи представлення нефінансової звітності на підставі міжнародних рамкових документів добровільного (GRI, SASB, Sunshine Standards та ін.) і зобов'язального характеру (складання звіту про управління в умовах імплементації директивних вимог ЄС, зокрема Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС).

Окремий напрям наукових досліджень присвячений аналізу етимології походження терміна “нефінансова звітність” (Т. Довга, Л. Слюсарева)<sup>1</sup>.

Головною особливістю більшості вітчизняних досліджень є відсутність розмежування таких категорій, як “нефінансова звітність”, “соціальна звітність”, “звітність зі сталого розвитку”, “звітність із корпоративної соціальної відповідальності” тощо. Погоджуємось із тим, що ці терміни не є взаємовиключними, проте нефінансова звітність – уза-

<sup>1</sup> Довга Т. Формування екологічної звітності сміттєпереробних підприємств. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2012. № 143. С. 50–53; Слюсарева Л. В. Використання нефінансової звітності як запорука застосування соціально-етичного маркетингу підприємствами України. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Сер.: Економіка і менеджмент*. 2012. Вип. 3. С. 90–99.

Таблиця 2.2

## Тлумачення поняття “нефінансова звітність” у роботах вітчизняних дослідників

Рік	Автор	Визначення
2010	О. М. Фещенко, Ю. Г. Горяченко <sup>1</sup>	Нефінансова звітність – звітність про соціальну відповідальність компанії та сталий розвиток; інструмент реалізації взаємодії між місцевим бізнесом, владою і громадою
2011	С. Король <sup>2</sup>	Нефінансова звітність – узагальнююча назва всіх звітів із соціальної відповідальності бізнесу
2012	Т. Довга <sup>3</sup>	Нефінансова звітність (звітність зі сталого розвитку) – документально оформлена сукупність даних підприємства чи організації незалежно від форми власності, що відображає середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сферах життя суспільства з метою надання стейкхолдерам (акціонерам, співробітникам, партнерам, клієнтам і суспільству) інформації нефінансового характеру в контексті сталого розвитку та на його принципах
	Л. В. Слюсарева <sup>4</sup>	Нефінансова звітність (або звітність зі сталого розвитку) – документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що відображає середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності в економічній, соціальній та екологічній сферах життя суспільства
2013	М. А. Проданчук <sup>5</sup>	Нефінансова звітність як ефективний інструмент реалізації управлінських рішень; основний формат нефінансової звітності – соціальна звітність, що поєднує Triple-Bottom підхід зі сталим розвитком підприємства
2014	Т. В. Боцян <sup>6</sup> , Р. О. Костирко <sup>7</sup>	Нефінансова звітність як уніфікована звітність, що містить фінансову та нефінансову інформацію щодо ключових результатів діяльності підприємств

<sup>1</sup> Фещенко О. М., Горяченко Ю. Г. Соціальна відповідальність бізнесу як ключовий фактор взаємодії між місцевим бізнесом, владою та громадою. *Регіональна економіка*. 2010. № 3. С. 172–178.

<sup>2</sup> Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102–113.

<sup>3</sup> Довга Т. Формування екологічної звітності сміттєпереробних підприємств. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2012. № 143. С. 50–53.

<sup>4</sup> Слюсарева Л. В. Використання нефінансової звітності як запорука застосування соціально-етичного маркетингу підприємствами України. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Сер.: Економіка і менеджмент*. 2012. Вип. 3. С. 90–99.

<sup>5</sup> Проданчук М. А. Нефінансова звітність – ефективний інструмент в реалізації управлінських рішень. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. Вип. 4 (22). С. 202–214.

<sup>6</sup> Боцян Т. В. Використання стандартів зі складання та оприлюднення нефінансової звітності: досвід українських підприємств. *Економіка. Управління. Інновації*. 2014. Вип. 2 (12). URL: [http://eprints.zu.edu.ua/23583/1/eui\\_2014\\_2\\_10.pdf](http://eprints.zu.edu.ua/23583/1/eui_2014_2_10.pdf).

<sup>7</sup> Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу. *Часопис економічних реформ*. 2014. № 1 (13). С. 49–54.

Закінчення табл. 2.2

Рік	Автор	Визначення
2015	О. В. Небильцова <sup>8</sup>	Звіт про управління як форма нефінансової звітності підприємств України в умовах імплементації директивних вимог ЄС
2016	Н. Ю. Єршова <sup>9</sup>	Розгляд нефінансової інформації як складової інтегрованої звітності підприємств
2017	К. В. Безверхий <sup>10</sup>	Нефінансова звітність як складова інтегрованої звітності підприємства, що використовується бізнесом як інструмент відповідальності перед суспільством, а також забезпечує інформаційні потреби зацікавлених користувачів такої звітності щодо економічних, соціальних та екологічних показників, котрі додатково розкривають і пояснюють діяльність суб'єкта господарювання не лише в яasnих, а й у кількісних показниках
2018	Я. В. Олійник <sup>11</sup> , Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, Т. А. Бондар <sup>12</sup> , І. В. Колос, А. В. Гарастовська <sup>13</sup> , О. Г. Сокол <sup>14</sup>	Інституціональні засади запровадження звіту про управління України як джерела інформації про нефінансовий аспект діяльності підприємств. Нефінансова звітність як інструмент представлення впливу діяльності підприємств; оцінка галузевих специфічних особливостей розкриття інформації

<sup>8</sup> Небильцова О. В. Стратегічні підходи до підготовки фінансової та нефінансової звітності в Європейському Союзі. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 1. С. 258–269.

<sup>9</sup> Єршова Н. Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. Вип. 1 (47). С. 451–459.

<sup>10</sup> Безверхий К. В. Економічна сутність поняття «нефінансова звітність». *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 23–34.

<sup>11</sup> Олійник Я. В. Концептуальні засади запровадження недержавними пенсійними фондами звіту про управління. *Фінанси України*. 2018. № 1. С. 88–99. URL: <https://doi.org/10.33763/fpukr2018.01.088>.

<sup>12</sup> Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А. Нормативно-правове забезпечення звіту про управління підприємств в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 19–44. URL: <https://doi.org/10.33763/fpukr2018.06.019>.

<sup>13</sup> Колос І. В., Гарастовська А. В. Нефінансова звітність: еволюція і вимоги сьогодення. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітняські аспекти* : зб. наук. пр. за матеріалами II Всеукр. наук.-практ. конф., 29–30 березня 2018 р. Дніпро : НМетАУ, 2018. С. 132–135.

<sup>14</sup> Сокол О. Г. Методологічна основа обліково-аналітичного забезпечення формування звітності сільськогосподарських підприємств про сталий розвиток. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту* : зб. наук. пр. 2018. № 1-2. URL: <http://elar.tsiu.edu.ua/handle/123456789/4229>.

Складено авторами.

гальнююча категорія, від якої варто відокремити звіти, котрі не є за своєю суттю фінансовими (статистична, податкова, звітність до Пенсійного фонду України).

Відзначаючи вагомий внесок вітчизняних науковців у розбудову інституту нефінансового звітування в Україні, розглянемо проблемне питання, що потребує глибшого наукового осмислення, а саме уніфікацію трактувань поняття “нефінансова звітність” з метою забезпечення однозначного розуміння його сутності.

З огляду на те, що практика нефінансового звітування сягає 70-х років ХХ ст., сучасні дослідження зарубіжних авторів у сфері нефінансового звітування присвячені здебільшого не запровадженню нефінансового звітування та його методологічних засад, а вдосконаленню наявних організаційно-методичних підходів до складання звітності<sup>1</sup>.

Зокрема, забезпечення якості та довіри до нефінансових звітів досліджують багато зарубіжних фахівців. Так, Дж. Баумюллер і М. Шафхаузер-Лінзатті відобразили результати компаративного аналізу концепцій суттєвості інформації, що розкривається в нефінансовій звітності (Концептуальна основа фінансової звітності, видана Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; міжнародні стандарти фінансової звітності; Директиви 2013/34/ЄС, 2014/95/ЄС; Глобальна ініціатива звітування; Міжнародний стандарт інтегрованої звітності)<sup>2</sup>.

Серед представників держав – членів ЄС поширені дослідження проблем імплементації Директиви 2014/95/ЄС та аналіз їх наслідків<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> *Brammer S., Pavelin S.* Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure. *Business Strategy and the Environment*. 2008. Vol. 17. P. 120–136; *Cho Ch. H., Patten D. M.* The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note. *Accounting, Organizations and Society*. 2007. Vol. 32. P. 639–647; *Fonseca A.* How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metal. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2010. Vol. 17. P. 355–370.

<sup>2</sup> *Baumüller J., Schaffhauser-Linzatti M.-M.* In search of materiality for non-financial information – reporting requirements of the Directive 2014/95/EU. *Sustainability Management Forum*. 2018. Vol. 26 (1). P. 101–111. URL: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs00550-018-0473-z.pdf>.

<sup>3</sup> *Sierra-Garcia L., Garcia-Benau M. A., Bolas-Araya H. M.* Empirical Analysis of Non-financial Reporting by Spanish Companies. *Administrative Sciences*. 2018. Vol. 8 (3). URL: <https://doi.org/10.3390/admsci8030029>; Ethical issues in the assu-

Роботи зарубіжних авторів відображають також результати проведених емпіричних досліджень практики нефінансового звітування підприємств різних галузей економіки<sup>1</sup>.

Ключовим трендом розвитку нефінансової звітності та підходів до визначення її наповнення у 2020 р. є дослідження особливостей розкриття інформації про вплив протидії поширенню COVID-19 на діяльність підприємства, а також внесок самого суб'єкта в цей процес. Публікації з нефінансової звітності в журналах, що індексуються в міжнародних наукометричних базах даних Scopus, Web of Science, у цілому спрямовані на аналіз специфіки та форми розкриття впливу COVID-19, з одного боку, на соціальну ефективність діяльності підприємств для суспільства, а з другого – на загальну ефективність їх роботи в умовах

---

rance of sustainability reports: Perspectives from assurance providers / O. Boiral, I. Heras, M.-C. Brotherton, J. Bernard. *Journal of Business Ethics*. 2018. Vol. 159. URL: <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3>; Karaman A. S., Kilic M., Uyar A. Green logistics performance and sustainability reporting practices of the logistics sector: The moderating effect of corporate governance. *Journal of Cleaner Production*. 2020. Vol. 258. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.120718>; Kılıç M., Uyar A., Karaman A. S. What impacts sustainability reporting in the global aviation industry? An institutional perspective. *Transport Policy*. 2019. Vol. 79. P. 54–65. URL: <https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2019.04.017>; Slacik J., Grelling D. Sustainability Reporting by Electric Utilities. *European Conference on Intangibles and Intellectual Capital*. 2019. Vol. XIV. P. 271–281.

<sup>1</sup> Kumar K., Prakash A. Examination of sustainability reporting practices in Indian banking sector. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*. 2019. Vol. 2. URL: <https://doi.org/10.1186/s41180-018-0022-2>; Integrating sustainability reporting into enterprise risk management and its relationship with business performance: A conceptual framework / M. K. Shad, L. Fong-Woon, C. L. Fatt et al. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 208. P. 415–425. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.10.120>; Kumar R., Sagar S. A study on sustainability report practices as per GRI guidelines in selected automobile companies. *National Journal of Multidisciplinary Research and Development*. 2017. Vol. 2 (3). P. 97–105; Adau C. R. L. Sustainability Reporting Quality of Peruvian Listed Companies and the Impact of Regulatory Requirements of Sustainability Disclosures. *Sustainability*. 2020. Vol. 12 (3). URL: <https://doi.org/10.3390/su12031135>; Dissanayake D., Tilt C., Qian W. Factors influencing sustainability reporting by Sri Lankan companies. *Pacific Accounting Review*. 2019. Vol. 31 (1). P. 84–109. URL: <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2017-0085>; Mion G., Adau C. R. L. Mandatory Non-financial Disclosure and Its Consequences on the Sustainability Reporting Quality of Italian and German Companies. *Sustainability*. 2019. Vol. 11 (17). URL: <https://doi.org/10.3390/su11174612>.



інвестиційного співробітництва та інших форм залучення додаткового фінансування (Р. Ірвін, Р. Хірт, Т. Сінх та ін.)<sup>1</sup>.

Тож загалом вплив зовнішнього середовища коригує зміст нефінансової звітності та підходи до розкриття і представлення інформації.

Як така категорія “нефінансова звітність” у національному нормативному полі не представлена. Законом № 996-ХІV встановлено вимоги розкриття фінансової та нефінансової інформації певними типами підприємств у складі звіту про управління. Відповідно до ст. 1 Закону, “звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності”<sup>2</sup>.

Таким чином, можна стверджувати, що звіт про управління є вітчизняною формою нефінансової звітності про вплив діяльності підприємств на економіку, екологію та суспільство. При цьому окремі незгодженості понятійно-категоріального апарату присутні в національному законодавстві. Чинне нормативно-правове поле містить кілька категорій у цій сфері.

Концепція реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціально відповідального бізнесу в Україні на період до 2030 року, затверджена розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.01.2020 № 66-р. (далі – Концепція № 66-р), визначає одним із основних очікуваних результатів її запровадження “забезпечення відкритості та доступності інформації про діяльність суб’єкта господарської діяльності; збільшення кількості добровільних публічних звітів (інтегрованих та/або нефінансових) суб’єктів господарської діяльності, що містять інформацію про здійснення ними заходів із впровадження стандартів ведення соціально відповідального бізнесу”<sup>3</sup>. Тобто вводиться нове по-

<sup>1</sup> *Irwin R.* Recent trends and key challenges in enterprise reporting. ISAR 37 presentations. 2020. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37\\_2\\_RIrwin\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37_2_RIrwin_en.pdf); *Hirth R.* Recent trends and key challenges in enterprise reporting agenda and impact of COVID-19. ISAR 37 presentations. 2020. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37\\_2\\_RHirth\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37_2_RHirth_en.pdf); *Singh T.* Keynote address. ISAR 37 presentations. 2020. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37\\_2\\_TSingh\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37_2_TSingh_en.pdf).

<sup>2</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-ХІV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>3</sup> Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціально відповідального бізнесу в Україні на період до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.01.2020 № 66-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2020-%D1%80#top>.

няття “публічні звіти (інтегровані та/або нефінансові) суб’єктів господарювання”. Його визначення в національному законодавстві немає. За наведеним очікуваним результатом можна встановити, що спрямованість вказаної звітності – це розкриття інформації про стан упровадження підприємствами стандартів ведення соціально відповідального бізнесу. Брак механізму досягнення поставленого Концепцією № 66-р результату, а також рекомендації для підприємств із розкриття наведеної інформації є чинниками, що прямо впливають на рівень якості таких звітів, зокрема на достовірність та порівнянність.

Спробу надати визначення поняття “нефінансовий звіт” було здійснено в проекті Концепції Національної стратегії соціально відповідальності бізнесу в Україні, розробленому Спільнотою соціально відповідального бізнесу, яку створила агенція економічного розвитку PPV Knowledge Networks<sup>1</sup>. Згідно зі згаданим проектом, нефінансовий звіт – це “затверджений організацією, компанією (верифікований або не верифікований) документ, що містить опис інших, аніж фінансові, показників діяльності компанії, організації”.

Наведене визначення не відповідає вимогам сьогодення та не містить конкретних ідентифікаторів, на котрі могло би спиратися підприємство під час розкриття нефінансової інформації щодо екологічного, соціального та економічного впливу своєї діяльності, а тим більше в умовах протидії поширенню COVID-19. Крім того, загальна світова тенденція необхідності підвищення якості даних нефінансової звітності (у тому числі звітності зі сталого розвитку) диктує вимоги надання гарантій та впевненості щодо інформації, а тому “опціональність” верифікації є неприйнятною.

Підсумовуючи аналіз національного законодавства на предмет понятійно-термінологічного апарату нефінансового звітування, зауважимо: закріпленим на законодавчому рівні є лише поняття “звіт про управління”, наведене в Законі № 996-XIV. Його зміст у цілому відповідає директивним вимогам ЄС, зокрема Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС. Проте визначення в Директиві 2014/95/ЄС надає чіткіше уявлення про склад нефінансової інформації, що має розкриватись у звіті про управління: “Звіт про управління повинен бути доповнений нефінансовим звітом, що містить інформацію, яка має розкривати в обсязі, необхідному для розуміння розвитку цього підприємства, його функціону-

<sup>1</sup> Проект Концепції національної стратегії соціально відповідальності бізнесу в Україні / Спільнота соціально відповідального бізнесу. 2011. URL: [http://svb.ua/sites/default/files/csr\\_concept\\_final.doc](http://svb.ua/sites/default/files/csr_concept_final.doc).



вання, стан, а також вплив діяльності як мінімум у таких аспектах: екологічному, соціальному та з питань зайнятості, поваги прав людини, боротьби з корупцією і хабарництвом”<sup>1</sup>.

Тобто за Директивою 2014/95/ЄС нефінансовий звіт – це звіт, що містить інформацію про результати впливу підприємства на навколишнє середовище в розрізі таких аспектів, як екологічний, соціальний (зайнятість, права людини) та інституціональний (боротьба з корупцією і хабарництвом)<sup>2</sup>.

Операціональний підхід, закладений у визначенні Директиви 2014/95/ЄС, відповідає міжнародним домінуючим інституціональним правилам нефінансового звітування.

Методологічні підвалини розкриття нефінансової інформації щодо екологічних, соціальних та економічних наслідків діяльності підприємств було закладено в 1997 р. Коаліцією за екологічно відповідальні економіки (CERES) спільно із Програмою ООН з навколишнього середовища (UNEP) у формі Глобальної ініціативи зі звітування (GRI, Global Reporting Initiative). Саме в GRI було введено поняття звітності зі сталого розвитку, яка стала найпопулярнішою формою представлення нефінансової інформації компаніями світу<sup>3</sup>.

Відповідно до Стандарту GRI 101: Foundation звіт зі сталого розвитку є звітом, де компанії розкривають свій вплив на економіку, екологію та суспільство<sup>4</sup>. Слід зазначити, що й на сьогодні стандарти GRI є базовими інституціональними рамками, якими керуються підприємства, у тому числі українські, для розкриття інформації щодо впливу результатів діяльності.

На користь наведеної думки свідчить також зростаюча кількість підприємств, котрі розкривають нефінансову інформацію на добровільних засадах, використовуючи стандарти GRI (рис. 2.1).

---

<sup>1</sup> Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>.

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / Global Compact Network Ukraine. 2010. Р. 30. URL: [https://ppv.net.ua/uploads/work\\_attachments/Non-Financial\\_Reporting\\_\\_UA\\_.pdf](https://ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting__UA_.pdf).

<sup>4</sup> Consolidated set of GRI Sustainability Reporting Standards / GRI. 2020. URL: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>.

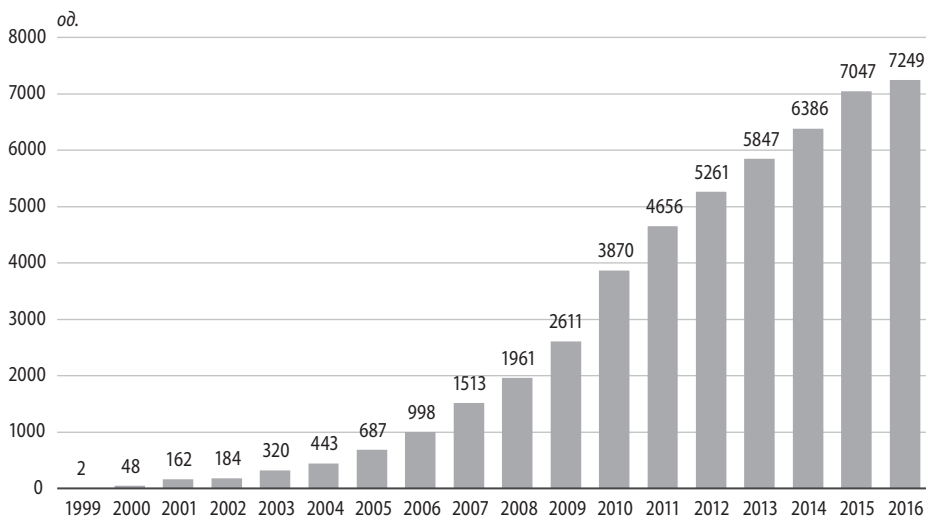


Рис. 2.1. Динаміка кількості підприємств, що керуються положеннями GRI під час розкриття нефінансової інформації

*Примітка.* Інформація за 2017–2019 рр. відсутня, оскільки станом на листопад 2020 р. ще триває оновлення інформаційної бази даних.

Джерело: GRI Data Sustainability disclosure. 2020. URL: <https://database.globalreporting.org/search/>.

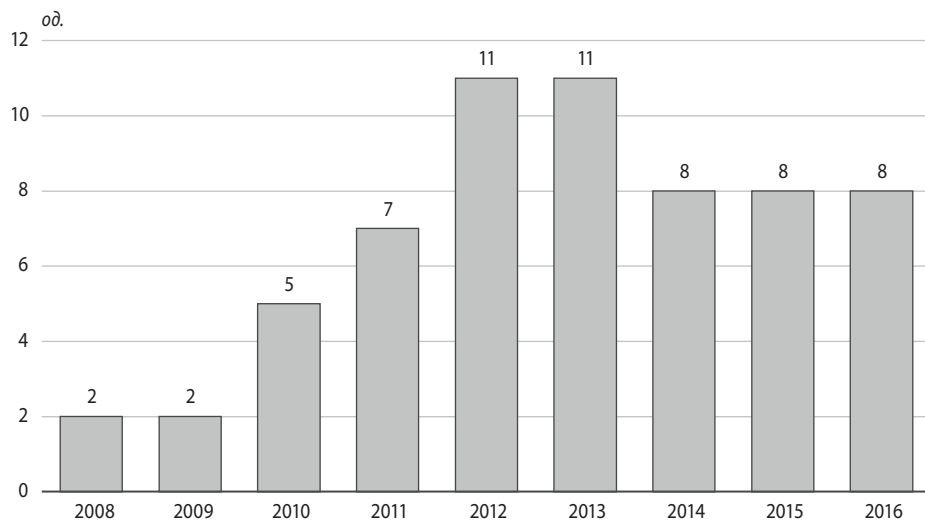
Інформаційна база даних GRI містить звіти, складені не лише за стандартами GRI, а й за іншими, менш поширеними рамковими ініціативами. Загальна кількість нефінансових звітів, складених за GRI, становить 60,22 % загального обсягу представленої компаніями світу інформації<sup>1</sup>.

Починаючи з 2008 р., звіти зі сталого розвитку (нефінансові звіти) українських компаній також представлені в базі даних GRI. Динаміка кількості підприємств, що оприлюднюють зазначену інформацію, є нерівномірною (рис. 2.2).

При цьому середня частка нефінансових звітів українських підприємств, представлених у досліджуваній інформаційній базі GRI, дорівнює 0,13 % (рис. 2.3).

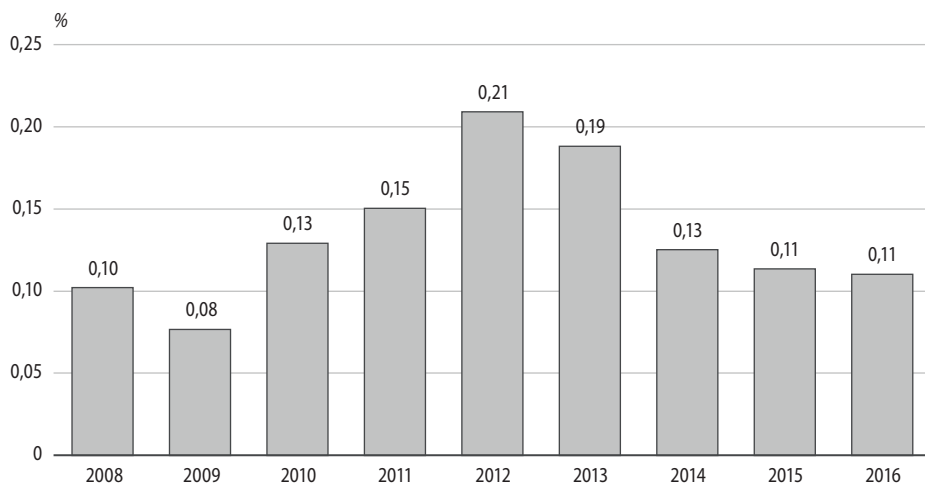
Окремими комплементарними нормами, крім GRI, надаються уточнення щодо різних проблемних аспектів розкриття нефінансової ін-

<sup>1</sup> GRI Data Sustainability disclosure. 2020. URL: <https://database.globalreporting.org/search/>.



**Рис. 2.2. Динаміка кількості українських підприємств, що керуються положеннями GRI під час розкриття нефінансової інформації**

Джерело: GRI Data Sustainability disclosure. 2020. URL: <https://database.globalreporting.org/search/>.



**Рис. 2.3. Динаміка частки звітів українських підприємств, складених за GRI**

Джерело: GRI Data Sustainability disclosure. 2020. URL: <https://database.globalreporting.org/search/>.

формації, зокрема: підвищення порівнянності даних, концепція суттєвості, забезпечення якості даних звітності компаній.

Уточнення до визначення звітності зі сталого розвитку в частині суттєвості розкриття наводяться Радою зі стандартів обліку зі сталого розвитку (Sustainability Accounting Standards Board) у виданих галузевих стандартах, чиєю основною метою є надання керівництва для встановлення суттєвих із фінансових позицій тем, пов'язаних із розкриттям впливу підприємств на навколишнє середовище (економічне, соціальне, екологічне та управлінське)<sup>1</sup>.

Іншим аспектом, що потребує розгляду для усвідомлення сутності нефінансової звітності з метою її трактування та визначення ключових підходів до розкриття інформації в ній, є ідентифікація стейкхолдерів.

Для вирішення проблем розкриття нефінансової інформації міжнародні, міжурядові та експертні ради розробляють рекомендації, здійснюють обговорення, проводять засідання та наради тощо. Така масштабна робота переважно зводиться до розроблення, впровадження й застосування рекомендацій щодо складання звітів про управління, інших форм нефінансової звітності підприємствами, котрі зможуть забезпечити потреби зацікавлених осіб. Оптимальний набір показників повинен бути орієнтований на задоволення інформаційних запитів різних груп стейкхолдерів. Причому методологія оцінювання основних показників такої звітності базується на найкращій міжнародній практиці (держав, розробників стандартів, галузевих органів, компаній).

Поняття *stakeholder* прийшло в вітчизняну науку із західних літературних джерел. Стейкхолдери – це групи економічного впливу підприємства, котрі справляють фактичний вплив на певні етапи ланцюга створення вартості, прийняття управлінських рішень на підприємстві, можуть сприяти або перешкоджати досягненню цілей організації, а також обмежувати її доступ до певних видів ресурсів чи такий вплив може бути потенційним, тобто виникати внаслідок діяльності або підприємства, або таких соціально-економічних суб'єктів<sup>2</sup>. Назване поняття було введено професором Школи бізнесу Дардена Вірджинського університету (США) Е. Фріменом, який описав відносини між підпри-

<sup>1</sup> Working with SASB and other frameworks / SASB. 2020. URL: <https://www.sasb.org/standards-overview/sasb-and-others/>.

<sup>2</sup> Олексів І. Б. Групи економічного впливу в системі управління підприємством: концепція і інструментарій їх відбору та узгодження інтересів : монографія. Львів : Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2013. 292 с.

емствами та групами осіб, зацікавленими в їхній діяльності. За цією “теорією стейкхолдерів” підприємство несе моральну відповідальність не перед суспільством загалом, а лише перед зацікавленими сторонами, до котрих відносять: акціонерів, працівників підприємства, постачальників, споживачів та територіальні громади, де воно провадить діяльність. Питання взаємодії підприємства зі стейкхолдерами розкривають теорії SWOT-аналізу, п’яти сил конкуренції Портера, ланцюга створення вартості, агентська та ін.

Для потреб складання нефінансового звіту трактування поняття “зацікавлені сторони” наведено в Рекомендаціях зі звітності в галузі сталого розвитку GRI 8, а саме: “зацікавлені сторони – це організації чи особи, на яких згідно з раціональними очікуваннями суттєво впливають діяльність, продукція та/або послуги організації, і ті, чиї дії можуть впливати на здатність організації успішно реалізовувати свої стратегічні цілі”<sup>1</sup>.

Згідно з міжнародним стандартом соціальної відповідальності ISO 26000 стейкхолдери визначаються як “окремі особи або групи осіб, котрі мають інтерес у будь-яких рішеннях чи діях організації”<sup>2</sup>.

Дослідження поглядів на склад та інтереси стейкхолдерів підприємства свідчить про суперечності між інтересами різних їх груп: споживачів і власників у питаннях ціноутворення; власників та органів державної влади в питаннях оподаткування тощо.

Суперечності в інтересах викликають ускладнення під час визначення змісту інформації, яка повинна розкриватися у звіті про управління. Виокремлюють три основні підходи до врахування інтересів стейкхолдерів у процесі управління підприємством (рис. 2.4).

Для складання звіту про управління вважаємо найдоцільнішим використовувати третій підхід, який передбачає виокремлення різновидів стейкхолдерів, тобто їх ідентифікації та класифікації, і виявлення природи їхніх інтересів, цілей, мотиваційного потенціалу, а також рівня впливовості.

Серед основних стейкхолдерів, котрі потребують інформації нефінансової звітності, різні науковці виокремлюють такі групи: власники, інвестори, потенційні інвестори, працівники (співробітники), постачальники, кредитори, клієнти (споживачі), органи державної влади (ре-

<sup>1</sup>Руководство по отчетности в области устойчивого развития. URL: <https://rsp.ru/12/11938.pdf>.

<sup>2</sup>ISO 26000 (Social Responsibility). URL: <http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/iso26000.htm>.

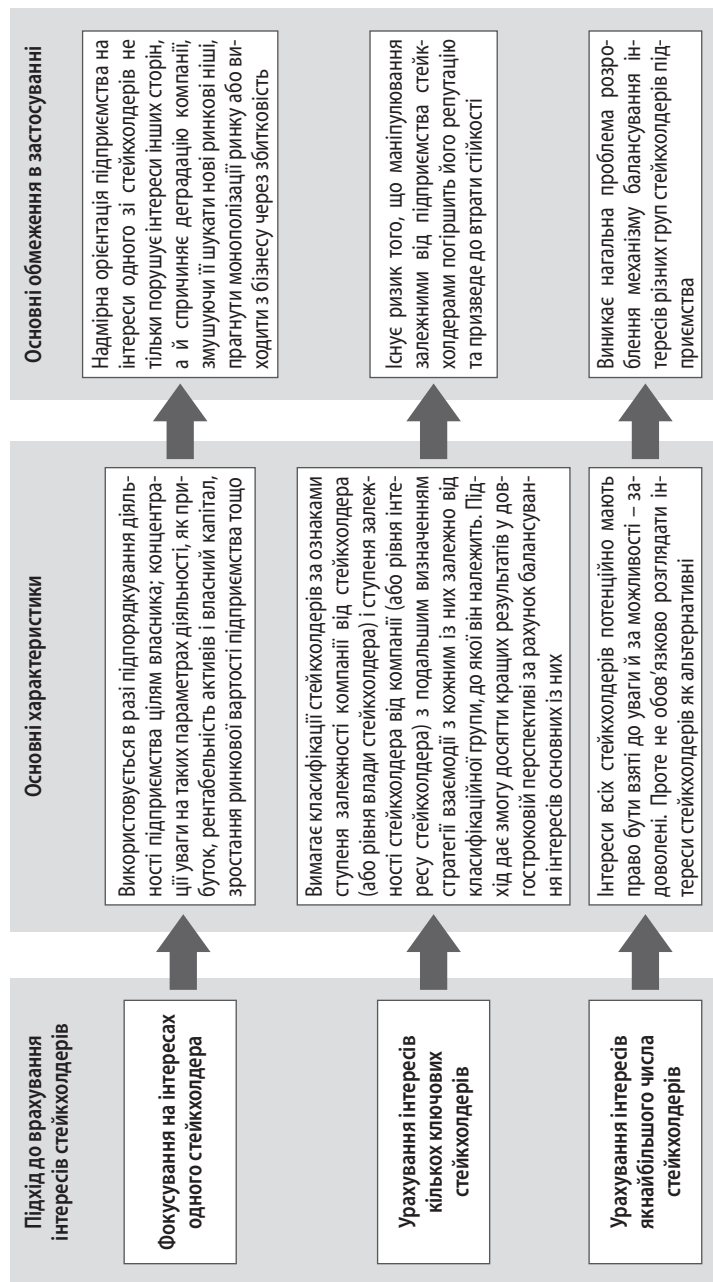


Рис. 2.4. Підходи до врахування інтересів стейкхолдерів у процесі управління підприємством

Складено за: Іванова І. Аналіз стейкхолдерів / Харківський національний аграрний університет ім. В. В. Докучаєва. URL: <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=488447>; Котлик А. В. Підходи до врахування інтересів стейкхолдерів у процесі управління підприємством. *Економіка: сучасні проблеми та перспективи розвитку*. Харків, 2014. С. 102–106; От слов к делу. Взаимодействие с заинтересованными сторонами. Вып. 2: Практическое руководство по организации взаимодействия со стейкхолдерами / Т. Крик, М. Форстейтер, Ф. Монаган и др. 2005. URL: [https://urbanconomics.ru/sites/default/files/2528\\_impport.pdf](https://urbanconomics.ru/sites/default/files/2528_impport.pdf).

гулятори), громада, громадські організації, засоби масової інформації, університети, інститути, навчальні центри тощо<sup>1</sup>.

Дослідження широкого спектра вказаних зацікавлених сторін та виокремлення їхніх інтересів з огляду на сталий розвиток підприємства і вплив його діяльності на самих стейкхолдерів дало змогу сформулювати групи найбільш зацікавлених і впливових із раніше означених (рис. 2.5).

Оптимальний зміст звіту про управління повинен ґрунтуватися на детальному аналізі всіх стейкхолдерів та їхніх інтересів, визначенні найвпливовіших і найважливіших серед них, встановленні пріоритетів взаємодії груп стейкхолдерів із діяльністю підприємства. Такий стейкхолдер-орієнтований підхід до складання звіту про управління допоможе забезпечити належний рівень їхньої довіри, залучити їх до співпраці та посилити відповідальність у сфері сталого розвитку.

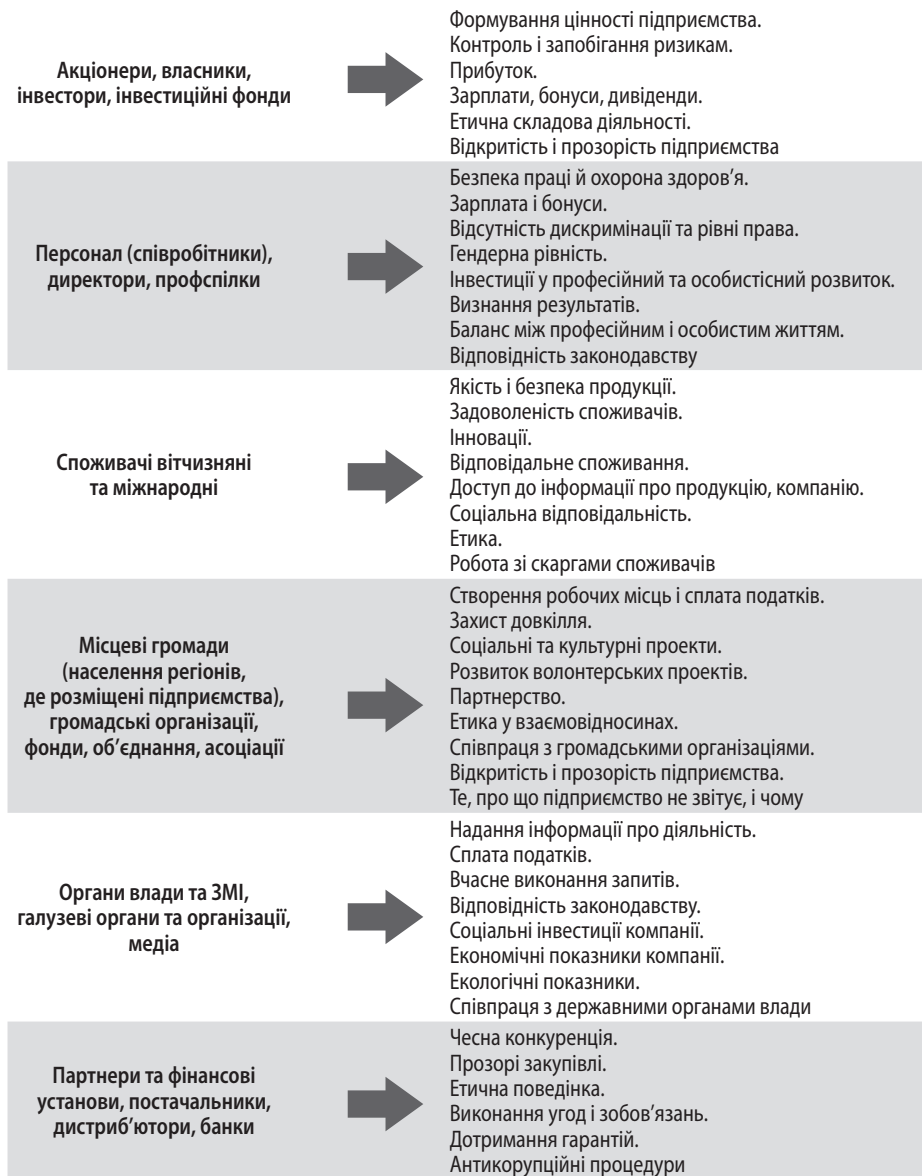
Відповідність показників нефінансової звітності потребам стейкхолдерів дасть змогу:

- враховувати інтереси зацікавлених осіб під час прийняття управлінських рішень і провадження діяльності підприємства;
- розкривати проблеми діяльності, ризики, які вони несуть, а також можливості співпраці;
- адаптувати бізнес-процеси до інтересів і можливостей стейкхолдерів;
- досягнути справедливого розподілу між зацікавленими сторонами вигід і обтяжень, пов'язаних із діяльністю підприємства, з урахуванням відповідних ризиків і ступеня їх уразливості;
- налагодити співпрацю з іншими організаціями для мінімізації ризиків і збитків, пов'язаних з діяльністю підприємства, або, за потреби, їх гідної компенсації;

---

<sup>1</sup> Лаговская Е. А. Адаптивная модель интегрированной бухгалтерской отчетности как эффективное средство коммуникации со стейкхолдерами. *Международный бухгалтерский учет*. 2013 № 8 (254). С. 55–65. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/adaptivnaya-model-integrirovannoy-buhgalterskoj-otchetnosti-kak-effektivnoe-sredstvo-kommunikatsii-so-steykholderami>; Макаренко І. О. Конвергентна стейкхолдерська модель обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Сумський держ. ун-т. Суми, 2018. 361 с.; Горбань В. Б. Управління сталим енергоефективним розвитком на місцевому рівні: стейкхолдер-орієнтований підхід. *Проблеми економіки*. 2016. № 4. С. 47–56. URL: [http://www.problecon.com/export\\_pdf/problems-of-economy-2016-4\\_0-pages-47\\_56.pdf](http://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2016-4_0-pages-47_56.pdf).





**Рис. 2.5. Класифікація стейкхолдерів нефінансової звітності та їх інтересів під час розкриття інформації**

Складено авторами.

– ліквідувати (не провадити) діяльність, здатну наражати на небезпеку невід’ємні права людини (наприклад, на життя).

Підсумовуючи отримані результати проведеного дослідження ключових підходів до трактування нефінансової звітності й спираючись на методологічні засади операціоналізму, виокремимо основні складові цієї категорії: сутність; зміст інформації, що підлягає розкриттю; стейкхолдери.

Аналіз чинних вимог законодавства України та наукових підходів до визначення нефінансової звітності дав змогу сформулювати такі висновки щодо встановлених складових поняття:

- за сутністю нефінансова звітність уособлює повідомлення, яке містить інформацію про діяльність підприємства (особливості функціонування, стан, перспективи розвитку);
- основні аспекти, що потребують розкриття (економічний, соціальний та екологічний вплив на навколишнє середовище, в якому підприємство провадить діяльність);
- вибір ключових стейкхолдерів залежить від виду й специфіки діяльності підприємства.

Отже, *нефінансова звітність* – згрупована сукупність фінансової та нефінансової інформації про особливості діяльності підприємства, його стан, стратегічні орієнтири та перспективи розвитку в умовах досягнення ЦСР, вплив результатів діяльності на економічну, соціальну й екологічну сфери суспільного життя, що підготована з метою представлення ключовим стейкхолдерам.

Формування однозначності у понятійно-термінологічному апараті нефінансового звітування підприємств є одним із кроків на шляху розвитку інституту нефінансового звітування компаній. Наступним кроком є дослідження вбудованих комплементарних інститутів інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР.

## МІЖНАРОДНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ЗВІТУВАННЯ КОМПАНІЙ ПРО ВНЕСОК У РЕАЛІЗАЦІЮ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Комплементарні інститути інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР на сучасному етапі представлені численними міжнародними рекомендаціями щодо розкриття інформації, чийм основним спрямуванням є доповнення наявних рамоквих підходів до розкриття даних у частині впливу боротьби з поширенням COVID-19.

Окремого вивчення потребують поточні ініціативи міжнародних організацій та урядів країн, спрямовані на удосконалення звітності компаній із внеску в досягнення ЦСР. У додатку А наведено результати дослідження поточних міжнародних підходів до вдосконалення нефінансового звітування компаній в умовах COVID-19, згруповані за рівнем охоплення цільової аудиторії: міжнародні, регіональні та національні. За даними додатка складено табл. 3.1, де узагальнено відомості про міжнародні рекомендації у сфері підготовки звітності зі сталого розвитку під час протидії поширенню COVID-19.

Наведені в таблиці ініціативи представлені у форматі:

- інформаційних платформ відстеження прогресу підприємств у досягненні ЦСР, у тому числі в ускладнених умовах протидії поширенню COVID-19 (Глобальний договір ООН “Менеджер заходів щодо ЦСР” (SDG Action Manager)); Глобальний договір ООН “Добровільний огляд щодо прогресу бізнесу в Україні у досягненні Цілей сталого розвитку”; PLATFORMA; Світова бізнес-рада зі сталого розвитку “Бізнес та COVID-19” (Business and COVID-19); ОЕСР “Боротьба з коронавірусом (COVID-19): внесок у глобальний звіт” (Tackling Coronavirus (COVID-19): contributing to a global report);

Таблиця 3.1  
**Міжнародні рекомендації щодо розкриття інформації у звітності зі сталого розвитку підприємств в умовах протидії поширенню COVID-19**

Документ, ініціатива, інформаційна платформа	Джерело	Мета	Сфера
Менеджер заходів щодо ЦСР (SDG Action Manager) <sup>1</sup>	Глобальний договір ООН (UN Global Compact)	Створення інформаційно-аналітичної бази даних для оцінки внеску компанії у досягнення ЦСР	17 ЦСР
Поєднання ЦСР та стандартів GRI (Linking the SDGs and the GRI Standards) <sup>2</sup>	GRI	Створення інструменту зіставлення ЦСР зі стандартами GRI з метою повідомлення суспільству про прогрес компанії у досягненні 17 ЦСР	17 ЦСР
Звіт про прогрес Азії та Тихоокеанського регіону (Asia and the Pacific SDG progress report) <sup>3</sup>	UN ESCAP	Оприлюднення прогресу в досягненні ЦСР країнами Азії та Тихоокеанського регіону	17 ЦСР
Добровільний огляд щодо прогресу бізнесу в Україні в досягненні Цілей сталого розвитку <sup>4</sup>	Global Compact Network Ukraine	Демонстрація кейсів успішних компаній про діяльність, спрямовану на протидію поширенню пандемії, з метою інформування громадськості	17 ЦСР
PLATFORM.MA <sup>5</sup>	Global Compact Network Ukraine	Створення інформаційно-аналітичної платформи, що містить кейси компаній України та результати оцінки їх прогресу в досягненні 17 ЦСР	17 ЦСР
Боротьба з коронавірусом (COVID-19): внесок у глобальний звіт (Tackling Coronavirus (COVID-19): contributing to a global report) <sup>6</sup>	Організація економічного співробітництва та розвитку (OECP)	Створення інформаційно-аналітичної платформи, що містить дані про вплив COVID-19 на діяльність та внесок підприємств у протидію поширенню коронавірусної хвороби	ЦСР з "Міцне здоров'я"
Бізнес та COVID-19 (Business and COVID-19) <sup>7</sup>	Світова бізнес-рада зі сталого розвитку (WBCSD)	Створення інформаційної платформи, що дає змогу акумулювати дані стосовно змін у діяльності підприємств, спричинених COVID-19	ЦСР з "Міцне здоров'я"

Закінчення табл. 3.1

Документ, ініціатива, інформаційна платформа	Джерело	Мета	Сфера
Дев'ять висновків для сталого розвитку в умовах COVID-19 (9 Sustainability insights from COVID-19) <sup>8</sup>	Sphere	Висвітлення ключових викликів та ризиків сталого розвитку в умовах COVID-19	17 ЦСР

<sup>1</sup> SDG Action Manager / UN Global Compact. 2020. URL: <https://www.unglobalcompact.org/take-action/sdg-action-manager>.

<sup>2</sup> Linking the SDGs and the GRI Standards / GRI. 2020. URL: <https://www.globalreporting.org/media/lbvmxb15/mapping-sdgs-gri-update-march.pdf>.

<sup>3</sup> Asia and the Pacific SDG progress report / UN ESCAP. 2020. URL: [https://www.unescap.org/sites/default/files/publications/ESCAP\\_Asia\\_and\\_the\\_Pacific\\_SDG\\_Progress\\_Report\\_2020.pdf?fbclid=IwAR290CmcKOnv8sWUyya3o\\_bAxjn1g3txsDHlUP-fXDWz\\_ligKoRVkSX2ug](https://www.unescap.org/sites/default/files/publications/ESCAP_Asia_and_the_Pacific_SDG_Progress_Report_2020.pdf?fbclid=IwAR290CmcKOnv8sWUyya3o_bAxjn1g3txsDHlUP-fXDWz_ligKoRVkSX2ug).

<sup>4</sup> Добровільний огляд щодо прогресу бізнесу в Україні у досягненні Цілей сталого розвитку / Global Compact Network Ukraine. 2020. URL: <https://globalcompact.org.ua/wp-content/uploads/2020/07/globalcompact-dobrovilnij-ogljad-1.pdf>.

<sup>5</sup> PLATFOR.MA. 2020. URL: <https://platfor.ma/specials/techno-v-tsilii-yak-biznesy-mozhut-vnyatuvaty-planetu#rec207673746>.

<sup>6</sup> Tackling Coronavirus (COVID-19): contributing to a global report / OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/country-policy-tracker/#Othermeasuresincludingstructuralpolicyasures>.

<sup>7</sup> Business and COVID-19 / WBCSD. 2020. URL: <https://www.wbcsd.org/COVID-19/Member-companies>.

<sup>8</sup> 9 Sustainability insights from COVID-19 / Sphere. 2020. URL: <https://3gry456jeet9ifa41gtbwy7a-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2020/04/9-Sustainability-Insights-From-COVID-19.pdf?fbclid=IwAR222zhiTcKhsuc41a7P8wQM7N4Bachf69WHnUrjXGAhPhwB9vNj40uCVU>.

Складено авторами.

- оглядів стану досягнення ЦСР окремим регіонами та країнами (Звіт про прогрес Азії та Тихоокеанського регіону, UN ESCAP “Asia and the Pacific SDG progress report”);
- ініціатив, спрямованих на уніфікацію підходів до розкриття підприємствами інформації у звітності зі сталого розвитку (GRI “Поєднання ЦСР та стандартів GRI”, Linking the SDGs and the GRI Standards).

Саме остання ініціатива є комплементарним інститутом, який доповнює сучасні рамкові підходи та представляє один із напрямів роботи міжнародних організацій – **уніфікацію підходів до розкриття нефінансової інформації**.

Документ “Поєднання ЦСР та стандартів GRI”, виданий GRI у 2020 р., містить концептуальні підходи інтеграції ЦСР до стандартів GRI через визначення суттєвих тем, переліку кількісних та якісних показників, пропонованих до розкриття підприємствами у звітності щодо прогресу в досягненні ЦСР<sup>1</sup>.

Окремим напрямом діяльності міжнародних організацій є робота над *доповненням наявних документів та регламентів у сфері розкриття ESG-інформації показниками (кількісними та якісними), що висвітлюють вплив COVID-19 на діяльність підприємств* (табл. 3.2).

Зауважимо, що документи, наведені в табл. 3.2, не лише мають універсальний характер, а й реалізують галузевий підхід.

Так, у співпраці Міжнародної асоціації представників нафтової промисловості із охорони навколишнього середовища (IPIECA), Американського інституту нафти (API) та Міжнародної асоціації виробників нафти і газу (IOGP) у 2020 р. було розроблено *Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку для нафтогазової промисловості*<sup>2</sup>. Основним завданням документа є надання допомоги користувачам звітності та менеджерам, відповідальним за сталий розвиток компаній, у створенні орієнтирів, що допоможуть зрозуміти засади звітності в нафтогазовому секторі. У документі:

- визначено суттєві питання, розкриття яких є доцільним для підприємств нафтової промисловості та їх стейкхолдерів;

<sup>1</sup> Linking the SDGs and the GRI Standards / GRI. 2020. URL: <https://www.globalreporting.org/media/lbvxnb15/mapping-sdgs-gri-update-march.pdf>.

<sup>2</sup> Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry / IPIECA. 2020. URL: <https://www.ipieca.org/our-work/sustainability-reporting/sustainability-reporting-guidance/>.

Таблиця 3.2

**Міжнародні рекомендації щодо розкриття у звітності зі сталого розвитку підприємств інформації з питань ESG в умовах протидії поширенню COVID-19**

Ініціатива	Джерело	Сфера
Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку для нафтогазової промисловості <sup>1</sup>	Міжнародна асоціація представників нафтової промисловості з охорони навколишнього середовища (IPIECA), Американський Інститут нафти (API), Міжнародна асоціація виробників нафти і газу (IOGP)	Управління та Бізнес-етика, зміна клімату та енергія; екологія; охорона, безпека та здоров'я, соціальна сфера
2020 Global 100 <sup>2</sup>	Corporate Knights	ESG
Рамковий документ ООН щодо вжиття невідкладних соціально-економічних заходів протидії COVID-19 (A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19) <sup>3</sup>	ООН	Соціально-економічна сфера
Залучення спеціалістів в умовах COVID-19, включаючи роздуми щодо залучення працівників до проведення аудиту фінансової звітності (Using specialists in the COVID-19 environment Including Considerations for Involving Specialists in Audits of Financial Statements) <sup>4</sup>	Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA), Рада з міжнародних стандартів аудиту та гарантій (IAASB), Американський Інститут сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA)	Соціально-економічна сфера
Підсумок роздумів щодо фінансової звітності в умовах Covid-19 (Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations) <sup>5</sup>	Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC)	Економічна
Повідомлення Міжнародної організації комісій з цінних паперів IOSCO/OR/02/2020 від 29.05.2020 "Про важливість розкриття інформації щодо COVID-19" <sup>6</sup>	Міжнародна організація комісій з цінних паперів (IOSCO)	Економічна



Закінчення табл. 3.2

Ініціатива	Джерело	Сфера
Стале державне фінансування в умовах COVID-19 (Sustainable public finances through COVID-19) <sup>7</sup>	ACCA	Економічна (державний сектор)
Каталог дій компаній для боротьби з COVID-19 <sup>8</sup>	Центр КСВ	Соціально-економічна сфера

<sup>1</sup> Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry / IPIECA. 2020. URL: <https://www.ipieca.org/our-work/sustainability-reporting/sustainability-reporting-guidance/>.

<sup>2</sup> Free results of an index of the Global 100 most sustainable corporations in the world / Corporate Knights. 2020. URL: <https://www.corporateknights.com/reports/2020-global-100/>.

<sup>3</sup> A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19 / UN. 2020. URL: [https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un\\_framework\\_report\\_on\\_covid-19.pdf](https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf).

<sup>4</sup> Using Specialists in the COVID-19 Environment: Including Considerations for Involving Specialists in Audits of Financial Statements / IESBA, IAASB, AICPA. 2020. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/FINAL-COVID-19-and-Ethics-Using-Specialists-in-the-COVID-19-Environment.pdf>.

<sup>5</sup> Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations / IFAC. 2020. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.

<sup>6</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdoocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.

<sup>7</sup> Sustainable Public Finances through COVID-19 / ACCA. 2020. URL: [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/professional-insights/SPF\\_Covid19/AlexMetcalfe-MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/SPF_Covid19/AlexMetcalfe-MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf).

<sup>8</sup> Каталог дій компаній для боротьби з COVID-19 / Центр КСВ. 2020. URL: <https://csr-ukraine.org/covid-19/>.

Джерело: узагальнено авторами.

- надано вказівки щодо організації процесу збору даних, підходів до їх розкриття, перелік специфічних галузевих індикаторів (адаптований під потреби нафтогазової промисловості GRI)<sup>1</sup>.

Для розкриття підприємствам пропонується 21 суттєва тема у сфері сталого розвитку та 43 індикатори результативності діяльності в розрізі таких сфер: управління та бізнес-етика, зміна клімату й енергія; екологія; охорона, безпека та здоров'я, соціальна сфера<sup>2</sup>.

Серед досліджених ініціатив наявні також документи, якими на макроекономічному рівні закладаються вимоги до розкриття країнами інформації про соціально-економічні аспекти, спричинені COVID-19, що, у свою чергу, покладають на підприємства певні зобов'язання щодо звітування. Такою ініціативою є, зокрема, *Рамковий документ ООН щодо вжиття невідкладних соціально-економічних заходів протидії COVID-19*<sup>3</sup>. Він визначає стратегію та схему невідкладних соціально-економічних реакцій на наслідки кризи COVID-19 і основні ризики та виклики, що потребують подолання. Крім того, положеннями досліджуваного документа передбачено ключові заходи подолання ризиків, запропоновано ряд заходів на рівні країн та 10 ключових індикаторів моніторингу прав людини в умовах протидії поширенню COVID-19. До цих індикаторів належать:

- частка прийнятих/реалізованих Планів готовності та реагування на країни COVID-19;
- кількість країн, де система охорони здоров'я зазнала впливу COVID-19 і перешкоджає доступу громадськості до інших основних медичних послуг, включно з доступом жінок до сексуального й репродуктивного здоров'я (наприклад, при народженні дитини, до та після пологів) та/або імунізацію дітей (наприклад, АКДП<sup>4</sup>), порівняно із ситуацією до пандемії;
- число зафіксованих випадків фізичного, сексуального або психологічного насильства під час пандемії COVID-19 та частка цих жертв, які мають доступ до відповідних послуг;

<sup>1</sup> Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry / IPIECA. 2020. URL: <https://www.ipieca.org/our-work/sustainability-reporting/sustainability-reporting-guidance/>.

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19 / UN. 2020. URL: [https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un\\_framework\\_report\\_on\\_covid-19.pdf](https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf).

<sup>4</sup> Адаптована коклюшно-дифтерійно-правцева вакцина.

- частка вразливих груп, котрі отримують інформацію про COVID-19, у тому числі в доступному та адаптованому до їхніх конкретних потреб форматі (наприклад, літні люди, люди з інвалідністю, діти, біженці, внутрішньо переміщені особи і мігранти, корінні народи й меншини);
- кількість зареєстрованих актів цензури, пов'язаних із COVID-19, цифрового відключення, навмисного поширення недостовірних даних; затримання, переслідування та інші напади на правозахисників, журналістів, блогерів, профспілкових діячів, медичних та інших експертів і викривачів, мотивованих їхніми діями, пов'язаними з COVID-19;
- число зареєстрованих актів дискримінації, домагань, расизму чи ксенофобії, що стосуються COVID-19; кількість заяв державних службовців і керівників інших суб'єктів, які беруть участь у таких діях або сприяють цьому;
- прийняття/реалізація заходів щодо забезпечення охорони праці тих, хто не може працювати вдома або віддалено, включно з працівниками закладів охорони здоров'я, правоохоронних органів та цивільного захисту, основних підприємств (супермаркетів, бакалійних підприємств, постачальників продуктів харчування тощо), та відповідне забезпечення належного захисного обладнання, перевірок стану здоров'я, розумного робочого часу, психічного здоров'я, етичної підтримки й консультування;
- прийняття/реалізація державних заходів, у тому числі для бізнесу, з метою забезпечення рівного доступу до мінімальних меж соціального захисту для жертв кризи, пов'язаних з COVID-19, забезпечення основного доходу, зокрема для робітників;
- прийняття/реалізація державою альтернатив позбавленню волі, зокрема в ситуаціях перенаселеності, в умовах запобігання і протидії COVID-19;
- частка держав, які повідомили ООН або регіональну організацію про введення надзвичайного стану<sup>1</sup>.

Одним із інформаційних джерел формування наведених показників макrorівня слугують дані підприємств (нефінансові звіти). Саме тому за поточних умов ці показники потребують включення до соціально-економічної складової звітності підприємств.

---

<sup>1</sup> Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry / IPIECA. 2020. URL: <https://www.ipieca.org/our-work/sustainability-reporting/sustainability-reporting-guidance/>.

Пандемія COVID-19 істотно вплинула на організації будь-якого розміру в усіх галузях промисловості. Керівництву підприємств та особам, відповідальним за управління, доводиться щодня приймати управлінські рішення з оперативних, фінансових та стратегічних питань. Зауважимо, що наслідки є суттєвими і для економічної складової нефінансової звітності підприємств, чим інформаційним джерелом є дані фінансової звітності. З огляду на те, що наразі існує безпрецедентний рівень невизначеності щодо економіки, майбутніх доходів та багатьох інших факторів, котрі представляють основні елементи фінансової звітності, багатьма міжнародними професійними організаціями виокремлюються різні наслідки для фінансової звітності, які слід урахувувати розробникам фінансової звітності для цілей складання звітності.

Відповідно до документа *“Підсумок роздумів щодо фінансової звітності в умовах Covid-19”*<sup>1</sup>, виданого Міжнародною федерацією бухгалтерів, можна вказати такі ключові наслідки та виклики розкриття інформації у звітності підприємств:

- необхідність віднайдення балансу між своєчасністю й достовірністю даних, що розкриваються у звітності;
- відведення значної ролі прийняттю професійних суджень щодо суттєвості та доцільності розкриття окремої інформації, урахування фактів, котрі впливають на релевантність і достовірність звітності;
- потреба в забезпеченні ефективного функціонування системи внутрішнього контролю та управління новими ризиками.

Відображенню впливу COVID-19 на достовірність та релевантність даних, що розкриваються у звітності підприємств, присвячено також *Повідомлення Міжнародної організації комісій з цінних паперів (IOSCO) “Про важливість розкриття інформації щодо COVID-19”* (далі – Повідомлення IOSCO/OR/02/2020)<sup>2</sup>. Його метою є сприяння розкриттю своєчасної та якісної фінансової інформації разом із прозорою та публічною інформацією про вплив COVID-19 на результати діяльності емітента, його фінансовий стан, ліквідність і майбутні перспективи діяльності.

<sup>1</sup> Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations / IFAC. 2020. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.

<sup>2</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.

Згідно з досліджуваним документом емітенти повинні не обмежувати розкриття інформації лише обговоренням самого COVID-19, а також включати відомості щодо того:

- 1) як COVID-19 вплинув та/або очікується, що вплине на фінансові результати, фінансовий стан і грошові потоки емітента;
- 2) як стратегія й цілі емітентів були змінені для подолання наслідків COVID-19;
- 3) які заходи вжито для подолання та пом'якшення впливу пандемії на емітента<sup>1</sup>.

У розрізі трьох наведених напрямів розкриття інформації, відповідно до Повідомлення IOSCO/OR/02/2020, підприємства – емітенти цінних паперів мають розглядати можливість розкриття таких даних:

- 1) оцінка впливу COVID-19 на історичну фінансову та нефінансову інформацію, з урахуванням перспективи на майбутнє, яка охоплює поточну фінансову й операційну ситуацію компанії, а також те, як її діяльність і фінансовий стан можуть змінитись у коротко- та довгостроковій перспективі. У рамках цієї інформації необхідно надати роз'яснення щодо таких аспектів, як оцінка гудвілу та інших нефінансових активів на предмет знецінення; знецінення фінансових активів;
- 2) інша інформація, потрібна для розуміння змін руху грошових коштів підприємства, спричинених COVID-19;
- 3) інформація про зміну динаміки сплати податків та інших загальнодержавних зборів і платежів в умовах протидії поширенню COVID-19<sup>2</sup>.

Також міжнародними професійними організаціями висвітлюються питання етичного спрямування з метою їх розкриття у фінансовій та нефінансовій звітності як невизначеності та застережень щодо впливу на достовірність даних. Пандемія COVID-19 спричиняє зміни в режимі роботи фахівців, зокрема професійних бухгалтерів та аудиторів.

Так, у документі *“Залучення спеціалістів в умовах COVID-19, включаючи роздуми щодо залучення працівників”*, виданому Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA), Радою з міжнародних стандартів аудиту та гарантій (IAASB) та Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA), визначено показ-

<sup>1</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.

<sup>2</sup> Ibid.

ники, що характеризують етичні аспекти діяльності професійних бухгалтерів за поточних умов<sup>1</sup>. Насамперед цим документом встановлюються принципи прийняття рішень та встановлення необхідності залучення працівників до роботи.

Слід зауважити, що серед досліджуваних міжнародних рекомендацій та ініціатив немає положень, спрямованих на вдосконалення розкриття специфічної інформації щодо екологічного впливу в умовах пандемії. Хоча в окремих документах, пов'язаних із розкриттям даних стосовно впливу COVID-19, визначено, що пандемія стала поштовхом для посилення діджиталізації бізнес-процесів, що позитивно впливає на удосконалення екологічного стану. Зокрема, в документі *“Дев'ять висновків для сталого розвитку в умовах COVID-19”* висвітлюються результати експертного опитування топ-менеджерів міжнародних компаній, представників громадськості та оцінки практики компаній на предмет основних ризиків і переваг пристосування до умов пандемії. Ключовими висновками відповідно до результатів цього дослідження є такі:

- страх перед майбутнім глобальним ризиком прискорить екологічні дії;
- самоаналіз допомагає покращити механізм сталого розвитку;
- навколишнє середовище, здоров'я людини та безпека бізнесу взаємопов'язані;
- діджиталізація бізнес-процесів зменшує викиди та економить час;
- пандемія несуттєво вплине на формування глобальних ланцюгів постачання;
- видобувні підприємства можуть зменшити вуглецевий слід;
- діяльність уряду є критично важливою для поширення концепції сталого розвитку;
- глобальна співпраця має вирішальне значення для успішної реалізації сталого розвитку;
- публічне обговорення поточних проблем є вирішальним для сталого майбутнього людства<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Using Specialists in the COVID-19 Environment. Including Considerations for Involving Specialists in Audits of Financial Statements / IESBA, IAASB, AICPA. 2020. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/FINAL-COVID-19-and-Ethics-Using-Specialists-in-the-COVID-19-Environment.pdf>.

<sup>2</sup> 9 Sustainability insights from COVID-19 / Sphere. 2020. URL: <https://3gry456jeet9ifa41gtbwy7a-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2020/04/9-Sustainability-Insights-From-COVID-19.pdf?fbclid=IwAR222zhiTcKhsuc41a7P8wQM7N4Badhfp69WHnUrqXGAhPhwBgVNj0uCVU>.

Хоча при цьому варто підкреслити, що наразі триває імплементація положень глобальних ініціатив у сфері розкриття фінансової інформації про кліматичні зміни урядами країн світу.

Для розвитку нефінансової звітності підприємств новою тенденцією є забезпечення розкриття якісної інформації щодо питань, пов'язаних із кліматом. Зокрема, у 2019 р. Європейською комісією повідомленням С(2019) 4490 внесено відповідне доповнення до Керівництва 2017/С 215/01<sup>1</sup>.

Зазначений документ підготовлено згідно зі ст. 2 Директиви 2014/95/ЄС, аби допомогти зацікавленим компаніям у розкритті релевантної, корисної, послідовної та порівнянної нефінансової інформації. Повідомлення Європейської комісії містить необов'язкові вказівки та не створює нових зобов'язань. Відповідно до Повідомлення С(2019) 4490 компанії та фінансові установи повинні відігравати вирішальну роль у переході до низьковуглецевої та стійкої до клімату економіки.

Компанії та фінансові установи повинні краще розуміти та розглядати ризики негативного впливу на клімат, що є наслідком ділової діяльності, а також ризики, які кліматичні зміни створюють для їхнього бізнесу.

Погодні катастрофи завдали рекордних економічних збитків у розмірі 283 млрд євро у 2017 р. і можуть торкнутися до 2/3 європейського населення до 2100 р. порівняно з 5 % сьогодні. Краще розкриття компаніями інформації, пов'язаної з кліматом, може сприяти впровадженню Сендайської системи зменшення ризику стихійних лих на 2015–2030 роки<sup>2</sup>.

Не маючи достатньої, надійної та порівнянної інформації, пов'язаної зі стійкістю компаній, фінансовий сектор не може ефективно спрямовувати капітал на інвестиції, що сприяють подоланню криз сталого розвитку, а також виявляти й управляти ризиками, які виникають унаслідок цих криз.

За останні роки корпоративне розкриття інформації, пов'язаної з кліматом, покращилось. Однак усе ще існують значні прогалини. Для задоволення потреб інвесторів та інших зацікавлених сторін необхідно терміново змінити кількість, вдосконалити якість і порівнянність розкриття інформації.

<sup>1</sup> Guidelines on reporting climate-related information / European Commission. 2019. URL: [https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf).

<sup>2</sup> Sendai Framework for Disaster Risk Reduction 2015–2030 / UNDRR. URL: <https://www.undrr.org/publication/sendai-framework-disaster-risk-reduction-2015-2030>.



У червні 2017 р. Робоча група з питань розкриття інформації про клімат (TCFD), створена Радою з фінансової стабільності G20, опублікувала рекомендації щодо заохочення фінансових установ та нефінансових компаній розкривати інформацію про кліматичні ризики й можливості.

Рекомендації TCFD широко визнані як авторитетні вказівки щодо подання фінансово суттєвої інформації, пов'язаної з кліматом, і Комісія заохочує компанії застосовувати їх. Ряд урядів та фінансових регуляторів у всьому світі висловили підтримку рекомендаціям та інтегрували їх у свої керівні та політичні рамки. Прикладами є Австралія, Канада, Гонконг, Японія, Сінгапур та Південна Африка, а також окремі держави – члени ЄС<sup>1</sup>.

Важливим напрямом діяльності міжнародних організацій у сфері звітування зі сталого розвитку є оцінювання наявної практики підприємств. Один із прикладів такого глобального оцінювання надає рейтинг 2020 Global 100, котрий проводиться організацією Corporate Knights щорічно за даними 100 найбільших компаній світу, зайнятих у різних галузях діяльності<sup>2</sup>. Зазначимо, що українські компанії в рейтингу, складеному у 2020 р., відсутні.

Серед досліджуваних міжнародних рекомендацій також згадаємо ті, котрі опосередковано впливають на зміст інформації, що розкривається підприємствами в нефінансовій звітності. Асоціацією присяжних сертифікованих бухгалтерів у 2020 р. видано документ *“Стале державне фінансування в умовах COVID-19”*, мета якого полягає в наданні методологічної допомоги урядам країн у формуванні макроекономічних показників з урахуванням впливу COVID-19 для забезпечення здійснення якісного прогнозу на майбутні періоди<sup>3</sup>.

У документі представлено кейси 10 країн, що застосовують балансовий підхід до вимірювання впливу COVID-19 (США, Японія, Великобританія, Італія, Бразилія, Канада, Південна Африка, Індонезія, Нова Зеландія, Туреччина), тобто вносять коригування до макроекономіч-

<sup>1</sup> Task Force on climate-related financial disclosures. 2020. URL: <https://www.fsb-tcfd.org/>.

<sup>2</sup> Free results of an index of the Global 100 most sustainable corporations in the world / Corporate Knights. 2020. URL: <https://www.corporateknights.com/reports/2020-global-100/>.

<sup>3</sup> Sustainable Public Finances through COVID-19 / ACCA. 2020. URL: [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/professional-insights/SPF\\_Covid19/AlexMetcalfe.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/SPF_Covid19/AlexMetcalfe.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf).

них показників. Документ рекомендує підходи до узгодження та розкриття інформації про державні фінанси відповідно до національних рахунків, GFS, стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі в частині консолідації даних, у тому числі щодо державних підприємств. Це накладає певні зобов'язання на державні підприємства щодо розкриття окремих даних про вплив COVID-19 на результати їхньої діяльності<sup>1</sup>.

Також звітування компаній під час пандемії COVID-19 є інструментом залучення додаткового фінансування з боку держави на підтримку діяльності та покриття збитків у зв'язку із карантинними заходами. Наприклад, у Великобританії для малих та середніх підприємств запроваджено ініціативу, пов'язану зі спрощенням умов надання кредиту, під назвою "COVID-19 Business Interruption Loan Scheme (CBILS)"<sup>2</sup>. У її рамках у березні 2020 р. створено фонд кредитування підприємств, чий річний дохід від реалізації товарів, робіт послуг становить менше ніж 45 млн ф. ст. Для реалізації проекту розроблено схему кредитування через банк British Business Bank на суму від 1 тис. до 5 млн ф. ст. для кожної компанії. Умови кредитування – до шести років для строкових позик та засобів фінансування активів і до трьох років для овердрафтів та механізмів фінансування рахунків. Однією з особливостей досліджуваної національної ініціативи є надання позикодавцю (комерційному банку British Business Bank) гарантій покриття кредиту від держави. Перевагою для представників бізнесу стане те, що впродовж перших 12 місяців позики будуть безпроцентними, оскільки уряд покриватиме ці виплати, а також усі супутні збори. Розглянута схема кредитування з поправками застосовується до всіх працюючих підприємств, а не лише до тих, які стикнулись із проблемою низької платоспроможності<sup>3</sup>.

Вимоги до підприємств для участі у програмі фінансування:

- розташування у Великобританії;
- річний оборот (виручка від реалізації товарів, робіт, послуг) за попередній звітний період не перевищує 45 млн ф. ст. на рік;

<sup>1</sup> Sustainable Public Finances through COVID-19 / ACCA. 2020. URL: [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/professional-insights/SPF\\_Covid19/AlexMetcalf.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/SPF_Covid19/AlexMetcalf.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf).

<sup>2</sup> COVID-19 Business Interruption Loan Scheme (CBILS) / British Business Bank. 2020. URL: <https://www.british-business-bank.co.uk/ourpartners/coronavirus-business-interruption-loan-scheme-cbils-2/>.

<sup>3</sup> Ibid.

– надання доказів негативного впливу COVID-19 на діяльність через представлення відповідних фінансових та нефінансових даних<sup>1</sup>.

Прикладом подібної практики у сфері підтримки бізнесу в умовах протидії поширенню COVID-19 є положення Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2” від 04.12.2020 № 1072-IX, яким регламентовано питання підтримки платників податків, зокрема щодо недопущення виникнення/зростання податкового боргу<sup>2</sup>.

Таким чином, із метою залучення фінансування підприємства повинні розкривати в економічній складовій нефінансової звітності реальний вплив пандемії COVID-19.

Зазначене є актуальним і для вітчизняних підприємств, оскільки в Україні також розроблено заходи з підтримки економіки на державному рівні на період протидії поширенню COVID-19. У травні 2020 р. Урядом затверджено Програму стимулювання економіки для подолання наслідків епідемії COVID-19<sup>3</sup>.

Проведений аналіз показав, що у світі нині існує більше 20 комплексних ініціатив у сфері розкриття підприємствами нефінансової інформації щодо сталого розвитку в умовах COVID-19 (див. дод. А). Передумовами виникнення таких ініціатив є дія зовнішніх чинників, які спричиняють зростання інформаційних потреб стейкхолдерів. При цьому такі потреби у даних щодо окремого підприємства в цілому мо-

<sup>1</sup> COVID-19 Business Interruption Loan Scheme (CBILS) / British Business Bank. 2020. URL: <https://www.british-business-bank.co.uk/ourpartners/coronavirus-business-interruption-loan-scheme-cbils-2/>.

<sup>2</sup> Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 / Верховна Рада України. 2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1072-20#Text>.

<sup>3</sup> Про затвердження Державної програми стимулювання економіки для подолання негативних наслідків, спричинених обмежувальними заходами щодо запобігання виникненню і поширенню гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, на 2020–2022 роки : постановка Кабінету Міністрів України від 27.05.2020 № 534. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/534-2020-%D0%BF#Text>.

жуть бути задоволені, тоді як проведення компаративного аналізу результативності груп підприємств певної галузі, країни чи регіону майже унеможлиблюється. Це спричинено насамперед наявністю суттєвої кількості різноформатних підходів до представлення даних, неоднозначністю трактування сутності нефінансової звітності (рис. 3.1).

Питання уніфікації підходів до висвітлення нефінансової інформації про діяльність підприємств (вплив на навколишнє середовище та особливості формування доданої вартості в умовах досягнення ЦСР і протидії поширенню COVID-19) широко обговорюються вже протягом тривалого часу як у науковій спільноті, так і представниками бізнесу.

Зокрема, виконавчі директори багатьох найбільших компаній світу в рамках роботи Всесвітнього економічного форуму висловили підтримку ідеї узгодження основного набору показників та розкриття інформації в щорічних звітах стосовно нефінансових аспектів результатів діяльності<sup>1</sup>.

У практиці нефінансового звітування підприємств підходи ESG та до розкриття внеску в досягнення ЦСР є найбільш поширеними. Тому представники підприємств виявили ініціативу щодо узгодження цих двох підходів та формування системи звітування, яка б дала змогу ефективніше доносити до стейкхолдерів питання довгострокового та сталого створення ключових цінностей<sup>2</sup>.

У рамках зазначеної ініціативи представники Всесвітнього економічного форуму спільно з представниками фірм “Big4” підготували проект документа під назвою *“До спільних вимірників та послідовного звітування про створення сталої вартості”*. Він містить перелік ключових показників та рекомендовану до розкриття інформацію, що, на думку розробників, допоможе забезпечити порівнянність даних на галузевому рівні та на рівні країн<sup>3</sup>.

Ідеологія побудови системи показників, визначених у наведеному документі, базується на узгодженні основних тем, що потребують розкриття відповідно до ESG, із конкретними ЦСР (табл. 3.3).

---

<sup>1</sup> Measuring Stakeholder Capitalism: World’s Largest Companies Support Developing Core Set of Universal ESG Disclosures / World Economic Forum. 2020. URL: <https://www.weforum.org/press/2020/01/measuring-stakeholder-capitalism-world-s-largest-companies-support-developing-core-set-of-universal-esg-disclosures>.

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> Consultation draft. Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation / World Economic Forum. 2020. URL: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_IBC\\_ESG\\_Metrics\\_Discussion\\_Paper.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf).

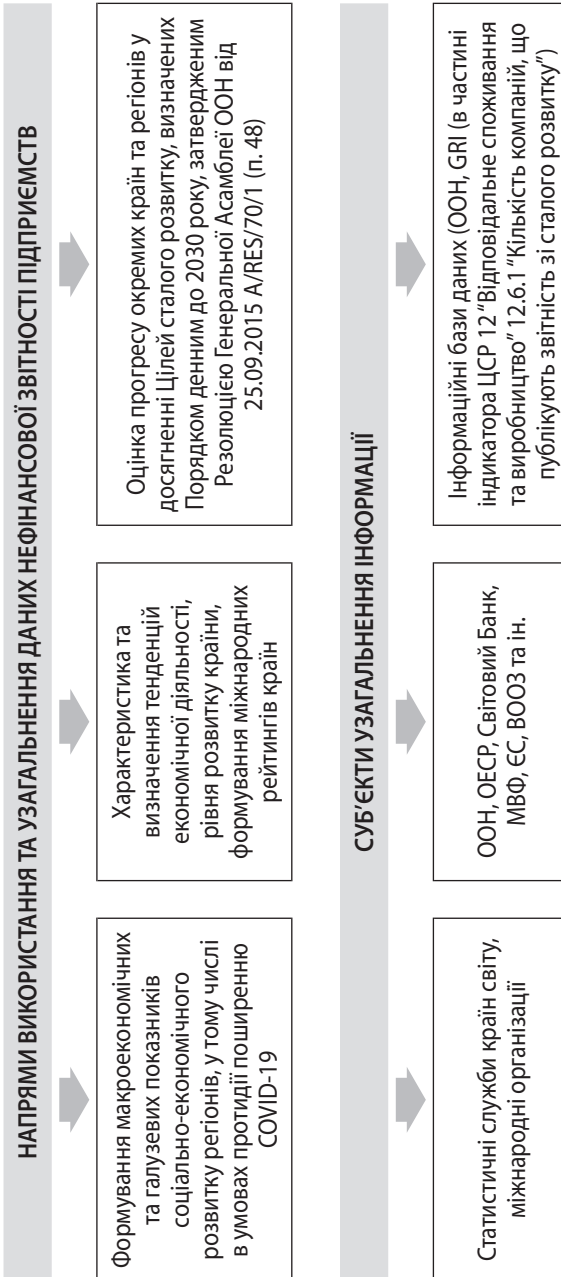


Рис. 3.1. Напрями узагальнення даних нефінансової звітності підприємств

Складено авторами.

Таблиця 3.3  
Узгодження підходів ESG із ЦСР для звітування підприємств згідно з ініціативою Всесвітнього економічного форуму

Тема для розкриття згідно підходу ESG	Цілі сталого розвитку	Зміст
1. Принципи управління (Principles of Governance)	ЦСР 12 "Відповідальне споживання та виробництво" ЦСР 16 "Мир, справедливість та сильні інститути" ЦСР 17 "Партнерство заради сталого розвитку"	Розкриваються особливості виконання зобов'язань компанії в частині етики та перед суспільством
2. Планета (Planet)	ЦСР 6 "Чиста вода та належні санітарні умови" ЦСР 7 "Доступна та чиста енергія" ЦСР 12 "Відповідальне споживання та виробництво" ЦСР 13 "Пом'якшення наслідків зміни клімату" ЦСР 14 "Збереження морських ресурсів" ЦСР 15 "Захист та відновлення екосистем суші"	Розкриваються питання внеску компанії у сталість клімату та екологічної відповідальності
3. Люди (People)	ЦСР 1 "Подолання бідності" ЦСР 3 "Міцне здоров'я і благополуччя" ЦСР 4 "Якісна освіта" ЦСР 5 "Гендерна рівність" ЦСР 10 "Скорочення нерівності"	Розкриваються питання соціального капіталу та його ролі в діяльності компанії
4. Процвітання (Prosperity)	ЦСР 1 "Подолання бідності" ЦСР 8 "Гідна праця та економічне зростання" ЦСР 9 "Промисловість, інновації та інфраструктура" ЦСР 10 "Скорочення нерівності"	Розкривається інформація щодо внеску компанії в інноваційний сталий розвиток суспільства та економіки

Складено за: Consultation draft, Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation / World Economic Forum, 2020. URL: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_IBC\\_ESG\\_Metrics\\_Discussion\\_Paper.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf).

У проєкті досліджуваного документа наведено перелік показників, які базуються на чинних стандартах розкриття нефінансової інформації, зокрема GRI, SASB, TCFD, CDSB та ін. Це цілком відповідає підходу, відтвореному в документі ЮНКТАД 2019 р. “Керівництво з ключових показників звітності підприємств із внеску у досягнення Цілей сталого розвитку”<sup>1</sup>. З огляду на зазначене, можна стверджувати, що документ, виданий ЮНКТАД, містить першу інтегровану систему показників, яка об’єднала ключові питання ESG та сталого розвитку, тобто є домінуючим інститутом інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР.

За результатами проведеного дослідження комплементарних інститутів регулювання нефінансової звітності підприємств отримано такі висновки.

1. Поточні міжнародні ініціативи, представлені в дослідженні, можна згрупувати як: ініціативи, спрямовані на уніфікацію підходів до розкриття нефінансової інформації щодо ESG та внеску підприємств у досягнення сталого розвитку; ініціативи, націлені на підвищення релевантності даних за окремими складовими нефінансової звітності підприємств (соціальною, економічною, сферою корпоративного управління). Спільною рисою проаналізованих ініціатив є задекларована в них необхідність доповнення чинних документів і регламентів у сфері розкриття ESG-інформації та інформації про сталий розвиток показниками (кількісними і якісними), що розкривають вплив COVID-19 на діяльність підприємств.
2. Ключовими сферами розкриття інформації в нефінансових звітах підприємств в умовах протидії поширенню COVID-19 є економічна та соціальна. З метою задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів за вказаними сферами доцільно демонструвати динаміку показників до пандемії та вжиття карантинних заходів урядами країн та під час них. Це дасть змогу стейкхолдерам отримувати більш достовірну й релевантну інформацію щодо потреб підприємств та їх внеску в процес подолання наслідків пандемії, а підприємствам – створити потужний інструмент поліпшення іміджу та залучення додаткового фінансування, передбаченого державними програмами.

---

<sup>1</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).



3. Більшість проаналізованих ініціатив базуються на необхідності розкриття особливостей сталого розвитку підприємства в умовах пандемії COVID-19 та спрямовані на посилення домінуючих інститутів звітування зі сталого розвитку.

Поширення практики складання звітності зі сталого розвитку в Україні та посилення вимог до її змісту в частині розкриття впливу COVID-19 потребує вдосконалення методологічних засад та організаційно-методичних підходів розкриття зазначеної інформації підприємствами.

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ СКЛАДАННЯ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В Україні відбувається активний процес трансформації національної системи бухгалтерського обліку з метою створення умов для відображення досягнення підприємствами та країною загалом сталого розвитку, просування принципів КСВ та подальшої адаптації законодавства до норм і правил ЄС.

Доктрина сталого розвитку спонукає до розроблення та постійного оновлення стандартів, які прямо або опосередковано пов'язані з цим процесом (міжнародних документів спеціального характеру). Визнання й запровадження концепції сталого розвитку стало основою формування міжнародних ініціатив, спрямованих на залучення бізнес-структур у діяльність зі сталого розвитку (міжнародних документів універсального характеру). Інтеграційні процеси та формування партнерства між державним і корпоративним секторами в різних країнах привело до визнання проблематики сталого розвитку на національному рівні у країнах Європи та розроблення міжнародних документів регіонального характеру як ефективного інструменту державної політики.

В Україні забезпечення сталого розвитку перебуває на стадії становлення та стандартизації в контексті імплементації законодавства ЄС. Визнаним засобом забезпечення досягнення балансу економічних, екологічних та соціальних імперативів у європейських країнах є забезпечення підзвітності та прозорості діяльності суб'єктів економічної діяльності. Інструментом, що його втілює, є нефінансова звітність.

Загальнодержавною програмою адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу визначено не-

обхідність відповідної адаптації національних нормативно-правових актів, зокрема з питань складання нефінансової звітності<sup>1</sup>. Головним нормативним актом, який регулює питання розкриття інформації про економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності компаній з метою виявлення ризиків, котрі спричиняє їх функціонування, та підвищення довіри інвесторів і споживачів, є Директива 2013/34/ЄС. Як доведено раніше, ця директива разом із Директивою 2014/95/ЄС утворюють фундамент домінуючої на європейському просторі інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР.

Особливу увагу в згаданих документах присвячено питанням захисту акціонерів, учасників та третіх сторін. Головним заходом вирішення цих питань визначено узгодження національних норм, що стосуються подання та змісту щорічної фінансової звітності й звітів про управління певних типів підприємств з обмеженою відповідальністю, а також баз оцінки, що використовуються в цих звітах, та порядку їх оприлюднення. Для таких типів підприємств необхідним визнається одночасне узгодження вказаних норм, оскільки, з одного боку, окремі підприємства провадять діяльність у двох або більше державах-членах, а з другого боку, такі підприємства надають третім сторонам гарантії лише в обсязі, що не перевищує суми їхніх чистих активів<sup>2</sup>.

Новацією Директиви 2013/34/ЄС стало визнання важливим елементом звітності визначених видів компаній звіту про управління та консолідованого звіту про управління. Головним завданням такої звітності є необхідність надавати справедливий огляд розвитку підприємства та його стану, який відповідав би розміру й складності бізнесу. Підкреслюється, що ця інформація не повинна обмежуватися фінансовими аспектами діяльності підприємства, а має містити також аналіз екологічних і соціальних аспектів діяльності, необхідних для розуміння розвитку, результатів діяльності або стану підприємства<sup>3</sup>.

У 2014 р. до Директиви 2013/34/ЄС було внесено поправки щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації окремими великими підприємствами і групами, а Директива 2014/95/ЄС встановила норми щодо розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації певними великими компаніями та групами.

<sup>1</sup> Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 18.03.2004 № 1629-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1629-15>.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

Правила регулювання складання звіту про управління встановлені Директивами 2013/34/ЄС (розділ 5 “Звіт про управління”) та 2014/95/ЄС, зокрема у статтях:

- 19 “Зміст звіту про управління” (Директива 2013/34/ЄС);
- 19а “Нефінансовий звіт” (Директива 2014/95/ЄС);
- 20 “Звіт про корпоративне управління” (Директива 2013/34/ЄС).

Крім того, у преамбулі до Директиви 2013/34/ЄС наведено рекомендації щодо кола суб'єктів, котрі зобов'язані складати звіт про управління. Так, рекомендується державам-членам забезпечити законодавчо можливість звільняти малі підприємства від обов'язку складати звіт про управління, за умови, що вони включатимуть у примітки до фінансової звітності дані, що стосуються придбання власних акцій, передбачені у ст. 24 (2) Директиви 2012/30/ЄС Європейського парламенту та Ради від 25.10.2012 про узгодження гарантій з метою забезпечення еквівалентності таких гарантій, здійснення яких держави-члени вимагають від компаній у значенні частини другої ст. 54 Договору про функціонування Європейського Союзу, щодо створення відкритих акціонерних товариств та забезпечення збереження та зміни їхнього капіталу<sup>1</sup>. З огляду на те, що перелічені у згаданому додатку підприємства можуть відігравати важливу роль у галузях економіки, де вони провадять діяльність, положення Директиви 2014/95/ЄС, котрі торкаються звіту про корпоративне управління, застосовуються до підприємств, чий обігові цінні папери допущені до торгів на регульованому ринку<sup>2</sup>.

Україна є країною – членом ООН та учасником глобального процесу виконання ЦСР. Крім того, за Угодою про асоціацію ЄС<sup>3</sup> Україною

<sup>1</sup> Directive 2012/30/EU of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 on coordination of safeguards which, for the protection of the interests of members and others, are required by Member States of companies within the meaning of the second paragraph of Article 54 of the Treaty on the Functioning of the European Union, in respect of the formation of public limited liability companies and the maintenance and alteration of their capital, with a view to making such safeguards equivalent. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32012L0030>.

<sup>2</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

<sup>3</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text).

було взято зобов'язання щодо поступового наближення власного законодавства до законодавства ЄС, зокрема шляхом імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС. Задля цього у 2017 р. в Україні до національного законодавства внесено зміни до Закону № 996-XIV<sup>1</sup>, якими встановлено вимогу визначеним видам підприємств складати звіт про управління та консолідований звіт про управління. Законодавчо передбачено, що звіт складається у довільній формі. У звіті відповідно до розміру й складності бізнесу повинен міститися збалансований і комплексний аналіз про економічні, екологічні та/або соціальні аспекти діяльності підприємства та їхні зміни, котрі сталися протягом року, що минув, і до моменту опублікування річного звіту, та які впливають або можуть вплинути на діяльність у довгостроковій перспективі та спричинити ризики. Суттєва інформація розкривається через фінансові та нефінансові (за необхідністю) показники<sup>2</sup>.

Зміст звіту про управління визначено Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982 (далі – Методичні рекомендації). Згідно з цим документом, суттєва інформація розкривається через фінансові та нефінансові (за необхідністю) показники. Набір індикаторів встановлюється відповідно до Методичних рекомендацій та/або міжнародних документів, обраних підприємством для збору інформації для складання звіту<sup>3</sup>.

Внесення до національного законодавства положень щодо сутності та змісту звіту про управління здебільшого реалізує заходи запровадження нефінансової звітності, визначені Директивою 2014/95/ЄС.

В абзаці 4 Преамбули Директиви 2014/95/ЄС вказано: “Координація національних положень щодо розкриття нефінансової інформації відносно деяких великих підприємств, має в однаковій мірі важливе значення для інтересів підприємств, акціонерів та інших зацікавлених сторін”<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>2</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125).

Тож внесення до Закону України № 996-XIV положень щодо запровадження звіту про управління забезпечує координацію національного законодавства з положеннями Директиви 2014/95/ЄС.

В Україні залишилися неврегульованими питання оприлюднення звіту про управління. Директивою 2014/95/ЄС важливим аспектом визначено “необхідність встановити певні мінімальні законодавчі вимоги до обсягу інформації, яку повинні оприлюднювати підприємства для громадськості та органів влади на території всього Союзу”. На відміну від фінансової звітності, що за національним законодавством підлягає оприлюдненню та не становить комерційної таємниці, законодавчі норми, якими б встановлювався обов’язок оприлюднення звіту про управління в національному законодавстві, відсутні. Тим самим ускладнюється доступ інвесторів до нефінансової інформації, як рекомендовано Директивою 2014/95/ЄС<sup>1</sup>.

Крім іншого, Директивою 2014/95/ЄС встановлено, що звіт про управління має надавати достовірну й повну інформацію щодо своєї політики, результатів і ризиків, та необхідність перевірки інформації, котра міститься в нефінансовому звіті або окремому звіті<sup>2</sup>. Згідно з Директивою, “аудитор (аудитори) або аудиторська фірма (аудиторські фірми), що здійснюють в аудит: (а) надають висновок про те: (i) чи не суперечить звіт про управління фінансовій звітності за той самий фінансовий рік; та (ii) чи підготовлено звіт про управління відповідно до вимог чинного законодавства; (б) констатують, з урахуванням сформованих у процесі аудиту знань і розуміння підприємства та умов його роботи, чи виявлені суттєві викривлення у звіті про управління, та зазначають характер будь-яких наявних викривлень”<sup>3</sup>. Утім, на кінець 2020 р. обов’язок проведення верифікації звіту про управління в Україні законодавчо не встановлений.

Велика увага у Преамбулі Директиви 2014/95/ЄС приділяється забезпеченню підвищення відповідності та порівнянності нефінансової інформації, що підлягає розкриттю великими підприємствами. Наве-

<sup>1</sup> Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125).

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

дено мінімальний перелік інформації, що має містити нефінансовий звіт (абзац 6). Слід визнати, що мінімальні вимоги враховано в Методичних рекомендаціях не у повному обсязі (табл. 4.1).

Преамбула Директиви 2014/95/ЄС містить перелік елементів, які рекомендується розкривати у нефінансовому звіті. Порівняльний ана-

Таблиця 4.1

**Реалізація заходів запровадження нефінансової звітності,  
наведених у Преамбулі Директиви 2014/95/ЄС щодо мінімального переліку  
інформації, що має містити нефінансовий звіт, в Україні**

Мінімальний перелік інформації		
№	Директива 2014/95/ЄС	Методичні рекомендації зі складання звіту про управління
1	<p>Опис політики, результатів і ризиків, пов'язаних із цими питаннями, зокрема:</p> <p>(а) короткий опис діючої бізнес-моделі підприємства;</p> <p>(б) опис політики, яку здійснює суб'єкт економічної діяльності, щодо вищевказаних аспектів, включно з впровадженням процесу дью-діліженс (англ. Due diligence – належна добросовісність);</p> <p>(с) результати вказаних політик, які було при цьому досягнуто;</p> <p>(д) істотні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що виникають у зв'язку з діяльністю компанії і, де можливо і наскільки можливо, залежать від суб'єкта економічної діяльності, включно з комерційними відносинами з іншими контрагентами, продукцією та послугами, котрі з високою ймовірністю можуть викликати значні несприятливі наслідки у вказаних сферах, а також інформація про те, які кроки зроблено компанією для управління цими ризиками;</p> <p>(е) ключові індикатори нефінансового характеру, які стосуються відповідного бізнесу</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Стислий опис моделі діяльності підприємства;</li> <li>• опис політики, яку провадить підприємство щодо зазначених питань;</li> <li>• результат такої політики;</li> <li>• основні ризики, пов'язані з вказаними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, у тому числі (якщо доречно) ділові відносини, продукція або послуги, котрі можуть спричинити негативні наслідки в цих сферах, та яким чином підприємство здійснює управління цими ризиками;</li> <li>• основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства</li> </ul>
2	Інформація про впровадження процесу дью-діліженс, що реалізується на підприємстві	Не враховано
3	Інформація, що стосується, у відповідних випадках і належно-му обсязі, ланцюгів поставки і договорів субпідряду	Не враховано

Складено за: Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125); Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.



ліз елементів, передбачених національним і рамковим законодавством, наведено в табл. 4.2. Національний підхід здебільшого відповідає рекомендаціям Директиви 2014/95/ЄС.

Таблиця 4.2

**Реалізація заходів щодо переліку елементів нефінансової звітності,  
наведених у Преамбулі Директиви 2014/95/ЄС, в Україні**

Мінімальний перелік інформації		
№	Директива 2014/95/ЄС	Методичні рекомендації зі складання звіту про управління
1	Екологічний аспект	За напрямом “Екологічні аспекти” рекомендується наводити інформацію про вплив діяльності підприємства на навколишнє середовище залежно від галузі, в якій функціонує підприємство, та від заходів з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище. За цим напрямом рекомендується розкрити показники, що характеризують:
2	Детальна інформація про поточні та прогнозовані наслідки діяльності підприємства для навколишнього середовища, а також у разі необхідності для здоров'я і безпеки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– раціональне використання води;</li> <li>– управління відходами;</li> <li>– викиди парникових газів;</li> <li>– споживання енергії тощо</li> </ul>
3	Використання відновлюваних та/або невідновлюваних джерел енергії, викиди парникових газів, споживання води і забруднення повітря	
4	Щодо соціальних і кадрових аспектів інформація, представлена у звіті, може стосуватися заходів, вжитих для забезпечення гендерної рівності, реалізації основних конвенцій Міжнародної організації праці, умов праці, соціального діалогу, забезпечення поваги прав працівників на отримання інформації і консультації, поваги прав профспілок, охорони здоров'я та безпеки на робочому місці і діалогу з місцевими громадами та/або дій, що вживаються з метою забезпечення захисту та розвитку цих громад	За напрямом “Соціальні аспекти та кадрова політика” рекомендується наводити інформацію про: <ul style="list-style-type: none"> <li>– загальну кількість працівників та частку жінок на керівних посадах;</li> <li>– заохочення (мотивацію) працівників;</li> <li>– охорону праці та безпеку;</li> <li>– навчання та освіту персоналу;</li> <li>– рівні можливості працевлаштування;</li> <li>– повагу прав людини;</li> <li>– заходи боротьби з корупцією та хабарництвом тощо</li> </ul>
5	В аспекті питань прав людини, боротьби з корупцією і хабарництвом нефінансовий звіт може містити інформацію щодо запобігання порушенням прав людини і/або про діючі механізми боротьби з корупцією та хабарництвом	

Складено за: Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125); Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

Директива 2014/95/ЄС містить рекомендацію про необхідність “надавати адекватну інформацію щодо питань, які позиціонуються як такі, які швидше за все призведуть до матеріалізації основних ризиків появи серйозних наслідків, поряд з тими, які вже матеріалізувалися”<sup>1</sup>. Ця рекомендація врахована чинним законодавством, зокрема Методичні рекомендації включають вимогу розкриття за напрямом “Ризики” інформації “про політику підприємства щодо управління операційними та фінансовими ризиками (ринковий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності) з описом їхнього впливу на діяльність підприємства, а також підходів або інструментів, які використовуються підприємством для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність тощо”<sup>2</sup>.

За вимогами національного законодавства підприємствам не надано широкої можливості обирати рамкові підходи щодо складання звіту про управління. Отже, при його складанні підприємства мають керуватися вимогами національного законодавства. Це в цілому відповідає підходу Директиви 2014/95/ЄС, за котрим рекомендується “при наданні інформації, компанії, які підпадають під дію цієї Директиви, можуть використовувати національні рамкові підходи, або загальноєвропейські... або інші визнані міжнародні підходи”<sup>3</sup>. Водночас, як буде доведено у подальшому дослідженні, вітчизняні компанії на добровільних засадах, крім звіту про управління, складають інші види нефінансової звітності. Причиною цього є бажання підприємств широко представити економічні, екологічні та соціальні аспекти своєї діяльності, що не дає змоги зробити формат представлення звіту про управління.

Слід підкреслити, що в національному законодавстві врахована рекомендація щодо поширення сфери дії вимог про розкриття нефінансової інформації. Наголошено, що вона “повинна визначатися виходячи з підсумку балансового звіту, чистого обороту та середньої кількості

---

<sup>1</sup> Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125).

<sup>2</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

<sup>3</sup> Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125).

працівників. МСП повинні звільнитися від додаткових вимог, а вимоги щодо розкриття нефінансової звітності повинні застосовуватися тільки до тих підприємств, які вважаються великими і суспільно значимими, а також до тих, що мають значення для всього суспільства і є материнськими компаніями у великих групах, у кожному з яких середня кількість працюючих становить понад 500 осіб, у випадку групи – на консолідованій основі”<sup>1</sup>.

Крім того, рекомендується зменшення загального тягаря регулювання, особливо для малих і середніх підприємств. У національному законодавстві це враховано: “Звіт про управління має містити фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності” (ст. 1, Розділ I)<sup>2</sup>. Крім того, “від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію” (п. 7 ст. 11, Розділ IV)<sup>3</sup>.

Позитивним аспектом є врахування рекомендації щодо необхідності посилення прозорості політики розмаїття. Така вимога поширюється “стосовно адміністративних, керівних та наглядових органів у таких аспектах, як, наприклад, вік, стать або освіта і професійний досвід, повинна застосовуватися тільки до деяких великих підприємств”. Методичні рекомендації конкретно передбачають необхідність розкриття “політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики її реалізація та результати у звітному періоді тощо)”<sup>4</sup>. Виконання вказаної вимоги забезпечує інформування про практику корпоративного управління з питань різноманіття та може спонукати до створення більш диверсифікованих органів управління.

<sup>1</sup> Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125).

<sup>2</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

Проведений аналіз реалізації рекомендацій Директиви 2013/34/ЄС показав, що загальні вимоги щодо сутності та змісту звіту про управління здебільшого враховані в національному законодавстві. Залишилися частково неврегульованими аспекти аудиту та оприлюднення звіту про управління.

У Директиві 2013/34/ЄС (ст. 20) значну увагу приділено включенню у звіт про управління звіту про корпоративне управління. В Україні підприємствам – емітентам цінних паперів, чиї цінні папери допущені до біржових торгів або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію у звіті про управління, рекомендується наводити окремо інформацію про корпоративне управління з урахуванням вимог Законів України “Про цінні папери та фондовий ринок” і “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг”<sup>1</sup>. Результати оцінки відповідності положень національного законодавства рекомендаціям Директиви 2013/34/ЄС щодо змістового наповнення звіту про корпоративне управління наведено в табл. 4.3.

Як бачимо з таблиці, вимоги до змісту звіту про корпоративне управління здебільшого враховано в національному законодавстві. Виняток становить відсутність вимог щодо опису політики розмаїття, яка проводиться на підприємстві стосовно адміністративних, керівних і наглядових органів.

Результати проведеного аналізу положень національного законодавства на предмет імплементації рекомендацій інститутів домінуючої інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР показали, що змістове наповнення звіту про корпоративне управління відповідає директивним вимогам. Водночас щодо питань аудиту наявні певні прогалини.

Керівні ідеї сталого розвитку, прозорості та підзвітності суб'єктів господарювання перед суспільством у концентрованому вигляді втілюються у принципах нефінансового звітування. Ці принципи, на відміну від принципів бухгалтерського обліку, не мають визнання на рівні парадигми та не сформульовані в законі. Закріплення принципів бухгалтерського обліку забезпечує єдність правил його ведення та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств. Однак принципи нефінансової звітності довільно трактуються вченими, практиками та різноманітними міжнародними ініціативами.

<sup>1</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

Таблиця 4.3

### Аналіз відповідності положень національного законодавства рекомендаціям Директиви 2013/34/ЄС щодо змістового наповнення та питань аудиту звіту про корпоративне управління

Рекомендації Директиви 2013/34/ЄС (ст. 20, Розділ V)	Закону України "Про цінні папери та фондовий ринок" (ст. 40, Розділ V)
<p>Звіт про корпоративне управління містить як мінімум таку інформацію:</p> <p>(а) посилання на таке (якщо доречно):</p> <p>(i) кодекс корпоративного управління, яким керується підприємство,</p> <p>(ii) кодекс корпоративного управління, який підприємство, можливо, добровільно вирішило застосовувати,</p> <p>(iii) всю відповідну інформацію про практику корпоративного управління, що застосовується додатково до вимог національного законодавства.</p> <p>Якщо вказується кодекс корпоративного управління, згаданий у підпунктах (i) або (ii), підприємство зазначає, де можна знайти відповідні тексти у вільному доступі. Якщо вказується інформація, наведена в підпункті (iii), то підприємство надає можливість широкої громадськості докладно ознайомитися з його практикою корпоративного управління</p>	<p>Звіт про корпоративне управління повинен містити:</p> <p>1) посилання на:</p> <p>а) власний кодекс корпоративного управління, яким керується емітент;</p> <p>б) кодекс корпоративного управління фондової біржі, об'єднання юридичних осіб або інший кодекс корпоративного управління, який емітент добровільно вирішив застосовувати;</p> <p>в) всю відповідну інформацію про практику корпоративного управління, застосовувану понад визначені законодавством вимоги.</p> <p>Якщо робиться посилання на кодекс корпоративного управління, вказаний у підпунктах "а" або "б", емітент також надає посилання, де відповідні тексти перебувають у публічному доступі. Якщо робиться посилання на інформацію, зазначену в підпункті "в", емітент надає інформацію про практику корпоративного управління</p>
<p>(б) якщо підприємство, відповідно до національного законодавства, відхиляється від кодексу корпоративного управління, зазначеного у підпунктах (а) (i) або (ii), надане підприємством роз'яснення щодо того, від яких частин кодексу корпоративного управління воно відхиляється та причини таких відхилень. Якщо підприємство вирішило не посилатися на жодне положення кодексу корпоративного управління, згаданого у підпунктах (а) (i) або (ii), то воно обґрунтовує причини такого рішення</p>	<p>2) якщо емітент відхиляється від положень кодексу корпоративного управління, зазначеного в підпунктах "а" або "б" пункту 1 цієї частини, - пояснення із сторони емітента, від яких частин кодексу корпоративного управління такий емітент відхиляється, і причини таких відхилень. Якщо емітент прийняв рішення не застосовувати деякі положення кодексу корпоративного управління, вказаного в підпунктах "а" або "б" п. 1 цієї частини, він обґрунтовує причини таких дій</p>

Закінчення табл. 4.3

Рекомендації Директиви 2013/34/ЄС (ст. 20, Розділ V)	Закону України "Про цінні папери та фондовий ринок" (ст. 40, Розділ V)
(с) опис основних характеристик систем внутрішнього контролю та управління ризиками підприємства, які стосуються процесу складання фінансової звітності	5) опис основних характеристик систем внутрішнього контролю і управління ризиками емітента
(d) інформація, передбачена підпунктами (с), (d), (f), (h) та (i) статті 10 (1) Директиви 2004/25/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 21.04.2004 про пропозиції поглинання компанії, якщо підприємство належить до сфери дії зазначеної Директиви	—
(e) опис функціонування зборів акціонерів та їх основні повноваження, а також опис прав акціонерів та способів їх реалізації, якщо така інформація у повному обсязі не міститься в національному законодавстві	3) інформацію про проведені загальні збори акціонерів (учасників) та загальний опис прийнятих на зборах рішень; 7) інформацію про будь-які обмеження прав участі та голосування акціонерів (учасників) на загальних зборах емітента
(f) склад і функціонування адміністративного, керівного та наглядового органів і їх комітетів	4) персональний склад наглядової ради та колегіального виконавчого органу (за наявності) емітента, їхніх комітетів (за наявності), інформацію про проведені засідання та загальний опис прийнятих на них рішень; 6) перелік осіб, які прямо або опосередковано є власниками значного пакета акцій емітента; 8) порядок призначення та звільнення посадових осіб емітента; 9) повноваження посадових осіб емітента
(g) опис політики розмаїття, яка проводиться на підприємстві стосовно адміністративних, керівних та наглядових органів, у таких аспектах, як, наприклад, вік, стать або освіта і професійний досвід, цілей цієї політики різноманітності, яким чином вона реалізується і її результати у звітному періоді. Якщо на підприємстві не проводиться така політика, то у звіті має міститися пояснення такого незастосування	—

Складено за: Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>; Directive 2004/25/EC of the European Parliament and of the Council of 21 April 2004 on takeover bids. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/NIM/?uri=celex:32004L0025>; Про цінні папери та фондовий ринок : закон України від 23.02.2006 № 3480-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/3480-15#Text>.

Уперше принципи, на яких ґрунтується нефінансова звітність, були відображені в найбільшій міжнародній ініціативі – Глобальний договір ООН (UN Global Compact). Вона спрямована на залучення компаній до діяльності зі сталого розвитку; формування партнерства між органами виконавчої влади та корпоративним сектором; підтримку розв'язання підприємницькими колами проблем глобалізації і створення стабільнішої й всеохоплюючої економіки.

Компанії – учасниці Глобального договору ООН на добровільних засадах зобов'язуються дотримуватися десяти основоположних принципів, згрупованих за чотирима напрямками: права людини, трудові відносини, довкілля, протидія корупції.

Принципи Глобального договору ООН було покладено в основу багатьох міжнародних рамкових підходів, які також спрямовані на поширення принципів соціальної відповідальності бізнесу (Керівні принципи підприємницької діяльності в аспекті прав людини (Guiding Principles on Business and Human Rights); Глобальна ініціатива зі звітування (Global Reporting Initiative); Керівні принципи ОЕСР для багатонаціональних підприємств (Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Guidelines for Multinational Enterprises)).

На європейському просторі питаннями нефінансового звітування та принципів її просування опікується влада ЄС. Європейським парламентом було послідовно розроблено концептуальні й стратегічні документи у сфері КСВ, визначено форми співробітництва між Європейською комісією та компаніями для поширення сталого розвитку та прийнято низку директив (2013/34/ЄС, 2014/95/ЄС) і рекомендацій щодо їх застосування (Повідомлення Європейської Комісії 2017/С 215/01 “Керівництво з нефінансової звітності (методологія звітності з нефінансової інформації)” (далі – Керівництво 2017/С 215/01))<sup>1</sup>.

Керівництво 2017/С 215/01 розроблено з метою надання допомоги компаніям щодо розкриття високоякісної, актуальної, корисної, більш

<sup>1</sup> Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/С 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN); Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>; Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.



порівнянної нефінансової інформації (екологічної, соціальної, управлінської) у спосіб, який сприятиме стійкому та стабільному зростанню і зайнятості, надаватиме прозору інформацію користувачам. Крім іншого, воно містить перелік принципів розкриття нефінансової інформації відповідно до законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та звітності (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

**Принципи розкриття нефінансової інформації відповідно до рекомендацій ЄС  
(Керівництво 2017/C 215/01)**

Принцип	Сутність
Розкриття суттєвої інформації (глава 3, п. 3.1)	<p>Під час підготовки інформації безліч факторів потрібно взяти до уваги, зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– бізнес-модель, стратегія, принципові ризики, цілі та завдання компанії, управлінський підхід, вартість, активи (матеріальні та нематеріальні), ланцюг постачання, ключові судження;</li> <li>– основні галузеві проблемні питання, проблемні питання, пов'язані з конкурентами, споживачами або постачальниками, які є актуальними для компанії;</li> <li>– очікування зацікавлених сторін щодо розуміння основної мети компанії та досягнутих результатів;</li> <li>– вплив діяльності компанії: на суспільство, на навколишнє середовище;</li> <li>– публічна політика та регуляторне середовище (обставини, що впливають на компанію та є суттєвими)</li> </ul>
Справедливість (глава 3, п. 3.2)	Нефінансовий звіт повинен надавати достовірне уявлення щодо позитивних та негативних сторін діяльності компанії; інформація має бути представлена у неупередженому вигляді
Збалансованість (глава 3, п. 3.2)	Інформація повинна бути рівномірно висвітленою відносно кожного окремого напрямку діяльності компанії
Зрозумілість (глава 3, п. 3.2)	Інформація може бути більш зрозумілою шляхом використання доступної мови, послідовності в термінології, уникнення стандартних формулювань та, там де це необхідно, надання визначень технічним термінам. Суттєва інформація повинна надаватись у прийнятній формі з метою полегшення її розуміння. Від компаній, наприклад, очікується, що вони представлятимуть інформацію стосовно того, яким чином нефінансові аспекти впливають на довгострокову стратегію, основні ризики та політику
Повнота та необтяжливості (глава 3, п. 3.3)	Нефінансовий звіт повинен бути необтяжливим, необхідно запобігати наданню надлишкової інформації. Розкриття несуттєвої інформації може зробити звіт менш зрозумілим і приховати суттєву інформацію
Стратегічність та націленість на майбутнє (глава 3, п. 3.4)	Нефінансовий звіт має надавати можливість поглянути зсередини на діяльність і бізнес-модель компанії, стратегію її досягнення

Принцип	Сутність
Орієнтованість на користувачів (глава 3, п. 3.5)	Компанії повинні враховувати інформаційні потреби всіх користувачів. Їм слід сфокусуватися на потребах зацікавлених в отриманні інформації сторін як на потребах окремого колективу, а не окремого індивіда
Послідовність і узгодженість (глава 3, п. 3.6)	Нефінансовий звіт має бути узгодженим із іншими елементами звіту про управління

Джерело: Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

Великобританія як одна з учасниць Європейської економічної зони активно працює над розробленням концептуально нового підходу до визначення принципів нефінансового звітування. Зокрема, в ініціативі, запропонованій Радою з фінансової звітності Великобританії під назвою “Майбутнє корпоративної звітності”, вказано такі принципи розкриття інформації, які відрізняються, проте в цілому відповідають підходам, застосовуваним у ЄС, а саме:

- додаткового розкриття інформації (забезпечення розуміння інформації, наведеної у фінансовій звітності компанії);
- послідовності застосування підходів до розкриття нефінансової інформації (“standing data principle”);
- своєчасності представлення звітних даних (введення нових часових рамок розкриття інформації в нефінансовій та фінансовій звітності)<sup>1</sup>.

У наведених підходах до встановлення принципів нефінансової звітності відображаються характерні риси такого звітування, але відсутність загального підходу в умовах невизначеності постулює необхідність постійного перегляду з метою встановлення сучасної парадигми вказаних принципів у напрямі забезпечення підзвітності та прозорості суб'єктів державного й приватного секторів перед державою і суспільством. При цьому головні труднощі спричинені браком “правильних” шляхів реалізації сталого розвитку, оскільки він не є порождением фундаментальних істин.

<sup>1</sup> A matter of principles. The future of corporate reporting / FRC. 2020. URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/cf85af97-4bd2-4780-a1ec-dc03b6b91fbf/Future-of-Corporate-Reporting-FINAL.pdf>.

З урахуванням викладеного пропонуємо авторський підхід до переліку принципів нефінансової звітності, згрупованих за двома напрямками:

- щодо визначення змісту звіту:
  - *взаємодія із зацікавленими користувачами*, тобто підприємство повинне визначити всіх осіб, зацікавлених у його діяльності (акціонери, інвестори, кредиторі, працівники, громадські організації, інші групи населення, незалежний аудит, державні органи та ін.), і встановити, яким чином їхні очікування та інтереси будуть враховані під час підготовки звіту.
  - *відповідність сталому розвитку*, яка передбачає, що звіт повинен представляти результати діяльності підприємств у широкому контексті сталого розвитку, розкриваючи питання щодо внеску (теперішнього і майбутнього) як у покращання, так і в погіршення економічних, соціальних та екологічних умов, процесів і результатів на регіональному й глобальному рівнях;
  - *суттєвість*, тобто звіт повинен охоплювати всі аспекти, що відображають істотний вплив підприємства на економіку, навколишнє середовище та суспільство або значно впливають на рішення зацікавлених сторін;
  - *повне висвітлення*, за яким звіт повинен охоплювати всі суттєві аспекти (сфера впливу, її межі та часові рамки звітності);
- щодо забезпечення якості звіту:
  - *зрозумілість*, тобто інформація повинна бути розкрита: шляхом послідовності в термінології, уникнення стандартних формулювань та, там де необхідно, надання визначень технічним термінам; за допомогою методів вимірювання, основних припущень та джерел інформації, котрі використовувалися при складанні звіту; доповнена поясненнями щодо того, яким чином нефінансові аспекти впливають на довгострокову стратегію, ключові ризики та політику підприємства; представлена як показниками ефективності, так і якісною інформацією; розширена візуальними презентаціями, що забезпечують контекст і роблять звіт легшим для розуміння;
  - *збалансованість*, згідно з якою звіт має відображати всі позитивні та негативні аспекти результативності підприємства;
  - *справедливість*, котра забезпечує надання інформації для достовірного уявлення користувачами позитивних і негативних наслідків діяльності компанії; є умовою представлення її в не-

упередженому вигляді, чітко розмежовує факти від поглядів і тлумачень, не містить суттєвих викривлень та припущень;  
– *послідовність та узгодженість*, які забезпечують: послідовність представлення інформації в динаміці, що гарантує порівнянність минулої та теперішньої інформації; наявність пояснень підприємства про будь-які зміни у політиці чи методології розкриття нефінансової інформації, причини таких змін та їхні наслідки.

Запропонований поділ за напрямками не свідчить про розмежування, коли певні принципи стосуються змісту нефінансової звітності, а інші – її якості. Такий підхід дає змогу врахувати призначення нефінансової звітності та специфіку розкриття інформації про вплив діяльності суб'єктів на економіку, екологію і суспільство.

Отже, за результатами дослідження методологічних засад складання звіту про управління можна констатувати таке: загальні рекомендації інститутів домінуючої інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР щодо реалізації заходів запровадження нефінансової звітності, сфери поширення, змістового наповнення, принципів складання імплементовані до національного законодавства. Однак подальшого врегулювання вимагають питання його аудиту.

Як зазначалося, законодавчо звіт про управління був запроваджений в Україні ще наприкінці 2017 р. Однак на практиці вітчизняні компанії під час складання нової звітності наражаються на ризики та проблеми, які потребують аналізу з метою наукового обґрунтування подальшого вдосконалення нормативного забезпечення складання вказаного звіту. Однак сьогодні таке удосконалення неможливе без вивчення досвіду імплементатії найкращих світових практик і визнаних міжнародних ініціатив у інших країнах, а також урахування нових викликів, зокрема поширення пандемії коронавірусної хвороби 2019 (COVID-19), спричиненої SARS-CoV-2.

## ІНФОРМАЦІЙНА АСИМЕТРІЯ ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЙ ПРО ВНЕСОК У РЕАЛІЗАЦІЮ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО ЇЇ УНИКНЕННЯ В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ COVID-19

Світ сьогодні стикається з низкою непростих тенденцій: спостерігається розширення конфліктогенних зон і одночасно зниження загального рівня довіри та взаєморозуміння. Як було наголошено на заході в рамках політичного форуму Вищого рівня та заходу, що проводився Міжурядовою робочою групою експертів із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (далі – UNCTAD ISAR) в м. Нью-Йорку 15 липня 2019 р. (Side-event at the High-Level Political Forum on sustainable development, далі – Side Event), зазначене накладає на уряди усіх держав світу відповідальність за забезпечення<sup>1</sup>:

- узгодження звітності зі сталого розвитку компаній зі звітністю з досягнення ЦСР на національному рівні;
- усунення асиметрії інформаційного забезпечення задля створення умов гармонізації та порівнянності звітності компаній зі сталого розвитку;
- удосконалення, а у більшості країн створення інституційного середовища адміністрування звітності компаній щодо їх внеску в досягнення ЦСР;
- практичного запровадження моніторингу дотримання вимог до складання звітності компаній щодо їх внеску в досягнення ЦСР<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Measuring the private sector's contribution to the attainment of the Sustainable Development Goals / UNCTAD ISAR. 2019. URL: <https://isar.unctad.org/blog/2019/07/29/event-measuring-the-private-sectors-contribution-to-the-attainment-of-the-sustainable-development-goals/>.

<sup>2</sup> Ibid.

Згаданий захід було присвячено питанням вдосконалення звітності підприємств як інформаційного забезпечення моніторингу досягнення ЦСР. Зокрема, у ході роботи було обговорено підходи, якими керуються підприємства при звітуванні; шляхи та підходи щодо покращання корисності та порівнянності інформації щодо сталого розвитку, її узгодженості з наявними інституціональними рамками.

Керівництвом UNCTAD ISAR було представлено доповідь, присвячену поточному прогресу у відборі базового переліку показників (базової лінії звітності підприємств), які характеризують внесок суб'єктів приватного сектору у виконання Порядку денного ООН 2030.

Окремо міжнародна професійна спільнота винесла на розгляд питання узгодження звітних даних зі статистичними показниками, зокрема пов'язаних із кліматичними змінами та охороною навколишнього середовища, раціональним використанням природних ресурсів, охороною праці, гендерною рівністю тощо.

Прикладом узгодження підходів до звітування можуть бути вимоги ЄС до розкриття даних у нефінансовій звітності підприємств щодо внеску в запобігання кліматичним змінам. Як зазначено в Повідомленні про Європейський зелений курс, Європейська комісія очікує, що компанії та фінансові установи покращать свою нефінансову інформацію. Основними її користувачами є інвестори та організації громадянського суспільства, котрі потребують глибшого розуміння результатів діяльності фінансових та нефінансових компаній, а також їх соціально-екологічного впливу<sup>1</sup>.

Після онлайн-консультацій із питань корпоративної звітності за 2018 р. та цільових онлайн-консультацій щодо звітності, пов'язаної з кліматом, Європейська комісія розпочала нову публічну консультацію в травні 2020 р. про основи стійких інвестицій та вимоги прийнятної й широко застосовуваної директиви з нефінансової звітності. Це відображає загальну тенденцію різних організацій та зацікавлених сторін, які закликають до нового регуляторного підходу до нефінансової звітності.

Новою тенденцією розвитку нефінансової звітності підприємств є забезпечення розкриття якісної інформації щодо питань, пов'язаних із кліматом.

---

<sup>1</sup> Guidelines on reporting climate-related information / European Commission. 2019. URL: [https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf).

Прикладом такої ініціативи є повідомлення Європейської комісії С(2019) 4490, яким до Керівництва 2017/С 215/01 вносяться зміни з розкриттям інформації щодо кліматичних змін та внеску підприємств у цей процес<sup>1</sup>.

Спрямування фінансових ресурсів на вирішення проблем, пов'язаних зі змінами клімату, потребує належного інформаційного підґрунтя. Незважаючи на те, що протягом останніх років розкриття інформації в корпоративній звітності підприємств покращилось, залишились невирішеними питання забезпечення якості та порівнянності даних. Останнє є ключовим викликом, котрий потребує вирішення на інституціональному рівні, – забезпечення порівнянності даних нефінансової звітності підприємств.

Повертаючись до глобального рівня регулювання складання нефінансової звітності, зауважимо, що в рамках Side Event ключовим висновком та питанням наступного порядку денного дій у сфері удосконалення нефінансової звітності є те, що моніторинг стану виконання завдань для досягнення ЦСР вимагає посилення гармонізації та порівнянності звітності компаній зі сталого розвитку на міждержавному рівні в контексті досягнення ЦСР та відповідного інформаційно-аналітичного забезпечення із застосуванням комплексних підходів та використанням різних джерел даних. Вирішення цих питань дасть змогу створити потужний інструмент протидії інформаційній асиметрії.

Інституціональне забезпечення протидії вказаним викликам в Україні наведено на рис. 5.1.

Зазначимо, що останніми роками удосконалення ініціатив з питань нефінансового звітування спрямовано головним чином на посилення вимог до прозорості та порівнянності інформації й уніфікацію підходів до її складання. Згадані тренди є предметом активного наукового дискурсу, в рамках якого:

– досліджуються шляхи розширення нефінансової звітності<sup>2</sup>;

<sup>1</sup> Guidelines on reporting climate-related information / European Commission. 2019. URL: [https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf).

<sup>2</sup> *Stolowy H., Paugam L.* The expansion of non-financial reporting: an explanatory study. *Accounting and Business Research*. 2018. Vol. 48, No. 5. P. 525–548; *Vukić N. M., Vuković R., Calace D.* Non-financial reporting as a new trend in sustainability accounting. *Journal of Accounting and Management*. 2018. Vol. VII, No. 2. P. 13–26.





*Запроваджено:*

- директивні вимоги ЄС до законодавства України;
- методичне забезпечення складання нефінансової звітності, у т. ч. звітності зі сталого розвитку;
- виконання зобов'язань із виконання плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

**Рис. 5.1. Інституціональне забезпечення узгодженості та порівнянності даних нефінансової звітності підприємств України**

Складено за: *Iefymenko T.* Use of the GCI for harmonization and comparability. Preparation of the Case study in Ukraine: Challenges, finding and lessons learned (UNCTAD ISAR presentations). 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/isar\\_ny19TIefymenko.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/isar_ny19TIefymenko.pdf); The Sustainable Development Goals: Ukraine. 2017 : National baseline report / Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine. URL: [http://www.un.org.ua/images/SDGs\\_NationalReportEN\\_Web.pdf](http://www.un.org.ua/images/SDGs_NationalReportEN_Web.pdf).

- проводяться порівняння впливу розкриття нефінансової інформації на КСВ<sup>1</sup>;
- критично оцінюються запровадження нефінансової звітності та вплив розкриття нефінансової інформації на КСВ підприємств<sup>2</sup>.

Разом із тим, як згадувалося, серед науковців та міждержавних органів відсутній єдиний підхід до визначення засобів уніфікації нефінансової звітності. Результатом роботи UNCTAD ISAR у сфері складання нефінансової звітності стали розроблення та оприлюднення в липні 2019 р. ініціативи GCI, котру за результатами проведеного дослідження обрано як керівний комплементарний інститут<sup>3</sup>.

Слід зауважити, що, попри різноманітність видів нефінансової звітності в контексті наявних міжнародних ініціатив, міждержавних і національних нормативно-правових актів, всі вони призначені для розкриття інформації про сталий розвиток. Однак найфункціональнішою в цьому розумінні є звітність відповідно до GCI.

Метою GCI (п. 9) є надання практичної інформації щодо вимірювання показників досягнення ЦСР та їх узгодження на виконання завдань системи моніторингу ЦСР (рис. 5.2)<sup>4</sup>.

GCI, підготовлене в результаті вивчення міжнародного досвіду, не пропонує нових показників. Його мета полягає в тому, щоб вибрати загальні показники стійкості на основі поточної практики звітності під-

---

<sup>1</sup> Mandatory Non-financial Disclosure and Its Influence on CSR: An International Comparison / G. Jackson, J. Bartosch, E. Avetisyan et al. *Journal of Business Ethics*. 2019. Vol. 162 (2). P. 323–342; Sierra-Garcia L., Garcia-Benau M. A., Bolas-Araya H. M. Empirical Analysis of Non-financial Reporting by Spanish Companies. *Administrative Sciences*. 2018. Vol. 8. URL: <https://doi.org/10.3390/admsci8030029>.

<sup>2</sup> Crowther D. A Social Critique of Corporate Reporting: A Semiotic Analysis of Corporate Financial and Environmental Reporting. London : Routledge, 2017. 346 p.; Humbert F. Sustainability Reporting: A Critical Assessment of the E.U. CSR Directive and Its German Implementation from a Human Rights Perspective. *Schmalenbach Business Review*. 2019. Vol. 71, Iss. 2. P. 279–285; Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А. Нормативно-правове забезпечення звіту про управління підприємств в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 19–44. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2018.06.019>.

<sup>3</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).

<sup>4</sup> Ibid.

**Глобальний рівень**

Надання практичних рекомендацій щодо оцінки показників досягнення ЦСР на глобальному рівні

**Рівень країн**

Допомога урядам у проведенні оцінки внеску приватного сектору в досягнення ЦСР

**Рівень підприємств**

Надання допомоги підприємствам у розкритті базового переліку показників, які послідовно розкриватимуть порівнянню інформацію з метою задоволення потреб різних груп стейкхолдерів

Рис. 5.2. Ключові цілі ініціативи GCI

Джерело: Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).

приємств і провідних систем звітності (IFRS<sup>1</sup>, IIRC<sup>2</sup>, SASB<sup>3</sup>, GRI<sup>4</sup> та ін.). Досліджувана ініціатива пропонує методологію вимірювання для кожного показника і рекомендує джерела збору даних для розрахунку. Більше того, всі показники GCI є кількісними, що є запорукою їх порівнянності за окремими підприємствами, створює можливість для їх консолідації по галузях, країнах, на глобальному рівні<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> The IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

<sup>2</sup> International Integrated Reporting Council (IIRC). URL: <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/>.

<sup>3</sup> The Sustainability Accounting Standards Board (SASB). URL: <https://www.cdsb.net/sustainability-accounting-standards-board-sasb>.

<sup>4</sup> Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information). URL: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>.

<sup>5</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).

Нагадаємо, при розробленні GCI вибір показників базувався на таких критеріях:

- показники повинні бути пов'язані принаймні з одним із показників моніторингу досягнення ЦСР;
- показники повинні ґрунтуватися на наявних ключових ініціативах або системах звітності та/або використовуватися в корпоративній звітності;
- показники мають бути універсальними (застосовними для всіх підприємств, що звітують);
- показники повинні сприяти міжгалузевій порівнянності;
- показники мають стосуватися аспектів, котрі компанія контролює і за якими збирає дані (поетапний підхід);
- показники повинні сприяти зближенню принципів і даних фінансової та нефінансової звітності;
- має бути можливість послідовного розрахунку показників;
- показники повинні підходити як для консолідованої звітності, так і для звітності окремих юридичних осіб<sup>1</sup>.

Розробленню переліку показників GCI передувала значна робота міжнародних експертів у 2018 р. над дослідженням практики звітування підприємств, висвітлена в дослідницькій статті UNCTAD ISAR<sup>2</sup>. Така робота проводилась як емпіричне дослідження нефінансових звітів 100 найбільших лістингових компаній за версією Forbes Global 2000 (2015 ranking) на предмет розкриття даних щодо внеску в досягнення ЦСР. Результати емпіричного аналізу науково обґрунтовують роботу UNCTAD ISAR над розробленням базового переліку показників звітності компаній зі сталого розвитку.

Робота спрямовувалася на виявлення найпоширеніших рамкових підходів до нефінансового звітування ESG серед досліджуваних підприємств та, відповідно, переліку універсальних показників.

Первинний етап дослідження – проведення аналізу кожної зі 100 лістингових компаній за такими параметрами: наявність звітності ESG; рамкові підходи, які застосовує підприємство для підготовки звітності; суттєві обмеження; принципи звітування; його періодичність.

<sup>1</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).

<sup>2</sup> Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf).

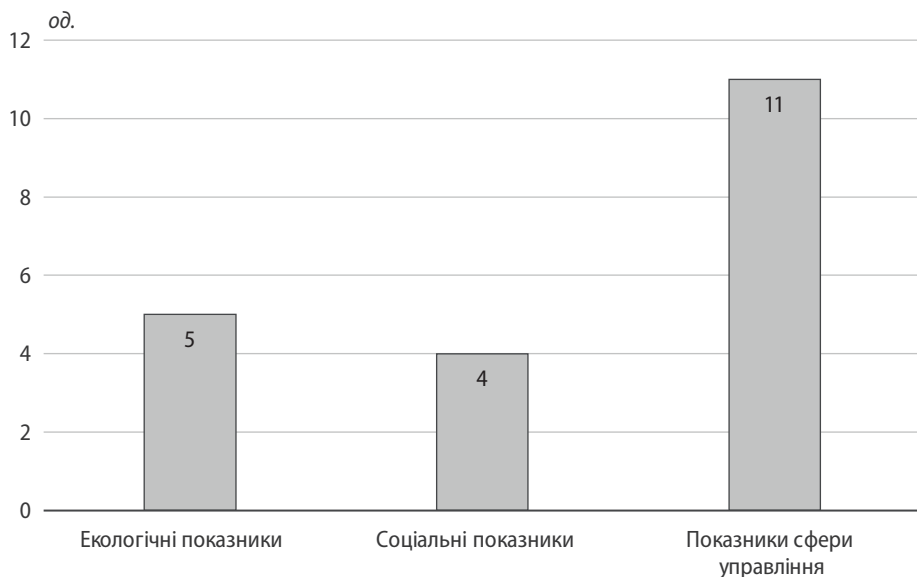


Рис. 5.3. Кількість найбільш поширених показників звітності ESG у розрізі сфер

Джерело: Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf).

За результатами дослідження UNCTAD ISAR виявлено, що звіти 100 найбільших лістингових компаній містять 202 нефінансових показники. Саме відібрані серед найпоширеніших досліджуваних показників було покладено в основу базової лінії звітування, визначеної GCI (рис. 5.3).

Ключовими принципами нефінансового звітування компаній було визначено такі:

- суттєвість;
- порівнянність та можливість вимірювання;
- якість фінансових даних та верифікації;
- доступність даних для стейкхолдерів<sup>1</sup>.

Ще один факт, що підтверджує доречність обрання як еталонного підходу GCI, полягає у тому, що такий самий напрям обрано в ЄС. З ме-

<sup>1</sup> Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. P. 20. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf).

тою надання допомоги компаніям у розкритті високоякісної, актуальної, корисної, більш порівнянної нефінансової інформації (екологічної, соціальної, управлінської) у спосіб, який сприятиме стійкому та стабільному зростанню та зайнятості, надаватиме прозору інформацію користувачам, у 2017 р. Європейською комісією розроблено та прийнято Керівництво 2017/С 215/01. Його застосування не є обов'язковим, а компанії (котрі є суб'єктами складання звіту про управління) можуть керуватись під час складання та оприлюднення такого звіту міжнародними, європейськими або національними стандартами (вимогами до нефінансової звітності)<sup>1</sup>.

*Викладене дає підставу розглядати показники GCI на сьогодні як керівний набір показників для оцінки внеску компаній у досягнення ЦСР та визнати ініціативу GCI як комплементарний інститут, котрий з часом набуватиме дедалі більшого визнання. У рамках нашого дослідження його обрано як керівний документ при визначенні напрямів удосконалення національного законодавства з питань нефінансового звітування.*

Доцільність визнання ініціативи GCI як комплементарного інституту, що суттєво впливатиме на розвиток домінуючої інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР у майбутньому, буде доведена у подальшому дослідженні через:

- аналіз інституціональної спроможності розкриття підприємствами України показників, визначених у GCI, та оцінку інформаційних джерел їх розрахунку;
- оцінку ризиків інформаційної асиметрії підприємств України та їх готовності до розкриття даних відповідно до базового підходу, закладеного в GCI.

Інформаційне забезпеченням моніторингу досягнення ЦСР на макrorівні ґрунтується на звітності компанії (фінансовій та нефінансовій, податковій і статистичній), складання якої регламентується законодавством України.

Аналізуючи національну практику, варто зазначити, що адаптацію індикаторів ЦСР в Україні на макrorівні було завершено у 2017 р.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

<sup>2</sup> Цілі Сталого Розвитку: Україна : нац. доп. / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. 2017. URL: [http://un.org.ua/images/SDGs\\_National-ReportUA\\_Web\\_1.pdf](http://un.org.ua/images/SDGs_National-ReportUA_Web_1.pdf).

Пріоритет надано індикаторам, статистичні дані за якими збираються на постійній основі в рамках офіційної статистичної системи<sup>1</sup>. За станом адаптації всі індикатори можна поділити на три групи: *адаптовані, неадаптовані та потенційні для розкриття індикатори*.

Дослідження рівня узгодження звітності зі сталого розвитку компаній зі звітністю з досягнення ЦСР на національному рівні показало, що через брак належного інформаційного забезпечення та джерел даних не всі релевантні для України показники Керівництва ЮНКТАД є адаптованими.

Усі показники GCI за наявності інформаційних джерел для розрахунку вітчизняними підприємствами також умовно можна згрупувати як адаптовані, неадаптовані та потенційні для розкриття.

Для показників економічної сфери:

- *адаптовані індикатори*, для розрахунку яких в Україні збирається статистична інформація, отже, наявні джерела та визначені метадані (чотири показники з восьми, запропонованих GCI);
- *неадаптовані індикатори*, для яких відсутня консолідована статистика (один показник);
- *потенційні для розкриття індикатори*, для розрахунку яких наявні джерела інформації, визначені метадані, існує консолідована статистика, проте вони не є адаптованими (три показники) (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

**Джерела інформаційного забезпечення розкриття підприємствами України показників економічної сфери, перелік яких визначено GCI**

Показники економічної сфери	Інформаційні джерела розрахунку в Україні
A.1.1. Доходи	Фінансова звітність – ф. № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)”
A.1.2. Додана вартість	Потребує додаткових розрахунків за даними статистичної звітності – ф. № 1-підприємство (річна) “Структурне обстеження підприємства”
A.1.3. Чиста додана вартість	
A.2.1. Податки та інші платежі уряду	Податкова звітність

<sup>1</sup> Показники для моніторингу стану досягнення Цілей сталого розвитку: методологія збору та розрахунку даних / ПРООН. 2017. С. 5. URL: <http://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/library/sustainable-development-report/Mapping-SDG-indicators-report.html>.



Закінчення табл. 5.1

Показники економічної сфери	Інформаційні джерела розрахунку в Україні
А.3.1. Зелені інвестиції / товари (продукти)	Статистична звітність – ф. № 1-екологічні витрати “Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі за 20_ рік (річна)”
А.3.2. Інвестиції в соціальну сферу	Інформація не міститься в офіційних та оприлюднених джерелах для відображення підприємствами у звітності
А.3.3. Загальні витрати на дослідження та розробки	Статистична звітність – ф. № 3-наука “Звіт про здійснення наукових досліджень і розробок”
А.4.1. Відсоткова частка закупівель на місцях	Потребує додаткових розрахунків за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Складено за: Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf); *Iefymenko T., Lovinska L.* Entity’s reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Counteractions to information asymmetry. *Official website ISAR UNCTAD*. 2018. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35\\_25AM\\_TIefymenkoLLovinska\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35_25AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf).

За невизначеності, пов’язаної із COVID-19, особливу увагу також привертають фіскальні ризики, які потребують врахування під час розкриття інформації щодо економічного впливу діяльності підприємств. Досягнення ЦСР є неможливим без фіскального регулювання, а саме перерозподілу ВВП через бюджетну систему, де основним ресурсом є сплачені податки. Насамперед великі компанії несуть відповідальність за формування фінансових умов надання суспільних благ, боротьби з бідністю, збереження навколишнього середовища. Досягнення ЦСР побудовано саме на дотриманні такої відповідальності. Однак інформаційне поле, яке утворюється компаніями, породжує нові ризики, пов’язані з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування, ухиленням від сплати податків з використанням агресивних практик податкового планування. Ці ризики зростають в умовах розвитку цифрової економіки (digital economy) та наявності асиметрії податкової інформації між юрисдикціями<sup>1</sup>.

Відповіддю на ці ризики може бути подолання:

- цифрової нерівності кран, поглиблення міжнародної співпраці в цифровій сфері та розбудова інноваційної інфраструктури, що є основою у подоланні асиметрії інформації;

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Подолання асиметрії податкової інформації. *Фінанси України*. 2019. № 11. С. 58–75. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.11.058>.

– асиметрії податкової інформації та формування умов, у тому числі фінансових, для досягнення ЦСР<sup>1</sup>.

На початку 2018 р. ухвалено Концепцію розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки<sup>2</sup>. Вона спрямована на діджиталізацію економічної діяльності, суттєві інфраструктурні зміни, зокрема в інформаційному просторі. Це відкриває нові можливості для подолання асиметрії податкової інформації в Україні, адже виклики, вказані в Концепції, збігаються з ризиками асиметрії інформації при досягненні ЦСР.

Для показників екологічної сфери:

- *адаптовані індикатори*, для розрахунку яких в Україні збирається статистична інформація, отже, наявні джерела та визначені метадані (8 показників із 11, запропонованих GCI);
- *неадаптовані індикатори*, для яких немає консолідованої статистики та інформаційних джерел розрахунку (один показник);
- *потенційні для розкриття індикатори*, для розрахунку яких наявні джерела інформації, визначені метадані, існує консолідована статистика, проте вони не є адаптованими (два показники) (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

**Джерела інформаційного забезпечення розкриття підприємствами України показників екологічної сфери, перелік яких визначено GCI**

Показники екологічної сфери	Інформаційні джерела розрахунку в Україні
V.1.1. Рециркуляція води та повторне використання	Статистична звітність – ф. № 2ТП-водгосп (річна) “Звіт про використання води”
V.1.2. Ефективність використання води	
V.1.3. Навантаження на водні ресурси	
V.2.1. Скорочення утворення відходів	Статистична звітність – ф. № 1-відходи (річна) “Утворення та поводження з відходами”
V.2.2. Переробка відходів	Статистична звітність – ф. № 2-ТП (повітря) (річна) “Звіт про охорону атмосферного повітря”

<sup>1</sup> Олейнікова Л. Г. Подолання асиметрії податкової інформації. *Фінанси України*. 2019. № 11. С. 58–75. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.11.058>.

<sup>2</sup> Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.01.2018 № 67-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80#Text>.

Закінчення табл. 5.2

Показники екологічної сфери	Інформаційні джерела розрахунку в Україні
В.3.2. Небезпечні відходи	Інформація не міститься в офіційних та оприлюднених джерелах для відображення підприємствами у звітності
В.3.1. Викиди парникових газів (сфера 1)	Потребує додаткових розрахунків за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності
В.3.2. Викиди парникових газів (сфера 2)	
В. 4.1. Озоноруйнуючі речовини та хімікати	Статистична звітність – ф. № 2ТП-водгосп (річна) “Звіт про використання води”
В.5.1. Відновлювальна енергія	
В.5.2. Енергоефективність	

Складено за: Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf); *Iefymenko T., Lovinska L.* Entity's reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Counteractions to information asymmetry. *Official website ISAR UNCTAD*. 2018. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35\\_25AM\\_TIefymenkoLLovinska\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35_25AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf).

Для показників соціальної сфери:

- *адаптовані індикатори*, для розрахунку яких в Україні збирається статистична інформація, отже, наявні джерела та визначені метадані (три показники із семи, запропонованих GCI);
- *неадаптовані індикатори*, для яких немає консолідованої статистики та інформаційних джерел розрахунку (два показника);
- *потенційні для розкриття індикатори*, для розрахунку яких наявні джерела інформації, визначені метадані, існує консолідована статистика, проте вони не є адаптованими (два показники) (табл. 5.3).

Всі показники інституціональної сфери є потенційними для розкриття українськими підприємствами, оскільки інформаційні джерела для їхнього розрахунку становлять дані бухгалтерського обліку, внутрішні організаційно-розпорядчі документи тощо (табл. 5.4).

Як показує практика, вітчизняні суб'єкти господарювання, котрі складають нефінансові звіти, зазвичай розміщують їх на власному веб-сайті або взагалі випускають нефінансові звіти лише в паперовій формі. Для зміцнення корпоративної позиції стосовно сталого розвитку

**Джерела інформаційного забезпечення розкриття підприємствами України показників соціальної сфери, перелік яких визначено GSI**

Показники соціальної сфери	Інформаційні джерела розрахунку в Україні
C.1.1. Частка жінок на керівних посадах	Потребує додаткових розрахунків за даними статистичної звітності
C.2.1. Середньорічна тривалість підготовки одного працівника	Інформація не міститься в офіційних та оприлюднених джерелах для відображення підприємствами у звітності
C.2.2. Витрати на підготовку одного працівника на рік з розподілом за категоріями працівників	Статистична звітність – ф. № 1-ПВ (квартальна) “Звіт з праці”
C.2.3. Заробітна плата та виплати працівникам з розподілом за типом зайнятості та статтю	
C.3.1. Витрати на охорону здоров'я та безпеку працівників	Інформація не міститься в офіційних та оприлюднених джерелах для відображення підприємствами у звітності
C.3.2. Частота / кількість випадків виробничого травматизму	Статистична звітність – ф. № 7-тнв (річна) “Звіт про травматизм на виробництві у 20__ році”
C.4.1. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами	Потребує додаткових розрахунків за даними статистичної звітності – № 1-ПВ (квартальна) “Звіт з праці”

Складено за: Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf); *Iefymenko T., Lovinska L.* Entity's reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Counteractions to information asymmetry. *Official website ISAR UNCTAD*. 2018. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35\\_25AM\\_TIefymenkoLLovinska\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35_25AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf).

Україні та задоволення зростаючого попиту на інформацію щодо прогресу вітчизняних суб'єктів господарювання в досягненні ЦСР доцільним є створення репозитарію звітів зі сталого розвитку, на якому суб'єкти господарювання зможуть розміщувати нефінансові звіти у формі відкритих даних<sup>1</sup>.

Наповнення цього репозитарію пропонується здійснювати на добровільних засадах за алгоритмом, що регламентує систематизацію та збері-

<sup>1</sup> *Крутова А. С., Нестеренко О. О.* Інституціональна модель інформаційного забезпечення оцінки внеску корпоративного сектору в досягнення Цілей сталого розвитку. *Фінанси України*. 2019. № 11. С. 44–57. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.11.044>.

**Джерела інформаційного забезпечення розкриття підприємствами України показників інституціональної сфери, перелік яких визначено GCI**

Показники інституціональної сфери	Інформаційні джерела розрахунку в Україні
D.1.1. Кількість засідань ради директорів та показники відвідувань	Потребує додаткових розрахунків за даними внутрішніх документів суб'єкта
D.1.2. Кількість та частка жінок серед членів ради директорів	
D.1.3. Члени ради директорів із розподілом за віковими групами	
D.1.4. Кількість засідань аудиторських комітетів та показники відвідувань	
D.1.5. Винагорода: загальна сума та винагорода у розрахунку на кожного члена ради директорів та керівництва	Потребує додаткових розрахунків за даними бухгалтерського обліку та звітності
D.2.1. Сума штрафів, сплачених або тих, що підлягають сплаті відповідно до ухвалених обвинувальних вироків	Інформація не міститься в офіційних та оприлюднених джерелах для відображення підприємствами у звітності
D.2.2. Середня кількість годин навчання з антикорупційних питань, за рік на одного працівника	

Складено за: Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf); Iefymenko T., Lovinska L. Entity's reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Counteractions to information asymmetry. *Official website ISAR UNCTAD*. 2018. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35\\_25AM\\_TIefymenkoLLovinska\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35_25AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf).

гання інформації за відповідністю критеріям мінімального або розширеного регламенту розкриття компаніями індикатора 12.6.1. Семантичне представлення контенту Державного репозитарію має відбуватися в XBRL-форматі за вимогами Єдиного стандарту звітності (Common Reporting Standard, CRS)<sup>1</sup>. Це забезпечить інформаційний обмін Держ-

<sup>1</sup> Стандарт CRS почав розроблятися у 2013 р. в рамках ОЕСР. Текст стандарту був узгоджений 23 лютого 2014 р., а в травні 2014 р. було схвалено Декларацію ОЕСР про автоматичний обмін податковою інформацією. На той момент більше 65 держав офіційно висловили свою готовність імплементувати стандарт CRS, а 40 із них навіть передбачили для цього граничні терміни.

жального репозитарію з наявними в Україні порталами фінансової, статистичної та податкової звітності<sup>1</sup>.

Підбиваючи підсумки проведеного аналізу інформаційного забезпечення на інституціональному рівні запровадження базового переліку показників для нефінансової звітності підприємств, варто зауважити, що готовність до розкриття зазначених показників становить 45,5 % (15 із 33 показників) (рис. 5.4).

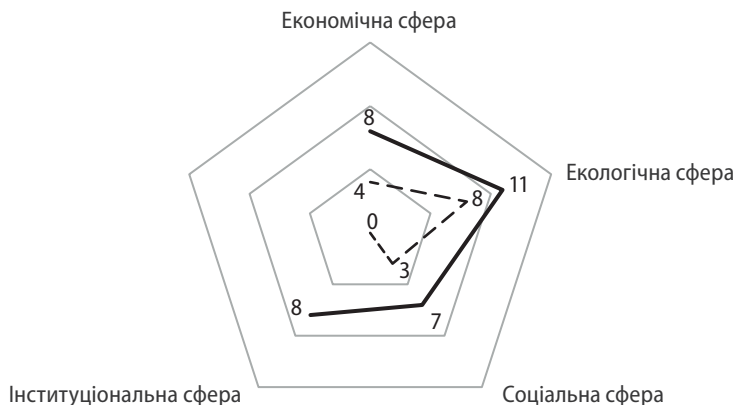


Рис. 5.4. Інформаційне забезпечення розкриття показників GCI підприємствами України

Складено за: Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf); Iefymenko T., Lovinska L. Entity's reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Counteractions to information asymmetry. *Official website ISAR UNCTAD*. 2018. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35\\_25AM\\_TIefymenkoLLovinska\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar35_25AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf).

Остаточний текст стандарту CRS було опубліковано 21 липня 2014 р. У документі описано, яка інформація підлягає міжнародному автоматичному обміну; вказано фінансові організації, які повинні збирати й надавати відомості своїм органам державної влади для подальшого обміну; описано типи рахунків і податкових резидентів, за якими має збиратися й надаватися така інформація; уніфіковано методи комплексної перевірки благонадійності та фінансового стану клієнтів (англ. Due Diligence).

<sup>1</sup> Крутова А. С., Нестеренко О. О. Інституціональна модель інформаційного забезпечення оцінки внеску корпоративного сектору в досягнення Цілей сталого розвитку. *Фінанси України*. 2019. № 11. С. 44–57. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.11.044>.

Такий рівень готовності до розкриття наведених показників зумовлює необхідність встановлення, які саме ризики інформаційної асиметрії спричинятимуть непорівнянність даних нефінансових звітів підприємств України. Тож у подальшому дослідженні представлено результати оцінювання практики звітування вітчизняних підприємств на предмет відповідності переліку показників і принципам, закладеним у GSI як керівному документі на шляху вирішення проблем нефінансового звітування, та вимогам Директив ЄС, котрі імплементовані до українського законодавства та є інститутами національної домінуючої інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР.



## ОЦІНКА РИЗИКІВ ІНФОРМАЦІЙНОЇ АСИМЕТРІЇ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

В Україні імплементовано до національного законодавства положення Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття визначеними типами підприємств фінансової та нефінансової інформації у складі звіту про управління<sup>1</sup>. Водночас запровадження звіту про управління викликало низку питань, які потребують вирішення на нормативному рівні, головним серед яких, як було доведено попередньо, є проблема інформаційної асиметрії.

В Україні сформувалися і проявилися дуже потужні виклики щодо ініціативного пошуку шляхів вирішення зазначеної проблем через ідентифікацію та оцінку головних ризиків інформаційної асиметрії на рівні підприємств. З урахуванням обраного в цьому дослідженні підходу, що передбачає аналіз інститутів домінуючої та комплементарної інституціональних матриць регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР, оцінку головних ризиків інформаційної асиметрії проведено в такій послідовності:

- оцінка нефінансових звітів, оприлюднених підприємствами-респондентами обраної для дослідження галузі промисловості, на предмет відповідності директивним вимогам ЄС;

---

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>; Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

– аналіз найкращої практики нефінансового звітування підприємства – представника досліджуваної групи на предмет відповідності базовому переліку показників обраної керівної комплексної ініціативи – GCI.

На користь такого підходу свідчить той факт, що теорія та практика нефінансового звітування стосуються дедалі більшої кількості іноземних і вітчизняних компаній, котрі долучаються до сучасних трендів розкриття інформації про сталий розвиток. Тому проблемами розроблення, впровадження та вдосконалення нефінансової звітності опікуються представники як вітчизняної, так і зарубіжної наукової спільноти. Зокрема, дослідники різних країн критично оцінюють запровадження нефінансової звітності<sup>1</sup>, масштаби і перспективи її впровадження<sup>2</sup> та вивчають вплив розкриття нефінансової інформації на КСВ<sup>3</sup>. Вітчизняні науковці аналізують наукові моделі складу звітності з огляду на концептуальні підходи розвитку обліку в світі<sup>4</sup>; практику звітування компаній у рамках ЦСР<sup>5</sup>; висвітлюють проблеми формування стратегічної звітності промисловими підприємствами України<sup>6</sup> та інформаційні потреби для кількісної оцінки ризиків інвестицій<sup>7</sup>; здійснюють оцінку видів і якості нефінансових звітів, прогресу та перешкод у їх упрова-

<sup>1</sup> *Stolowy H., Paugam L.* The expansion of non-financial reporting: an explanatory study. *Accounting and Business Research*. 2018. Vol. 48, No. 5. P. 525–548; *Vukić N. M., Vuković R., Calace D.* Non-financial reporting as a new trend in sustainability accounting. *Journal of Accounting and Management*. 2018. Vol. VII, No. 2. P. 13–26.

<sup>2</sup> Аналіз результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку / С. О. Левицька, І. П. Кринична, А. О. Акімова, О. В. Кузьмін. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Т. 2, № 25. С. 115–121. URL: <http://fkd.org.ua/issue/view/8470>.

<sup>3</sup> *Crowther D.* A Social Critique of Corporate Reporting: A Semiotic Analysis of Corporate Financial and Environmental Reporting. London : Routledge, 2017. 346 p.

<sup>4</sup> *Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г.* Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2015. С. 137.

<sup>5</sup> *Практики КСВ в Україні 2017* / за ред. М. Саприкіної ; Центр “Розвиток КСВ”. Київ, 2018. 88 с.

<sup>6</sup> *Kryshchopa I. I.* Strategic reporting of industrial enterprises: concept, composition, structure. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 7 (157). С. 449–453.

<sup>7</sup> *Quantity Assessment of the Risk of Investment Projects* / I. Riepina, O. Hrybinenko, N. Parieva et al. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*. 2019. Vol. 8, Iss. 3. URL: <https://www.ijrte.org/wp-content/uploads/papers/v8i3/C6338098319.pdf>.

дження<sup>1</sup>, вносять пропозиції щодо змісту звіту про управління<sup>2</sup>. Разом із тим нерідко дослідження мають несистемний характер. Поглибленого розкриття потребують теоретико-методичні аспекти складання нефінансової звітності, методика оцінювання її якості та інформативності щодо досягнення сталого розвитку, слід удосконалити способи й методи емпіричного аналізу нефінансової інформації.

Тож для розуміння стану інформаційної асиметрії нефінансового звітування в Україні вкрай актуальним є аналіз практики розкриття компаніями такої інформації. Вітчизняні компанії добувної галузі є цікавим прикладом для досліджень. Адже добувні підприємства мають тривалий досвід у питаннях транспарентності інформації через приєднання до Ініціативи прозорості видобувних галузей (ІПВГ), котра впроваджується у 52 країнах світу<sup>3</sup>. З 2015 р. Україна готує відповідний звіт. Тож компанії добувної галузі не тільки є об'єктом постійної уваги з боку суспільства, а й виступають лідерами у представленні інформації про вплив їхньої діяльності на економіку, екологію та суспільство.

Методологія дослідження практики нефінансового звітування підприємств добувної галузі має такий вигляд.

*1. Дослідження відповідності нефінансових звітів компаній директивним вимогам ЄС.*

*1.1. Вибір компаній-респондентів.*

Параметрами для попереднього відбору компаній визначено такі:

- компанія повинна бути створена й розташована в Україні;
- компанія має практику нефінансового звітування;
- компанія належить до добувної галузі.

Для аналізу нефінансової звітності було обрано підприємства добувної сфери, які увійшли у ТОП-100 найбільших платників податків

<sup>1</sup> Васильчук І. П. Нефінансова звітність як інструмент управління сталим розвитком корпорацій. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Економіка і менеджмент.* 2015. Вип. 11. С. 212–215; Формування системи фінансово-інформаційного забезпечення екологічно орієнтованого управління підприємством / Л. М. Акімова, О. О. Осадча, В. В. Баштанник та ін. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики.* 2020. Т. 1, № 32. С.434–443. URL: <http://fkd.org.ua/issue/view/12179>.

<sup>2</sup> Запровадження нефінансової звітності в контексті імплементації в Україні законодавства ЄС / Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, Я. В. Олійник та ін. ; ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2017. 293 с. URL: [https://afu.kiev.ua/getfile.php?page\\_id=462&num=1](https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=462&num=1).

<sup>3</sup> Про ІПВГ. URL: <http://eiti.org.ua/pro-eiti/>.

України за 2018 р. (за даними Державної фіскальної служби)<sup>1</sup>. Саме підприємства добувної сфери та енергетики становлять майже третину (22 підприємства добувної сфери та 10 підприємств енергетики) найбільших платників податків України. Крім того, підприємства цих галузей переважно мають великі ризики негативного впливу на довкілля, тож до діяльності цих підприємств існує стійкий інтерес з боку державних органів, інвесторів, екологічних організацій і громади.

### *1.2. Збір даних та накопичення інформації.*

Цей етап включає:

- ознайомлення з нефінансовою звітністю компаній-респондентів та обраними для звітування інституціональними рамковими підходами;
- аналіз накопиченої інформації згідно з обраними критеріями відповідно до директивних вимог ЄС за сферами звітування ESG (екологія, соціальна і кадрова політика, права людини та боротьба з корупцією і хабарництвом).

*1.3. Узагальнення результатів експертної оцінки нефінансових звітів обраних компаній у контексті дотримання норм національного законодавства та директивних вимог ЄС щодо розкриття інформації у звіті про управління та іншій нефінансовій звітності (за її наявності) через огляд практики, виявлення особливостей та загальних тенденцій звітування компаній.*

*Джерела інформації:* нефінансові звіти підприємств добувної сфери за 2018 р., розміщені на їхніх корпоративних веб-сайтах.

*Методи збору та обробки даних:* систематичне цілеспрямоване спостереження та експертна оцінка.

*Критерії оцінювання,* на яких базується спостереження, наведено в табл. 6.1.

*Вихідне обмеження та застереження при проведенні емпіричного дослідження:* аналізується формальний рівень відповідності нефінансового звіту підприємства (зокрема звіту про управління) директивним вимогам ЄС. При цьому оцінка якості даних, що розкриваються досліджуваними підприємствами, не здійснюється.

Результати проведеного дослідження за запропонованою методологією показали таке.

---

<sup>1</sup> Хто очолив рейтинг: Офіс визначив ТОП-100 найбільших платників податків за 2018 рік / Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби. 2019. 25 січ. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/365564.html>.

**Критерії оцінювання нефінансових звітів підприємств-респондентів**

Критерій	Директивні вимоги ЄС
<i>Критерій 1:</i> практика складання нефінансового звіту (так/ні)	Директива 2013/34/ЄС (ст. 19); Директива 2014/95/ЄС (ст. 1); Керівництво з нефінансової звітності (методологія розкриття нефінансової інформації у звітності), затверджене Європейською комісією (2017/С 215/01) (далі – Керівництво 2017/С 215/01) (п. 4.1)
<i>Критерій 2:</i> включення до нефінансового звіту (звіту про управління) опису діючої бізнес-моделі підприємства (так/ні)	Директива 2014/95/ЄС (ст. 1); Директива 2013/34/ЄС (ст. 19а, п. 1а); Керівництво 2017/С 215/01 (п. 4.2)
<i>Критерій 3:</i> розкриття інформації за екологічною сферою (так/ні)	Директива 2014/95/ЄС (ст. 1); Директива 2013/34/ЄС (ст. 19а); Керівництво 2017/С 215/01 (п. 4.2)
<i>Критерій 4:</i> розкриття інформації щодо соціальної та кадрової політики (так/ні)	
<i>Критерій 5:</i> розкриття інформації про права людини, боротьбу з корупцією і хабарництвом (так/ні)	

Складено за: Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>; Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>; Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/С 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

Добувні компанії перебувають у авангарді підприємств України щодо розкриття показників сталого розвитку в нефінансовій звітності. Така тенденція спостерігається з 2014 р. і останніми роками тільки посилюється. Активність підприємств добувної галузі у сфері звітування є своєрідною відповіддю на широку й зростаючу критику їх численних бізнес-процесів з боку осіб, котрі мають легітимний інтерес до діяльності компаній добувної промисловості (далі – стейкхолдерів).

Історично природні ресурси розподілені між країнами нерівномірно. Україна багата на природний капітал (мінеральні, кліматичні, земельні, лісові, водні ресурси тощо). Із 120 видів корисних копалин, які

споживає людство, в надрах України виявлено 117<sup>1</sup>. У звіті World Mining Data 2019, підготованого міжнародним оргкомітетом Світового добувального конгресу (за результатами 2017 р.), Україна посіла 28-му сходинку в світовому рейтингу добувних країн. Обсяг видобутку оцінений у 88,6 млн т і 10,6 млрд дол. США<sup>2</sup>.

Добувна галузь має стратегічне значення в економіці України. Обсяг реалізованої продукції добувної промисловості за 11 місяців 2019 р. становив 14,2 млрд дол. США (16% обсягів реалізації усієї промислової продукції), 25 % продукції було експортовано<sup>3</sup>.

У 2018 р. плата за користування надрами дорівнювала 5 % доходів державного бюджету, а 16 компаній-надрокористувачів входили до ТОП-100 платників податків за версією Державної фіскальної служби<sup>4</sup>. При цьому 10,58 % у структурі ВВП України за 2018 р. належало чистому доходу від реалізації семи підприємств добувної промисловості, які у 2019 р. склали нефінансові звіти (зокрема звіти про управління) (рис. 6.1).

Попит на вичерпні природні ресурси з боку країн із розвинутою економікою, які експортують переважно складні вироби, провокує зростання потреби у поставках сировини (залізної руди, руд кольорових металів, нафти, газу, лісу-кругляку), якими багата Україна. Це й спричиняє стабільне зростання частки природних ресурсів у експорті України і потрапляння вітчизняної економіки у так звану природну пастку. Так, за 11 місяців 2019 р. загальний експорт корисних копалин становив 51 млн т на суму 4,2 млрд дол. США<sup>5</sup>.

Перелічене, на перший погляд, надає вітчизняній економіці конкурентні переваги і може забезпечити стійке економічне зростання, адже дає значні можливості для стягнення природної ренти. Утім, надприбутки, які отримуються за рахунок експорту природних ресурсів, при-

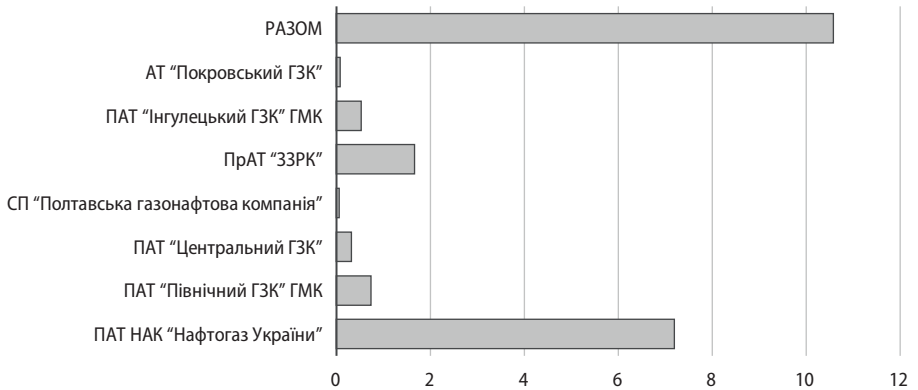
<sup>1</sup> Мінеральні ресурси України. URL: <http://minerals-ua.info/>.

<sup>2</sup> World mining data 2019 / International Organizing Committee for the World Mining Congress. 2019. URL: <http://www.world-mining-data.info/wmd/downloads/PDF/WMD2019.pdf>.

<sup>3</sup> Макроекономічні показники / Державна служба статистики України. 2020. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

<sup>4</sup> Реєстр великих платників податків 2019 / Державна фіскальна служба України. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/352252.html>.

<sup>5</sup> Сумарний обсяг імпорту та експорту у розрізі товарних позицій за кодами УКТЗЕД / Державна фіскальна служба України. 2020. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f11>.



**Рис. 6.1. Частка чистого доходу від реалізації підприємств добувної промисловості (які склали нефінансові звіти у 2019 році) у ВВП України за 2018 р., %**

Складено за: Фінансова звітність / ПАТ "Північний ГЗК" ГМК. 2018. URL: [https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC\\_%20C2%ABNORTHERN%20GOK%2%BB\\_%20Financial%20statements\\_2018.pdf.pdf](https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC_%20C2%ABNORTHERN%20GOK%2%BB_%20Financial%20statements_2018.pdf.pdf); Фінансова звітність / ПАТ "Центральний ГЗК". 2018. URL: [https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/%D0%A6%D0%93%D0%9E%D0%9A\\_%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C%20\(%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B0%D1%8F%20%D0%B4%D0%B5%D1%8F%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C\)%20%D0%B7%D0%B0%202018%20%D0%B3%D0%BE%D0%B4.pdf](https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/%D0%A6%D0%93%D0%9E%D0%9A_%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C%20(%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B0%D1%8F%20%D0%B4%D0%B5%D1%8F%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C)%20%D0%B7%D0%B0%202018%20%D0%B3%D0%BE%D0%B4.pdf); Фінансова звітність / СП "Полтавська газонафтова компанія". 2018. URL: [https://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/05/zvit\\_pgnk\\_2018-1.pdf](https://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/05/zvit_pgnk_2018-1.pdf); Фінансова звітність / ПрАТ "ЗЗРК". 2018. URL: [https://stockmarket.gov.ua/cabinet/xml/show/fin\\_general/9802](https://stockmarket.gov.ua/cabinet/xml/show/fin_general/9802); Фінансова звітність / ПАТ "Інгулецький ГЗК" ГМК. 2018. URL: [https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82\\_%D0%9F%D1%80%D0%90%D0%A2\\_I%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf](https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82_%D0%9F%D1%80%D0%90%D0%A2_I%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf); Фінансова звітність / АТ "Покровський ГЗК". 2018. URL: [https://stockmarket.gov.ua/cabinet/xml/show/fin\\_general/10169](https://stockmarket.gov.ua/cabinet/xml/show/fin_general/10169).

зводять до формування потужних бізнес-груп, чії економічні інтереси націлені на отримання ренти, що є головними ознаками рентної економіки. Домінування і задоволення потреб подібних організацій спричиняють факти непрозорості й шахрайства щодо справляння ренти та інших платежів на користь держави підприємствами, які працюють у добувній промисловості.

Разом із тим на сьогодні компаніям цієї галузі притаманні низький рівень інвестицій, непрозорість видобутку корисних копалин, протекціоністська політика підтримки з боку держави та низький рівень взаємозв'язків з іншими секторами економіки країни. Добувна галузь



відволікає на себе фінансові ресурси та людській капітал, які, за інших умов, могли б забезпечити зростання та оновлення інших галузей промисловості. Так, із видобутком і переробкою корисних копалин пов'язано 48 % промислового потенціалу країни і до 20 % її трудових ресурсів<sup>1</sup>.

Прозорість діяльності підприємств добувної галузі країни може бути забезпечена через розкриття інформації про стан справ у видобувному секторі держави за показниками сфер звітування ESG (екологія, соціальна і кадрова політика, права людини та боротьба з корупцією і хабарництвом). Тож в умовах зростання уваги до питань нефінансового звітування запровадження в контексті адаптації національного законодавства до вимог ЄС на нормативному рівні звіту про управління виступило тригером швидкого збільшення кількості добувних підприємств, які почали складати нефінансову звітність, зокрема звіт про управління.

За результатами проведеного дослідження виявлено, що зі 100 найбільших платників податків в Україні за 2018 р. 32 підприємства належать до сфери добувної промисловості та енергетики. З них лише сім підприємств добувної промисловості, котрі стали об'єктом дослідження, підготували та оприлюднили нефінансові звіти<sup>2</sup>.

Первинний ретроспективний аналіз практики нефінансового звітування досліджуваних сім підприємств показав, що лише ПАТ “НАК “Нафтогаз України” має тривалу практику розкриття нефінансових аспектів своєї діяльності, починаючи з 2014 року (рис. 6.2).

Із семи компаній, чия звітність досліджується, шість уперше підготували нефінансовий звіт у 2019 році (за 2018 рік) (див. рис. 6.2).

Аналіз інституціональних рамок складання нефінансової звітності досліджуваної групи підприємств засвідчив, що у 2018 р. ключовими рамками стали національні нормативно-правові акти: Закон № 996-XIV, наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982 (табл. 6.1)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Макроекономічні показники / Державна служба статистики України. 2020. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

<sup>2</sup> Реєстр великих платників податків на 2019 рік / Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби України. 2019. URL: [http://officevp.sfs.gov.ua/data/material/000/270/352252/Dodatok\\_do\\_NAKAZU\\_RE\\_STR\\_2019.xlsx](http://officevp.sfs.gov.ua/data/material/000/270/352252/Dodatok_do_NAKAZU_RE_STR_2019.xlsx).

<sup>3</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>; Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

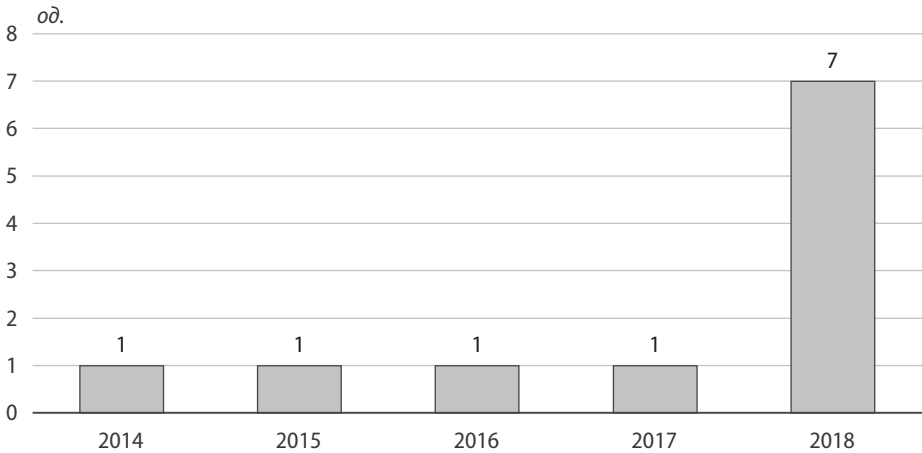


Рис. 6.2. Динаміка складання та оприлюднення нефінансових звітів досліджуваними підприємствами добувної галузі України

Складено за: Річний звіт / ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual-Report-2018-ukr.pdf>; Звіт про управління / ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Zvit-pro-upravlinnya-2018.pdf>; Звіт про управління / ПАТ “Північний ГЗК”. 2018. URL: [https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC\\_%20“NORTHERN%20GOK”\\_%20Management%20report\\_2018.pdf](https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC_%20“NORTHERN%20GOK”_%20Management%20report_2018.pdf); Звіт про управління / ПрАТ “Інгулецький ГЗК”. 2018. URL: <https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%A2%20%D0%86%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf>; Звіт про управління / ПрАТ “Укргідроенерго”. 2018. URL: [https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA\\_web\\_3.pdf](https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA_web_3.pdf); Консолідований звіт про управління / ПАТ “Центральний ГЗК”. 2018. URL: [https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК\\_консолидированный%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf](https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК_консолидированный%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf); Звіт про управління / СП “Полтавська газонафтова компанія”. 2018. URL: [http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report\\_2018\\_final.pdf](http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report_2018_final.pdf); Звіт про управління / АТ “Покровський ГКЗ”. 2018. URL: <https://www.ordgok.com/korp/plan/%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F.PDF>; Звіт про управління / ПрАТ “ЗЗРК”. 2018. URL: [http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019\\_Zvit\\_pro\\_upravLinnya.pdf](http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019_Zvit_pro_upravLinnya.pdf).

Серед численних міжнародних рамок підходів окремими досліджуваними підприємствами (ПАТ “НАК “Нафтогаз України”, ПАТ “Північний ГЗК” ГМК, ПАТ “Центральний ГЗК”) основою для звітування, крім чинних норм українського законодавства, було обрано стандарти GRI.

Нефінансова інформація розкривається компаніями в різноманітних звітах, які відрізняються за назвою, формою, змістом і форматом

**Типи нефінансової звітності, які склалися досліджуваними підприємствами добувної галузі України за 2018 р.**

№	Назва підприємства	Тип нефінансової звітності					
		Звіт зі сталого розвитку	Звіт про корпоративну соціальну відповідальність	Інтегрований звіт	Звіт про прогрес	Звіт про управління	Інші типи нефінансової звітності
1	ПАТ "НАК "Нафтогаз України"	Ні	Ні	Ні	Ні	Так	Річний звіт, Екологічний звіт
2	ПАТ "Північний ГЗК" ГМК	Ні	Ні	Ні	Ні	Так	-
3	ПАТ "Центральний ГЗК"	Ні	Ні	Ні	Ні	Так	Консолідований звіт про управління
4	СП "Полтавська газонафтова компанія"	Ні	Ні	Ні	Ні	Так	-
5	ПрАТ "ЗЗРК"	Ні	Ні	Ні	Ні	Так	-
6	ПАТ "Інгулецький ГЗК" ГМК	Ні	Ні	Ні	Ні	Так	-
7	АТ "Покровський ГЗК"	Ні	Ні	Ні	Ні	Так	-
Разом (кількість звітів)		0	0	0	0	7	3

Джерело: Річний звіт / ПАТ "НАК "Нафтогаз України". 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual-Report-2018-ukr.pdf>; Звіт про управління / ПАТ "НАК "Нафтогаз України". 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Zvit-pro-uvpravlinnya-2018.pdf>; Звіт про управління / ПАТ "Північний ГЗК". 2018. URL: [https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC\\_%20NORTHERN%20GOK\\_%20Management%20report\\_2018.pdf](https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC_%20NORTHERN%20GOK_%20Management%20report_2018.pdf); Звіт про управління / ПрАТ "Інгулецький ГЗК". 2018. URL: <https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%A2%20%D0%86%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf>; Звіт про управління / ПАТ "Укргідроенерго". 2018. URL: [https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA\\_web\\_3.pdf](https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA_web_3.pdf); Консолідований звіт про управління / ПАТ "Центральний ГЗК". 2018. URL: [https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК\\_консолідований%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf](https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК_консолідований%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf); Звіт про управління / СП "Полтавська газонафтова компанія". 2018. URL: [http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report\\_2018\\_final.pdf](http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report_2018_final.pdf); Звіт про управління / АТ "Покровський ГЗК". 2018. URL: <https://www.ordgok.com/korp/plan/%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F.PDF>; Звіт про управління / ПрАТ "ЗЗРК". 2018. URL: [http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019\\_Zvit\\_pro\\_uvpravlinnya.pdf](http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019_Zvit_pro_uvpravlinnya.pdf).

підготовки; найпоширенішими з яких є звіти зі сталого розвитку, про корпоративну соціальну відповідальність, інтегрований, про прогрес, про управління тощо. У табл. 6.1 наведено результати аналізу типових форм звітів щодо розкриття нефінансових аспектів діяльності добувними підприємствами. Основною такою формою для всіх досліджуваних підприємств є звіт про управління.

Аналіз представленої у звітах інформації щодо екологічних, соціальних і кадрових аспектів та боротьби з корупцією і хабарництвом засвідчив, що рівень і якість розкриття інформації за цими аспектами різний. У табл. 6.2 представлено результати проведеного первинного аналізу відповідності даних нефінансових звітів досліджуваних підприємств вимогам Директиви 2014/95/ЄС (на підставі даних нефінансових звітів, складених за 2018 р.), які було формалізовано для цілей дослідження у вигляді критеріїв (див. табл. 6.2).

Досліджувані підприємства розкривають інформацію про екологічні, соціальні й кадрові аспекти. Проте більшість із них не висвітлюють питань боротьби з корупцією і хабарництвом (85,71 %) та результатів її здійснення, а тому їх нефінансова звітність не має максимальної оцінки рівня відповідності критеріям, які базуються на вимогах Директив 2014/95/ЄС та 2013/34/ЄС.

Аналіз засвідчив, що найвищий показник відповідності вимогам Директиви 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової інформації отримало підприємство (ПАТ “НАК “Нафтогаз України”), яке вже має практику звітування з 2014 р. і, крім національного законодавства, керується також вимогами GRI.

Оцінка практики нефінансового звітування підприємств добувної галузі дала дійти таких висновків: рівень складання компаніями нефінансової звітності залежить від наявності інституціонального середовища, зокрема кількість нефінансових звітів (переважно звітів про управління) зросла після запровадження законодавчих вимог щодо обов'язковості такого звітування; у нефінансовій звітності здебільшого розкривається інформація про екологічні, соціальні й кадрові аспекти, однак питання боротьби з корупцією і хабарництвом та результатами її здійснення залишаються нерозкритими у звітності більшості досліджуваних підприємств; найвищий показник відповідності директивним вимогам ЄС щодо розкриття нефінансової інформації належить підприємствам, які мають тривалу практику нефінансового звітування; рівень складання нефінансової звітності залежить від рентабельності й суттєвості показників діяльності компаній у рамках формування національних рахунків країни.

Таблиця 6.2

Відповідність нефінансової звітності досліджуваних підприємств добувної галузі за 2018 р. директивним вимогам ЄС у частині розкриття інформації за сферами ESG

№	Назва підприємства	Критерії оцінки нефінансових звітів					Рівень відповідності, %
		Складання нефінансового звіту	Опис бізнес-моделі	Розкриття інформації за екологічною сферою	Розкриття інформації щодо соціальної та кадрової політики	Розкриття інформації про права людини, боротьбу з корупцією і хабарництвом	
	ПАТ "НАК "Нафтогаз України"	Так	Так	Так	Так	Так	100
	ПАТ "Північний ГЗК" ГМК	Так	Так	Так	Так	Ні	75
	ПАТ "Центральний ГЗК"	Так	Так	Так	Так	Ні	75
	СП "Полтавська газонафтова компанія"	Так	Так	Так	Так	Ні	75
	ПрАТ "ЗЗРК"	Так	Так	Так	Так	Ні	75
	ПАТ "Інгулецький ГЗК" ГМК	Так	Так	Так	Так	Ні	75
	АТ "Покровський ГЗК"	Так	Так	Так	Так	Ні	75
	Разом	7	7	7	7	1	-

Складено за: Річний звіт / ПАТ "НАК "Нафтогаз України". 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual-Report-2018-ukr.pdf>; Звіт про управління / ПАТ "НАК "Нафтогаз України". 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Zvit-pro-uvpravlennya-2018.pdf>; Звіт про управління / ПАТ "Північний ГЗК". 2018. URL: [https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC\\_%20NORTHERN%20GOK\\_%20Management%20report\\_2018.pdf](https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC_%20NORTHERN%20GOK_%20Management%20report_2018.pdf); Звіт про управління / ПрАТ "Інгулецький ГЗК". 2018. URL: <https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%A2%20%D0%86%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf>; Звіт про управління / ПрАТ "Укргідроенерго". 2018. URL: [https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA\\_web\\_3.pdf](https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA_web_3.pdf); Консолідований звіт про управління / ПАТ "Центральний ГЗК". 2018. URL: [https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК\\_консолідованный%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf](https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК_консолідованный%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf); Звіт про управління / СП "Полтавська газонафтова компанія". 2018. URL: [http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report\\_2018\\_final.pdf](http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report_2018_final.pdf); Звіт про управління / АТ "Покровський ГЗК". 2018. URL: <https://www.ordgok.com/korp/plan/%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F.PDF>; Звіт про управління / ПрАТ "ЗЗРК". 2018. URL: [http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019\\_Zvit\\_pro\\_uvpravlennya.pdf](http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019_Zvit_pro_uvpravlennya.pdf).

У цілому отримані результати свідчать про достатньо високий рівень розкриття впливу діяльності підприємств добувної галузі на економіку, екологію та суспільство. Утім, рівень інформативності звітності залишається досить низьким. Тому головним вектором подальшого розвитку нефінансового звітування є забезпечення якості та порівнянності розкриття інформації про сталий розвиток.

Наступним етапом дослідження ризиків, які викликає інформаційна асиметрія, є оцінка відповідності даних нефінансової звітності показникам GCI на базі підприємства з обраної вибірки, котре має найкращий досвід запровадження нефінансового звітування.

Методологія аналізу найкращої практики нефінансового звітування підприємства – представника досліджуваної групи на предмет відповідності базовому переліку показників обраної керівної комплементарної ініціативи – GCI така.

*1. Дослідження відповідності нефінансового звіту компанії базовому переліку показників, визначеному ініціативою GCI, розробленою UNCTAD ISAR.*

#### *1.1. Вибір компанії-респондента.*

Підприємством-респондентом обрано ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. Вибір респондента зумовлений результатами, отриманими в ході проведення першої частини дослідження (як підприємства з найтривалішою практикою нефінансового звітування), та з урахуванням того, що ПАТ “НАК “Нафтогаз України” є провідним підприємством паливно-енергетичного комплексу та однією з найбільших компаній України.

#### *1.2. Збір даних та накопичення інформації.*

Цей етап охоплює:

- розроблення Анкети для оцінки відповідності звітності компанії щодо її внеску до Порядку денного ЦСР на основі GCI (далі – Анкета);
- ознайомлення з нефінансовим звітом компанії-респондента та інституціональним рамковим підходом, запропонованим GCI;
- аналіз інформації за сферами звітування з внеску в досягнення ЦСР ESG (економічна, екологічна, соціальна та інституціональна сфери).

#### *1.3. Узагальнення результатів експертної оцінки*

*Джерела інформації:* нефінансовий звіт (Річний звіт) ПАТ “НАК “Нафтогаз України” за 2019 р., розміщений на корпоративному веб-сайті компанії.

*Методи збору та обробки даних:* компаративний аналіз і експертна оцінка.

Структура анкети ґрунтується на розкритті інформації про економічні, екологічні та/або соціальні наслідки діяльності підприємств. Запитання згруповані відповідно до основних сфер, на які визначається оцінка впливу діяльності підприємства через специфічні показники, перелік яких встановлено у Керівництві: А – Економічна сфера; В – Екологічна сфера; С – Соціальна сфера; D – Інституційна сфера (Додаток Б).

Кожен розділ Анкети складається з певної кількості показників, що відповідає кількості груп показників, наведених у додатку I GCI (Annex I: Table of selected core SDG indicators)<sup>1</sup>.

Індикатори, визначені в кожній окремій групі, становлять питання для оцінки (на предмет наявності розкриття інформації щодо такого індикатора у звітності підприємства про сталий розвиток або іншій формі нефінансової звітності).

Анкета включає докладні питання, пов'язані з кожним із показників, із тим щоб визначити внесок компанії-респондента до Порядку денного ЦСР на підставі Керівництва.

Оцінки виставляються тільки за чотири основні компоненти (від А до D).

Інструмент дає змогу надати загальну картину внеску компанії-респондента до Порядку денного ЦСР на підставі розрахунку загального балу за компонентами від А до D. Це також допомагає деталізувати й аналізувати результати, зважаючи на оцінки, отримані на рівні основного компонента, індикатора, запитання та переліку.

Запропонована методика забезпечує послідовний тест зі 100 % для кожного з обраних компонентів. З метою більшої об'єктивності та можливості узагальнення на глобальному рівні в анкеті використовується бінарний ("так = 1, ні = 0") стиль питань, базованих на спостережуваних фактах про практику й параметри звітування компанії-респондента щодо її внеску в досягнення ЦСР. Крім того, тест не містить жодних відкритих питань, які могли б ввести суб'єктивні оцінки, що знижують корисність інструменту щодо забезпечення порівнянності вимірювань прогресу з плином часу.

Загалом процес оцінювання включає загальну оцінку окремого компонента та інтегральну оцінку за усіма компонентами Анкети (табл. 6.3).

<sup>1</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).



## Методика обробки результатів Анкети

Вид оцінювання	Формула	Примітки
Загальна оцінка за всіма показниками компонента Анкети	$B_i = \frac{\sum A_i}{CLA_i}$	$A_i$ = значення оцінки для кожного показника; $CLA_i$ = кількість показників; $i$ – кількість показників у компоненті
Інтегральна оцінка загалом за всіма компонентами Анкети	$I = \frac{\sum B_i}{CLB_i}$	$CLB_i$ = кількість компонентів

Складено авторами.

*Критерії оцінювання* спрямовані на встановлення відповідності показників, що розкриваються підприємством-респондентом, та переліку показників GCI.

*Вихідне обмеження та застереження при проведенні емпіричного дослідження:* аналізуються формальний та змістовний рівні відповідності нефінансового звіту підприємства-респондента директивним вимогам ЄС. При цьому оцінка якості даних, що розкриваються досліджуваними підприємствами, не проводиться.

Інформація Річного звіту компанії згрупована його укладачами в окремі розділи: Вступ; Наш ринок та реформи; Наші результати; Корпоративне урядування; Наша відповідальність; Фінансова звітність; Додаткова інформація (рис. 6.3).

Кожний із вказаних розділів містить показники діяльності ПАТ “НАК “Нафтогаз України”, які розкривають той чи інший напрям господарювання. У ході дослідження звітності основна увага зосереджувалась на інформації, яка розкриває економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності компанії та взаємодію зі стейкхолдерами. Показники економічної діяльності та результативності представлено укладачами в розділі “Наші результати” (28,18 % у загальній структурі звіту, а соціальні та екологічні аспекти – у розділі “Наша відповідальність” (13,40 % у загальній структурі звіту) (див. рис. 6.3). Опису соціальних та екологічних аспектів присвячено удвічі менше обсягу звіту, ніж опису економічних питань.

Запропоноване групування складу ключових показників, представлених у Керівництві та Річному звіті ПАТ “НАК “Нафтогаз України” за 2019 р., дало можливість порівняти практику розкриття компанією в Річному звіті з рекомендаціями Керівництва. Слід зауважити, що Ке-

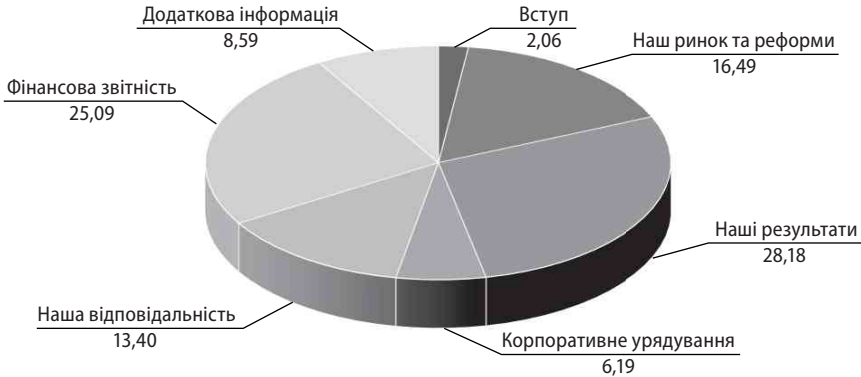


Рис. 6.3. Структура річного звіту за 2019 рік ПАТ “НАК “Нафтогаз України”

Джерело: Річний звіт 2019 / ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. URL: [https://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogaz\\_2019\\_UA.pdf](https://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogaz_2019_UA.pdf).

рівництво містить обмежений склад ключових показників. Тому до порівняльної таблиці (див. дод. Б) увійшли не всі показники Річного звіту ПАТ “НАК “Нафтогаз України” за 2019 р., складеного за стандартами GRI.

Результати обстеження показали, що всього ПАТ “НАК “Нафтогаз України” звітує за 15 показниками із 33 ключових показників, представлених у Керівництві, зокрема за компонентом А – 6 показників; В – 4; С – 3; D – 2 показники.

За результатами опитування було здійснено загальну та інтегральну оцінку показників. Найвищу загальну оцінку 0,75 (75 %) має компонент А, оскільки показники економічної сфери Річного звіту найповніше відповідають ключовим показникам, наведеним у Керівництві. Найнижчу загальну оцінку 0,29 (29 %) має компонент D, адже інформація про інституційну сферу респондентом розкривається дуже стисло, тому що показники вказаної сфери стосуються структури управління та боротьби з корупцією. Екологічна та соціальна сфери теж мають невисокі загальні оцінки – 0,36 та 0,43 відповідно.

Отже, результати обробки відповідей на запитання Анкети та порівняння складу ключових показників у Керівництві та Річному звіті НАК “Нафтогаз України” за 2019 р. свідчать про те, що підхід до розкриття інформації стосовно внеску компанії до Порядку денного ЦСР частково збігається з підходом Керівництва. Так, практично половина

показників Річного звіту відповідають ключовим показникам, наведеним у Керівництві. Утім, транспарентність інформації перебуває на не досить високому рівні, що підтверджує інтегральна оцінка (46 %).

Аналіз нефінансової звітності підприємств добувної промисловості на предмет відповідності показникам GSI (за формальною ознакою) показав, що рівень узгодженості даних (за сферами), які розкриваються у звітах про управління за 2018 р., становить 75,76 % (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

## Відповідність звіту про управління вимогам GSI, од.

Показники	Кількість показників у розрізі сфер звітування				Усього
	Економічна сфера	Екологічна сфера	Соціальна сфера	Інституціональна сфера	
Показники GSI	8	11	7	7	33
Показники звітів про управління досліджуваних підприємств,	4	12	10	13	39
з них показники, що відповідають показникам GSI	4	9	5	7	25

Розраховано та складено за: Річний звіт / ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual-Report-2018-ukr.pdf>; Звіт про управління / ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Zvit-pro-upravlinnya-2018.pdf>; Звіт про управління / ПАТ “Північний ГЗК”. 2018. URL: [https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC\\_%20%20NORTHERN%20GOK%20Management%20report\\_2018.pdf](https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC_%20%20NORTHERN%20GOK%20Management%20report_2018.pdf); Звіт про управління / ПрАТ “Інгулецький ГЗК”. 2018. URL: <https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%A2%20%D0%86%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf>; Звіт про управління / ПрАТ “Укргідроенерго”. 2018. URL: [https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA\\_web\\_3.pdf](https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA_web_3.pdf); Консолідований звіт про управління / ПАТ “Центральний ГЗК”. 2018. URL: [https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК\\_консолідований%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf](https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК_консолідований%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf); Звіт про управління / СП “Полтавська газонафтова компанія”. 2018. URL: [http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report\\_2018\\_final.pdf](http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report_2018_final.pdf); Звіт про управління / АТ “Покровський ГКЗ”. 2018. URL: <https://www.ordgok.com/korp/plan/%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F.PDF>; Звіт про управління / ПрАТ “ЗЗРК”. 2018. URL: [http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019\\_Zvit\\_pro-upravlinnya.pdf](http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019_Zvit_pro-upravlinnya.pdf).

Серед головних прогалин законодавства у контексті складання звіту про управління – те, що національними нормативними актами, які регулюють цей процес, передбачено довільну форму його складання. При цьому не визначено обов'язкового переліку ключових показників<sup>1</sup>. Тому компанії самостійно обирають набір показників згідно з рекомендаціями обраного міжнародного документа стосовно розкриття інформації у сфері сталого розвитку. Тож показники, котрі розкриваються, доволі різняться залежно від секторальної та галузевої специфіки діяльності компаній.

Підсумовуючи отримані результати дослідження, підкреслимо, що саме рекомендації GCI як комплементарного інституту до домінуючого на цей час в ЄС та в Україні підходу щодо розкриття у звіті про управління інформації у довільній формі за самостійно обраним набором показників вирішують проблему інформаційної асиметрії. Застосування запропонованих у GCI ключових показників сприятиме не тільки прозорості інформації про вплив компаній, що звітують, а й створенню можливості порівнювати інформацію між компаніями, галузями, географічними районами, країнами.

---

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>; Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ РОЗКРИТТЯ ВПЛИВУ ПАНДЕМІЇ COVID-19 У НЕФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЙ

Внаслідок спалаху пандемії коронавірусу COVID-19 на початку 2020 р. було розроблено велику кількість комплементарних міжнародних документів до висвітлених вище директив ЄС<sup>1</sup>, які утворюють домінуючу інституціональну матрицю щодо розкриття нефінансової інформації, та альтернативних ініціатив GRI<sup>2</sup> та GCI<sup>3</sup> (див. додаток А).

Як зазначалося, різноманітність визнаних міжнародних рекомендацій із питань складання нефінансової звітності зумовлює продукування величезного масиву інформації, яку неможливо порівнювати між компаніями, галузями, географічними районами, країнами, на чому вже наголошувалось у попередньому дослідженні. Нами було зроблено висновок, що така ситуація істотно ускладнює можливість уніфікації нефінансової звітності компаній та перешкоджає реалізації механізму інформацій-

<sup>1</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>; Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>.

<sup>2</sup> GRI Standards Download Center. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=c38a63d2-625c-4655-a6ab-d84d660fb109>.

<sup>3</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals / UNCTAD ISAR / 2018. URL: [https://isar.unctad.org/wp-content/uploads/2018/10/Guidance-on-Core-Indicator\\_ISAR-35.pdf](https://isar.unctad.org/wp-content/uploads/2018/10/Guidance-on-Core-Indicator_ISAR-35.pdf).

ного забезпечення визначення країнами індикатора 12.6.1 як важливого інструменту оцінки внеску приватного сектору в досягнення ЦСР.

Відповідно до обраних як інструмент забезпечення порівнянності інформації між компаніями, галузями, географічними районами, країнами, що розкривається в нефінансовій звітності, рекомендацій GCI, основна увага подальшого дослідження спрямована на визначення кількісних ключових показників, що можуть розкриватися вітчизняними компаніями. Передбачається, що показники GCI мають універсальний характер та є актуальними для компаній незалежно від виду діяльності, галузі, країни. Тож головна увага в цьому дослідженні спрямована на визначення методики їх розрахунку.

При цьому необхідно врахувати таке.

У Концептуальній основі до IFRS зазначено, що доречна фінансова інформація здатна вплинути на рішення, що приймаються користувачами, тобто має прогнозну цінність, або її підтверджує, або має обидві ці характеристики. Те саме джерело говорить про те, що інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на рішення її користувачів<sup>1</sup>.

Доречність та істотність інформації, за визначенням Концептуальної основи до IFRS, є фундаментальними якісними характеристиками інформації фінансової звітності. Цілком очевидно, вони є такими і для фінансової інформації, яка розкривається в нефінансовій звітності.

Однак є ще один фактор впливу, котрий на сьогодні не вивчений. Це доречність та істотність розкриття інформації в нефінансовій звітності компаній в частині не тільки їх внеску в досягнення ЦСР, а й відображення наслідків спалаху COVID-19.

Тож такі характеристики інформації, як вимірюваність, універсальність, істотність та доречність є предметом цього дослідження, мета якого полягає у визначенні методичних аспектів удосконалення механізму інформаційного забезпечення відображення досягнення сталого розвитку та розкриття впливу пандемії COVID-19 у нефінансовій звітності компаній.

Обрання обмеженої кількості показників та уніфікація методики їх розрахунку зумовили розкриття інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності підприємств. Такий підхід дає змогу внутрішнім і зовнішнім зацікавленим сторонам приймати обґрунтова-

---

<sup>1</sup> Conceptual Framework for Financial Reporting / IASB. 2018. P. 13–15. URL: [https://app1.hkicpa.org.hk/hksaebk/HKSA\\_Members\\_Handbook\\_Master/volumell/framework18.pdf](https://app1.hkicpa.org.hk/hksaebk/HKSA_Members_Handbook_Master/volumell/framework18.pdf).

ні рішення щодо впливу підприємства, яке звітує, на економіку, навколишнє середовище та суспільство. Зазначене відповідає спрямованості міжнародних документів, обраних як інституціональна база розроблення, зокрема положенням GCI, та передбачає комплексне висвітлення діяльності підприємств за методом потрійного підсумку (Triple Bottom-Line).

Головна складність при виборі показників та розробленні методики їх визначення полягала в забезпеченні дотримання принципу суттєвості, який добре відомий бухгалтерам, аудиторам і користувачам фінансової звітності. Однак для цілей складання звіту про управління встановити суттєвість інформації набагато складніше, оскільки не існує практики встановлення її фінансового порога. Цей факт підвищує ризик виникнення різних суджень про суттєвість для різних стейкхолдерів. Тож при складанні звіту підприємство повинне розкрити інформацію, яка допоможе стейкхолдерам приймати обґрунтовані рішення щодо впливу діяльності підприємства на економіку, навколишнє середовище та/або суспільство, а також оцінювати наслідки цієї діяльності.

Визначення обсягу нефінансової інформації – достатньо кропіткий процес. Із широкого спектра наявних показників, які можуть розкривати ризики, вплив та наслідки діяльності підприємства, під час складання звіту необхідно обирати ті, котрі несуть суттєве змістове навантаження для відповідних груп стейкхолдерів. При цьому одні й ті самі показники можуть бути суттєвими для одних стейкхолдерів і водночас жодним чином не задовольняти інформаційні інтереси інших.

Відповідно до Посібника з підготовки інтегрованих звітів (Guidance for the preparation of integrated reports), опублікованого Міжнародною радою з інтегрованої звітності (IIRC), при визначенні суттєвості відносно нефінансової інформації у звіті про управління необхідно враховувати три критерії: мету звіту як частини звітності підприємства; стейкхолдерів, котрими можуть бути будь-хто, хто має законний інтерес до діяльності підприємства; обсяг звіту, що залежить від обсягу інформації, яка висвітлює аналіз розвитку й діяльності підприємства, а також надає огляд основних ризиків і невизначеностей<sup>1</sup>.

Разом із тим при визначенні суттєвості інформації Керівництво 2017/С 215/01 наголошує на врахуванні внутрішніх (бізнес-модель, стратегія та основні ризики, вплив і наслідки діяльності) і зовнішніх (осно-

---

<sup>1</sup> Guidance for the preparation of integrated reports / IFAC. 2015. URL: [https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315\\_MaterialityinIR\\_Doc\\_4a\\_Interactive.pdf](https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf).



вні галузеві проблеми, інтереси та очікування стейкхолдерів, громадська політика та регуляторні фактори) чинників<sup>1</sup>.

На підставі аналізу інформації згаданих документів в основу запропонованих показників покладено визначення суттєвої інформації у розумінні, наведеному в міжнародній ініціативі GRI, – як такої, що відображає суттєвий економічний, екологічний та соціальний вплив підприємства, котре звітує, або істотно впливає на оцінку та рішення зацікавлених сторін (користувачів)<sup>2</sup>.

Наступним важливим питанням, що вирішувалося в ході роботи над пропозиціями щодо складу показників, які рекомендовано включати до нефінансової звітності, зокрема звіту про управління, було визначення концепції змісту такої звітності.

Згідно з підходом, передбаченим Директивою 2013/34/ЄС, звіт про управління має містити достовірний огляд розвитку, діяльності та стану підприємства, а також опис основних ризиків і невизначеностей, з якими воно стикається<sup>3</sup>. За цією логікою звіт про управління повинен складатися підприємствами у формі огляду – публічного ознайомлення з метою оцінки, перевірки тощо. До такого огляду висувається низка вимог, а саме: це має бути збалансований і комплексний аналіз фінансових і нефінансових показників; він повинен висвітлювати інформацію про розвиток, діяльність підприємства та його стан; огляд має містити опис основних ризиків і невизначеностей, з якими стикається підприємство.

Згідно з вимогами Директиви 2013/34/ЄС у звіті потрібно розкрити мету та політику підприємства щодо управління своїми фінансовими ризиками, у тому числі політику хеджування, управління ціновим і кредитним ризиками, а також ризиком ліквідності та грошових потоків. Тобто звіт повинен включати інформацію про основні ризики підприємства, рівень їхнього ймовірного впливу на діяльність суб'єкта, заходи,

---

<sup>1</sup> Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

<sup>2</sup> GRI Standards Download Center. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=c38a63d2-625c-4655-a6ab-d84d660fb109>.

<sup>3</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

які вживає підприємство щодо запобігання негативному впливу ризикованих ситуацій. Такі ризики можуть бути пов'язані з різними напрямками діяльності підприємства як внутрішнього, так і зовнішнього середовища (виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), постачальниками, діловими відносинами, державним регулюванням тощо). Це, своєю чергою, вимагає розкриття інформації про коротко-, середньо- та довгострокові основні ризики, котрі можуть вплинути на бізнес-модель, господарські операції, фінансові показники тощо.

Підприємство має розкрити суттєву інформацію про основні ризики незалежно від того, якими факторами вони спричинені (внутрішніми чи зовнішніми), і водночас пояснити методи й способи, що використовувалися для оцінки таких ризиків і визначення їх рівня. Також необхідно вказати будь-які суттєві зміни у встановленні ризиків та способів управління ними у звітному році.

Такого самого підходу дотримується і GCI, в якому охоплені чотири напрями діяльності: економічна, екологічна, соціальна та інституціональна сфери. Кожна сфера охоплює запропоновані до розкриття групи показників, чия загальна кількість становить 33 показники. Для кожного з них у документі надаються: визначення, посилання на міжнародні джерела (МСФЗ, статистичні джерела, специфічні керівництва, Глобальна ініціатива звітності).

Після проведення ряду консультацій за участю широкого кола зацікавлених осіб фахівці UNCTAD ISAR дійшли висновку, що визначені аспекти економічної, екологічної та соціальної діяльності мають особливу вагу<sup>1</sup>.

Отже, міжнародні документи, які надають рекомендації щодо складання звіту, переважно висвітлюють або широкий перелік ключових показників для забезпечення підприємствам власної ініціативності при виборі тих, які будуть розкриватися у звіті, або приклади щодо того, які ключові показники можуть бути розкриті підприємствами. Тому при розробленні пропозицій, спрямованих на вдосконалення Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління через визначення ключових показників, які мають бути розкриті, автори виходили з того, що насамперед слід розкривати ключові показники за напрямками: економічна, екологічна, соціальна та інституціональна сфери діяльності підприємств, що звітують.

<sup>1</sup> Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf).

Наступною аспектом, котрий отримав вирішення під час розроблення рекомендацій та який вплинув на авторський підхід до змісту звіту про управління, була необхідність урахуванням того, що головною проблемою складання нефінансових звітів є неможливість їх порівняння. Тому значна увага була приділена діяльності щодо відбору обмеженого числа основних кількісних показників, котрі розкривають вплив діяльності підприємства на засадах концепції потрійного підсумку (Triple Bottom-Line) із опорою на наявні керівні принципи та міжнародні ініціативи, зокрема GCI. Згадана ініціатива спрямована на вибір обмеженої кількості основних показників звітності про досягнення ЦСР, які повинні мати універсальний характер та бути актуальними для роботи всіх корпорацій і окремих компаній незалежно від виду їхньої діяльності, галузевої належності й географічного положення.

Керівництво 2017/С 215/01 роз'яснює, що основну частину звіту про управління становить збалансований і комплексний аналіз розвитку, діяльності та стану підприємства, відповідно до розміру й складності бізнесу, котрий включає як фінансові, так і нефінансові основні показники діяльності (або, іншими словами, ключові показники (key performance indicators, KPI)). Воно містить визначення ключових KPI як ефективних інструментів поєднання кількісної та якісної інформації. KPI повинні послідовно застосовуватись для звітування компанією: від одного звітного періоду до іншого (з метою надання можливості проведення ретроспективного та перспективного аналізу розвитку та зміни позиції компанії) (Розд. 4, п. 4.5 Керівництва)<sup>1</sup>.

Такий аналіз повинен розкривати показники, які відображають суттєвий вплив підприємства на економіку, навколишнє середовище і громади або можуть суттєво вплинути на оцінки та рішення стейкхолдерів. Інформація, розкрита за допомогою KPI, дає стейкхолдерам можливість оцінити перспективи діяльності підприємства у контексті його цілей, проаналізувати динаміку та здійснити порівняння з іншими суб'єктами господарювання. Разом з тим така інформація у звіті є більш зрозумілою, збалансованою, дає всебічне уявлення в стислій та ефективній формі.

Як зазначалося, для складання звіту про управління в міжнародній практиці презентовано до застосування більше двох десятків докумен-

---

<sup>1</sup> Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

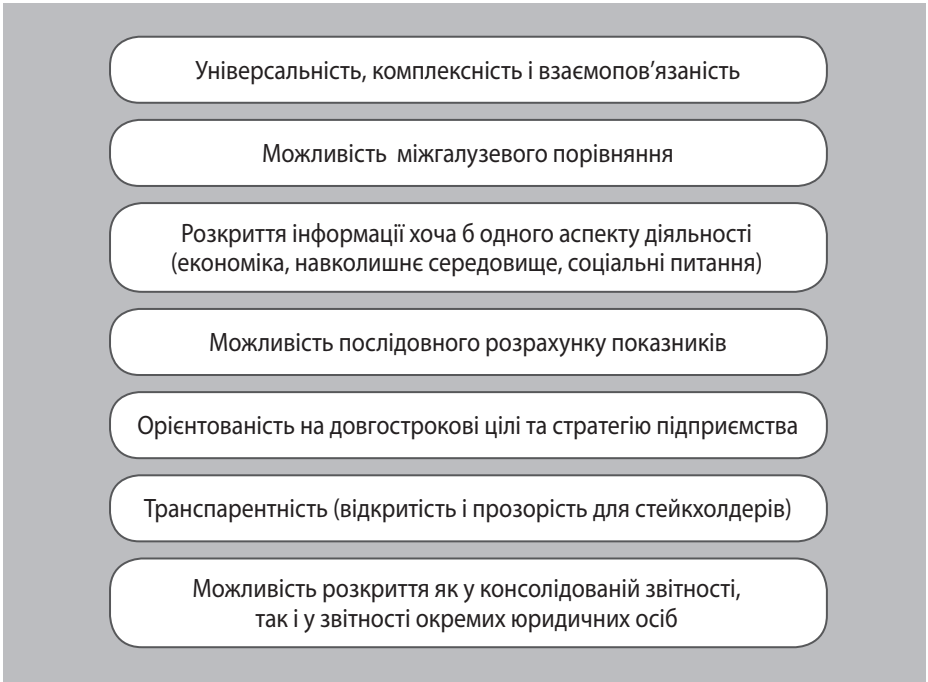


Рис. 7.1. **Вимоги до КРІ, які розкриваються у звіті**

Складено за: Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

тів, котрі мають рекомендаційний характер. Відповідно, і ключових показників, що можуть розкриватися у звіті, існує велика кількість. Тобто підприємства при виборі суттєвих КРІ повинні бути достатньо обізнаними щодо різноманітності наявних показників і методик їх визначення. Водночас варто враховувати відповідність їх певним вимогам, наведеним на рис. 7.1.

За такого підходу головними вимогами, котрі висувалися до ключових показників при розробленні пропозицій щодо їх переліку, були їх універсальність і порівнянність (між підприємствами, галузями, географічними районами). Головна увага в цій діяльності приділялася кількісним показникам і узгодженим методикам їх розрахунку. У результаті, з урахуванням головних трендів розкриття нефінансової ін-

формації та обраного підходу, в основу запропонованих показників покладено концепцію надання інформації, що передбачає розкриття:

- 1) КРІ, які відображають значний економічний, екологічний та соціальний вплив підприємства, що звітує (далі – ключові показники);
- 2) суттєвої інформації, котра розкриває вплив пандемії, спричиненої коронавірусною хворобою 2019 (COVID-19).

Тож у звіті про управління обов'язково мають наводитися ключові показники. Інституціональною основою для їх переліку виступили концептуальні засади методології, запропонованої GCI.

Для кожного ключового показника, рекомендованого для розкриття, надаються методика розрахунку й посилання на джерела інформації (дані бухгалтерського, статистичного, оперативного обліку, фінансової, статистичної та податкової звітності підприємств).

При виборі показників перевага надавалася тим, що за національним законодавством мають визначені джерела заповнення. Тому більшість показників не вимагають розрахунку, а лише заповнюються за даними відповідного джерела. Втім, окремі показники потребують нетрудомістких розрахунків, наприклад, загальна сума сплачених податків та інших платежів на користь держави, частка жінок на керівних посадах тощо.

З урахуванням головної спрямованості міжнародних ініціатив щодо забезпечення порівнянності інформації авторами складено перелік ключових показників, що можуть бути покладені в основу розкриття інформації у відповідному напрямі, який рекомендований до розкриття Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління. Перелік ключових показників наведено в табл. 7.1. За основу взято ключові показники керівного документа GCI<sup>1</sup> (Додаток В). При цьому автори виходили з положення Директиви 2013/34/ЄС стосовно того, що основною частиною звіту про управління має бути збалансований і комплексний аналіз розвитку, діяльності та стану підприємства, відповідно до розміру й складності бізнесу, котрий включає як фінансові, так нефінансові основні показники діяльності<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).

<sup>2</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

**Перелік ключових показників, рекомендованих для розкриття  
у звіті про управління, який розроблений відповідно до керівного  
документа GCI**

Рекомендовані національним законодавством напрями формування інформації в звіті про управління	Пропозиції щодо включення додаткових показників
2. Результати діяльності	Доходи. Додана вартість
3. Ліквідність та зобов'язання	Податки та інші платежі державі
4. Екологічні аспекти	<p>Рециркуляція води: фактично використано води; відведено зворотних (стічних) вод; у тому числі нормативно очищених зворотних (стічних) вод на очисних спорудах.</p> <p>Ефективність використання води. Навантаження на водні ресурси. Скорочення утворення відходів. Переробка відходів. Обсяг утилізованих відходів. Небезпечні відходи. Викиди парникових газів. Відновлювана енергія. Енергоефективність</p>
5. Соціальні аспекти та кадрова політика	<p>Частка жінок на керівних посадах. Загальна сума витрат на виконання наукових досліджень та розробок. Витрати на професійне навчання одного працівника. Заробітна плата штатних працівників. Заробітна плата працівників – жінок. Заробітна плата працівників – зовнішніх сумісників. Заробітна плата працівників, які працюють за цивільно-правовими договорами. Співвідношення днів непрацездатності внаслідок виробничого травматизму до відпрацьованого робочого часу. Кількість випадків виробничого травматизму. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами</p>
7. Дослідження та інновації	Витрати на охорону навколишнього середовища

Рекомендовані національним законодавством напрями формування інформації в звіті про управління	Пропозиції щодо включення додаткових показників
10. Корпоративне управління	<p>Кількість засідань виконавчого органу. Члени виконавчого органу. Відвідування членами виконавчого органу засідань. Розподіл членів виконавчого органу за віковими групами. Кількість жінок серед членів виконавчого органу. Частка жінок серед членів виконавчого органу. Частка членів виконавчого органу – осіб з обмеженими можливостями. Кількість засідань аудиторського комітету. Відвідування аудиторського комітету його членами. Сума винагороди голови та членів виконавчого органу. Кількість акцій, якими володіють голова та члени виконавчого органу. Загальна кількість та характер підтверджених випадків корупції. Середня тривалість навчання працівників з питань боротьби з корупцією, в розрізі працівників за рік</p>

Складено за: Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>; Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).

Методика формування звіту про управління потребує глибокого опрацювання в аспекті вироблення практичних рекомендацій щодо розрахунку показників, котрі розкриваються у звіті. Показники мають бути такими, аби всі стейкхолдери могли одержати відповідь на питання, які їх цікавлять, а отже, прийняти належні рішення. У кожного зі стейкхолдерів підприємств – акціонерів, банків, державних органів, працівників, спільноти – свій критерій доцільності. Тому й показники звіту про управління мають бути такими, щоб кожний стейкхолдер зміг зробити вибір на основі власних інтересів (додаток Г).

Запропонований перелік охоплює показники, які відображають вплив підприємства на економіку, навколишнє середовище і громаду або можуть суттєво вплинути на оцінку та рішення стейкхолдерів. Інформація, розкрита за їх допомогою, дає можливість стейкхолдерам оцінити перспективи діяльності підприємства у контексті його цілей,



проаналізувати динаміку та здійснити порівняння з іншими суб'єктами господарювання. Разом із тим така інформація у звіті є більш зрозумілою, збалансованою, дає всебічне уявлення в стислій та ефективній формі.

У цілому пропонується 39 ключових показників, призначених для детальної та всебічної оцінки впливу діяльності підприємства. Запропоновані показники доповнюють інформацію, яку підприємства розкривають у нефінансових звітах, зокрема у звітах про управління.

Вибір і акцентування уваги на ключових показниках у звітах може супроводжуватися описовою інформацією (яка забезпечує загальний контекст звіту) для підвищення корисності звітності для зацікавлених сторін.

За національним підходом українські підприємства можуть розкривати суттєву інформацію щодо розміру, обсягів діяльності, складності, структури, економічного значення та ризиків, на які вони наражаються, а також інформацію, якщо вважають за доцільне, про те, як економічні, екологічні та соціальні показники діяльності пов'язані з довгостроковою стратегією, можливостями і їх цілями. Тож запропонований перелік ключових показників відповідає вимогам національного законодавства.

Особливої актуальності в сучасних умовах набуває розкриття підприємствами суттєвої інформації щодо впливу пандемії, спричиненої коронавірусною хворобою (COVID-19). МВФ переглянув перспективу зростання на 2020 і 2021 рр., заявивши, що світова економіка вступила в рецесію. За його прогнозами, відновлення у 2021 р. відбудеться лише в тому випадку, якщо світові вдасться стримати вірус і здійснити необхідні економічні заходи<sup>1</sup>.

За такої безпрецедентної в новітній історії ситуації реагування та масштаб дій приватного і державного секторів мають відповідати унікальним викликам кризи. У цих умовах жодна країна не зможе вийти з кризи власними силами та без налагодженої співпраці з бізнесом.

Проблеми, з якими стикаються підприємства в умовах кризи, спричиненої коронавірусною хворобою (COVID-19), не є предметом представленої дослідження. Подальша робота спрямована на пошук інструментів, котрі допоможуть підприємствам розкривати свої зусилля

---

<sup>1</sup> Opening Remarks at a Press Briefing by Kristalina Georgieva following a Conference Call of the International Monetary and Financial Committee (IMFC) / IMF. 2020. URL: <https://www.imf.org/en/News/Articles/2020/03/27/sp032720-opening-remarks-at-press-briefing-following-imfc-conference-call>.

у боротьбі з кризою, а уряду – спонукати до більш плідної співпраці з бізнесом у подоланні негативних явищ в економіці та суспільстві, сприяння соціальній згуртованості через підвищення обізнаності щодо міжнародних ініціатив із питань розкриття підприємствами їхньої реакції на пандемію та забезпечення сталого розвитку.

Тож вивчення й узагальнення рекомендацій міжнародних ініціатив з питань складання нефінансової звітності, зокрема звіту про управління, у контексті розкриття інформації про діяльність підприємств, яку вони провадять для суспільного блага та усунення негативних наслідків пандемії, є необхідною запорукою виходу із глобальної кризи, котра може стати тривалим гальмом для відновлення національної економіки.

Вивчення та систематизація комплементарних ініціатив з питань розкриття інформації в частині впливу боротьби із поширенням COVID-19, детальний аналіз яких було проведено вище (див. розділ 3), дали змогу визначити напрями розкриття додаткової інформації, необхідної для розуміння впливу коронавірусної хвороби та внеску підприємства у її подолання. Як зазначалося, результатом діяльності міжнародних організацій щодо пошуку шляхів подолання нинішньої кризи є дихотомічний підхід. За ним рекомендується, з одного боку, наводити порівняльну інформацію за кожним показником, що розкривається в нефінансовій звітності до пандемії, під час неї та у період після пандемії, а з другого – доповнювати чинні міжнародні документи у сфері розкриття ESG-інформації кількісними та якісними показниками, що розкривають вплив COVID-19 на діяльність підприємств.

Дотримання такого дихотомічного підходу допомогло сформулювати пропозиції щодо розкриття інформації про протидію поширенню COVID-19 у нефінансовій звітності вітчизняних підприємств, зокрема у звіті про управління:

- 1) за показниками, котрі розкриваються у звіті про управління, по можливості, додати порівняльну інформацію про їхній рівень до пандемії, під час неї та у період після пандемії;
- 2) доповнити звіт про управління новими показниками (кількісними та якісними), що розкриватимуть вплив COVID-19 на діяльність підприємств.

Рекомендований перелік нових показників про вплив COVID-19 на діяльність підприємств, котрі доцільно розкривати у звіті про управління, наведено в табл. 7.2.

### Рекомендації щодо розкриття інформації про вплив COVID-19 на діяльність підприємств у звіті про управління

Рекомендовані національним законодавством напрями формування інформації в звіті про управління	Пропозиції щодо включення додаткових показників
Організаційна структура та опис діяльності підприємства	Навести інформацію описового характеру, яка є суттєвою для розуміння змін, спричинених COVID-19, зокрема в організаційній структурі підприємства, його стратегії та цілях, сфері діяльності, продукції та послугах, що виробляються/надаються підприємством, ринковій частці підприємства у різних сегментах, у яких провадить діяльність підприємство (за наявності такої інформації), тощо
3) Ліквідність та зобов'язання	<p>Доцільно навести:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– інформацію описового характеру, необхідну для розуміння змін руху грошових коштів підприємства, спричинених COVID-19;</li> <li>– інформацію про очікувані грошові потоки підприємства та фактично отримані у період карантинних заходів COVID-19.</li> </ul> <p>Додати показники:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– обсяг залучених підприємством кредитних ресурсів під час пандемії COVID-19;</li> <li>– темп приросту (або зниження) сум сплачених податків та платежів;</li> <li>– опис факторів, через які знижено суму нарахованих та сплачених податків і платежів; кількість штрафів унаслідок несвоечасності розрахунків із бюджетом, спричинених пандемією</li> </ul>
4) Екологічні аспекти	Навести динаміку зростання/зменшення: <ul style="list-style-type: none"> <li>– ефективності водокористування в умовах дистанційного режиму роботи (в натуральних та грошових вимірниках);</li> <li>– енергоефективності за дистанційного режиму роботи (в натуральних та грошових вимірниках)</li> </ul>
5) Соціальні аспекти та кадрова політика	Доповнити показниками: <ul style="list-style-type: none"> <li>– частота випадків захворюваності працівників на COVID-19;</li> <li>– сума витрат на оплату лікарняних, здійснених під час пандемії COVID-19;</li> <li>– сума витрат на створення безпечних умов праці в контексті протидії COVID-19;</li> <li>– сума витрат, пов'язаних зі сплатою штрафів за неналежні умови праці в контексті протидії COVID-19;</li> <li>– сума витрат на додаткове страхування здоров'я працівників (life insurance);</li> <li>– тривалість навчання працівників із питань протидії COVID-19;</li> <li>– тривалість дистанційної форми роботи працівників в умовах COVID-19;</li> <li>– рівень запровадження дистанційної форми роботи</li> </ul>

Рекомендовані національним законодавством напрями формування інформації в звіті про управління	Пропозиції щодо включення додаткових показників
7) Дослідження та інновації	Навести інформацію про: <ul style="list-style-type: none"> <li>– темп приросту (зниження) обсягів інвестування (залученого та здійсненого);</li> <li>– витрати на інвестиційні проекти, у тому числі ті, чиє фінансування тимчасово зупинено;</li> <li>– суми витрат на заходи з подолання пандемії COVID-19 на рівні місцевих громад, із наданням опису заходів, на які спрямовані витрати;</li> <li>– суми витрат на підтримку досліджень і розробок у сфері протидії поширенню COVID-19;</li> <li>– суми витрат на забезпечення діджиталізації бізнес-процесів на підприємстві в умовах протидії поширенню COVID-19</li> </ul>
9) Перспектива розвитку	Показати очікувані зміни фінансового стану компаній у коротко- та довгостроковій перспективі <sup>1</sup>
10) Корпоративне управління	Розкрити інформацію з наведенням приміток щодо відповідності нормам чинного законодавства

<sup>1</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.

Складено авторами.

В основу запропонованих показників, котрі доцільно розкривати у звіті про управління з метою відображення впливу на діяльність підприємств кризи та їхньої відповідної реакції, покладено рекомендації комплементарних ініціатив, доцільність застосування яких обґрунтована такими документами:

- Рамковий підхід до оцінки та моніторингу даних Всесвітньої організації охорони здоров'я<sup>1</sup>;
- Повідомлення Міжнародної організації комісій з цінних паперів “Про важливість розкриття інформації щодо COVID-19” IOSCO/OR/02/2020 від 29.05.2020<sup>2</sup>;

<sup>1</sup> Monitoring and Evaluation Framework / World Health Organization. 2020. URL: [https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f\\_1&download=true](https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f_1&download=true).

<sup>2</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.

- Рамковий документ ООН щодо вжиття невідкладних соціально-економічних заходів протидії COVID-19<sup>1</sup>;
- документ Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку “Підсумок роздумів щодо фінансової звітності в умовах Covid-19”<sup>2</sup>.

Утім, застосування рекомендацій комплементарних ініціатив щодо розкриття інформації у звіті про управління не скасовує дотримання обраного підходу до визначення напрямів удосконалення національного законодавства з питань нефінансового звітування як керівного документа керівництва GCI. У Додатку Д узагальнено авторські пропозиції щодо доповнення домінуючих інституціональних рамок підходів до розкриття інформації про вплив COVID-19 на діяльність підприємств та їх внесок у протидію поширенню пандемії в контексті Керівництва GCI.

Крім того, головна спрямованість роботи полягала не тільки у визначенні переліку ESG-інформації (кількісних та якісних показників), що розкриває вплив діяльності підприємств, а й у розробленні методики розрахунку за кожним запропонованим показником. Таку методику стосовно показників, котрі розкривають вплив COVID-19, наведено в Додатку Е.

Розкриття запропонованих кількісних та якісних показників, що відображають вплив COVID-19 на діяльність підприємств та їхні заходи, спрямовані на його подолання, із дотриманням авторської методики розрахунку допоможе підприємствам надати зацікавленим сторонам можливість сформулювати висновки відповідно до своїх інформаційних запитів, у тому числі в контексті подолання підприємствами кризових явищ.

З огляду на вказані норми законодавства розроблені рекомендації до змісту звіту про управління й вимог до розкриття інформації можуть застосовуватися середніми та великими підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ). Пропоновані рекомендації залишають підприємствам значну гнучкість під час

<sup>1</sup> A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19 / UN. 2020. URL: [https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un\\_framework\\_report\\_on\\_covid-19.pdf](https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf).

<sup>2</sup> Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations / IFAC. 2020. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.

розкриття запропонованих показників, навіть якщо компанії поряд зі звітом про управління складають інші види нефінансової звітності та послуговуються міжнародними керівними документами. Такий підхід забезпечує можливість якнайкраще врахувати міжнародний досвід, застосувати вже наявні інструменти, а також використати подібні підходи при складанні європейської та міжнародної звітності, що дасть можливість порівнювати нефінансову інформацію як між підприємствами, так і між галузями (секторами).

Очікуваний результат від запровадження пропонованого переліку ключових показників:

- надання можливості користувачам порівнювати звіти підприємства за різні періоди, звіти різних підприємств;
- реалізація через включення до звітності показників стійкості моніторингу досягнення ЦСР на національному й глобальному рівнях;
- забезпечення розкриття впливу на діяльність підприємств пандемії, спричиненої коронавірусною хворобою (COVID-19), та їхньої політики щодо її подолання.

У свою чергу, вибір і акцентування уваги на ключових показниках та методиках їх розрахунку у звіті про управління мають узгоджуватися з описовою інформацією (яка забезпечує загальний контекст звіту) для підвищення корисності звітності для зацікавлених сторін.

Слід урахувати, що відповідно до національного законодавства розкриття нефінансових показників середніми підприємствами є обов'язковим.

Окремо варто зауважити, що запровадження пропозицій щодо вдосконалення нормативного забезпечення складання нефінансової звітності, зокрема звіту про управління, за представленим підходом не викликає ускладнень у діяльності підприємства та управлінні ним. Джерелами запропонованих фінансових і нефінансових показників можуть бути первинні облікові документи, документи бухгалтерського обліку, фінансова, статистична, податкова звітності, інші документи, передбачені чинним законодавством, додаткові розрахунки й пояснення. При запровадженні запропонованих показників не передбачаються витрати на отримання додаткових адміністративних послуг (дозволів, ліцензій, сертифікатів, атестатів, погоджень, висновків).

Насамкінець зауважимо, що можливість розкриття підприємствами суттєвої інформації на власний розсуд, передбачена міжнародними і національними документами, набула особливої актуальності в

умовах невизначеності й непередбачуваних процесів у економіці та суспільстві, викликаних впливом пандемії, спричиненої коронавірусною хворобою (COVID-19).

Реалізація запропонованих рекомендацій спрямована на розширення можливостей спонукання бізнесу з боку уряду до адекватних рівню небезпеки дій в інтересах суспільства та сталого розвитку, аби Україна як держава з транспарентною економікою мала найкращі шанси впоратися з кризою, спричиненою COVID-19. Розкриття показників про зміни у всіх сферах діяльності підприємств, протягом звітних періодів, починаючи з 2020 звітного року, дасть змогу визначити вплив пандемії та можливість оцінити наслідки непередбачуваних подій, а зацікавленим сторонам сформулювати висновки щодо їх подолання.



## ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ПРОТИДІЇ ПОШИРЕННЮ COVID-19

Суб'єкти господарювання провадять економічну діяльність та ведуть облік в умовах адаптації до широкого кола ендогенних та екзогенних факторів, до яких із кінця 2019 р. додалися непередбачувані наслідки поширення пандемії коронавірусної хвороби (COVID-19), спричиненої SARS-CoV-2. Як наслідок, зростає потреба в детальнішому розкритті інформації про вплив діяльності компаній на економіку, екологію та суспільство, з одного боку, з метою інформування про заходи, котрі вживаються на мікрорівні для подолання пандемії, а з другого – для залучення додаткових ресурсів на її подолання. Інструментом, який дає змогу розв'язати такі завдання, є нефінансова звітність підприємств.

За час реформування економіки України вітчизняні підприємства накопичили багатий досвід ведення обліку та складання фінансової звітності за вимогами національних і міжнародних стандартів. Цей досвід розкриття фінансової інформації з дотриманням вимог хоча й різнопланових стандартів, але таких, що ґрунтуються на загально визначених принципах, дає змогу забезпечити користувачів повною, достовірною та неупередженою інформацією для прийняття економічних рішень.

Складання нефінансової звітності перебуває на етапі формування парадигми щодо її сутності, змісту, принципів та порядку розкриття інформації, як було доведено в ході представленого дослідження. Тож на практиці досить часто організація нефінансового звітування не є оптимальною: немає внутрішніх регламентів щодо збору та узагальнення інформації, взаємодія працівників, залучених до складання звітності, має суперечли-

вий характер; фахівці, котрі складають нефінансові звіти, не мають відповідних знань та навичок.

Такий стан справ пояснюється нерозумінням із боку власників та керівників підприємств практичного значення нефінансової звітності та необхідності ефективної організації її складання. До того ж на сьогодні наявні прогалини в регулюванні складання нефінансової звітності як на національному, так і на міжнародному рівні, про що йшлося в розділі, присвяченому вивченню ризиків асиметрії розкриття інформації в нефінансовій звітності, представленого дослідження.

Ефективна організація процесу складання нефінансової звітності є передумовою надання стейкхолдерам необхідної та достовірної фінансової та нефінансової інформації про вплив діяльності компаній на економіку, екологію та суспільство й досягнення тим самим мети складання нефінансової звітності як на рівні підприємства, так і на рівні країни через інформування про реалізацію ЦСР.

Підприємства зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати звітність згідно з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, МСФЗ та інших нормативно-правових актів, котрі регулюють бухгалтерський облік і складання фінансової звітності, установчих та внутрішніх документів. Водночас нормативне забезпечення складання нефінансової звітності на національному рівні обмежується кількома статтями Закону № 996-XIV<sup>1</sup> та Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління<sup>2</sup>. Тож напрями вдосконалення організаційних засад складання нефінансової звітності мають базуватися на нормах законодавства, які регулюють нефінансову звітність, а також на вивченні складу та взаємозв'язків суб'єктів локального рівня у їх взаємодії у процесі задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів.

При цьому слід урахувувати, що поведінка, мотивація та стимули осіб, котрі беруть участь у процесі складання нефінансової звітності, реалізуються в рамках задоволення власних потреб та завдань, часто без урахування їхнього впливу на суспільство. Тому власники, керівники, головні бухгалтери прагнуть не максимізувати розкриття фінансової та нефінансової інформації про вплив діяльності компаній, а

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>2</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

здійснювати вибіркове оприлюднення інформації, яку вважають за доцільне, з метою досягнення власних інтересів.

Водночас держава через прийняття відповідних законодавчих норм утворює набір обмежень, якими суб'єкти локального рівня повинні керуватися при складанні нефінансової звітності.

Тож обмежена раціональність підприємств, які повинні складати нефінансову звітність, зумовлює необхідність державного регулювання цього процесу з метою задоволення потреб стейкхолдерів, що забезпечується через положення нормативно-правових актів, котрі мають регламентувати складання нефінансової звітності. Як наслідок, постає потреба в пошуку ефективного механізму організації складання нефінансової звітності, що вирішив би цю проблему.

Розв'язання поставленого завдання вимагає визначення порядку складання нефінансової звітності, дотримання якого має забезпечити належну організацію процесу нефінансового звітування та задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів. При цьому слід обґрунтувати інструментарій досягнення ефективності організації нефінансового звітування на підставі елементів інституціональної матриці звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР, які на рівні підприємства мають двоїсту природу:

- по-перше, такими елементами є індивідууми, котрі під час розподілу повноважень і відповідальності щодо організації нефінансового звітування дотримуються встановлених повноважень стосовно складання нефінансової звітності, у процесі чого між ними виникають формальні й неформальні відносини;
- по-друге, це нормативно-правові акти, які встановлюють принципи, норми та правила складання нефінансової звітності підприємств.

Таким чином, основними елементами інституціональної матриці звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР на локальному рівні є власники, керівники, головні бухгалтери, інші фахівці та залучені особи, що забезпечують задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів у ході розкриття фінансової та нефінансової інформації та нормативно-правове забезпечення нефінансового звітування.

Вітчизняні науковці дотримуються здебільшого єдиних підходів до питань організації складання нефінансової звітності, відмінність полягає в різному наповненні етапів звітування та щодо необхідності аудиту нефінансового звіту (Додаток Ж). Останній аспект є певним продовженням проблемного питання в законодавчій неврегульованості необхідності аудиту звіту про управління, про що вже зазначалося.

Організація складання нефінансової звітності розглядається у визнаній та найпоширенішій у національних умовах ініціативі GRI. Відповідно до її рекомендацій процес підготовки звіту про сталий розвиток складається з таких етапів:

1. Визначення обсягу консолідації даних, груп зацікавлених сторін для відображення у звіті.
2. Розроблення формату та структури звіту про сталий розвиток із урахуванням поглядів зацікавлених сторін, а також порядку розрахунку окремих показників результативності діяльності.
3. Збір даних та складання звіту про сталий розвиток.
4. Перевірка якості звіту про сталий розвиток шляхом проведення внутрішнього аудиту, опитувань зацікавлених сторін та/або незалежної зовнішньої аудиторської перевірки, виправлення виявлених недоліків;
5. Публікація звіту про сталий розвиток та забезпечення його доступності для зацікавлених сторін<sup>1</sup>.

Узагальнюючи наведене, пропонуємо виокремити послідовність складання Звіту про управління у п'ять етапів (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Етапи складання Звіту про управління

Складено авторами.

<sup>1</sup>Руководство по отчетности в области устойчивого развития. URL: <https://rspp.ru/12/11938.pdf>.

Кожний етап має свої складові.

I. Підготовчий етап охоплює визначення мови Звіту, ресурсів та часового періоду, рівня верифікації інформації; встановлення обсягу консолідації даних та груп зацікавлених сторін (стейкхолдерів). Останнє проводиться для встановлення тем, що становлять найбільший інтерес і для цих сторін, і для компанії; визначення установ та організацій, для яких окреслені теми є найактуальнішими; проведення серії зустрічей (індивідуальних, конференцій, семінарів, громадських слухань, інтерактивних інтернет-форумів та/або опитувань, консультацій та круглих столів) із представниками державної й місцевої влади, комерційних партнерів, споживачів та інших зацікавлених сторін для вивчення їхньої позиції і очікувань; вибору конкретних експертів для запрошення до діалогу.

На підготовчому етапі створюється робоча група з працівників різних відділів для підготовки Звіту.

II. Етап збору та перевірки інформації передбачає:

- максимальну інтеграцію та оптимізацію підготовки нефінансового звіту та інших звітів компанії через включення потрібних процедур до регламентів відповідних підрозділів. Процес збору даних має бути зафіксований на підприємстві окремою процедурою, для того щоб ця активність відбувалася на постійній основі й допомагала здійснювати моніторинг вчинених дій;
- формування базової сукупності ключових показників;
- визначення джерел інформації (які містять інформацію про звіти компанії, фінансову та бухгалтерську інформацію, звіти із закупівель, екологічні огляди й, можливо, оцінку екологічного та соціального впливу компанії (якщо компанія має такий вплив), звіти щодо кількості, якості й відгуків стосовно проведених тренінгів, оцінку рівня задоволеності співробітників станом соціальної активності компанії тощо);
- систематизацію даних та їх структурування;
- аналіз та перевірку даних.

III. Етап написання та оформлення Звіту здійснюється відповідальним за його складання (ним може бути як працівник підприємства, так і зовнішній експерт). Звіт включає текстову й ілюстративну частину (графіки, таблиці, коментарі), яка розширює комуникативні цілі Звіту.

IV. Етап аудиту та верифікації Звіту охоплює проведення внутрішнього аудиту, опитувань зацікавлених сторін та/або незалежної зовнішньої аудиторської перевірки, виправлення виявлених недоліків.

Аудитори або аудиторські компанії, уповноважені здійснювати зовнішній аудит відповідно до національного законодавства, повинні перевіряти тільки наявність нефінансового або окремого звітів.

V. Етап публікації Звіту та забезпечення його доступності для зацікавлених сторін передбачає:

- розміщення на окремій сторінці сайту компанії (або сайту для свого нефінансового звіту); можливий друк повної або скороченої версії Звіту; розміщення адреси та контактів для надсилання коментарів із зазначенням контактної особи з питань підготовки Звіту (рівень контактної особи може бути різним, але чим він вищий, тим більша довіра);
- розповсюдження звіту серед головних стейкхолдерів (можуть бути використані такі форми діалогу: організація круглих столів, прес-конференцій, розсилка прес-релізів як серед співробітників, так і серед медіа та інших зовнішніх стейкхолдерів, повідомлення для інвесторів, реклама, мейли й інші форми комунікації, наприклад, рахунки компанії для клієнтів);
- оцінка залученої кількості стейкхолдерів, ефективності каналів комунікації, числа отриманих коментарів, які можна включити у наступний цикл звітування.

Дотримання запропонованої послідовності складання нефінансової звітності, зокрема звіту про управління, забезпечить ефективність стратегічного й тактичного менеджменту підприємства, координацію та комунікацію всіх підрозділів у процесі її підготовки.

Утім, слід визнати, що на сучасному етапі розвитку проблемним аспектом наукового осмислення організації нефінансового звітування в Україні є певний розрив між нормативним забезпеченням, теоретичними дослідженнями й організацією нефінансового звітування на локальному рівні. Він проявляється в тому, що на тлі значної маси наукових робіт, які досліджують різноманітні питання сталого розвитку, сутності нефінансової звітності, принципів КСВ, існує невелика кількість практичних рекомендацій різних авторів, спрямованих на допомогу підприємствам у покращанні організації процесу складання нефінансової звітності. На нашу думку, така ситуація зумовлена недостатнім рівнем упорядкування та вивчення організаційних аспектів

складання нефінансової звітності, а також тим, що її інституціональний базис обмежений положеннями лише двох нормативних актів<sup>1</sup>.

Однак головним інструментом та провідною складовою механізму формування ефективної організації нефінансового звітування на підприємстві виступає ґрунтовність нормативно-правових документів із питань її складання.

Недоліки в системі регулювання нефінансового звітування призводять до таких негативних наслідків:

- зниження достовірності інформації, включеної до нефінансової звітності;
- порушення порядку та несвоєчасність подання нефінансової звітності;
- погіршення взаємодії з бізнес-партнерами, державними, суспільними, міжнародними органами тощо;
- недотримання принципів соціальної відповідальності перед суспільством.

Запобігти негативним наслідкам, до яких призводить відхилення від вимог, установлених нормативно-правовими актами щодо складання нефінансової звітності, можна через формування дієвого механізму її складання. З метою мінімізації невизначеності та розриву між теоретичними розробками стосовно організації нефінансового звітування та їх утіленням на практиці необхідне роз'яснення щодо порядку складання нефінансової звітності. Таке роз'яснення повинне мати вигляд Практичного коментаря, котрий ґрунтується на рекомендаціях визнаних міжнародних документів та положеннях національного законодавства.

При цьому слід виходити з того, що, попри вимоги законодавства щодо необхідності складання звіту про управління, його поширення в Україні є вкрай низьким (про це свідчать попередні результати дослідження). До головних причин такого стану справ належить те, що національними нормативними актами, які регулюють складання звіту про управління, встановлено, що він складається в довільній формі, та не визначено обов'язкового переліку ключових показників<sup>2</sup>. Тому компанії

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>; Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

<sup>2</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.



самостійно обирають набір показників згідно з рекомендаціями обраного міжнародного документа щодо розкриття інформації у сфері сталого розвитку. Як наслідок, показники, що розкриваються, доволі різняться залежно від секторальної та галузевої специфіки діяльності компанії.

Крім того, проблемними питаннями звітування та збору відповідних даних в Україні є порядок адміністрування звітності та відсутність платформ / сховищ даних, де публікується звітність підприємств із питань сталого розвитку. Втім, відкритий доступ громадськості до звітності компаній є основою для забезпечення їх підзвітності та прозорості діяльності.

Варто також акцентувати увагу на певній опортуністичній поведінці з боку управлінських інститутів у державі з приводу розкриття інформації про вплив діяльності на економіку, екологію та суспільство, а також високий рівень корупції та тіньової економіки на тлі проблем із дотриманням законодавства.

Вирішення наведених проблем зумовлює необхідність подальшого вдосконалення нормативного забезпечення складання звіту про управління в контексті імплементації директивних вимог ЄС у напрямі надання допомоги підприємствам у розкритті якісної, актуальної, корисної, транспарентної фінансової і нефінансової інформації різним групам користувачів. Задля цього в рамках виконання наукових досліджень було розроблено Практичний коментар зі складання звіту про управління (далі – Практичний коментар) (додаток ІІ).

Метою Практичного коментаря є надання допомоги під час складання звіту про управління підприємствами (крім банків, бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств). Запропонований проект адресовано підприємствам, від яких вимагається розкриття у складі звітів про управління високоякісної, актуальної, корисної, більш порівнянної фінансової та нефінансової інформації.

Архітектоніку проекту Практичного коментаря зі складання звіту про управління наведено на рис. 8.2.

Практичний коментар розроблено відповідно до вимог національного законодавства та з урахуванням рекомендацій визнаних міжнародних ініціатив із питань складання нефінансової звітності. Він має загальний характер та для сприяння уніфікації звітності з питань стійкості в ув'язці із системою моніторингу ЦСР та її показників доповнює рекомендації міжнародних документів.

У Додатку К наведено міжнародні документи, на підставі яких розроблено Практичний коментар. Їх перелік є неповним. На сьогодні у

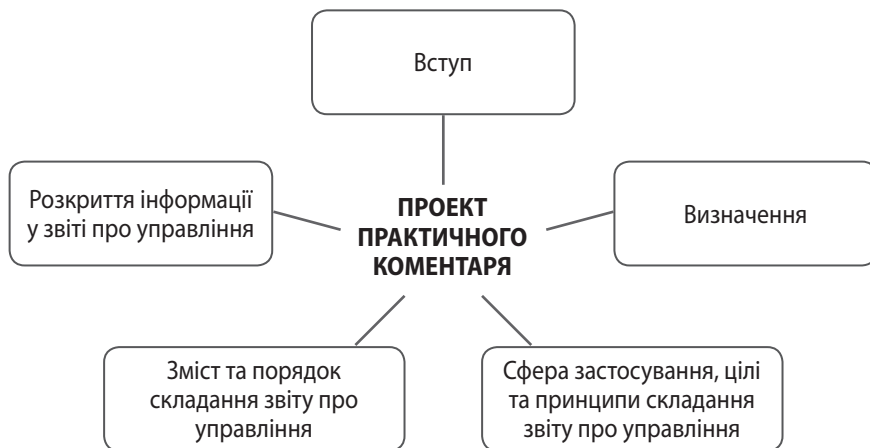


Рис. 8.2. Структура Проекту Практичного коментаря зі складання звіту про управління

Складено авторами.

світі налічується більше ніж два десятки подібних рекомендацій з питань складання нефінансової звітності. Наслідком такого різноманіття, як неодноразово підкреслювалось, є труднощі, що їх зазнають підприємства під час розкриття інформації про вплив їхньої діяльності на економіку, екологію та суспільство.

Необхідність розроблення Практичного коментаря зумовлена не тільки метою уніфікації інформування про інституціональне середовище нефінансового звітування, а й невизначеністю через пандемію коронавірусної хвороби (COVID-19). На думку авторів, він дає змогу, з одного боку, погодити очікування держави та суспільства щодо розкриття наслідків діяльності компаній для економіки, екології та суспільства, а з другого – висвітлювати наслідки пандемії для діяльності компаній.

Сприяючи підвищенню якості складання вітчизняними підприємствами звіту про управління через розкриття та надання зацікавленим користувачам високоякісної, актуальної, корисної, порівнянної фінансової й нефінансової інформації, Практичний коментар містить рекомендації щодо принципів, змісту і порядку складання звіту про управління, переліку показників, котрі охоплюють економічні, екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності підприємств з опорою на рекомендації міжнародних документів.

Проект рекомендує розкриття набору індикаторів, який дає можливість зацікавленим користувачам сформулювати висновки про прогрес та/або регрес щодо них протягом звітного періоду.

Головна вимога, що висувалася до вибору показників при розробленні Практичного коментаря, – це їх універсальність та відповідність вимогам чинного законодавства. Показники, котрі можуть розкриватися у звіті про управління, обов'язково повинні бути згруповані за такими основними напрямками, рекомендованими національним законодавством: організаційна структура й опис діяльності підприємства; результати діяльності; ліквідність і зобов'язання; екологічні аспекти; соціальні аспекти та кадрова політика; ризики; дослідження й інновації; фінансові інвестиції; перспективи розвитку; корпоративне управління (складають підприємства – емітенти цінних паперів, чії цінні папери допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію)<sup>1</sup>. Утім, такий перелік напрямів та показників, що розкриваються у звіті про управління, не є вичерпним. Підприємство може розкривати іншу суттєву інформацію, яку вважає за доцільне. У цілому набір показників для аналізу інформації, що наводиться у звіті про управління, має надати можливість зацікавленим сторонам сформулювати власні висновки про прогрес або регрес діяльності протягом звітного періоду за окремими показниками (або в динаміці за останні три – п'ять років).

З огляду на широкомасштабний вплив пандемії, спричиненої коронавірусною хворобою (COVID-19), Практичний коментар містить рекомендації щодо розкриття індикаторів, які відображають її вплив. Запропонований перелік показників розроблений за рекомендаціями досліджених комплементарних ініціатив, зокрема: Рамкового підходу до оцінки та моніторингу даних Всесвітньої організації охорони здоров'я<sup>2</sup>; Повідомлення Міжнародної організації комісій з цінних паперів “Про важливість розкриття інформації щодо COVID-19” IOSCO/OR/02/2020 від 29.05.2020<sup>3</sup>; Рамкового документа ООН щодо вжиття невідкладних

<sup>1</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

<sup>2</sup> Monitoring and Evaluation Framework / World Health Organization. 2020. URL: [https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f\\_1&download=true](https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f_1&download=true).

<sup>3</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.

соціально-економічних заходів протидії COVID-19<sup>1</sup>; документа Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку “Підсумок роздумів щодо фінансової звітності в умовах Covid-19”<sup>2</sup> та ін.

Очікуваний результат від запровадження Практичного коментаря полягає в можливості надати допомогу підприємствам у розкритті високоякісної, актуальної, корисної, більш порівнянної фінансової та нефінансової інформації різним групам стейкхолдерів, зокрема власникам, інвесторам, кредиторам, бізнес-партнерам, працівникам та державним органам.

Крім того, внаслідок включення до Практичного коментаря рекомендованого переліку показників, адаптованих до рекомендацій визнаних міжнародних ініціатив з питань сталого розвитку, застосування Практичного коментаря сприятиме підвищенню узгодженості фінансової і нефінансової інформації підприємства. Рекомендація щодо розкриття основних фінансових та нефінансових (якщо необхідно) показників діяльності підприємств за певним видом діяльності, у тому числі екологічного й соціального характеру, а також щодо впливу COVID-19, з посиланням на відповідні показники річної фінансової, статистичної, податкової звітності, додаткові розрахунки та пояснення щодо сум за цими показниками (якщо доречно), створює умови для уніфікації нефінансової звітності підприємств та можливість у подальшому збирати інформацію для проведення моніторингу досягнення ЦСР.

Запропонований документ спрямований на надання допомоги у складанні звіту про управління підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності. Отже, він є комплементарним інститутом, котрий піддає впливу та змінює домінуючу інституціональну матрицю регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР.

Підбиваючи підсумки, зауважимо таке. На сьогодні домінуюча інституціональна матриця регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР в Україні складається з норм Закону № 996-XIV та Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління. Інформація, яка розміщується у звіті про управління й щодо котрої забезпечу-

<sup>1</sup> A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19 / UN. 2020. URL: [https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un\\_framework\\_report\\_on\\_covid-19.pdf](https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf).

<sup>2</sup> Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations / IFAC. 2020. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.

ється відкритість для стейкхолдерів, – це підґрунтя досягнення сталого розвитку. Водночас слід визнати, що домінуючий в Україні підхід до складання звіту про управління, який відповідає інститутам інституціональної матриці регулювання звітності компаній про внесок у реалізацію ЦСР, не є універсальним для різних юрисдикцій та галузей; не враховує поточної практики перетину складання нефінансових звітів із застосуванням рекомендацій чинних у цій сфері міжнародних документів; слабо спрямований на потреби інвесторів і забезпечення механізму моніторингу досягнення ЦСР. Для вирішення згаданих проблем у ході дослідження обґрунтовано напрями вдосконалення нормативного забезпечення складання звіту про управління в контексті імплементації комплементарних та альтернативних інститутів із урахуванням нових викликів, зокрема поширення пандемії коронавірусної хвороби (COVID-19), спричиненої SARS-CoV-2.

## ВИСНОВКИ

У 2017 р. в Україні внесено зміни до національного законодавства, якими встановлено вимогу до великих і середніх підприємств складати звіт про управління. Це зумовлює необхідність розроблення дієвого механізму подальшої реалізації державної політики сталого розвитку та у світлі подій спалаху COVID-19 відображення його наслідків через удосконалення інституціонального базису та розроблення методологічного забезпечення (якого на час початку роботи над проектом не існувало). Тож основною ідеєю проекту є наукове обґрунтування цілісного підходу до розвитку нефінансової звітності через урегулювання понятійно-термінологічних розбіжностей та вдосконалення її регулювання в контексті адаптації визнаних міжнародних ініціатив, зокрема документів ЄС та ООН.

Дані, що містяться у звіті про управління, – інформаційна основа для оцінки досягнення сталого розвитку. Водночас слід визнати, що панівний в Україні підхід до складання звіту про управління не є універсальним для різних юрисдикцій та галузей; не враховує поточної практики складання нефінансових звітів із застосуванням рекомендацій чинних у цій сфері міжнародних документів; не задовольняє у повному обсязі потреб інвесторів та не забезпечує моніторингу досягнення ЦСР. Для вирішення згаданих проблем у ході дослідження обґрунтовано напрями вдосконалення нормативного забезпечення складання звіту про управління, котрі ґрунтуються на рекомендаціях визнаних міжнародних ініціатив, зокрема GCI, що дало змогу запропонувати дієві інструменти подолання нових викликів і загроз в умовах поширення пандемії коронавірусної хвороби (COVID-19), спричиненої SARS-CoV-2.

Для підвищення якості розкриття нефінансової інформації вітчизняні підприємства розробили методичні та організаційні

рекомендації щодо складання звіту про управління (Практичний коментар). Цей документ містить принципи, порядок складання звіту про управління, перелік показників, які охоплюють економічні, екологічні, соціальні, інституціональні аспекти діяльності підприємств, а також підходи до розкриття ризиків, спричинених подоланням наслідків COVID-19. Практичний коментар розроблено згідно з вимогами національного законодавства та з урахуванням рекомендацій визнаних міжнародних ініціатив із питань складання нефінансової звітності.

З метою сприяння уніфікації звітності з питань стійкості в ув'язці із системою моніторингу ЦСР та її показників Практичний коментар доповнює рекомендації міжнародних документів. Проект містить перелік індикаторів, який дасть можливість зацікавленим користувачам сформулювати уявлення про діяльність підприємства в умовах невизначеності, викликаній пандемією COVID-19.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Алексеева И. В., Осипова Р. Г.* Развитие ключевых характеристик дефиниции “корпоративная отчетность”. *Международный бухгалтерский учет*. 2015. Т. 18, вып. 12. URL: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=65765>.
2. Аналіз результатів фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання в умовах сталого розвитку / С. О. Левицька, І. П. Кринична, А. О. Акімова, О. В. Кузьмін. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Т. 2, № 25. С. 115–121. URL: <http://fkd.org.ua/issue/view/8470>.
3. *Безверхий К. В.* Економічна сутність поняття “нефінансова звітність”. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 23–34.
4. *Боцян Т. В.* Використання стандартів зі складання та оприлюднення нефінансової звітності: досвід українських підприємств. *Економіка. Управління. Інновації*. 2014. Вип. 2 (12). URL: [http://eprints.zu.edu.ua/23583/1/eui\\_2014\\_2\\_10.pdf](http://eprints.zu.edu.ua/23583/1/eui_2014_2_10.pdf).
5. *Васильчук І. П.* Нефінансова звітність як інструмент управління сталим розвитком корпорацій. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип.11. С. 212–215.
6. *Воробей В., Журовська І.* Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу. 2010. URL: [http://ppv.net.ua/uploads/work\\_attachments/Non-Financial\\_Reporting\\_\\_UA\\_.pdf](http://ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting__UA_.pdf).
7. *Горбань В. Б.* Управління сталим енергоефективним розвитком на місцевому рівні: стейкхолдер-орієнтований підхід. *Проблеми економіки*. 2016. № 4. С. 47–56. URL: [http://www.problecon.com/export\\_pdf/problems-of-economy-2016-4\\_0-pages-47\\_56.pdf](http://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2016-4_0-pages-47_56.pdf).
8. Добровільний огляд щодо прогресу бізнесу в Україні у досягненні Цілей сталого розвитку / Global Compact Network Ukraine. 2020. URL: <https://globalcompact.org.ua/wp-content/uploads/2020/07/globalcompact.-dobrovilnij-ogljad-1.pdf>.
9. *Довга Т.* Формування екологічної звітності смітєпереробних підприємств. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2012. № 143. С. 50–53.

10. ДСТУ ISO 14001:2015 “Система екологічного управління. Вимоги та настанови щодо застосовування”. URL: [http://quality.nuph.edu.ua/wp-content/uploads/2018/10/%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3-ISO\\_14001-2015-.pdf](http://quality.nuph.edu.ua/wp-content/uploads/2018/10/%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3-ISO_14001-2015-.pdf).
11. ДСТУ ISO 22000:2007 “Системи управління безпечністю харчових продуктів. Вимоги до будь-яких організацій харчового ланцюга”. URL: [http://www.assistem.kiev.ua/doc/DSTU\\_ISO\\_22000-2007.pdf](http://www.assistem.kiev.ua/doc/DSTU_ISO_22000-2007.pdf).
12. ДСТУ ISO 9001:2015 “Система управління якістю. Вимоги”. URL: <http://khoda.gov.ua/image/catalog/files/%209001.pdf>.
13. ДСТУ OHSAS 18001:2010. Системи управління гігієною та безпекою праці (34112) : затв. наказом Держспоживстандарту від 27.12.2010 № 594. URL: [https://dnaop.com/html/34112/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3\\_OHSAS\\_18001\\_2010](https://dnaop.com/html/34112/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_OHSAS_18001_2010).
14. Єршова Н. Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. Вип. 1 (47). С. 451–459.
15. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2015. 400 с.
16. Запровадження нефінансової звітності в контексті імплементації в Україні законодавства ЄС/ Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник та ін. ; ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2017. 293 с. URL: [https://afu.kiev.ua/get-file.php?page\\_id=462&num=1](https://afu.kiev.ua/get-file.php?page_id=462&num=1).
17. Звіт про управління / АТ “Покровський ГКЗ”. 2018. URL: <https://www.ordgok.com/korp/plan/%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F.PDF>.
18. Звіт про управління / ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Zvit-pro-upravlinnya-2018.pdf>.
19. Звіт про управління / ПАТ “Північний ГЗК”. 2018. URL: [https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC\\_%20«NORTHERN%20GOK»\\_%20Management%20report\\_2018.pdf](https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC_%20«NORTHERN%20GOK»_%20Management%20report_2018.pdf).
20. Звіт про управління / ПрАТ “ЗЗРК”. 2018. URL: [http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019\\_Zvit\\_pro\\_upravlinnya.pdf](http://www.zgrk.com.ua/content/docs/holder/2019_Zvit_pro_upravlinnya.pdf).
21. Звіт про управління / ПрАТ “Інгулецький ГЗК”. 2018. URL: <https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%A2%20%D0%86%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf>.
22. Звіт про управління / ПрАТ “Укрідроенерго”. 2018. URL: [https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA\\_web\\_3.pdf](https://uhe.gov.ua/sites/default/files/2019-09/Book%20GIDRO%20UA_web_3.pdf).

23. Звіт про управління / СП “Полтавська газонафтова компанія”. 2018. URL: [http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report\\_2018\\_final.pdf](http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/04/Report_2018_final.pdf).
24. *Іванова І.* Аналіз стейкхолдерів / Харківський національний аграрний університет ім. В. В. Докучаєва. URL: <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=488447>.
25. *Льченко С. В.* Визначення підходів до формування категорії “економічний простір”. *Економічні інновації*. 2012. Вип. 49. С. 41–53.
26. Індекс прозорості компаній України 2019 / СІРА, Центр КСВ. 2020. URL: [https://cgpa.com.ua/wp-content/uploads/2020/10/Transp\\_index\\_2019\\_ua\\_full\\_web.pdf](https://cgpa.com.ua/wp-content/uploads/2020/10/Transp_index_2019_ua_full_web.pdf).
27. *Кастельс М.* Информационная эпоха: экономика, общество и культура / пер. с англ. под науч. ред. О. И. Шкаратана. Москва : ГУ ВШЭ, 2000. 608 с.
28. Каталог дій компаній для боротьби з COVID-19 / Центр КСВ. 2020. URL: <https://csr-ukraine.org/covid-19/>.
29. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.
30. *Колодко Г. В.* Куда идет мир: политическая экономия будущего / пер. с польск. Ю. Чайникова. Москва : Магистр, 2014. 328 с.
31. *Колодко Г.* Эра Азии на фоне евро-атлантической цивилизации? *Вопросы экономики*. 2017. № 10. С. 140–147.
32. *Колос І. В., Гарастовська А. В.* Нефінансова звітність: еволюція і вимоги сьогодення. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітняські аспекти* : зб. наук. пр. за матеріалами ІІ Всеукр. наук.-практ. конф., 29–30 березня 2018 р. Дніпро : НМетАУ, 2018. С. 132–135.
33. Консолідований звіт про управління / ПАТ “Центральний ГЗК”. 2018. URL: [https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК\\_консолидированный%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf](https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/ЦГОК_консолидированный%20отчет%20об%20управлении%20за%202018%20год.pdf).
34. *Король С.* Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102–113.
35. *Костирко Р. О.* Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу. *Часопис економічних реформ*. 2014. № 1 (13). С. 49–54.
36. *Котлик А. В.* Підходи до врахування інтересів стейкхолдерів у процесі управління підприємством. *Економіка: сучасні проблеми та перспективи розвитку*. Харків, 2014. С. 102–106.
37. *Крутова А. С., Нестеренко О. О.* Інституціональна модель інформаційного забезпечення оцінки внеску корпоративного сектору в досягнення Цілей сталого розвитку. *Фінанси України*. 2019. № 11. С. 44–57. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.11.044>.

38. Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку : монографія. Херсон : Грінв Д. С., 2015. 416 с.
39. Лаговская Е. А. Адаптивная модель интегрированной бухгалтерской отчетности как эффективное средство коммуникации со стейкхолдерами. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 8 (254). С. 55–65. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/adaptivnaya-model-integrirovannoy-buhgalterskoj-otchetnosti-kak-effektivnoe-sredstvo-kommunikatsii-so-steykholderami>.
40. Левичева С. В., Пислегина Н. В. Актуальные проблемы подготовки корпоративной отчетности. 2014. URL: <http://hses-online.ru/2014/02/158.pdf>.
41. Лимонова Е. М., Архіпова К. С. Транснаціональні корпорації: основні етапи розвитку та регулювання їхньої діяльності в умовах глобалізації. *Європейський вектор економічного розвитку. Сер. : Економічні науки*. 2014. № 1. С. 93–101. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ever\\_2014\\_1\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ever_2014_1_12).
42. Ловінська А. Г. Асиметрія інформації в глобалізованій економіці та шляхи її подолання. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 20–42. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.020>.
43. Ловінська А. Г. Деякі аспекти звітності компаній про сталий розвиток. *Фінанси України*. 2020. № 3. С. 23–42. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.03.023>.
44. Ловінська А. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А. Нормативно-правове забезпечення звіту про управління підприємств в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 19–44. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2018.06.019>.
45. Лоханова Н. А. Состав показателей интегрированной корпоративной отчетности – возможный подход к структуризации. *Современные проблемы науки и образования*. 2012. № 6. URL: <https://www.science-education.ru/ru/article/view?id=7801>.
46. Макаренко І. О. Конвергентна стейкхолдерська модель обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Сумський держ. ун-т. Суми, 2018. 361 с.
47. Макроекономічні показники / Державна служба статистики України. 2020. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
48. Мацьків Р. Т. Нефінансова звітність — складова управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3926>.
49. Международный стандарт интегрированной отчетности (IIRC). URL: [http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf).
50. Метелиця В. М. Інституціональні основи розвитку бухгалтерської професії в Україні. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 40–46.
51. Мінеральні ресурси України. URL: <http://minerals-ua.info/>.

52. *Небилецьова О. В.* Стратегічні підходи до підготовки фінансової та нефінансової звітності в Європейському Союзі. *Фінанси, облк і аудит*. 2015. Вип. 1. С. 258–269.
53. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / Global Compact Network Ukraine. 2010. URL: [https://ppv.net.ua/uploads/work\\_attachments/Non-Financial\\_Reporting\\_\\_UA\\_.pdf](https://ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting__UA_.pdf).
54. *Норт Д.* Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. Москва : Начала, 1997. 180 с.
55. *Ободець Я. В.* Корпоративна соціальна відповідальність. URL: <https://studfiles.net/preview/5350171/page:32>.
56. *Олейнікова Л. Г.* Подолання асиметрії податкової інформації. *Фінанси України*. 2019. № 11. С. 58–75. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.11.058>.
57. *Олексів І. Б.* Групи економічного впливу в системі управління підприємством: концепція і інструментарій їх відбору та узгодження інтересів : монографія. Львів : Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2013. 292 с.
58. *Олійник Я. В.* Інституціональні чинники запровадження нефінансової звітності. *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 112–128. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.09.112>.
59. *Олійник Я. В.* Концептуальні засади запровадження недержавними пенсійними фондами звіту про управління. *Фінанси України*. 2018. № 1. С. 88–99. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2018.01.088>.
60. *Олійник Я. В.* Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ : КНЕУ, 2016. URL: <https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006>.
61. От слов к делу. Взаимодействие с заинтересованными сторонами. Вып. 2: Практическое руководство по организации взаимодействия со стейкхолдерами / Т. Крик, М. Форстейтер, Ф. Монаган и др. 2005. URL: [https://urbanecomics.ru/sites/default/files/2528\\_import.pdf](https://urbanecomics.ru/sites/default/files/2528_import.pdf).
62. Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030 / ООН. 2015. URL: <https://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/library/sustainable-development-report/the-2030-agenda-for-sustainable-development.html>.
63. Погляд керівників бізнесу в Україні 2020 / KPMG. 2020. URL: [https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2020/10/CEO-Outlook\\_2020\\_Ukraine.pdf](https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2020/10/CEO-Outlook_2020_Ukraine.pdf).
64. Показники для моніторингу стану досягнення Цілей сталого розвитку: методологія збору та розрахунку даних / ПРООН. 2017. 232 с. URL: <http://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/library/sustainable-development-report/Mapping-SDG-indicators-report.html>. С. 5.
65. Практики КСВ в Україні 2017 / за ред. М. Саприкіної ; Центр “Розвиток КСВ”. Київ, 2018. 88 с.
66. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

67. Про відходи : закон України від 05.03.1998 № 187/98-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187/98-вр>.
68. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : закон України від 17.03.2020 № 530-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/530-20#Text>.
69. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 18.03.2004 № 1629-ІV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1629-15>.
70. Про затвердження Державної програми стимулювання економіки для подолання негативних наслідків, спричинених обмежувальними заходами щодо запобігання виникненню і поширенню гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, на 2020–2022 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2020 № 534. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/534-2020-%D0%BF#Text>.
71. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.
72. Про затвердження національного стандарту України ДСТУ ОHSAS 18001:2010 та скасування чинності пробного національного стандарту України ДСТУ–П ОHSAS 18001:2006 : наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 27.12.2010 № 594. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0594831-10>.
73. Про затвердження форм державного статистичного спостереження № 1-ПВ (місячна) та № 1-ПВ (квартальна) “Звіт із праці” : наказ Державної служби статистики України від 10.06.2016 № 90. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0090832-16#Text>.
74. Про ІПВІ. URL: <http://eiti.org.ua/pro-eiti/>.
75. Про приєднання України до Статуту Міжнародного агентства з відновлювальних джерел енергії (IRENA) : закон України від 05.12.2017 № 2222-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2222-19>.
76. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціально відповідального бізнесу в Україні на період до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.01.2020 № 66-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2020-%D1%80#top>.
77. Про цінні папери та фондовий ринок : закон України від 23.02.2006 № 3480-ІV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/3480-15#Text>.
78. *Проданчук М. А.* Нефінансова звітність – ефективний інструмент в реалізації управлінських рішень. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. Вип. 4 (22). С. 202–214.



79. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 / Верховна Рада України. 2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1072-20#Text>.
80. Проект Концепції національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні / Спільнота соціально відповідального бізнесу. 2011. URL: [http://svb.ua/sites/default/files/csr\\_concept\\_final.doc](http://svb.ua/sites/default/files/csr_concept_final.doc).
81. Радева М. М. Інституціональна матриця корпоративної економіки. *Наукові праці ДонНТУ. Сер.: Економічна*. 2011. Вип. 40-3. С. 218–223.
82. Регламент (ЄС) № 1221/2009 Європейського Парламенту і Ради від 25.11.2009 про добровільну участь організацій у схемі екологічного управління та аудиту Співтовариства (EУАС), яким скасовується Регламент (ЄС) № 761/2001 та Рішення Комісії 2001 року/681/ЄС і 2006/193/ЄС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/file/33365.docx>.
83. Реєстр великих платників податків 2019 / Державна фіскальна служба України. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/352252.html>
84. Реєстр великих платників податків на 2019 рік / Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби України. 2019. URL: [http://officevp.sfs.gov.ua/data/material/000/270/352252/Dodatok\\_do\\_NAKAZU\\_RE\\_STR\\_2019.xlsx](http://officevp.sfs.gov.ua/data/material/000/270/352252/Dodatok_do_NAKAZU_RE_STR_2019.xlsx).
85. Рейтинг Sustainable Ukraine / Sustainable Ukraine. 2020. URL: <https://sustainableukraine.com/ua/about.html>.
86. Річний звіт / ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. 2018. URL: <http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual-Report-2018-ukr.pdf>.
87. Річний звіт 2019 / ПАТ “НАК “Нафтогаз України”. URL: [https://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogaz\\_2019\\_UA.pdf](https://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogaz_2019_UA.pdf).
88. Руководство по отчетности в области устойчивого развития. URL: <https://rspp.ru/12/11938.pdf>.
89. Слюсарева Л. В. Використання нефінансової звітності як запорука застосування соціально-етичного маркетингу підприємствами України. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Сер.: Економіка і менеджмент*. 2012. Вип. 3. С. 90–99.
90. Сокіл О. Г. Методологічна основа обліково-аналітичного забезпечення формування звітності сільськогосподарських підприємств про сталий розвиток. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2018. № 1-2. URL: <http://elar.tsatu.edu.ua/handle/123456789/4229>.
91. Сумарний обсяг імпорту та експорту у розрізі товарних позицій за кодами УКТЗЕД / Державна фіскальна служба України. 2020. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f11>.



92. *Тупчиенко В. А., Копкова Е. С.* Интегрированная отчетность как форма инновационного развития. 2016. URL: [http://izvuz\\_on.pnzgu.ru/files/izvuz\\_on.pnzgu.ru/23416.pdf](http://izvuz_on.pnzgu.ru/files/izvuz_on.pnzgu.ru/23416.pdf).
93. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text).
94. Фінансова звітність / АТ “Покровський ГЗК”. 2018. URL: [https://stockmarket.gov.ua/cabinet/xml/show/fin\\_general/10169](https://stockmarket.gov.ua/cabinet/xml/show/fin_general/10169).
95. Фінансова звітність / ПАТ “Інгулецький ГЗК” ГМК. 2018. URL: [https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82\\_%D0%9F%D1%80%D0%90%D0%A2\\_I%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf](https://ingok.metinvestholding.com/upload/ingok/content/51/%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82_%D0%9F%D1%80%D0%90%D0%A2_I%D0%9D%D0%93%D0%97%D0%9A.pdf).
96. Фінансова звітність / ПАТ “Північний ГЗК” ГМК. 2018. URL: [https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC\\_%20C2%ABNORTHERN%20GOK%C2%BB\\_%20Financial%20statements\\_2018.pdf.pdf](https://sevgok.metinvestholding.com/upload/sevgok/content/51/PJSC_%20C2%ABNORTHERN%20GOK%C2%BB_%20Financial%20statements_2018.pdf.pdf).
97. Фінансова звітність / ПАТ “Центральний ГЗК”. 2018. URL: [https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/%D0%A6%D0%93%D0%9E%D0%9A\\_%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B0%D1%8F%20%D0%B4%D0%B5%D1%8F%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C\)%20%D0%B7%D0%B0%202018%20%D0%B3%D0%BE%D0%B4.pdf](https://cgok.metinvestholding.com/upload/cgok/content/51/%D0%A6%D0%93%D0%9E%D0%9A_%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B0%D1%8F%20%D0%B4%D0%B5%D1%8F%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C)%20%D0%B7%D0%B0%202018%20%D0%B3%D0%BE%D0%B4.pdf).
98. Фінансова звітність / ПрАТ “3ЗПК”. 2018. URL: [https://stockmarket.gov.ua/cabinet/xml/show/fin\\_general/9802](https://stockmarket.gov.ua/cabinet/xml/show/fin_general/9802).
99. Фінансова звітність / СП “Полтавська газонафтова компанія”. 2018. URL: [https://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/05/zvit\\_pgnk\\_2018-1.pdf](https://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2019/05/zvit_pgnk_2018-1.pdf).
100. Формування системи фінансово-інформаційного забезпечення екологічно орієнтованого управління підприємством / Л. М. Акімова, О. О. Осадча, В. В. Баштанник та ін. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2020. Т. 1, № 32. С.434–443. URL: <http://fdk.org.ua/issue/view/12179>.
101. *Хамідова О. М., Хамідова А. Ш.* Складання соціальної звітності як важливий етап реалізації соціально-відповідального маркетингу підприємства галузі мінеральних добрив. *Економіка Крима*. 2010. № 2 (31). С. 222–226.
102. Хто очолив рейтинг: Офіс визначив ТОП-100 найбільших платників податків за 2018 рік / Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби. 2019. 25 січ. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/365564.html>.
103. Цілі Сталого Розвитку: Україна : нац. доп. / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. 2017. URL: [http://un.org.ua/images/SDGs\\_NationalReportUA\\_Web\\_1.pdf](http://un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf).

104. Шаповал В. М. Становлення інституту нефінансової (соціальної) звітності в Україні. *Інституціональний вектор економічного розвитку* : зб. наук. пр. МІДМУ “КПУ”. Мелітополь : Вид-во КПУ, 2009. Вип. 2 (1). С. 49–61.
105. Шафранська Л. Т. Корпоративна звітність в умовах глобалізації: проблеми, перспективи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 12(2). С. 161–164. URL: [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/12\\_2\\_2017ua/36.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/12_2_2017ua/36.pdf).
106. A matter of principles. The future of corporate reporting / FRC. 2020. URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/cf85af97-4bd2-4780-a1ec-dc03b6b91fbf/Future-of-Corporate-Reporting-FINAL.pdf>.
107. A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19 / UN. 2020. URL: [https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un\\_framework\\_report\\_on\\_covid-19.pdf](https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf).
108. Account Ability's AA1000 Series of Standards. URL: <https://www.accountability.org/standards/>.
109. Adawi C. R. L. Sustainability Reporting Quality of Peruvian Listed Companies and the Impact of Regulatory Requirements of Sustainability Disclosures. *Sustainability*. 2020. Vol. 12 (3). URL: <https://doi.org/10.3390/su120311>.
110. An overview of integrated reporting for Chartered Secretaries and Chartered Governance Professionals / Chartered Governance Institute. 2020. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/03/IR-A-guide-for-CSCGP.10.03.20FINAL.pdf>.
111. Asia and the Pacific SDG progress report / UN ESCAP. 2020. URL: [https://www.unescap.org/sites/default/files/publications/ESCAP\\_Asia\\_and\\_the\\_Pacific\\_SDG\\_Progress\\_Report\\_2020.pdf?fbclid=IwAR290CmckONvv8sWUy ya3o\\_bAxjn1g3txsDHluP-fXDWz\\_ligKoRVkSX2ug](https://www.unescap.org/sites/default/files/publications/ESCAP_Asia_and_the_Pacific_SDG_Progress_Report_2020.pdf?fbclid=IwAR290CmckONvv8sWUy ya3o_bAxjn1g3txsDHluP-fXDWz_ligKoRVkSX2ug).
112. Baumüller J., Schaffhauser-Linzatti M.-M. In search of materiality for non-financial information – reporting requirements of the Directive 2014/95/EU. *Sustainability Management Forum*. 2018. Vol. 26 (1). P. 101–111. URL: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs00550-018-0473-z.pdf>.
113. Brammer S., Pavelin S. Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure. *Business Strategy and the Environment*. 2008. Vol. 17. P. 120–136.
114. Business and COVID-19 / WBCSD. 2020. URL: <https://www.wbcsd.org/COVID-19/Member-companies>.
115. CDSB Framework for reporting environmental information & natural capital / CDSB. 2015. URL: [https://www.cdsb.net/sites/cdsbnet/files/cdsb\\_framework\\_for\\_reporting\\_environmental\\_information\\_natural\\_capital.pdf](https://www.cdsb.net/sites/cdsbnet/files/cdsb_framework_for_reporting_environmental_information_natural_capital.pdf).

116. *Cho Ch. H., Patten D. M.* The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note. *Accounting, Organizations and Society*. 2007. Vol. 32. P. 639–647.
117. Communication from the Commission concerning Corporate Social Responsibility: A business contribution to Sustainable Development. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6e2c6d26-d1f6-48a3-9a78-f0ff2dc21aad/language-en>.
118. Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C 215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).
119. Conceptual Framework for Financial Reporting / IASB. 2018. URL: [https://app1.hkicpa.org.hk/hksaebk/HKSA\\_Members\\_Handbook\\_Master/volumeII/framework18.pdf](https://app1.hkicpa.org.hk/hksaebk/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeII/framework18.pdf).
120. Consolidated set of GRI Sustainability Reporting Standards / GRI. 2020. URL: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>.
121. Consultation draft. Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation / World Economic Forum. 2020. URL: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_IBC\\_ESG\\_Metrics\\_Discussion\\_Paper.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf).
122. COVID-19 Business Interruption Loan Scheme (CBILS) / British Business Bank. 2020. URL: <https://www.british-business-bank.co.uk/ourpartners/coronavirus-business-interruption-loan-scheme-cbils-2/>.
123. COVID-19 Managing supply chain risk and disruption / Deloitte. 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-COVID-19-managing-supply-chain-risk-and-disruption.pdf>.
124. COVID-19's impact on employer brand / Link Humans. 2020. URL: <https://linkhumans.com/covid-impact-employer-brand/>.
125. *Crowther D.* A Social Critique of Corporate Reporting: A Semiotic Analysis of Corporate Financial and Environmental Reporting. London : Routledge, 2017. 346 p.
126. *Dicken P.* Global Shift: Mapping the Changing Contours of the World Economy. 6<sup>th</sup> Ed. New York : Guilford Press, 2011. 607 p. URL: [http://iss.ecnu.edu.cn/\\_upload/article/files/64/60/d73e7e414d44961b1d581595e55b/80312729-6ba5-44fa-abc4-f20984ae7a5d.pdf](http://iss.ecnu.edu.cn/_upload/article/files/64/60/d73e7e414d44961b1d581595e55b/80312729-6ba5-44fa-abc4-f20984ae7a5d.pdf).
127. Directive 2012/30/EU of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 on coordination of safeguards which, for the protection of the interests of members and others, are required by Member States of companies within the meaning of the second paragraph of Article 54 of the Treaty on the Functioning of the European Union, in respect of the formation of public limited liability companies and the maintenance and alteration of their capital,

- with a view to making such safeguards equivalent. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32012L0030>.
128. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.
129. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>.
130. *Dissanayake D., Tilt C., Qian W.* Factors influencing sustainability reporting by Sri Lankan companies. *Pacific Accounting Review*. 2019. Vol. 31 (1). P. 84–109. URL: <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2017-0085>.
131. Environmental management systems – Requirements with guidance for use : ISO 14001:2004. URL: <https://www.iso.org/standard/31807.html>.
132. Ethical issues in the assurance of sustainability reports: Perspectives from assurance providers / O. Boiral, I. Heras, M.-C. Brotherton, J. Bernard. *Journal of Business Ethics*. 2018. Vol. 159. URL: <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3>.
133. *Fonseca A.* How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metal. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2010. Vol. 17. P. 355–370.
134. Free results of an index of the Global 100 most sustainable corporations in the world / Corporate Knights. 2020. URL: <https://www.corporateknights.com/reports/2020-global-100/>.
135. Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development. URL: [https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202020%20review\\_Eng.pdf](https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202020%20review_Eng.pdf).
136. Green Paper: Promoting European Framework for corporate social responsibility. 2001. July 19. URL: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC\\_01\\_9](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC_01_9).
137. GRI Data Sustainability disclosure. 2020. URL: <https://database.globalreporting.org/search/>.
138. GRI Standards Download Center. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=c38a63d2-625c-4655-a6ab-d84d660fb109>.
139. Guidance for Responsible Agricultural Supply Chains / OECD, FAO. 2016. URL: <http://mneguidelines.oecd.org/oecd-fao-guidance.pdf>.

140. Guidance for the preparation of integrated reports / IFAC. 2015. URL: [https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315\\_MaterialityinIR\\_Doc\\_4a\\_Interactive.pdf](https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf).
141. Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf).
142. Guidance on social responsibility : ISO 26000:2010. URL: <https://www.iso.org/standard/42546.html>.
143. Guidance on the Strategic Report / FRC. 2014. URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/697745ed-d991-4360-a32c-857dc28fb949/Guidance-on-the-strategic-report-2014.pdf>.
144. Guideline for the Integration of ESG into Financial Analysis and Corporate Valuation (the European Federation of Financial Analysts Societies' KPIs for ESG). URL: <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/1547/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>.
145. Guidelines on reporting climate-related information / European Commission. 2019. URL: [https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf).
146. Guiding principles on business and human rights / United Nations. 2011. URL: [http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR\\_EN.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf).
147. Guiding principles Reporting Framework on Business and Human Rights (UN Human Rights) / United Nations. 2011. URL: [http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR\\_EN.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf).
148. *Hirth R.* Recent trends and key challenges in enterprise reporting agenda and impact of COVID-19. ISAR 37 presentations. 2020. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37\\_2\\_RHirth\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37_2_RHirth_en.pdf).
149. *Humbert F.* Sustainability Reporting: A Critical Assessment of the E.U. CSR Directive and Its German Implementation from a Human Rights Perspective. *Schmalenbach Business Review*. 2019. Vol. 71, Iss. 2. P. 279–285.
150. *Iefymenko T.* Use of the GCI for harmonization and comparability. Preparation of the Case study in Ukraine: Challenges, finding and lessons learned (UNCTAD ISAR presentations). 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/isar\\_ny19Tiefymenko.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/isar_ny19Tiefymenko.pdf).
151. *Iefymenko T., Lovinska L.* Entity's reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Counteractions to information asymmetry / Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (35<sup>th</sup> Session, 24–26 October 2018). URL: [https://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciisar35\\_25AM\\_TiefymenkoLLovinska\\_en.pdf](https://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciisar35_25AM_TiefymenkoLLovinska_en.pdf).

152. Integrating sustainability reporting into enterprise risk management and its relationship with business performance: A conceptual framework / M. K. Shad, L. Fong-Woon, C. L. Fatt et al. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 208. P. 415–425. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.10.120>.
153. International Integrated Reporting Council (IIRC). URL: <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/>.
154. IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.
155. *Irwin R.* Recent trends and key challenges in enterprise reporting. ISAR 37 presentations. 2020. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37\\_2\\_RIrwin\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar37_2_RIrwin_en.pdf).
156. ISO 26000 – Social Responsibility. URL: <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>.
157. ISO 26000 (Social Responsibility). URL: <http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/iso26000.htm>.
158. *Karaman A. S., Kilic M., Uyar A.* Green logistics performance and sustainability reporting practices of the logistics sector: The moderating effect of corporate governance. *Journal of Cleaner Production*. 2020. Vol. 258. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.120718>.
159. *Kılıç M., Uyar A., Karaman A. S.* What impacts sustainability reporting in the global aviation industry? An institutional perspective. *Transport Policy*. 2019. Vol. 79. P. 54–65. URL: <https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2019.04.017>.
160. King Code of Governance for South Africa / Institute of Directors Southern Africa. URL: <http://www.ecgi.org/codes/documents/king3.pdf>.
161. *Kryshtopa I. I.* Strategic reporting of industrial enterprises: concept, composition, structure. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 7 (157). С. 449–453.
162. *Kumar K., Prakash A.* Examination of sustainability reporting practices in Indian banking sector. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*. 2019. Vol. 2. URL: <https://doi.org/10.1186/s41180-018-0022-2>.
163. *Kumar R., Sagar S.* A study on sustainability report practices as per GRI guidelines in selected automobile companies. *National Journal of Multidisciplinary Research and Development*. 2017. Vol. 2 (3). P. 97–105.
164. Mandatory Non-financial Disclosure and Its Influence on CSR: An International Comparison / G. Jackson, J. Bartosch, E. Avetisyan et al. *Journal of Business Ethics*. 2019. Vol. 162 (2). P. 323–342.
165. Linking the SDGs and the GRI Standards / GRI. 2020. URL: <https://www.globalreporting.org/media/lbvnx15/mapping-sdgs-gri-update-march.pdf>.
166. Measuring Stakeholder Capitalism: World's Largest Companies Support Developing Core Set of Universal ESG Disclosures / World Economic Forum. 2020. URL: <https://www.weforum.org/press/2020/01/measuring-stakeholder>



- capitalism-world-s-largest-companies-support-developing-core-set-of-universal-esg-disclosures.
167. Measuring the private sector's contribution to the attainment of the Sustainable Development Goals / UNCTAD ISAR. 2019. URL: <https://isar.unctad.org/blog/2019/07/29/event-measuring-the-private-sectors-contribution-to-the-attainment-of-the-sustainable-development-goals/>.
  168. Methodology for SDG indicator 12.6.1. Draft from the Custodian Agencies / UNCTAD, UNEP. 2019. [https://environmentlive.unep.org/media/docs/projects/draft\\_proposal\\_methodology\\_12\\_6\\_1\\_may\\_2019.pdf](https://environmentlive.unep.org/media/docs/projects/draft_proposal_methodology_12_6_1_may_2019.pdf).
  169. Mion G., Adaui C. R. L. Mandatory Nonfinancial Disclosure and Its Consequences on the Sustainability Reporting Quality of Italian and German Companies. *Sustainability*. 2019. Vol. 11 (17). URL: <https://doi.org/10.3390/su11174612>.
  170. Model Guidance on reporting ESG information to investors of the UN Sustainable Stock Exchanges Initiative. 2015. URL: <http://www.sseinitiative.org/wp-content/uploads/2015/09/SSE-Model-Guidance-on-Reporting-ESG.pdf>.
  171. Monitoring and Evaluation Framework / World Health Organization. 2020. URL: [https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f\\_1&download=true](https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f_1&download=true).
  172. NGSSS Science and Social Studies Assessments. URL: <https://fsassessments.org/florida-statewide-assessment-program/about-NGSSS.stml>.
  173. 9 Sustainability insights from COVID-19 / Sphere. 2020. URL: <https://3gry456jeet9ifa41gtbwy7a-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2020/04/9-Sustainability-Insights-From-COVID-19.pdf?fbclid=IwAR222zhiTcKhsuc41a7P8wQM7N4Badhfp69WHnUrqXGAhPhwBgVnJq0uCVU>.
  174. Occupational health and safety management systems – Requirements with guidance for use : ISO 45001:2018. URL: <https://www.iso.org/standard/63787.html>.
  175. OECD Due Diligence Guidance for Responsible Supply Chains of Minerals from Conflict-Affected and High-Risk Areas / OECD. 2<sup>nd</sup> Ed. 2013. URL: <https://www.oecd.org/corporate/mne/GuidanceEdition2.pdf>.
  176. OECD Guidelines for Multinational Enterprises / OECD. 2011. URL: <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>.
  177. Opening Remarks at a Press Briefing by Kristalina Georgieva following a Conference Call of the International Monetary and Financial Committee (IMFC) / IMF. 2020. URL: <https://www.imf.org/en/News/Articles/2020/03/27/sp032720-opening-remarks-at-press-briefing-following-imfc-conference-call>.
  178. PLATFORMA. 2020. URL: <https://platfor.ma/specials/tochno-v-tsili-yak-biznesy-mozhut-vryatuvaty-planetu/#rec207673746>.
  179. Product and Organisation Environmental Footprint (OEF) Guide / European Commission. 2010. URL: [http://ec.europa.eu/environment/eussd/pdf/footprint/OEF%20Guide\\_final\\_July%202012\\_clean%20version.pdf](http://ec.europa.eu/environment/eussd/pdf/footprint/OEF%20Guide_final_July%202012_clean%20version.pdf).



180. Quantity Assessment of the Risk of Investment Projects / I. Riepina, O. Hrybilenko, N. Parieva et al. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*. 2019. Vol. 8, Iss. 3. URL: <https://www.ijrte.org/wp-content/uploads/papers/v8i3/C6338098319.pdf>.
181. Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf).
182. SDG Action Manager / UN Global Compact. 2020. URL: <https://www.unglobalcompact.org/take-action/sdg-action-manager>.
183. Sendai Framework for Disaster Risk Reduction 2015–2030 / UNDRR. URL: <https://www.undrr.org/publication/sendai-framework-disaster-risk-reduction-2015-2030>.
184. Sierra-Garcia L., Garcia-Benau M. A., Bollas-Araya H. M. Empirical Analysis of Non-financial Reporting by Spanish Companies. *Administrative Sciences*. 2018. Vol. 8 (3). URL: <https://doi.org/10.3390/admsci8030029>.
185. Singh T. Keynote address. ISAR 37 presentations. 2020. URL: [https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciiisar37\\_2\\_TSingh\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciiisar37_2_TSingh_en.pdf).
186. Slacik J., Grelling D. Sustainability Reporting by Electric Utilities. *European Conference on Intangibles and Intellectual Capital*. 2019. Vol. XIV. P. 271–281.
187. Stolicy H., Paugam L. The expansion of non-financial reporting: an explanatory study. *Accounting and Business Research*. 2018. Vol. 48, No. 5. P. 525–5.
188. Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations / IFAC. 2020. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.
189. Sustainability Accounting Standards Board. URL: <https://www.sasb.org/download-the-standards/>.
190. Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry / IPIECA. 2020. URL: <https://www.iecea.org/our-work/sustainability-reporting/sustainability-reporting-guidance/>.
191. Sustainability Reporting in German Manufacturing SMEs / E. Steinhöfel, M. Galeitzke, H. Kohl, R. Orth. *Procedia Manufacturing*. 2019. Vol. 33. P. 610–617.
192. Sustainable Development Goals. URL: <https://sustainabledevelopment.un.org/?menu=1300>.
193. Sustainable Public Finances through COVID-19 / ACCA. 2020. URL: [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/professional-insights/SPF\\_Covid19/AlexMetcalf.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/SPF_Covid19/AlexMetcalf.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf).
194. Tackling Coronavirus (COVID-19): contributing to a global report / OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/country-policy-tracker/#Othermeasuresincludingstructuralpolicymeasures>.

195. Task Force on climate-related financial disclosures. 2020. URL: <https://www.fsb-tcfd.org>.
196. The Carbon Disclosure Project (CDP). URL: <https://www.cdp.net/en>.
197. The EU Eco-Management and Audit Scheme (EMAS). URL: [https://ec.europa.eu/environment/emas/index\\_en.htm](https://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm).
198. The IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.
199. The Natural Capital Protocol. 2016. URL: [http://naturalcapitalcoalition.org/wp-content/uploads/2016/07/NCC\\_Primer\\_WEB\\_2016-07-08.pdf](http://naturalcapitalcoalition.org/wp-content/uploads/2016/07/NCC_Primer_WEB_2016-07-08.pdf).
200. The state of corporate sustainability disclosure under the EU Non-Financial Reporting Directive : 2018 Research Report / Alliance for Corporate Transparency. 2019. URL: [https://www.allianceforcorporatetransparency.org/assets/2018\\_Research\\_Report\\_Alliance\\_Corporate\\_Transparency-66d0af6a05f153119e7cfe6df2f11b094affe9aaf4b13ae14db04e395c54a84.pdf](https://www.allianceforcorporatetransparency.org/assets/2018_Research_Report_Alliance_Corporate_Transparency-66d0af6a05f153119e7cfe6df2f11b094affe9aaf4b13ae14db04e395c54a84.pdf).
201. The Sustainability Accounting Standards Board (SASB). URL: <https://www.cdsb.net/sustainability-accounting-standards-board-sasb>.
202. The Sustainable Development Goals: Ukraine. 2017 : National baseline report / Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine. URL: [http://www.un.org.ua/images/SDGs\\_NationalReportEN\\_Web.pdf](http://www.un.org.ua/images/SDGs_NationalReportEN_Web.pdf).
203. The Ten Principles of the UN Global Compact: United Nations Global Compact. URL: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>.
204. Tripartite Declaration of Principles concerning Multinational Enterprises and Social Policy / ILO. URL: [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed-emp/---emp\\_ent/---multi/documents/publication/wcms\\_094386.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed-emp/---emp_ent/---multi/documents/publication/wcms_094386.pdf).
205. Using Specialists in the COVID-19 Environment – Including Considerations for Involving Specialists in Audits of Financial Statements / IESBA, IAASB, AICPA. 2020. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/FINAL-COVID-19-and-Ethics-Using-Specialists-in-the-COVID-19-Environment.pdf>.
204. Vukić N. M., Vuković R., Calace D. Non-financial reporting as a new trend in sustainability accounting. *Journal of Accounting and Management*. 2018. Vol. VII, No. 2. P. 13–26.
205. Working with SASB and other frameworks / SASB. 2020. URL: <https://www.sasb.org/standards-overview/sasb-and-others/>.
206. World Investment Report 2017. Investment and the Digital Economy / UNCTAD. URL: [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2017\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2017_en.pdf).
207. World mining data 2019 / International Organizing Committee for the World Mining Congress. 2019. URL: <http://www.world-mining-data.info/wmd/downloads/PDF/WMD2019.pdf>.



## ДОДАТКИ

## Додаток А

## Комплементарні міжнародні ініціативи та документи у сфері нефінансової звітності в умовах протидії поширенню пандемії COVID-19

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
<b>Нові рамкові документи (у т. ч. галузеві), ініціативи, інформаційні платформи та огляди досягнень у сфері звітності компанії зі сталого розвитку</b>			
<b>Міжнародні</b>			
1	<p>Менеджер заходів щодо ЦСР (SDG Action Manager)<sup>1</sup></p> <p>Глобальний договір ООН (UN Global Compact)</p>	<p>Мета – оцінка внеску компанії у досягнення ЦСР.</p> <p>Глобальний договір ООН розробив нову інформаційну платформу-трекер, яка надає можливість компаніям відстежувати свій розвиток у системі координат сталого розвитку (надаються рекомендації компаніям з огляду на вже досягнутий рівень сталого розвитку та внеску в досягнення ЦСР).</p> <p>Платформа надає підприємствам усіх типів можливість дізнатись про ефективність сталого розвитку, управління ефективністю з метою її підвищення.</p> <p>Менеджер дій SDG побудований як серія окремих модулів, починаючи з "Базового модуля", який забезпечує вихідну точку для користувачів і розширюючись до модулів для кожної ЦСР – від Цілі 1 до Цілі 16. Кожен модуль структурований у підрозділи і містить ряд питань, розроблених для пропонування конкретних дій для бізнесу з метою покращання їхнього впливу, основу ефективності для відстеження їх прогресу й внутрішнє порівняння з іншими та додаткові ресурси для допомоги в їх реалізації</p>	<p>Якісні показники, дані описового характеру, кількісні показники.</p> <p>Усі 17 ЦСР</p>

<sup>1</sup> SDG Action Manager / UN Global Compact. 2020. URL: <https://www.unglobalcompact.org/take-action/sdg-action-manager>.

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
2	Рейтинг Sustainable Ukraine <sup>1</sup> Sustainable Ukraine	<p>Мета – створити передумови для сталого розвитку України, зростання конкурентоспроможності й привабливості соціально відповідальної ділової поведінки, та, у свою чергу, побудови суспільства якісно нового зразка.</p> <p>Аналіз результатів рейтингу дає змогу оцінювати вплив Top-50 компаній на українське суспільство за результатами 2016–2018 рр., а також прогнозувати вектор сталого розвитку української економіки в найближчому майбутньому</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Показники фінансово-економічної сфери: фінансові результати; антикорупційні дії, протидія корупції.</li> <li>2. Показники соціальної сфери: трудові відносини, безпека та охорона праці, управління й розвиток персоналу, права людини, місцеві спільноти, маркетинг, конфіденційність інформації.</li> <li>3. Показники екологічної сфери: ресурсо-ефективність, енергоефективність та енергозбереження, водні ресурси, біорізноманіття, викиди в атмосферу, відходи.</li> <li>4. Показники сфери корпоративного управління: етика та доброчесність, корпоративне управління, підходи до управління, прозорість і підзвітність (практика звітності й взаємодія зі стейкхолдерами).</li> </ol> <p>Фінансово-економічна сфера, соціальна сфера, екологічна сфера, сфера корпоративного управління</p>
3	Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку для нафтогазової промисловості (Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry) <sup>2</sup>	<p>Мета – надання допомоги:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– користувачам звітності у створенні орієнтирів, що дадуть змогу зрозуміти основи звітності в нафтогазовому секторі;</li> <li>– менеджерам зі сталого розвитку компанії.</li> </ul> <p>Загальна мета – надання допомоги у визначенні найсуттєвіших питань, проблем для нафтової промисловості та їх стейкхолдерів</p>	<p>21 суттєва тема у сфері сталого розвитку та 43 індикатори результативності діяльності в розрізі таких сфер: управління та бізнес-етика, зміна клімату й енергетика; екологія; охорона, безпека і здоров'я, соціальна сфера.</p>

<sup>1</sup> Рейтинг Sustainable Ukraine / Sustainable Ukraine. 2020. URL: <https://sustainableukraine.com/ua/about.html>.

<sup>2</sup> Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry / IPIECA. 2020. URL: <https://www.ipieca.org/our-work/sustainability-reporting/sustainability-reporting-guidance/>.

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
	Міжнародна асоціація представників нафтової промисловості з охорони навколишнього середовища (IPIECA), Американський інститут нафти (API), Міжнародна асоціація виробників нафти і газу (IOGP)	Вказівки щодо організації процесу збору даних, підходів до їх розкриття, перелік специфічних галузевих індикаторів (адаптований під потреби нафтогазової промисловості GRI)	Управління та бізнес-етика, зміна клімату й енергія; екологія; охорона, безпека та здоров'я, соціальна сфера
4	Огляд інтегрованої звітності для сертифікованих секретарів та керівників (An overview of integrated reporting for Chartered Secretaries and Chartered Governance Professionals) <sup>1</sup> Інститут сертифікованого управління (Chartered Governance Institute)	Мета – надати загальний огляд розвитку та формування інтегрованої звітності, запровадження інтегрованого мислення в управлінні бізнес-процесами підприємства в умовах сталого розвитку. Цей посібник не покликаний надати повну інформацію про розуміння інтегрованої звітності та інтегрованого мислення або міжнародного стандарту інтегрованої звітності	Управління, описові дані. Корпоративне управління в умовах забезпечення інтегрованого мислення
5	Поєднання ЦСР і стандартів GRI (Linking the SDGs and the GRI Standards) <sup>2</sup> GRI	Мета – створити інструмент зіставлення ЦСР зі стандартами GRI з метою повідомлення суспільству про прогрес компанії у досягненні 17 ЦСР. Визначено суттєві теми, перелік кількісних та якісних показників, які підприємство повинно розкривати для звітування щодо прогресу та внеску у досягнення ЦСР	Кількісні та якісні показники, що надаються в розрізі кожної з 17 ЦСР. Усі 17 ЦСР

<sup>1</sup> An overview of integrated reporting for Chartered Secretaries and Chartered Governance Professionals / Chartered Governance Institute. 2020. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2020/03/IR-A-guide-for-CSSGP.10.03.20FINAL.pdf>.

<sup>2</sup> Linking the SDGs and the GRI Standards / GRI. 2020. URL: <https://www.globalreporting.org/media/lbvxh15/mapping-sdgs-gri-update-march.pdf>.

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
6	2020 Global 100 <sup>1</sup> <i>Corporate Knights</i>	Мета – посилення, підвищення обізнаності та демонстрація щорічно світових лідерів у галузі корпоративної стійкості, включаючи тих, які змогли збалансувати екологічні показники, соціальні показники та економічні показники, одночасно забезпечуючи високий рівень прибутковості. Щорічне оцінювання діяльності компаній – світових галузевих лідерів – у сфері сталого корпоративного розвитку	Екологічні показники, соціальні показники та економічні показники. Сфера ESG
<b>Регіональні</b>			
7	Звіт про прогрес Азії та Тихоокеанського регіону (Asia and the Pacific SDG progress report) <sup>2</sup> <i>UN ESCAP</i>	Огляд прогресу в досягненні ЦСР країнами Азії та Тихоокеанського регіону.	Узагальнені показники за кожною країною регіонів (відповідно до обраних для звітування країною індикаторів). Усі 17 ЦСР
8	Звіт за результатами дослідження "Стан розкриття питань корпоративного сталого розвитку відповідно до вимог Директиви ЄС з нефінансової звітності: 2018" (2018 Research Report "The state of corporate	Провідні організації громадянського суспільства та експерти об'єдналися в рамках трирічного дослідницького проекту "Альянс за корпоративну прозорість", який мав на меті проаналізувати, як європейські компанії виконують вимоги Директиви NFR, та рекомендувати, як можна вдосконалити рамкові підходи до складання нефінансової звітності ЄС	Сфера ESG

<sup>1</sup> Free results of an index of the Global 100 most sustainable corporations in the world / Corporate Knights. 2020. URL: <https://www.corporateknights.com/reports/2020-global-100/>.

<sup>2</sup> Asia and the Pacific SDG progress report / UN ESCAP. 2020. URL: [https://www.unescap.org/sites/default/files/publications/ESCAP\\_Asia\\_and\\_the\\_Pacific\\_SDG\\_Progress\\_Report\\_2020.pdf?fbclid=IwAR290cmkOnvv8sWUyya3o\\_bAxjntg3txsDHlUP-fXDWz\\_ligKorVKSX2ug](https://www.unescap.org/sites/default/files/publications/ESCAP_Asia_and_the_Pacific_SDG_Progress_Report_2020.pdf?fbclid=IwAR290cmkOnvv8sWUyya3o_bAxjntg3txsDHlUP-fXDWz_ligKorVKSX2ug).



№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
<b>Національні</b>			
9	Добровільний огляд щодо прогресу бізнесу в Україні у досягненні Цілей сталого розвитку <sup>2</sup> <i>Global Compact Network Ukraine</i>	Демонстрація кейсів успішних компаній про діяльність, спрямовану на протидію поширенню пандемії	Якісні та кількісні показники, що крикують компаніями України відносно до рамок підходів, обраних для розкриття інформації у нефінансовій звітності. Усі 17 ЦСР
10	PLATFOR.MA <sup>3</sup> <i>Global Compact Network Ukraine</i>	Інформаційна платформа, що містить кейси компаній та результати оцінки їх прогресу в досягненні 17 ЦСР	Описова інформація щодо заходів та ініціатив компанії, здійснених у рамках реалізації ЦСР Усі 17 ЦСР
11	Індекс прозорості компаній України 2020 <sup>4</sup> <i>СІРА, Центр КСВ</i>	Звіт із результатів оцінки українських компаній щодо прозорості в системі корпоративного управління та корпоративної соціальної відповідальності – визначено Індекс прозорості найбільших українських компаній.	Оцінювання відкритої інформації, яка міститься на сайтах. Корпоративне управління, права людини, трудові відносини, довкілля, відно-

<sup>1</sup> The state of corporate sustainability disclosure under the EU Non-Financial Reporting Directive: 2018 Research Report / Alliance for Corporate Transparency. 2019. URL: [https://www.allianceforcorporatetransparency.org/assets/2018\\_Research\\_Report\\_Alliance\\_Corporate\\_Transparency-66d0af6a05f153119e7cfe0df2f11b094affe9aa4fb13ae14db04e395c54a84.pdf](https://www.allianceforcorporatetransparency.org/assets/2018_Research_Report_Alliance_Corporate_Transparency-66d0af6a05f153119e7cfe0df2f11b094affe9aa4fb13ae14db04e395c54a84.pdf).

<sup>2</sup> Добровільний огляд щодо прогресу бізнесу в Україні у досягненні Цілей сталого розвитку / Global Compact Network Ukraine. 2020. URL: <https://globalcompact.org.ua/wp-content/uploads/2020/07/globalcompact-dobrovilnij-ogljad-1.pdf>.

<sup>3</sup> PLATFOR.MA. 2020. URL: <https://platfor.ma/specials/tochno-v-tsilii-yak-biznesy-mozhut-vryatuvaty-planetu/#re207673746>.

<sup>4</sup> Індекс прозорості компаній України 2019 / СІРА, Центр КСВ. 2020. URL: [https://cgra.com.ua/wp-content/uploads/2020/10/Transp\\_index\\_2019\\_ua\\_full\\_web.pdf](https://cgra.com.ua/wp-content/uploads/2020/10/Transp_index_2019_ua_full_web.pdf).

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
		<p>Учасниками оцінювання стали сайти компаній, які увійшли до Топ-100 найбільших платників податків в Україні у 2019 р. за даними Державної податкової служби. Оцінка стосується діяльності компанії за 2019 р., до пандемії, спричиненої COVID-19.</p> <p>Проаналізовано 86 сайтів, оцінено результати компанії у таких сферах: корпоративне управління, права людини, трудові відносини, довкілля, відносини зі споживачами, чесні операційні практики, робота з громадами, звітність компанії (у тому числі звіт про управління та нефінансові звіти), навігація на сайті та його доступність</p>	<p>сини зі споживачами, чесні операційні практики, робота з громадами, звітність компанії (у тому числі звіт про управління та нефінансові звіти), навігація по сайту і його доступність</p>
<b>Міжнародні документи та ініціативи у сфері звітування компанії в умовах протидії поширенню COVID-19</b>			
<b>Документи та ініціативи, розроблені міжнародними організаціями</b>			
12	<p>Рамковий документ ООН щодо вжиття невідкладних соціально-економічних заходів протидії COVID-19 (A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19)<sup>1</sup></p> <p>ООН</p>	<p>Цей документ забезпечує стратегію та схему невідкладних соціально-економічних реакцій на соціально-економічні наслідки кризи COVID-19.</p> <p>Визначено основні соціально-економічні ризики та виклики, що потребують відповіді. Наведено ключові заходи щодо подолання значених ризиків та запропоновано ряд таких заходів на рівні країн</p>	<p>10 ключових індикаторів моніторингу прав людини в умовах протидії поширенню COVID-19:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Частка прийнятих/реалізованих Планів готовності та реагування на країні COVID-19.</li> <li>2. Кількість країн, де система охорони здоров'я зазнала впливу COVID-19 і переширює доступу громадськості до інших основних медичних послуг, включно з доступом жінок до сексуального та репродуктивного здоров'я (наприклад, при народженні дитини, до і після пологів) та/або імунізація дітей (наприклад, АКДП) порівняно із ситуацією до пандемії.</li> </ol>

<sup>1</sup> A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19 / UN. 2020. URL: [https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un\\_framework\\_report\\_on\\_covid-19.pdf](https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf).

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
			<p>3. Кількість зафіксованих випадків фізичного, сексуального або психологічного насильства під час пандемії COVID-19 і частка цих жертв, котрі мають доступ до відповідних послуг.</p> <p>4. Частка вразливих груп, які отримують інформацію про COVID-19, у тому числі відповідному, доступному форматі та адаптованому до їхніх конкретних потреб (наприклад, літні люди, люди з інвалідністю, діти, біженці, тимчасово переміщені особи й мігранти, корінні народи та меншини).</p> <p>5. Кількість зареєстрованих актів цензури, пов'язаних із COVID-19, цифрового відключення, навмисного розповсюдження недостовірних або дезінформаційних даних; вбивства, затримання, переслідування й інші напади на правозахисників, журналістів, блогерів, профспілкових діячів, медичників та інших експертів і викривачів, мотивовані їх діями, пов'язаними з COVID-19.</p> <p>6. Кількість зареєстрованих актів дискримінації, домагань, расизму чи ксенофобії, що стосуються COVID-19; та кількість заяв державних службовців, котрі беруть участь у таких діях або сприяють цьому.</p>

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
			<p>7. Реалізація заходів щодо забезпечення охорони праці тих, хто не може працювати вдома або віддалено, включно з працівниками закладів охорони здоров'я, правоохоронних органів та цивільного захисту, основних підприємств (супермаркетів, бакалійних підприємств, поставальників продуктів харчування тощо) та відповідне забезпечення</p> <p>належного захисного обладнання, перевірок стану здоров'я, розумного робочого часу, психічного здоров'я й етичної підтримки та консульгування.</p> <p>8. Реалізація державних заходів, у тому числі для бізнесу, для забезпечення рівного доступу до мінімальних меж соціального захисту для жертв кризи, пов'язаної з COVID-19, забезпечення основного доходу, в тому числі для робітників.</p> <p>9. Реалізація державою альтернатив позбавленню волі, зокрема в ситуаціях перенаселеності, як засіб протидії COVID-19.</p> <p>10. Частка держав, які повідомили ООН або регіональну організацію про введення надзвичайного стану.</p> <p>Соціально-економічна сфера</p>

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
13	Боротьба з коронавірусом (COVID-19): внесок у глобальний звіт (Tackling Coronavirus (COVID-19): contributing to a global report) <sup>1</sup> <i>ОЕСР</i>	Інформаційна платформа. Відображає заходи, вжиті країнами у сфері подолання пандемії COVID-19	ЦСР з "Міцне здоров'я"
14	Бізнес і COVID-19 (Business and COVID-19) <sup>2</sup> <i>Світова бізнес-рада зі сталого розвитку (WBCSD, World Business Council for Sustainable Development)</i>	Інформаційна платформа. Відображає заходи, вжиті компаніями – членами WBCSD у сфері подолання пандемії COVID-19	ЦСР з "Міцне здоров'я"
<b>Документи, видані міжнародними професійними організаціями</b>			
15	Залучення спеціалістів в умовах COVID-19, включаючи роздуми щодо залучення працівників до проведення аудиту фінансової звітності (Using specialists in the COVID-19 environment	Мета – допомогти професійним бухгалтерам у провадженні діяльності в умовах COVID-19. Вказівки щодо допомоги професійним бухгалтерам у бізнесі та громадській практиці визначають, коли може виникнути потреба у використанні послуг фахівця для надання допомоги у виконанні конкретних завдань та інших професійних заходах, а також в обслуговуванні своїх клієнтів в умовах COVID-19. Також висвітлюються відпо-	Показники, що характеризують етичні аспекти діяльності професійних бухгалтерів в умовах COVID-19. Соціальна сфера

<sup>1</sup> Tackling Coronavirus (COVID-19): contributing to a global report / OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/country-policy-tracker/#Othermeasuresincludingstructuralpolicyasures>.

<sup>2</sup> Business and COVID-19 / WBCSD. 2020. URL: <https://www.wbcsd.org/COVID-19/Member-companies>.

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
	<p>Including Considerations for Involving Specialists in Audits of Financial Statements)<sup>1</sup></p> <p>Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA), Рада з міжнародних стандартів аудиту та гарантій (IAASB), Американський інститут сертифициованих публічних бухгалтерів (AICPA)</p>	<p>відні етичні міркування для бухгалтерів, коли вони замислюються про використання в роботі спеціаліста, а також обставини, які вказують на потребу в спеціалісті під час аудиту фінансової звітності</p>	
16	<p>Підсумок роздумів щодо фінансової звітності в умовах COVID-19 (Summary of COVID-19 Financial Reporting Considerations)<sup>2</sup></p> <p>Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC)</p>	<p>Надання допомоги укладача фінансової звітності через представлення основних викликів фінансової звітності в умовах COVID-19.</p> <p>Наслідки щодо звітності та аудиту фінансової звітності є складними. Існує безпрецедентний рівень невизначеності щодо економіки, майбутніх доходів та багатьох інших факторів, які представляють основні елементи фінансової звітності. Можливі різні наслідки для фінансової звітності, які слід враховувати укладачам фінансової звітності для цілей складання звітності в короткостроковій та потенційно в середньостроковій перспективі</p>	Економічна сфера

<sup>1</sup> Using Specialists in the COVID-19 Environment. Including Considerations for Involving Specialists in Audits of Financial Statements / IESBA, IAASB, AICPA. 2020. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/FINAL-COVID-19-and-Ethics-Using-Specialists-in-the-COVID-19-Environment.pdf>.

<sup>2</sup> Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations / IFAC. 2020. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
17	<p>Повідомлення Міжнародної організації комісій з цінних паперів "Про важливість розкриття інформації щодо COVID-19"<sup>1</sup> IOSCO/OR/02/2020 від 29.05.2020<sup>1</sup></p> <p><i>Міжнародна організація комісій з цінних паперів (IOSCO)</i></p>	<p>Сприяти розкриттю своєчасної та якісної фінансової інформації разом із прозорою та публічною інформацією щодо впливу COVID-19 на результати діяльності емітента, його фінансовий стан, ліквідність і майбутні перспективи діяльності.</p> <p>Емітенти повинні не обмежувати розкриття інформації лише обговоренням самого COVID-19, а давати пояснення: (i) як COVID-19 вплинув та/або очікується, що він вплине на фінансові результати, фінансовий стан і грошові потоки емітента; (ii) як стратегія та цілі емітентів були змінені для подолання наслідків COVID-19; (iii) вжиті заходи для подолання й пом'якшення впливу пандемії на емітента</p>	<p>Ключові напрями для розкриття інформації про вплив COVID-19:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Оцінка впливу COVID-19 на історичну фінансову інформацію та нефінансову інформацію, включно з перспективою на майбутнє, яка охоплює поточну фінансову та операційну ситуацію компанії, а також те, як її діяльність та фінансовий стан можуть змінитися в найближчій і довгостроковій перспективі.</li> <li>● Оцінка неперервної діяльності, включаючи плани керівництва щодо пом'якшення невизначеності.</li> <li>● Суттєві судження та оцінки щодо: <ul style="list-style-type: none"> <li>– оцінки гудвілу та інших нефінансових активів на предмет знецінення;</li> <li>– вимірювання справедливої вартості з використанням значних неспостережуваних даних;</li> <li>– знецінення фінансових активів, включно із застосуванням обліку очікуваних кредитних втрат.</li> </ul> </li> </ul> <p>У цих сферах може знадобитися перспективна інформація для проєктування аналізу сценарію майбутніх грошових потоків або доходів, важливий інструмент в умовах підвищеної невизначеності.</p>

<sup>1</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO, 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.



№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
18	Стале державне фінансування в умовах COVID-19 (Sustainable public finances through COVID-19) <sup>1</sup> ACCA	Мета – надати методологічну допомогу урядам країн у формуванні макроекономічних показників, скоригованих на вплив COVID-19 з метою забезпечення здійснення якісного прогнозу на майбутні періоди. Представлення кейсів 10 країн, що застосовують балансний підхід до обчислення впливу COVID-19 (США, Японія, Великобританія, Італія, Бразилія, Канада, Південна Африка, Індонезія, Нова Зеландія, Туреччина)	<p>ності, який може мати значення для прогнозування майбутніх грошових потоків.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Подальші події</li> </ul> <p>Рекомендації щодо узгодження та розкриття інформації про державні фінанси відповідно до національних рахунків, GFS, стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.</p> <p>Економічна (державний сектор) сфера</p>
19	Каталог дій компаній для боротьби з COVID-192 Центр КСВ	Демонстрація зацікавленості та вжитих заходів із боку компаній для боротьби із поширенням COVID-19. Український бізнес активно долучився до боротьби з COVID-19, перебуваючи тисячі і мільйони гривень на допомогу медикам та лікарням, підтримку своїх працівників та соціально незахищених верств населення. Тому Центр КСВ узяв за мету відзначити та продемонструвати усім українцям внесок бізнесу під час пандемії, їх допомогу – як фінансову, так і матеріальну, підтримку вразливих верств населення, створення корисного позитивного контенту, надання безкоштовних продуктів і послуг, ефективну роботу зі співробітниками та клієнтами	<p>Описові дані щодо вжитих підприємствами заходів протидії поширенню пандемії COVID-19.</p> <p>Соціально-економічна сфера</p>

<sup>1</sup> Sustainable Public Finances through COVID-19 / ACCA. 2020. URL: [https://www.acca.org/global/content/dam/ACCA\\_Global/professional-insights/SPF-Covid19/AlexMetcalfe.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf](https://www.acca.org/global/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/SPF-Covid19/AlexMetcalfe.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf).

<sup>2</sup> Каталог дій компаній для боротьби з COVID-19 / Центр КСВ. 2020. URL: <https://csr-ukraine.org/covid-19/>.

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
<i>Документи, видані міжнародними групами компаній, зайнятих у консалтинговій діяльності, у т.ч. в сфері корпоративної соціальної відповідальності</i>			
20	Вплив COVID-19 на бренд роботодавця (COVID-19's Impact on Employer Brand) <sup>1</sup> <i>Link Humans</i>	Мета оцінювання – визначити ставлення передових працівників компанії до роботи в умовах кризи та виявити заходи, що вживаються компаніями в умовах протидії поширенню COVID-19. Оцінювання засобами анкетування та оцінки публічних даних компаній за допомогою індексу the Employer Brand Index	The Employer Brand Index (інтегральний показник) містить такі складові оцінювання: – Здоров'я та життєвий баланс (Balance & Wellbeing); – Оплата праці (Remuneration); – Робоче місце (Workplace); – Управління та організація (Management & Organization); – Місія та мета (Mission & Purpose); – Зміни та стабільність (Change & Stability). Окремим блоком оцінювання є суттєвість інформації, яка публічно представляється компаніями (у формі звітності або інформації на сайті). Соціальна сфера та сфера корпоративного управління
21	Погляд керівників бізнесу в Україні 2020. Специвіпуск COVID-19 <sup>2</sup> <i>KPMG</i>	Визначити пріоритети діяльності керівників компаній в Україні в умовах протидії поширенню COVID-19. Результати опитування та аналізу динаміки змін пріоритетів керівників компаній в Україні, ключові виклики й можливості для бізнесу, спричинені пандемією COVID-19	Якісні характеристики окремих видів діяльності компаній, описові дані. Соціальна та економічна сфери, сфера корпоративного управління

<sup>1</sup> COVID-19's impact on employer brand / Link Humans. 2020. URL: <https://linkhumans.com/covid-impact-employer-brand/>.

<sup>2</sup> Погляд керівників бізнесу в Україні 2020 / KPMG. 2020. URL: [https://home.kpmg/ua/pdf/2020/10/CEO-Outlook\\_2020\\_Ukrains.pdf](https://home.kpmg/ua/pdf/2020/10/CEO-Outlook_2020_Ukrains.pdf).

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
22	COVID-19. Управління ризиками та ланцюгами поставок (COVID-19. Managing supply chain risk and disruption) <sup>1</sup> <i>Deloitte</i>	Сформулювати публічне уявлення про поточні ризики діяльності компанії та вжити заходи з їх попередження керівництвом компанії в умовах протидії поширенню COVID-19. Огляд ключових ризиків діяльності компаній в умовах COVID-19, оцінка впливу пандемії на формування ланцюга вартості	Якісні характеристики окремих видів діяльності компанії, описові дані. Соціальна та економічна сфери, сфера корпоративного управління
23	9 висновків для сталого розвитку в умовах COVID-19 (9 Sustainability insights from COVID-19) <sup>2</sup> <i>Sphere</i>	Метою документа є висвітлення ключових викликів та ризиків сталого розвитку в умовах COVID-19. Розкриття результатів експертного опитування топ-менеджерів міжнародних компаній, представників громадськості та оцінки наявної практики компаній на предмет основних ризиків	Висновки про загрози сталому розвитку в умовах COVID-19: 1. Страх перед майбутнім глобальним ризиком прискорити екологічні дії. 2. Самоаналіз допомагає покращити механізм сталого розвитку. 3. Навколишнє середовище, здоров'я людини та безпека бізнесу взаємопов'язані. 4. Діджиталізація бізнес-процесів зменшує викиди та економить час. 5. Пандемія несуттєво вплине на формування глобальних ланцюгів постачання. 6. Висновки підприємства можуть зменшити вуглецевий слід.

<sup>1</sup> COVID-19 Managing supply chain risk and disruption / Deloitte. 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-covid-19-managing-supply-chain-risk-and-disruption.pdf>

<sup>2</sup> 9 Sustainability insights from COVID-19 / Sphere. 2020. URL: <https://3gry456jeet91fa41gtbwy7a-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2020/04/9-Sustainability-Insights-From-COVID-19.pdf?fbclid=IwAR222zhiTcKhsuc41a7P8wQM7N4Badhfp69WHnUrqXGAhPhwBgVNj0uCVU>.

№ з/п	Документ, ініціатива, інформаційна платформа, розробник	Зміст та мета документа	Показники та сфера застосування
			7: Діяльність уряду є критично важливою для поширення концепції сталого розвитку. 8: Глобальна співпраця має вирішальне значення для успішної реалізації сталого розвитку. 9: Публічні обговорення поточних проблем є вирішальними для сталого майбутнього людства. 17 ЦСР

Складено авторами.

## Анкета для оцінки відповідності нефінансової звітності компанії положенням ГСІ

Компоненти анкети	Запитання ("так" = 1; "ні" = 0)		Коментар
	Чи звітує компанія за цим показником?	Чи відповідає методика розрахунку показника підходу ГСІ?	
А.1. Доходи та/або (чиста) додана вартість	1	1	-
	0	-	-
	0	-	-
А.2. Платежі на користь держави	1	1	
	1	1 (частково)	У звіті НАК представлено показник лише в абсолютній величині, % не вказано
А.3. Нові інвестиції/витрати	1	1 (частково)	У звіті НАК представлено показник лише в абсолютній величині, % не вказано
	1	1 (частково)	У звіті НАК представлено показник лише в абсолютній величині, % не вказано
А.4. Місцеві програми постачання/закупівель	1	1	
	"так" = 6; "ні" = 2		-
В.1. Рациональне використання води	1	1 (частково)	У звіті НАК представлено показник лише у абсолютній величині, % не вказано
	0		
	1	1	

Компоненти анкети		Запитання ("так" = 1; "ні" = 0)		Коментар
		Чи звітує компанія за цим показником?	Чи відповідає методика розрахунку показника підходу GSI?	
В.2. Управління відходами	В.2.1. Скорочення утворення відходів	0		
	В.2.2. Переробка відходів	1	1	
	В.2.3. Безпечні відходи	0		
В.3. Викиди парникових газів	В.3.1. Викиди парникових газів (сфера 1)	1	1	
	В.3.2. Викиди парникових газів (сфера 2)	0		
В.4. Озоноруйнуючі речовини та хімікати	В.4.1. Озоноруйнуючі речовини та хімікати	0		
В.5. Споживання енергії	В.5.1. Відновлювана енергія	0		
	В.5.2. Енергоєфективність	0		
<b>Разом, компонент В</b>		<b>"так" = 4; "ні" = 7</b>		
С.1. Гендерна рівність	С.1.1. Частка жінок на керівних посадах	0		
	С.2.1. Середньорічна тривалість підготовки одного працівника	0		
С.2. Людський капітал	С.2.2. Витрати на підготовку одного працівника на рік з розподілом за категоріями працівників	0		
	С.2.3. Заробітна плата та виплати працівникам із розподілом за типом зайнятості та статтю	0		

Компоненти анкети	Запитання ("так" = 1; "ні" = 0)		Коментар	
	Чи звітує компанія за цим показником?	Чи відповідає методика розрахунку показника підходу GSI?		
С.3. Охорона здоров'я та безпека працівників	С.3.1. Витрати на охорону здоров'я та безпеку працівників	1	1	
	С.3.2. Частота/кількість випадків виробничого травматизму	1	1	
С.4. Колективні трудові договори	С.4.1. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами	1	1	
<b>Разом, компонент С</b>				
		"так" = 3; "ні" = 4		
D.1. Розкриття інформації про корпоративне управління	D.1.1. Кількість засідань ради директорів та показники відвідувань	0		
	D.1.2. Кількість та частка жінок серед членів ради директорів	0		
	D.1.3. Члени ради директорів з розподілом за віковими групами	0		
	D.1.4. Кількість засідань аудиторських комітетів та показники відвідувань	1	1	
	D.1.5. Винагорода: загальна сума та винагорода в розрахунку на кожного члена ради директорів та керівництва	1	1	



Компоненти анкети	Запитання ("так" = 1; "ні" = 0)		Коментар
	Чи звітує компанія за цим показником?	Чи відповідає методика розрахунку показника підходу GSI?	
D.2. Заходи боротьби з корупцією			
	D.2.1. Сума штрафів, сплачених або тих, що підлягають сплаті відповідно до винесених звинувачувальних вироків	0	
	D.2.2. Середня кількість годин навчання з антикорупційних питань, за рік на одного працівника	0	
<b>Разом, компонент D</b>		<b>"так" = 2; "ні" = 5</b>	

Складено авторами.

Перелік ключових показників, які рекомендовані для розкриття в звіті про управління, розроблений відповідно до еталонної ініціативи GSI

Сфера, до якої належать показники	Документ ЮНКТАД*	Методичні рекомендації зі складання звіту про управління	
		Розділ 2	Показники, що пропонуються
А. Економічна сфера	А.1. Доходи та/або (чиста) додана вартість. А.1.1. Доходи. А.1.2. Додана вартість. А.1.3. Чиста додана вартість	П. 2. За напрямом "Результати діяльності" рекомендується наводити аналіз результатів діяльності підприємства, включаючи пояснення щодо динаміки розвитку підприємства протягом звітного періоду	Доходи. Додана вартість
	А.2. Виплати уряду. А.2.1. Податки та інші платежі уряду	П. 3. "Ліквідність та зобов'язання"	Податки та інші платежі державі
	А.3. Нові інвестиції/витрати. А.3.1. Зелені інвестиції /товари (продукти) А.3.2. Інвестиції в соціальну сферу А.3.3. Загальні витрати на дослідження та розробки	П. 7. "Дослідження та інновації"	Витрати на охорону навколишнього середовища
	А.4. Місцеві програми постачання/закупівель. А.4.1. Відсоткова частка закупівель на місцях	-	-
<b>Усього</b> (економічна сфера)	<b>4 групи показників</b> <b>8 показників</b>		<b>4 показники</b>

Сфера, до якої належать показники	Документ ЮНКТАД*	Методичні рекомендації зі складання звіту про управління	Показники, що пропонуються
В. Екологічна сфера	<p>Групи показників та показники</p> <p>V.1. Рациональне використання води. V.1.1. Рециркуляція води. V.1.2. Ефективність використання води. V.1.3. Навантаження на водні ресурси / нестача води</p> <p>V.2. Управління відходами. V.2.1. Скорочення утворення відходів. V.2.2. Переробка відходів. V.2.3. Безпечні відходи</p> <p>V.3. Викиди парникових газів. V.3.1. Викиди парникових газів (сфера 1). V.3.2. Викиди парникових газів (сфера 2)</p> <p>V.4. Хімікати, включаючи пестициди та озоноруйнуючі речовини. V.4.1. Хімікати, включаючи пестициди та озоноруйнуючі речовини</p> <p>V.5. Споживання енергії. V.5.1. Відновлювана енергія. V.5.2. Енергоефективність</p>	Розділ 2	<p>Рециркуляція води: – фактично використано води; – відведено зворотних (стічних) вод; – у тому числі нормативно очищених зворотних (стічних) вод на очисних спорудах. Ефективність використання води. Навантаження на водні ресурси</p> <p>Скорочення утворення відходів. Переробка відходів. Обсяг утилізованих відходів. Небезпечні відходи</p> <p>Викиди парникових газів</p> <p>–</p> <p>Відновлювана енергія. Енергоефективність</p>
<b>Усього</b> (екологічна сфера)	<b>5 груп показників</b> <b>11 показників</b>	–	<b>12 показників</b>

Сфера, до якої належать показники	Документ ЮНКТАД*	Методичні рекомендації зі складання звіту про управління
С. Соціальна сфера	<p><b>Групи показників та показники</b></p> <p>С.1. Гендерна рівність.</p> <p>С.1.1. Частка жінок на керівних посадах</p> <p>С.2. Людський капітал.</p> <p>С.2.1. Середньорічна тривалість підготовки в розрахунку на одного працівника з розподілом за категоріями працівників.</p> <p>С.2.2. Витрати на підготовку одного працівника на рік із розподілом за категоріями працівників.</p> <p>С.2.3. Заробітна плата та виплати працівникам з розподілом за типом зайнятості та статтю</p> <p>С.3. Охорона здоров'я та безпека працівників.</p> <p>С.3.1. Витрати на охорону здоров'я та безпеку працівників.</p> <p>С.3.2. Частота/кількість випадків виробничого травматизму</p> <p>С.4. Колективні трудові договори.</p> <p>С.4.1. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами</p>	<p><b>Показники, що пропонуються</b></p> <p>Частка жінок на керівних посадах</p> <p>Загальна сума витрат на виконання наукових досліджень та розробок.</p> <p>Витрати на професійне навчання одного працівника</p> <p>Заробітна плата штатних працівників.</p> <p>Заробітна плата працівників-жінок.</p> <p>Заробітна плата працівників – зовнішніх сумісників.</p> <p>Заробітна плата працівників, які працюють за цивільно-правовими договорами</p> <p>Співвідношення днів непрацездатності внаслідок виробничого травматизму до відпрацьованого робочого часу. Кількість випадків виробничого травматизму</p> <p>Відсоток працівників, охоплених колективними договорами</p>
<b>Усього</b> (соціальна сфера)	<b>4 групи показників</b> <b>7 показників</b>	<p>Розділ 2</p> <p>П. 5. "Соціальні аспекти та кадрова політика"</p> <p><b>10 показників</b></p>

Сфера, до якої належать показники	Документ ЮНКТАД*	Методичні рекомендації зі складання звіту про управління	Показники, що пропонуються
D. Інституціональна сфера	<p><b>Групи показників та показники</b></p> <p>D.1. Розкриття інформації про корпоративне управління.</p> <p>D.1.1. Кількість засідань ради директорів та показники відвідувань.</p> <p>D.1.2. Кількість та частка жінок серед членів ради директорів.</p> <p>D.1.3. Члени ради директорів із розподілом за віковими групами.</p> <p>D.1.4. Кількість засідань аудиторських комітетів та показники відвідувань.</p> <p>D.1.5. Винагорода: загальна сума та винагорода в розрахунку на кожного члена ради директорів та керівництва</p>	<p><b>Розділ 2</b></p> <p>П. 10. "Корпоративне управління"</p>	<p>Кількість засідань виконавчого органу. Члени виконавчого органу.</p> <p>Відвідування членами виконавчого органу засідань. Розподіл членів виконавчого органу за віковими групами.</p> <p>Кількість жінок серед членів виконавчого органу.</p> <p>Частка жінок серед членів виконавчого органу.</p> <p>Частка членів виконавчого органу – осіб з обмеженими можливостями.</p> <p>Кількість засідань аудиторського комітету.</p> <p>Відвідування аудиторського комітету його членами.</p> <p>Сума винагороди голови та членів виконавчого органу.</p> <p>Кількість акцій, якими володіють голова та члени виконавчого органу</p>
Усього (інституціональна сфера)	<p>D.2. Заходи боротьби з корупцією.</p> <p>D.2.1. Середня сума штрафів, сплачених або тих, що підлягають сплаті відповідно до внесених звинувачувальних вироків.</p> <p>D.2.2 Середня тривалість навчання працівників із питань боротьби з корупцією, в розрізі працівників за рік</p>		<p>Загальна кількість та характер підтверджених випадків корупції.</p> <p>Середня тривалість навчання працівників із питань боротьби з корупцією, в розрізі працівників за рік</p>
<b>Усього за документом</b>	<p><b>2 групи показників</b> <b>7 показників</b></p> <p><b>15 груп показників</b> <b>33 показники</b></p>		<p><b>13 показників</b></p> <p><b>39 показників</b></p>

Складено авторами.

## Показники, які підлягають розкриттю у звіті про управління

### Показники щодо економічного впливу

1. Показники, що відображають доходи та додану вартість, створену підприємством у процесі діяльності.

1.1. Доходи. Розраховується як сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів підприємства.

Інформація щодо показника визначається відповідно до Національного стандарту (положення) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290.

Інформація, необхідна для розрахунку сумарного показника доходу, наведена у розділі I “Фінансові результати” форми № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)”, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, зокрема:

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (графа 3 рядок 2000 “Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)”);

інші операційні доходи (графа 3 рядок 2120 “Інші операційні доходи”);

дохід від участі в капіталі (графа 3 рядок 2200 “Дохід від участі в капіталі”);

інші фінансові доходи (графа 3 рядок 2220 “Інші фінансові доходи”);

інші доходи (графа 3 рядок 2240 “Інші доходи”).

1.2. Додана вартість. Розраховується як сума обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ, вартості продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства з метою інвестування свого підприємства, інших нефінансових доходів (з урахуванням субсидій та дотацій на виробництво), зміни запасів за вирахуванням загальної вартості куплених товарів та послуг, акцизного податку, податків та зборів, пов'язаних із виробництвом, податків та зборів, пов'язаних з обсягом реалізованої продукції (товарів, послуг) (крім ПДВ та акцизного податку).

Інформація щодо показника визначається відповідно до п. 1 Розділу V Методики розрахунку показника структурної статистики “Додана вартість за витратами виробництва”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 19.01.2016 №10. Інформація за показниками, що використовуються для розрахунку доданої вартості за витратами виробництва, наводиться у формі державного статистичного спостереження № 1-підприємство (річна) “Струк-

турне обстеження підприємства”, затвердженій наказом Державної служби статистики України від 24.06.2016 № 97.

2. Показники, що розкривають платежі на користь державі нараховані.

2.1. Податки та інші платежі державі. Розраховується як сума зобов'язань перед державою за податками та платежами за відповідний звітний період.

Інформація щодо величини нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємства має відповідати сумі, що наведена у графі 3 рядку 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897.

Інформація щодо величини нарахованого зобов'язання з рентної плати має відповідати сумі, що наведена у графі 3 рядку 4 Податкової декларації з рентної плати, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 № 719.

Інформація про загальну суму нарахованого екологічного податку має відповідати сумі рядків 4.1, 4.2, 4.3, 4.4 графі 3 Податкової декларації екологічного податку, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 № 715.

Інформація щодо нарахованої плати за землю має відповідати величині, наведеній у графі 3 рядку 3 розділу III Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності), затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2015 № 560.

Інформація щодо нарахованого транспортного податку має відповідати величині, що наводиться у графі 8 рядку 6 Податкової декларації з транспортного податку, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 10.04.2015 № 415.

Інформація щодо нарахованого податку на нерухоме майно має відповідати сумі, наведеній у графі 7 рядку 6 Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 10.04.2015 № 407.

Інформація щодо зборів за місця для паркування транспортних засобів має відповідати сумі, наведеній у графі 7 рядку 1 Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 № 636.

Інформація щодо податку на додану вартість має відповідати сумі, наведеній у рядках 18 або 19 Податкової декларації з податку на додану вартість, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21.

Інформація щодо акцизного податку має відповідати сумах, наведеним у розділах, які відповідають виду господарської діяльності платника, виду підакцизних товарів (продукції) Декларації акцизного податку, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 14, зокрема: графа 4 рядки А16, А17 розділу А; графа 4 рядки Б13, Б14 розділу Б; графа 4 рядок В18 розділу В; графа 4 рядок Г11 розділу Г; графа 4 рядок Д1 розділу Д; графа 4 рядок Е2 розділу Е.

Інформація щодо нарахованого податку на доходи фізичних осіб має відповідати сумах, наведеним у графі 4а розділу 1 та графі 4а розділу 2 форми № 1ДФ “Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку”, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4.

*3. Показники, що містять інформацію про інвестиції підприємства.*

3.1. Витрати на охорону навколишнього середовища. Розраховується як сума всіх видів витрат, спрямованих на запобігання, скорочення чи ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, при наданні послуг чи використанні продукції, а також на збереження біорізноманіття та середовища існування.

Інформація щодо показника визначається відповідно до Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати (річна) “Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі”, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 24.10.2006 № 494 (у редакції наказу від 11.11.2010 № 452). Інформація щодо показника має відповідати величині, наведеній у графі 1 рядку 000 розділу I форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати (річна) “Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 30.09.2015 № 259.

### **Показники щодо екологічного впливу**

*1. Показники, що характеризують раціональне використання води.*

1.1. Показники рециркуляції води. Показник характеризує загальний об’єм води, який суб’єкт господарювання, що звітує, переробляє та/або повторно використовує протягом звітного періоду. Показник розкривається через такі складові:

1.1.1. Фактично використано води за рік, усього, тис. куб. м. Інформація про об’єм фактично використаної води за рік визначається згідно з Порядком ведення державного обліку водокористування, затвердженим наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78, та має відповідати об’єму використаної води на відповідні потреби водокористувачем, що звітує, а також переданої для використання на відповідні потреби водокористувачами, які самостійно не звітують, що розкривається у графах 16–19, 21 табл. 1 “Збір, використання, передача та втрати води”, форми державного статистичного спостереження № 2ТП-водгосп (річна) “Звіт про використання води”, затвердженої наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78.



1.1.2. Відведено зворотних (стічних) вод за рік, усього, тис. куб. м. Інформація про фактичний об'єм відведених зворотних (стічних) вод за рік визначається згідно з Порядком ведення державного обліку водокористування, затвердженим наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78, та має відповідати об'єму водовідведення у водні об'єкти та інші приймачі, які не віднесені до водних об'єктів, що розкривається у графі 2 таблиці 2 "Водовідведення", форми державного статистичного спостереження № 2ТП-водгосп (річна) "Звіт про використання води", затвердженої наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78.

1.1.3. У тому числі: Нормативно очищених зворотних (стічних) вод на очисних спорудах, усього, тис. куб. м. Інформація про фактичний об'єм нормативно очищених зворотних (стічних) вод на відповідних очисних спорудах (біологічної, фізико-хімічної, механічної очистки) зворотних (стічних) вод визначається згідно з Порядком ведення державного обліку водокористування, затвердженим наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78, та має відповідати об'єму нормативно очищених зворотних (стічних) вод, що розкривається у графах 6–8 табл. 2 "Водовідведення", форми державного статистичного спостереження № 2ТП-водгосп (річна) "Звіт про використання води", затвердженої наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78.

1.2. Ефективність використання води. Розраховується діленням фактично використаної води за рік, усього, тис. куб. м на обсяг виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), тис. грн.

Інформація про об'єм фактично використаної води за рік визначається згідно з Порядком ведення державного обліку водокористування, затвердженим наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78, та має відповідати об'єму використаної води на відповідні потреби водокористувачем, що звітує, а також переданої для використання на відповідні потреби водокористувачами, які самостійно не звітують, що розкривається у графах 16–19, 21 табл. 1 "Забір, використання, передача та втрати води" форми державного статистичного спостереження № 2ТП-водгосп (річна) "Звіт про використання води", затвердженої наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78.

Інформація про обсяг виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), тис. грн, визначається таким чином: до запасів готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на кінець періоду додати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням запасів готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на початок періоду.

Інформація про запаси готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на кінець та початок періоду визначається згідно з Методичними реко-

мендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433, та має відповідати сумі запасів, що розкривається в рядках 1102, 1103, 1104 форми фінансової звітності № 1 "Баланс (Звіт про фінансовий стан)".

Інформація про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України 28.03.2013 № 433, та має відповідати собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), що розкривається у рядку 2050 форми фінансової звітності № 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)".

1.3. Навантаження на водні ресурси. Розраховується шляхом визначення об'єму води, вилученої або забраної з розбивкою за джерелами.

Інформація про назву джерела водопостачання або водокористувача зазначається згідно з Порядком ведення державного обліку водокористування, затвердженим наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78, та має відповідати графі Б табл. 1 "Забір, використання, передача та втрати води" форми державного статистичного спостереження № 2ТП-водгосп (річна) "Звіт про використання води", затвердженої наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78.

Інформація про об'єм забраної або одержаної води за рік визначається згідно з Порядком ведення державного обліку водокористування, затвердженим наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78, та має відповідати графі 1 таблиці 1 "Забір, використання, передача та втрати води" форми державного статистичного спостереження № 2ТП-водгосп (річна) "Звіт про використання води", затвердженої наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 16.03.2015 № 78.

Інформація про частку забраної або одержаної води відповідно до джерела водопостачання або водокористування визначається шляхом ділення об'єму забраної води в розрізі певного джерела на загальний об'єм забраної води.

## *2. Показники, що характеризують управління відходами.*

2.1. Скорочення утворення відходів. Показник характеризує зміни в утворенні відходів підприємства.

Інформація про найменування відходів зазначається згідно з Коментарем щодо заповнення форми № 1-відходи (річна) державного статистичного спостереження "Утворення та поводження з відходами" та розкривається в рядку А Розділу I форми державного статистичного спостереження № 1-відходи (річна) "Утворення та поводження з відходами", затвердженої наказом Державної служби статистики України від 19.08.2014 № 243.

Інформація про код відходів за класифікатором (ДК 005-96) зазначається згідно з Коментарем щодо заповнення форми № 1-відходи (річна) державного

статистичного спостереження “Утворення та поводження з відходами” та розкривається у рядку Б Розділу I форми державного статистичного спостереження № 1-відходи (річна) “Утворення та поводження з відходами”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 19.08.2014 № 243.

Інформація про клас небезпеки відходів зазначається згідно з Коментарем щодо заповнення форми № 1-відходи (річна) державного статистичного спостереження “Утворення та поводження з відходами” та розкривається в рядку В Розділу I форми державного статистичного спостереження № 1-відходи (річна) “Утворення та поводження з відходами”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 19.08.2014 № 243.

Інформація про обсяг утворених відходів за відповідний період визначається згідно з Коментарем щодо заповнення форми № 1-відходи (річна) державного статистичного спостереження “Утворення та поводження з відходами” та має відповідати обсягу утворених відходів, що розкривається в рядку Д Розділу I форми державного статистичного спостереження № 1-відходи (річна) “Утворення та поводження з відходами”, затвердженої наказом Державної служби статистики у Україні від 19.08.2014 № 243 (зі змінами).

Інформація про співвідношення обсягів утворених відходів звітного року до обсягів утворення відходів минулого року визначається шляхом ділення показника “Утворилося відходів, тонн за звітний рік” на показник “Утворилося відходів, тонн за минулий рік”.

2.2. Переробка відходів. Розраховується діленням загального обсягу перероблених відходів (тонн) на обсяг виробленої продукції (товарів, робіт, послуг).

Інформація про загальний обсяг перероблених відходів (тонн) визначається за даними бухгалтерського обліку підприємства.

Інформація про обсяг виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), тис. грн, визначається таким чином: до запасів готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на кінець періоду додати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням запасів готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на початок періоду.

Інформація про запаси готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на кінець та початок періоду визначається згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433, та має відповідати сумі запасів, що розкривається в рядках 1102, 1103, 1104 форми фінансової звітності № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”.

Інформація про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433, та має відповідати собівартості реалізованої продукції (това-

рів, робіт, послуг), що розкривається в рядку 2050 форми фінансової звітності № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

2.3. Обсяг утилізованих відходів, тонн. Інформація про обсяг утилізованих відходів за відповідний період визначається згідно з Коментарем щодо заповнення форми № 1-відходи (річна) державного статистичного спостереження “Утворення та поводження з відходами” та має відповідати обсягу утилізованих відходів, що розкривається в рядках 25 розділів I та II форми державного статистичного спостереження № 1-відходи (річна) “Утворення та поводження з відходами”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 19.08.2014 № 243.

2.4. Небезпечні відходи. Інформація про небезпечні відходи зазначається в абсолютному вираженні як загальний обсяг небезпечних відходів (тонн) та як частка відпрацьованих небезпечних відходів з урахуванням загальних відходів, повідомлених підприємством, що звітує.

Інформація про найменування небезпечних відходів зазначається згідно з їх класифікацією як небезпечні, якщо вони мають будь-які характеристики, що містяться в Додатку III Базельській конвенції “Про контроль за транскордонним перевезенням небезпечних відходів та їх видаленням” від 22.03.1989.

Інформація про обсяг утворених небезпечних відходів за відповідний період визначається згідно з Коментарем щодо заповнення форми № 1-відходи (річна) державного статистичного спостереження “Утворення та поводження з відходами” і має відповідати обсягу утворених небезпечних відходів, що частково розкривається в рядку Д Розділу I форми державного статистичного спостереження № 1-відходи (річна) “Утворення та поводження з відходами”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 19.08.2014 № 243.

Інформація про показник загального утворення відходів (Пзув) розкривається через розрахунок за формулою:

$$\text{Пзув} = 5000 \times m_1 + 500 \times m_2 + 50 \times m_3 + 1 \times m_4,$$

де  $m_1, m_2, m_3, m_4$  – умовні одиниці, значення яких дорівнюють кількості утворених відходів за класами безпеки (1, 2, 3, 4-й класи відповідно), розрахованій відповідно до п. 8 Порядку ведення реєстру об’єктів утворення, оброблення та утилізації відходів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 31.08.1998 № 1360.

Інформація про питому вагу небезпечних відходів у загальному утворенні відходів (Пзув) розраховується шляхом ділення показника “Утворилося небезпечних відходів за відповідний період” на показник загального утворення відходів (Пзув).

*3. Показники, що характеризують викиди парникових газів.*

3.1. Викиди парникових газів. Інформація про загальні обсяги викидів забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря за всіма виробничими та технологічними процесами, технологічним устаткуванням (установ-

ками) (тонн) має відповідати обсягам викидів забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря, що розкривається в розділі I форми державного статистичного спостереження № 2-ТП (повітря) (річна) “Звіт про охорону атмосферного повітря”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 27.11.2015 № 345.

#### *4. Показники, що характеризують споживання енергії.*

4.1. Відновлювана енергія. Розраховується діленням обсягів спожитої підприємством відновлюваної енергії на загальне споживання енергії за звітний період (визначається у відсотках).

Інформація про обсяг спожитої підприємством відновлюваної енергії та про загальне споживання енергії за звітний період визначається за даними бухгалтерського обліку підприємства.

4.2. Енергоефективність. Розраховується шляхом ділення абсолютного споживання енергії (витрати енергії, всього, грн) на собівартість виробленої продукції (товарів, робіт, послуг).

Інформація про абсолютне споживання енергії (витрати енергії, всього, грн) визначається за даними бухгалтерського обліку підприємства.

Інформація про обсяг виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), тис. грн визначається таким чином: до запасів готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на кінець періоду додати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням запасів готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на початок періоду.

Інформація про запаси готової продукції (товарів, незавершене виробництво) на кінець та початок періоду визначається згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433, та має відповідати сумі запасів, що розкривається у рядках 1102, 1103, 1104 форми фінансової звітності № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”.

Інформація про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433, та має відповідати собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), що розкривається в рядку 2050 форми фінансової звітності № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

### **Показники щодо соціального впливу**

#### *1. Показники, що характеризують стан гендерної рівності.*

1.1. Частка жінок на керівних посадах. Розраховується діленням кількості жінок на керівних посадах на загальну кількість працівників підприємства за відповідний період. Показник відображається в цілих одиницях.

Загальна кількість працівників підприємства визначається відповідно до п. 3.1 та 3.2 глави 3 Інструкції зі статистики кількості працівників, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 № 286, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 30.11.2005 за № 1442/11722 (зі змінами) (далі – Інструкція зі статистики кількості працівників). До загальної кількості працівників включаються: штатні працівники, зовнішні сумісники і працюючі за цивільно-правовими договорами.

*2. Показники, що розкривають витрати на дослідження та розробки.*

2.1. Загальна сума витрат на виконання наукових досліджень та розробок, що дорівнює сумі всіх видів витрат на виконання наукових досліджень і розробок з урахуванням робіт, виконаних співвиконавцями, з початку звітного періоду, включаючи як поточні, так і капітальні витрати (не містить інформації щодо суми амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних фондів).

Інформація про загальну суму витрат на виконання наукових досліджень та розробок має відповідати сумі витрат на виконання наукових досліджень і розробок, що розкривається в рядку 100 Розділу 1 форми державного статистичного спостереження № 3-наука (річна) “Звіт про здійснення наукових досліджень і розробок”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 24.06.2016 № 104.

2.2. Витрати на професійне навчання одного працівника. Розраховуються діленням витрат на професійне навчання, пов’язане з виробничою потребою на середньооблікову кількість штатних працівників підприємства за відповідний період.

Інформація про витрати на професійне навчання, пов’язане з виробничою потребою, визначається відповідно до п. 8.9 розділу VIII Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) “Звіт з праці”, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 26.10.2009 № 404, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 15.12.2009 за № 1212/17228 (далі – Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) “Звіт з праці”) та має відповідати сумі витрат на професійне навчання, пов’язане з виробничою потребою, що розкривається в рядку 9050 Розділу VII форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) “Звіт з праці”, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 10.06.2016 № 90 (далі – форма № 1-ПВ (квартальна)).

Середньооблікова кількість штатних працівників підприємства визначається відповідно до п. 3.1 та 3.2 глави 3 Інструкції зі статистики кількості працівників.

*3. Показники, що характеризують витрати в людський капітал.*

3.1. Заробітна плата штатних працівників. Інформація про суму заробітної плати штатних працівників визначається згідно з Інструкцією зі статистики за-

робітної плати та має відповідати сумі Фонду заробітної плати штатних працівників, нарахованому за період з початку року, що розкривається у рядку 5010 Розділу III форми № 1-ПВ (квартальна).

3.2. Заробітна плата працівників-жінок. Інформація про суму заробітної плати працівників-жінок визначається згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати та має відповідати сумі нарахованої за період з початку року заробітної плати працівників-жінок, що наводиться у графі 2 рядку 7010 Розділу V форми № 1-ПВ (квартальна).

3.3. Заробітна плата працівників – зовнішніх сумісників. Інформація про суму заробітної плати працівників – зовнішніх сумісників визначається згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати та має відповідати сумі нарахованої за період з початку року заробітної плати працівників – зовнішніх сумісників, що наводиться у графі 2 рядку 7030 Розділу V форми № 1-ПВ (квартальна).

3.4. Заробітна плата працівників, які працюють за цивільно-правовими договорами. Інформація про суму заробітної плати працівників, які працюють за цивільно-правовими договорами, визначається згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати та має відповідати сумі нарахованої за період з початку року заробітної плати працівників, які працюють за цивільно-правовими договорами, що наводиться у графі 2 рядку 7040 Розділу V форми № 1-ПВ (квартальна).

#### *4. Показники, що розкривають стан охорони здоров'я та безпеки працівників.*

4.1. Співвідношення днів непрацездатності внаслідок виробничого травматизму й відпрацьованого робочого часу. Розраховується діленням кількості днів непрацездатності потерпілих від нещасних випадків на кількість відпрацьованого робочого часу штатними працівниками підприємства за відповідний період.

Кількість днів непрацездатності потерпілих від нещасних випадків визначається за даними документів, передбачених Порядком проведення розслідування та ведення обліку нещасних випадків, професійних захворювань і аварій на виробництві (далі – Порядок № 1232), затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 № 1232, та має відповідати інформації, що наводиться у графі 1 рядка 3 Розділу 1 форми державного статистичного спостереження № 7-тнв (річна) “Звіт про травматизм на виробництві, затвердженої наказом Державної служби статистики України від 18.08.2014 № 242 (далі – форма № 7-тнв (річна)).

Інформація про кількість фактично відпрацьованих людино-годин за звітний рік розраховується відповідно до Інструкції зі статистики кількості працівників та має відповідати сумі відпрацьованого робочого часу таких працівників за період із початку року, що наводиться в рядку 1060 Розділу I форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ “Звіт із праці” (місячна), затвердженої наказом Державної служби статистики України від 10.06.2016 № 90 (далі – форма № 1-ПВ (місячна)).



4.2. Кількість випадків виробничого травматизму. Розраховується діленням кількості потерпілих від нещасних випадків на середньооблікову кількість штатних працівників підприємства за відповідний період. Показник відображається в цілих одиницях.

Кількість потерпілих від нещасних випадків визначається за даними документів, передбачених Порядком № 1232, та має відповідати інформації, що наводиться у графі 1 рядка 1 Розділу 1 форми № 7-тнв (річна).

Середньооблікова кількість штатних працівників підприємства визначається відповідно до п. 3.1 та 3.2 глави 3 Інструкції зі статистики кількості працівників.

*5. Показники, що розкривають стан охоплення працівників колективними трудовими договорами.*

5.1. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами. Розраховується діленням кількості укладених на звітну дату колективних договорів (угод) підприємства на загальну кількість працівників.

Інформація про кількість укладених на звітну дату колективних договорів (угод) підприємства, які були зареєстровані місцевими органами державної виконавчої влади відповідно до частини одинадцятої ст. 9 Закону України "Про колективні договори і угоди", визначається згідно з Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) "Звіт з праці" та має відповідати рядку 8010 розділу VI форми № 1-ПВ (квартальна).

*6. Показники, що розкривають інформацію про благодійну діяльність.*

6.1. Витрати на благодійну діяльність, під якою розуміється добровільна особиста і/або майнова допомога для досягнення встановлених Законом України "Про благодійну діяльність та благодійні організації" від 05.07.2012 № 5073-VI цілей, що не передбачає отримання благодійником прибутку, а також сплати будь-якої винагороди або компенсації благодійникові від імені або за дорученням бенефіціара.

### **Показники щодо корпоративного управління та заходів боротьби з корупцією**

*1. Показники, що розкривають за даними внутрішніх документів товариства інформацію про корпоративне управління, зокрема:*

Кількість засідань виконавчого органу.

Члени виконавчого органу.

Відвідування членами виконавчого органу засідань.

Розподіл членів виконавчого органу за віковими групами.

Кількість жінок серед членів виконавчого органу.

Частка жінок серед членів виконавчого органу. Розраховується діленням кількості жінок серед членів виконавчого органу на загальну кількість членів виконавчого органу.



Частка членів виконавчого органу – осіб з обмеженими можливостями. Розраховується діленням кількості членів виконавчого органу – осіб з обмеженими можливостями на загальну кількість членів виконавчого органу.

Кількість засідань аудиторського комітету.

Відвідування аудиторського комітету його членами.

Сукупний розмір винагороди голови та членів виконавчого органу, кількість акцій, якими вони володіють.

*2. Показники, що розкривають інформацію про заходи боротьби з корупцією.*

2.1. Загальна кількість та характер підтверджених випадків корупції. Інформація про загальну кількість та характер підтверджених випадків корупції за звітний період визначається за даними підприємства.

Пропозиції щодо доповнення домінуючих інституціональних рамоквих підходів до розкриття інформації про вплив COVID-19 на діяльність підприємств та їх внеску у протидію поширенню пандемії в контексті Керівництва GSI

Групи показників та показники відповідно до GSI	Пропозиції щодо включення додаткових показників	Примітки щодо особливостей розрахунку в умовах COVID-19	Відповідність Методичним рекомендаціям зі складання звіту про управління
<i>Економічна сфера<sup>1</sup></i>			
<b>A.1. Доходи та/або (чиста) додана вартість.</b> A.1.1. Доходи. A.1.2. Додана вартість. A.1.3. Чиста додана вартість		Додати порівняльну інформацію за кожним показником до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	П. 2. За напрямом "Результати діяльності"
	Додаткове розкриття інформації щодо очікуваних грошових потоків підприємства та фактично отриманих у період карантинних заходів COVID-19. Додати показник "Обсяг залучених підприємством кредитних ресурсів під час пандемії COVID-19"	Інформація описового характеру, необхідна для розуміння змін у грошових коштах підприємства, спричинених COVID-19	П. 3. "Ліквідність та зобов'язання"
<b>A.2. Виплати уряду.</b> A.2.1. Податки та інші платежі уряду	Зміна динаміки сплати податків та інших загальнодержавних зборів та платежів в умовах протидії поширенню COVID-19 через розкриття таких показників: – темп приросту сум сплачених податків та платежів;	Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	П. 3. "Ліквідність та зобов'язання"

<sup>1</sup> Групування показників відповідно до GSI.

Групи показників та показники відповідно до GSI	Пропозиції щодо включення додаткових показників	Примітки щодо особливостей розрахунку в умовах COVID-19	Відповідність Методичним рекомендаціям зі складання звіту про управління
<p><b>A.3. Нові інвестиції/витрати.</b>  A.3.1. Зелені інвестиції / товари (продукти).  A.3.2. Інвестиції в соціальну сферу.  A.3.3. Загальні витрати на дослідження та розробки</p>	<p>– опис факторів, за рахунок яких знижено суму нарахованих та сплачених податків та платежів; кількість штрафів через несвоєчасність розрахунків із бюджетом, спричинених пандемією</p> <p>Навести інформацію щодо темпу приросту обсягів інвестування (залученого та здійсненого).  Додати показник "Витрати на інвестиційні проекти, у тому числі ті, фінансування яких тимчасово зупинено".  Додати A.3.2 показник: "Сума витрат, спрямованих на заходи подолання пандемії COVID-19 на рівні місцевих громад" із наданням опису заходів, на які спрямовані витрати.  Доповнити показник A.3.3 показником "Сума витрат, здійснених на підтримку досліджень і розробок у сфері протидії поширенню COVID-19".  Доповнити показником "Сума витрат, понесених на забезпечення діджиталізації бізнес-процесів на підприємстві в умовах протидії поширенню COVID-19"</p>	<p>Додати порівняльну інформацію за кожним показником до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії</p>	<p>П. 7. "Дослідження та інновації"</p>
<p><b>A.4. Місцеві програми постачання/закупівель.</b>  A.4.1. Відсоткова частка закупівель на місцях</p>	<p>–</p>		

Групи показників та показники відповідно до GSI	Пропозиції щодо включення додаткових показників	Примітки щодо особливостей розрахунку в умовах COVID-19	Відповідність Методичним рекомендаціям зі складання звіту про управління
	очікувані зміни фінансового стану компанії у короткостроковій та довгостроковій перспективі <sup>1</sup>	Додати порівняльну інформацію за кожним показником до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	П. 9. "Перспектива розвитку"
<b>Екологічна сфера</b>			
<b>В.1. Раціональне використання води.</b> В.1.1. Рециркуляція води. В.1.2. Ефективність використання води. В.1.3. Навантаження на водні ресурси / нестача води. В.1.4. Комплексне управління водними ресурсами	Навести динаміку зростання/зменшення ефективності водокористування в умовах дистанційного режиму роботи (в натуральних та грошових вимірниках)	Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	П. 4. "Екологічні аспекти"
<b>В.2. Управління відходами.</b> В.2.1. Скорочення утворення відходів. В.2.2. Переробка відходів. В.2.3. Безпечні відходи		Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	
<b>В.3. Викиди парникових газів.</b> В.3.1. Викиди парникових газів (сфера 1). В.3.2. Викиди парникових газів (сфера 2)		Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	

<sup>1</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOP655.pdf>.

Групи показників та показники відповідно до GSI	Пропозиції щодо включення додаткових показників	Примітки щодо особливостей розрахунку в умовах COVID-19	Відповідність Методичним рекомендаціям зі складання звіту про управління
<b>V.4. Хімікати, включаючи пестициди та озоноруйнуючі речовини.</b> V.4.1. Хімікати, включаючи пестициди та озоноруйнуючі речовини		Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	
<b>V.5. Споживання енергії.</b> V.5.1. Відновлювана енергія. V.5.2. Енергоефективність	Навести динаміку зростання/зменшення енергоефективності в умовах дистанційного режиму роботи (в натуральних та грошових вимірниках)	Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	
<b>Соціальна сфера</b>			
<b>S.1. Гендерна рівність.</b> S.1.1. Частка жінок на керівних посадах		Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	П. 5. "Соціальні аспекти та кадрова політика"
<b>S.2. Людський капітал.</b> S.2.1. Середньорічна тривалість підготовки в розрахунку на одного працівника з розподілом за категоріями працівників. S.2.2. Витрати на підготовку одного працівника на рік з розподілом за категоріями працівників. S.2.3. Заробітна плата та виплати працівникам з розподілом за типом зайнятості й статтю		Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	

<p><b>Групи показників та показники відповідно до GSI</b></p>	<p><b>Пропозиції щодо включення додаткових показників</b></p>	<p><b>Примітки щодо особливостей розрахунку в умовах COVID-19</b></p>	<p><b>Відповідність Методичним рекомендаціям зі складання звіту про управління</b></p>
<p><b>С.3. Охорона здоров'я та безпека працівників.</b>  С.3.1. Витрати на охорону здоров'я та безпеку працівників.  С.3.2. Частота/кількість випадків виробничого травматизму</p>	<p>Доповнити показниками:  – "Частота випадків захворюваності працівників на COVID-19";  – "Сума витрат на оплату лікарняних, здійснених під час пандемії COVID-19";  – "Сума витрат, здійснених на створення безпечних умов праці, у контексті протидії COVID-19";  – "Сума витрат, пов'язаних зі сплатою штрафів за неналежні умови праці в контексті протидії COVID-19";  – "Сума витрат, здійснених на додаткове страхування здоров'я працівників (life insurance)";  – "Тривалість навчання працівників з питань протидії COVID-19, год";  – "Тривалість дистанційної форми роботи працівників в умовах COVID-19, год/тиждень";  – "Рівень запровадження дистанційної форми роботи, %" </p>		
<p><b>С.4. Колективні трудові договори.</b>  С.4.1. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами</p>		<p>Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії</p>	
<b>Інституціональна сфера</b>			
<p><b>D.1. Розкриття інформації про корпоративне управління.</b>  D.1.1. Кількість засідань ради директорів та показники відвідувань.</p>	<p>Розкриття інформації з наведенням приміток щодо відповідності нормам чинного законодавства</p>	<p>Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії</p>	<p>П. 10. "Корпоративне управління"</p>

Групи показників та показники відповідно до GSI	Пропозиції щодо включення додаткових показників	Примітки щодо особливостей розрахунку в умовах COVID-19	Відповідність Методичним рекомендаціям зі складання звіту про управління
<p>D.1.2. Кількість та частка жінок серед членів ради директорів.</p> <p>D.1.3. Члени ради директорів з розподілом за віковими групами.</p> <p>D.1.4. Кількість засідань аудиторських комітетів та показники відвідувань.</p> <p>D.1.5. Винагорода: загальна сума та винагорода в розрахунку на кожного члена ради директорів та керівництва</p>			
<p><b>D.2. Заходи боротьби з корупцією.</b></p> <p>D.2.1. Середня сума штрафів, сплачених або тих, що підлягають сплаті відповідно до винесених звинувачувальних вироків.</p> <p>D.2.2. Середня тривалість навчання працівників із питань боротьби з корупцією, в розрізі працівників за рік</p>		Додати порівняльну інформацію до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії	

Складено за: IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>

## Додаток Е

**Методика розрахунку показників, що відображають вплив протидії поширенню коронавірусної хвороби на діяльність підприємства і характеризують його внесок у боротьбу з поширенням та наслідками COVID-19**

№	Показник	Методика розрахунку	Джерела інформації для розрахунку
<i>Економічна сфера</i>			
1	Показник "Витрати на інвестиційні проекти, реалізація яких призупинена внаслідок COVID-19"	Наведення суми витрат, здійснених на інвестиційні проекти, реалізація яких призупинена внаслідок COVID-19, тис. грн. Розраховується відповідно до даних бухгалтерського обліку, що базується на НПСБО (ПСБО 16 "Витрати") або МСФЗ (МСФЗ 15, МСФЗ 17, МСБО 2, МСБО 16, МСБО 2 та ін.)	Дані бухгалтерського обліку, примітки до річної фінансової звітності
2	Показник "Обсяг залучених підприємством кредитних ресурсів під час пандемії COVID-19"	Визначається як сума всіх залучених кредитних ресурсів протягом звітного періоду у розрізі термінів погашення (довгострокові та поточні), тис. грн. З метою поліпшення сприйняття інформації стейкхолдерами та демонстрації впливу COVID-19 на платоспроможність, оптимізацію розрахунків із контрагентами підприємства рекомендується навести динаміку зміни величини отриманих кредитів підприємством через розрахунок темпів приросту, зростання	Розраховується за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності, складеної за вимогами НПСБО (ПСБО 16 "Витрати") та/або МСФЗ
3	Напрями розкриття додаткової інформації, необхідної для розуміння впливу пандемії COVID-19 та внеску підприємства у її подолання:		
	– додаткове розкриття інформації щодо очікуваних грошових потоків підприємства та фактично отриманих у період карантинних заходів COVID-19	Розкриття прогнозованої та фактичної величини грошових надходжень від різних видів діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової), чистого руху грошових коштів. Представляти інформацію доцільно в абсолютних та відносних показниках	За даними річної фінансової звітності (Звіт про рух грошових коштів)



№	Показник	Методика розрахунку	Джерела інформації для розрахунку
	<p>– інформація описового характеру, необхідна для розуміння змін руху грошових коштів підприємства, спричинених COVID-19;</p> <p>– очікувані зміни фінансового стану компанії у коротко- та довгостроковій перспективі</p>	<p>Розкриття прогнозої та фактичної величини грошових надходжень від різних видів діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової), чистого руху грошових коштів. Представляти інформацію доцільно в абсолютних та відносних показниках</p> <p>Розкриття інформації щодо суттєвих змін у структурі активів та джерел їх утворення на підприємстві, фінансових і операційних ризиків, посилених зовнішніми умовами та чинниками (зокрема пандемією COVID-19). Представляти інформацію доцільно в абсолютних та відносних показниках</p>	<p>За даними річної фінансової звітності (Звіт про рух грошових коштів)</p> <p>За даними річної фінансової звітності та приміток до річної фінансової звітності, складених за НПСБО та/або МСФЗ</p>
4	Показник "Сума витрат, спрямованих на заходи подолання пандемії COVID-19 на рівні місцевих громад"	<p>До суми витрат, спрямованих на заходи подолання пандемії COVID-19 на рівні місцевих громад, включають усі витрати підприємства, націлені протягом звітного періоду на реалізацію благодійних проєктів, заходів, інвестиційних проєктів, присвячених протидії поширенню пандемії COVID-19 у країні (регіоні), де провадить основну операційну діяльність, тис. грн. Також підприємства можуть визначати коефіцієнт, що характеризує частку наведених витрат у загальній сумі витрат підприємства. Коефіцієнт визначається шляхом ділення суми витрат, спрямованих підприємством на заходи подолання пандемії COVID-19 на рівні місцевих громад, на загальну суму витрат підприємства у звітному періоді, %</p>	<p>За даними бухгалтерського обліку підприємства (інші витрати операційної діяльності, інші витрати)</p>
5	Показник "Сума витрат, здійснених на підтримку досліджень і розробок у сфері протидії поширенню COVID-19"	<p>Визначається як сума витрат, здійснених підприємством протягом звітного періоду на дослідження та розробки у сфері протидії поширенню пандемії COVID-19, тис. грн. Також підприємства можуть визначати коефіцієнт, що характеризує частку наведених витрат у загальній сумі витрат підприємства. Коефіцієнт визначається шляхом ділення суми витрат, здійснених підприємством на діджиталізацію основних бізнес-процесів, на загальну суму витрат підприємства у звітному періоді, %</p>	<p>За даними бухгалтерського обліку підприємства, річної фінансової звітності, складеної за НПСБО та/або МСФЗ</p>

№	Показник	Методика розрахунку	Джерела інформації для розрахунку
6	Показник "Сума витрат, здійснених на забезпечення діджиталізації бізнес-процесів на підприємстві в умовах протидії поширенню COVID-19" <sup>1</sup>	Визначається як сума витрат, здійснених підприємством на діджиталізацію основних бізнес-процесів, у зв'язку із переходом на дистанційну форму роботи (наприклад, витрати на забезпечення віддаленого доступу до робочих місць через запровадження хмарних технологій), тис. грн. Також підприємства можуть визначати коефіцієнт, що характеризує частку наведених витрат у загальній сумі витрат підприємства. Коефіцієнт визначається шляхом ділення суми витрат, здійснених підприємством на діджиталізацію основних бізнес-процесів, на загальну суму витрат підприємства у звітному періоді, %	За даними бухгалтерського обліку підприємства, річної фінансової звітності, складеної за НПСБО та/або МСФЗ
<b>Соціально сфера<sup>1</sup></b>			
1	Показник "Частота випадків захворювання працівників на COVID-19" <sup>2</sup>	Визначається як співвідношення днів непрацездатності внаслідок захворювання на COVID-19 і відпрацьованого робочого часу, помножене на 100 %. Кількість випадків захворювання серед працівників на COVID-19, од.	Дані внутрішнього оперативного обліку, дані бухгалтерського обліку; ряд. 2040 Розділу II форми державного статистичного спостереження, затвердженої наказом Державної служби статистики від 10.06.2016 № 90 "Звіт із праці (квартальний) № 1-ПВ" <sup>2</sup>
2	Показник "Сума витрат на оплату лікарняних, здійснених під час пандемії COVID-19" <sup>3</sup>	Визначається як сума витрат на сплату заборгованості з виплат працівникові у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (внаслідок COVID-19), тис. грн. Підприємства можуть також наводити інформацію щодо частки витрат на сплату заборгованості з виплат працівника у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (внаслідок COVID-19) у загальній сумі заборгованості з виплат працівникам у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, включно з оплатою перших п'яти днів, %	Ряд. 2040 Розділу II форми державного статистичного спостереження, затвердженої наказом Державної служби статистики від 10.06.2016 № 90 "Звіт із праці (квартальний) № 1-ПВ" <sup>3</sup>

<sup>1</sup> Monitoring and Evaluation Framework / World Health Organization. 2020. URL: [https://www.who.int/docs/default-source/coronavirus/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f\\_1&download=true](https://www.who.int/docs/default-source/coronavirus/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f_1&download=true).

<sup>2</sup> Про затвердження форм державного статистичного спостереження № 1-ПВ (місячна) та № 1-ПВ (квартальна) "Звіт із праці": наказ Державної служби статистики України від 10.06.2016 № 90. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0090832-16#Text>.

<sup>3</sup> Там само.

№	Показник	Методика розрахунку	Джерела інформації для розрахунку
3	Показник "Сума витрат, здійснених на створення безпечних умов праці, в контексті протидії COVID-19"	Визначається як сума витрат, пов'язаних зі створенням безпечних умов праці в контексті протидії COVID-19, зокрема: витрати на придбання дезінфікуючих засобів, на інструментаж працівників, на придбання засобів індивідуального захисту, тощо, тис. грн	За даними бухгалтерського обліку підприємства, річної фінансової звітності, складеної за НПСБО та/або МСФЗ
4	Показник "Сума витрат, пов'язаних зі сплатою штрафів за неналежні умови праці в контексті протидії COVID-19"	Визначається як сума витрат, здійснених на сплату штрафів до державного бюджету країни за порушення норм чинного законодавства у сфері протидії поширенню коронавірусної хвороби, тис. грн <sup>1</sup>	За даними бухгалтерського обліку підприємства. <i>Примітка.</i> Законом України від 17.03.2020 № 530-IX передбачено внесення до Кодексу України про адміністративні правопорушення (ст. 443) норми про адміністративну відповідальність за порушення правил щодо карантину людей <sup>2</sup>
5	Показник "Сума витрат, здійснених на додаткове страхування здоров'я працівників (life-insurance)"	Визначається як сума витрат, здійснених на індивідуальне медичне страхування працівників підприємства від захворювання на коронавірусну хворобу, тис. грн	За даними бухгалтерського обліку підприємства
6	Показник "Тривалість навчання працівників із питань протидії COVID-19"	Загальна кількість годин навчання працівників з питань безпеки та правил поведінки під час пандемії COVID-19, годин	Внутрішні організаційно-розпорядчі документи на підприємстві
7	Показник "Тривалість дистанційної форми роботи працівників в умовах COVID-19, год/тиждень"	Загальна кількість годин дистанційної роботи працівників під час пандемії COVID-19, год/тиждень	Внутрішні організаційно-розпорядчі документи на підприємстві, первинні документи (табелі обліку відпрацьованого часу)

<sup>1</sup> Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19): закон України від 17.03.2020 № 530-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/530-20#Text>.

<sup>2</sup> Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.



## Етапи складання нефінансового звіту

Етап	Автор				
	Мацьків Р. Т. <sup>1</sup>	Байрактар Ю. П.	Ободець Я. В. <sup>2</sup>	Воробей В., Журовська І. <sup>3</sup>	Шаповал В. <sup>4</sup> Хамідова А. <sup>5</sup>
Підготовка до нефінансового звітування	+	+	+	+	+
Робота над підготовкою нефінансового звіту	+	+	+	+	+
Оприлюднення нефінансового звіту	+	+	+	+	+
Верифікація нефінансового звіту	+	+	+	+	+
Аудит нефінансового звіту	-	+	+	-	-

Складено авторами.

<sup>1</sup> Мацьків Р. Т. Нефінансова звітність — складова управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL: <http://www.economy.loyka.com.ua/?op=1&z=3926>.

<sup>2</sup> Ободець Я. В. Корпоративна соціальна відповідальність. URL: <https://studfiles.net/preview/5350171/page:32>.

<sup>3</sup> Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу. 2010. URL: [http://prv.net.ua/uploads/work\\_attachments/Non-Financial\\_Reporting\\_UA\\_.pdf](http://prv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting_UA_.pdf).

<sup>4</sup> Шаповал В. М. Становлення інституту нефінансової (соціальної) звітності в Україні. *Інституціональний вектор економічного розвитку* : зб. наук. пр. МІДМУ "КПУ". Мелітополь : Вид-во КПУ, 2009. Вип. 2 (1). С. 49–61.

<sup>5</sup> Хамідова О. М., Хамідова А. Ш. Складання соціальної звітності як важливий етап реалізації соціально-відповідального маркетингу підприємства галузі мінеральних добрив. *Економіка Крима*. 2010. № 2 (31). С. 222–226.

## ПРАКТИЧНИЙ КОМЕНТАР ЗІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ

### ЗМІСТ

Вступ

1. Визначення
2. Сфера застосування, цілі та принципи складання звіту про управління
3. Зміст та порядок складання звіту про управління
4. Розкриття інформації у звіті про управління
  - Організаційна структура та опис діяльності підприємства;*
  - Результати діяльності;*
  - Ліквідність та зобов'язання;*
  - Екологічні аспекти;*
  - Соціальні аспекти та кадрова політика;*
  - Ризики;*
  - Дослідження та інновації;*
  - Фінансові інвестиції;*
  - Перспективи розвитку;*
  - Корпоративне управління*

Додаток 1

<sup>1</sup> Розроблено авторами.

## Вступ

За Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 (далі – Угода про асоціацію ЄС)<sup>1</sup>, Україною було взято зобов'язання щодо поступового наближення власного законодавства до законодавства ЄС шляхом імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти визначених типів компаній (далі – Директива 2013/34/ЄС)<sup>2</sup>.

Положення Директиви 2013/34/ЄС щодо запровадження звіту про управління імplementовано до національного законодавства шляхом внесенням змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 (далі – Закон № 996-XIV)<sup>3</sup>, якими встановлена вимога окремим підприємствам складати звіт про управління. Наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982 затверджено Методичні рекомендації зі складання звіту про управління (далі – Методичні рекомендації).

Директивою 2013/34/ЄС важливими компонентами звітності компаній визнано звіт про управління та консолідований звіт про управління. Запровадження звіту про управління сприятиме прозорості та підзвітності підприємств шляхом розкриття в ньому фінансової та нефінансової інформації про економічні, екологічні, соціальні аспекти діяльності й перспективи розвитку підприємств<sup>4</sup>.

Цей Практичний коментар зі складання звіту про управління (далі – Коментар) розроблено відповідно до вимог національного законодавства та з урахуванням рекомендацій визнаних міжнародних ініціатив із питань складання нефінансової звітності.

*Метою складання Коментаря є надання допомоги підприємствам щодо розкриття якісної, актуальної, корисної транспарентної фінансової та нефінансової інформації різним групам користувачів, зокрема власникам, інвесторам, кредиторам, бізнес-партнерам, робітникам та державним органам.*

<sup>1</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text).

<sup>2</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

<sup>3</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>4</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

Особливої актуальності в сучасних умовах набуває можливість розкриття підприємствами суттєвої інформації про вплив невизначеності, зокрема пандемії, спричиненої коронавірусною хворобою 2019 р. (COVID-19). Коментар містить перелік показників, розкриття яких допоможе підприємствам надати зацікавленим сторонам можливість сформулювати висновки щодо діяльності підприємств в умовах невизначеності.

## 1. ВИЗНАЧЕННЯ

Терміни, що використовуються в цьому Коментарі, мають такі значення.

**Відновлювана енергія** – всі види енергії, які отримуються з відновлюваних джерел екологічно раціональним способом та які, *inter alia*, охоплюють: 1) біоенергію; 2) геотермальну енергію; 3) гідроелектроенергію; 4) енергію океану, у тому числі, *inter alia*, енергію припливів та відливів, енергію хвиль і теплову енергію океану; 5) сонячну енергію; 6) енергію вітру<sup>1</sup>.

**Зацікавлена сторона** – юридична або фізична особа, на яку, ймовірно, суттєво вплине звітність щодо діяльності, товарів та послуг організації, або чії дії можуть вплинути на можливість підприємства успішно реалізовувати стратегію та досягти поставлених цілей<sup>2</sup>.

**Ключові показники результативності (key performance indicators, KPI)** – кількісні та якісні показники, котрі повинні послідовно застосовуватись для звітування компанії<sup>3</sup>.

**Невизначеність** – притаманний діяльності підприємства стан, за якого окремі статті звітності неможливо виміряти точно, а можна лише попередньо оцінити на підставі професійних суджень, що базуються на наявній релевантній та достовірній інформації<sup>4</sup>.

**Перероблення відходів** – здійснення будь-яких технологічних операцій, пов'язаних зі зміною фізичних, хімічних чи біологічних властивостей відходів, із метою підготовки їх до екологічно безпечного зберігання, перевезення, утилізації чи видалення<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Про приєднання України до Статуту Міжнародного агентства з відновлювальних джерел енергії (IRENA) : закон України від 05.12.2017 № 2222-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2222-19>. (дата звернення 27.02.2019).

<sup>2</sup> GRI Standards Glossary 2016: GRI Standards download Center. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=c38a63d2-625c-4655-a6ab-d84d660fb109>.

<sup>3</sup> Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

<sup>4</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

<sup>5</sup> Про відходи : закон України від 05.03.1998 № 187/98-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187/98-вр>.



**Суттєва інформація** – це інформація, упущення або перекручення якої може з великою ймовірністю вплинути на рішення, що приймаються користувачами на підставі фінансової звітності підприємства. Суттєвість окремих статей оцінюється в контексті інших аналогічних статей<sup>1</sup>.

Інші терміни, що наводяться в цьому Практичному коментарі, використовуються у значеннях, передбачених Законом № 996-XIV, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності.

## 2. СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ, ЦІЛІ ТА ПРИНЦИПИ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ

**2.1. Цей Коментар має на меті надати допомогу під час складання звіту про управління** підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (крім банків, бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств) (далі – підприємства).

**2.2.** Цей Коментар підготовано на основі:

2.2.1) вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, нормативних документів із бухгалтерського обліку;

2.2.2) рекомендацій міжнародних документів та документів ЄС, зокрема:

- Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств від 26.06.2013 (Directive 2013/34/EU);
- Директиви 2014/95/ЄС Європейського парламенту та Ради про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами від 22.10.2014 (Directive 2014/95/EU)<sup>2</sup>;
- Повідомлення Європейської комісії 2017/C215/01 – Керівництва з нефінансової звітності (методика складання звітності з нефінансової інформації)<sup>3</sup>;
- Принципів Глобального договору ООН (UN Global Compact)<sup>4</sup>;

<sup>1</sup> Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

<sup>2</sup> Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>.

<sup>3</sup> Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).

<sup>4</sup> The Ten Principles of the UN Global Compact: United Nations Global Compact. URL: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>.

- Керівних принципів підприємницької діяльності в аспекті прав людини (Guiding Principles on Business and Human Rights)<sup>1</sup>;
- Керівних принципів ОЕСР для багатонаціональних підприємств (Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Guidelines for Multinational Enterprises)<sup>2</sup>;
- Стандарту ISO 26000 – “Керівництво із соціальної відповідальності” (International Organisation for Standardisation’s ISO 26000)<sup>3</sup>;
- Тристоронньої декларації принципів, що стосуються багатонаціональних корпорацій і соціальної політики Міжнародної організації праці (International Labour Organisation’s Tripartite Declaration of principles concerning multinational enterprises and social policy)<sup>4</sup>;
- Керівництва щодо звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative, GRI)<sup>5</sup>;
- Стандарту (основи) звітності екологічної інформації та природного капіталу Ради зі стандартів розкриття інформації про екологічний вплив (CDSB Framework for reporting environmental information & natural capital)<sup>6</sup>;
- Організаційних засад діяльності Проекту з розкриття інформації щодо викидів карбону (вуглецю) (CDP, Carbon Disclosure Project)<sup>7</sup>;
- Керівництва ОЕСР “дью діліженс” щодо відповідальних ланцюгів постачання мінералів із конфліктних та високоризикових територій (OECD Due Diligence)<sup>8</sup>;
- Керівництва з інтеграції ESG до фінансового аналізу та корпоративної оцінки (the Guideline for the Integration of ESG into Financial Analysis and Corporate Valuation)<sup>9</sup>;

<sup>1</sup> Guiding principles on business and human rights / United Nations. 2011. URL: [http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR\\_EN.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf).

<sup>2</sup> OECD Guidelines for Multinational Enterprises / OECD. 2011. URL: <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>.

<sup>3</sup> ISO 26000 – Social Responsibility. URL: <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>.

<sup>4</sup> Tripartite Declaration of Principles concerning Multinational Enterprises and Social Policy / ILO. URL: [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_emp/---emp\\_ent/---multi/documents/publication/wcms\\_094386.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/---multi/documents/publication/wcms_094386.pdf).

<sup>5</sup> GRI Standards Download Center. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=c38a63d2-625c-4655-a6ab-d84d660fb109>.

<sup>6</sup> CDSB Framework for reporting environmental information & natural capital / CDSB. 2015. URL: [https://www.cdsb.net/sites/cdsbnet/files/cdsb\\_framework\\_for\\_reporting\\_environmental\\_information\\_natural\\_capital.pdf](https://www.cdsb.net/sites/cdsbnet/files/cdsb_framework_for_reporting_environmental_information_natural_capital.pdf).

<sup>7</sup> The Carbon Disclosure Project (CDP). URL: <https://www.cdp.net/en>.

<sup>8</sup> OECD Due Diligence Guidance for Responsible Supply Chains of Minerals from Conflict-Affected and High-Risk Areas / OECD. 2nd Ed. 2013. URL: <https://www.oecd.org/corporate/mne/GuidanceEdition2.pdf>.

<sup>9</sup> Guideline for the Integration of ESG into Financial Analysis and Corporate Valuation (the European Federation of Financial Analysts Societies’ KPIs for ESG). URL: <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/1547/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>.

- Керівництва з відповідальної побудови аграрних ланцюгів постачання (Guidance for Responsible Agricultural Supply Chains)<sup>1</sup>;
- Керівництва зі складання звіту із стратегії (Guidance on the Strategic Report)<sup>2</sup>;
- Керівних принципів звітування щодо бізнесу та прав людини (Guiding Principles Reporting Framework on Business and Human Rights)<sup>3</sup>;
- Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності (the International Integrated Reporting Framework)<sup>4</sup>;
- Моделі керівництва щодо звітування ESG перед інвесторами в рамках міжнародної ініціативи ООН “Фондові біржі за сталий розвиток” (Model Guidance on reporting ESG information to investors of the UN Sustainable Stock Exchanges Initiative)<sup>5</sup>;
- Протоколу природного капіталу (the Natural Capital Protocol)<sup>6</sup>;
- Керівництва з екологічних наслідків (впливу) організації та продукції (товарів) (Product and Organisation Environmental Footprint (OEF) Guide)<sup>7</sup>;
- Стандартів бухгалтерського обліку стійкого розвитку (Sustainability Accounting Standards Board)<sup>8</sup>;
- Цілей сталого розвитку ООН (17 Sustainable Development Goals)<sup>9</sup>;
- Керівництва з ключових показників звітності підприємств із внеску в досягнення Цілей сталого розвитку (Guidance on Core indicators for entity reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals)<sup>10</sup>;
- Резолюції від 25.09.2015 “План сталого розвитку до 2030 р.” (UN Sustainable Development Goals, Resolution of 25 September 2015 transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development);

<sup>1</sup> Guidance for Responsible Agricultural Supply Chains / OECD, FAO. 2016. URL: <http://mneguidelines.oecd.org/oecd-fao-guidance.pdf>.

<sup>2</sup> Guidance on the Strategic Report / FRC. 2014. URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/697745ed-d991-4360-a32c-857dc28fb949/Guidance-on-the-strategic-report-2014.pdf>.

<sup>3</sup> Guiding principles Reporting Framework on Business and Human Rights (UN Human Rights) / United Nations. 2011. URL: [http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR\\_EN.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf).

<sup>4</sup> Международный стандарт интегрированной отчетности (IIRC). URL: [http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf).

<sup>5</sup> Model Guidance on reporting ESG information to investors of the UN Sustainable Stock Exchanges Initiative. 2015. URL: <http://www.sseinitiative.org/wp-content/uploads/2015/09/SSE-Model-Guidance-on-Reporting-ESG.pdf>.

<sup>6</sup> The Natural Capital Protocol. 2016. URL: [http://naturalcapitalcoalition.org/wp-content/uploads/2016/07/NCC\\_Primer\\_WEB\\_2016-07-08.pdf](http://naturalcapitalcoalition.org/wp-content/uploads/2016/07/NCC_Primer_WEB_2016-07-08.pdf).

<sup>7</sup> Product and Organisation Environmental Footprint (OEF) Guide / European Commission. 2010. URL: [http://ec.europa.eu/environment/eussd/pdf/footprint/OEF%20Guide\\_final\\_July%202012\\_clean%20version.pdf](http://ec.europa.eu/environment/eussd/pdf/footprint/OEF%20Guide_final_July%202012_clean%20version.pdf).

<sup>8</sup> Sustainability Accounting Standards Board. URL: <https://www.sasb.org/download-the-standards/>.

<sup>9</sup> 17 Sustainable Development Goals. URL: <https://sustainabledevelopment.un.org/?menu=1300>.

<sup>10</sup> Guidance on Core indicators for entity reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals / UNCTAD ISAR / 2018. URL: [https://isar.unctad.org/wp-content/uploads/2018/10/Guidance-on-Core-Indicator\\_ISAR-35.pdf](https://isar.unctad.org/wp-content/uploads/2018/10/Guidance-on-Core-Indicator_ISAR-35.pdf).

- Регламенту ЄС “Про добровільну участь організацій у схемі екологічного управління та аудиту Співтовариства (ЕУАС), яким скасовуються Регламент (ЄС) № 761/2001 та Рішення Комісії 2001/681/ЄС і 2006/193/ЄС” (the Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) and the related Sectoral Reference Documents)<sup>1</sup>;
- інших визнаних міжнародних підходів.

2.2.3) рекомендацій таких міжнародних документів щодо звітування в умовах невизначеності:

- Рамковий підхід до оцінки та моніторингу даних Всесвітньої організації охорони здоров'я (World Health Organization (2020). Monitoring and Evaluation Framework)<sup>2</sup>;
- Повідомлення Міжнародної організації комісій з цінних паперів IOSCO/OR/02/2020 від 29.05.2020 “Про важливість розкриття інформації щодо COVID-19<sup>3</sup>;
- Рамковий документ ООН щодо вжиття невідкладних соціально-економічних заходів протидії COVID-19 (A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19)<sup>4</sup>;
- документ Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку “Підсумок роздумів щодо фінансової звітності в умовах COVID-19” (Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations)<sup>5</sup>;
- документ GRI “Поєднання ЦСР та стандартів GRI” (Linking the SDGs and the GRI Standards)<sup>6</sup>;
- ініціатива ОЕСР “Боротьба з коронавірусом (COVID-19): внесок у глобальний звіт” (Tackling Coronavirus (COVID-19): contributing to a global report)<sup>7</sup>;
- ініціатива Світової бізнес-ради зі сталого розвитку (WBCSD, World Business Council for Sustainable Development) “Бізнес та COVID-19” (Business and COVID-19)<sup>8</sup>;

<sup>1</sup> Регламент (ЄС) № 1221/2009 Європейського Парламенту і Ради від 25.11.2009 про добровільну участь організацій у схемі екологічного управління та аудиту Співтовариства (ЕУАС), яким скасовується Регламент (ЄС) № 761/2001 та Рішення Комісії 2001 року/681/ЄС і 2006/193/ЄС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/file/33365.docx>.

<sup>2</sup> Monitoring and Evaluation Framework / World Health Organization. 2020. URL: [https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f\\_1&download=true](https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f_1&download=true).

<sup>3</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.

<sup>4</sup> A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19 / UN. 2020. URL: [https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un\\_framework\\_report\\_on\\_covid-19.pdf](https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf).

<sup>5</sup> Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations / IFAC. 2020. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.

<sup>6</sup> Linking the SDGs and the GRI Standards / GRI. 2020. URL: <https://www.globalreporting.org/media/lbvnxb15/mapping-sdgs-gri-update-march.pdf>.

<sup>7</sup> Tackling Coronavirus (COVID-19): contributing to a global report / OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/country-policy-tracker/#Othermeasuresincludingstructuralpolicymeasures>.

<sup>8</sup> Business and COVID-19 / WBCSD. 2020. URL: <https://www.wbcsd.org/COVID-19/Member-companies>.

- документ “Підсумок роздумів щодо фінансової звітності в умовах COVID-19” (Summary of COVID-19 Financial Reporting Considerations);
- документ ACCA “Стале державне фінансування в умовах COVID-19” (Sustainable public finances through COVID-19)<sup>2</sup> та ін.

**2.3. Коментар має загальний характер**, і кожне підприємство залежно від розміру, структури, напрямів та обсягів діяльності може самостійно визначати доцільність використання окремих положень.

**2.4. Принципи складання звіту.** Під час формування звіту рекомендовано дотримуватись принципів:

*щодо визначення змісту звіту:*

- взаємодія із зацікавленими користувачами, коли підприємство повинне визначити всіх осіб, котрі зацікавлені в його діяльності (акціонери, інвестори, кредиторі, працівники, громадські організації, інші групи населення, незалежний аудит, державні органи та ін.), і визначити, яким чином їх очікування та інтереси будуть ураховані при підготовці звіту.
- відповідність сталому розвитку, що передбачає: звіт повинен представляти результати діяльності підприємств у широкому контексті сталого розвитку, розкриваючи питання щодо внеску (теперішнього і майбутнього) як у покращання, так і в погіршення економічних, соціальних та екологічних умов, процесів і результатів на регіональному й глобальному рівнях;
- суттєвість – розкриття всіх аспектів, які відображають істотний вплив підприємства на економіку, навколишнє середовище та суспільство або істотно впливають на рішення зацікавлених сторін;
- повне висвітлення – звіт повинен охоплювати всі суттєві аспекти (сфера впливу, її межі та часові рамки звітності);

*щодо забезпечення якості звіту:*

- *зрозумілість*, тобто інформація повинна бути: розкрита шляхом дотримання послідовності в термінології, уникнення стандартних формулювань і, там де це є необхідним, надання визначень технічним термінам; за допомогою методів вимірювання, основних припущень і джерел інформації, які використовувалися під час складання звіту; доповнена поясненнями щодо того, яким чином нефінансові аспекти впливають на довгострокову стратегію, основні ризики й політику підприємства; представлена як показниками ефективності, так і якісною інформацією,

<sup>1</sup> Summary of Covid-19 Financial Reporting Considerations / IFAC. 2020. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.

<sup>2</sup> Sustainable Public Finances through COVID-19 / ACCA. 2020. URL: [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/professional-insights/SPF\\_Covid19/AlexMetcalf.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/SPF_Covid19/AlexMetcalf.MichaelTaylor.SustainableFinances.Covid19.pdf).

візуальні презентації забезпечують контекст і роблять звіт кориснішим та легшим для розуміння;

- *збалансованість*, згідно з якою звіт має відображати всі позитивні та негативні аспекти результативності підприємства;
- *справедливість*, що забезпечує надання інформації, яка повинна: забезпечувати користувачам достовірне уявлення про позитивні й негативні наслідки діяльності компанії, бути представленою в неупередженому вигляді, чітко розмежовувати факти від поглядів і тлумачень, не мати суттєвих викривлень та припущень;
- *послідовність та узгодженість*, які забезпечують: послідовність представлення інформації в динаміці, що гарантує порівнянність минулої та теперішньої інформації, наявність пояснень підприємства про будь-які зміни у політиці чи методології представлення нефінансової інформації, причини таких змін та їх наслідки.

### 3. ЗМІСТ ТА ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ

3.1. Зміст Звіту про управління визначений Методичними рекомендаціями.

3.2. Звіт складається в довільній формі.

3.3. Звіт відповідно до розміру й складності бізнесу підприємства повинен містити збалансований і комплексний аналіз економічних, екологічних та/або соціальних аспектів діяльності підприємства та їх змін, які сталися протягом року, що минув, і до моменту опублікування річного звіту, і які впливають або можуть вплинути на діяльність підприємства у довгостроковій перспективі й спричинити ризики.

3.4. Суттєва інформація розкривається через фінансові та нефінансові (за необхідністю) показники.

Розкриття нефінансових показників середніми підприємствами є обов'язковим.

3.5. Для аналізу, що наводиться у звіті, можна обрати індикатори, котрі найповніше розкривають суттєву інформації щодо стану або потенційної діяльності підприємства. Набір індикаторів визначається відповідно до Методичних рекомендацій, цього Коментаря та/або міжнародних документів, які обрані підприємством для збору інформації для складання звіту.

Набір індикаторів має надати можливість зацікавленим користувачам сформулювати висновки про прогрес та/або регрес щодо них протягом звітного періоду (за окремими показниками за останні три – п'ять років).

3.6. У звіті, там де це доцільно, вказується джерело фінансових та нефінансових показників, які розкриваються (річна фінансова, статистична, податкова звітність, додаткові розрахунки й пояснення).

### 3.7. Організація складання звіту може містити такі етапи:

- вибір ресурсів, рівня верифікації, обсягу консолідації даних;
- обрання зацікавлених сторін (користувачі фінансової звітності) та визначення суттєвої інформації, яка підлягає відображенню у звіті, зокрема: окреслення тем, що становлять найбільший інтерес і для цих сторін, і для підприємства; визначення установ і організацій, для яких окреслені теми є найбільш актуальними; вибір конкретних експертів для запрошення до співпраці;
- створення робочої групи для підготовки звіту, до складу якої доцільно залучати представників різних департаментів, відділів, структурних підрозділів тощо;
- збір та перевірка інформації, зокрема: формування базової сукупності ключових показників (індикаторів); визначення джерел інформації; систематизація даних і їх структурування; аналіз та перевірка даних;
- написання й оформлення звіту (складається текстова та ілюстративна частина – графіки, таблиці, коментарі);
- контроль і оцінка достовірності інформації, яка розкривається у звіті, зокрема: проведення внутрішнього аудиту, опитувань зацікавлених сторін та/або незалежної зовнішньої аудиторської перевірки, виправлення виявлених недоліків;
- оприлюднення звіту та забезпечення його доступності для зацікавлених сторін;
- оцінка залучення зацікавлених осіб (визначення кількості залучених осіб; каналів комунікації, які виявилися ефективними; кількості отриманих коментарів тощо).

3.8. У звіті не вживаються технічні терміни, акроніми або інші визначення, зміст яких не є зрозумілим зацікавленим користувачам. У разі необхідності наводяться пояснення у відповідному розділі або глосарії.

3.9. Інформація, що розкривається у звіті, має бути достовірною, не повинна містити помилок, перекручень, викривлень, які здатні вплинути на рішення, що приймаються зацікавленими особами.

## 4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ЗВІТІ ПРО УПРАВЛІННЯ

4.1. Залежно від розміру підприємства, складності, структури, економічного значення та ризиків, на які наражається підприємство, суттєва інформація, яка може розкриватися у звіті, може містити складові, наведені далі.

4.2. За напрямом **“Організаційна структура та опис діяльності підприємства”** може наводитися інформація про:

- діючу бізнес-модель підприємства: організаційна структура управління; стратегія та цілі діяльності; взаємозв'язок цілей для досягнення страте-

- гічної мети; відображення (схема) господарських процесів у їхній сукупності та взаємозв'язку;
- наявність філій;
- регіональні ринки діяльності підприємства чи певні сегменти (за географічним розбиттям, галузевим спрямуванням або типами клієнтів/вигодонабувачів);
- істотні зміни впродовж звітнього періоду, що стосувалися розміру, структури та власності;
- отримані нагороди за звітний період;
- імовірні перспективи подальшого розвитку підприємства (основні тенденції та чинники, які можуть вплинути на подальший розвиток підприємства) тощо.

4.3. За напрямом **“Результати діяльності”** наводиться аналіз результатів діяльності підприємства, включно з поясненнями щодо динаміки розвитку підприємства протягом звітнього періоду. Зокрема, підприємство може розкривати таку інформацію:

- структура та динаміка доходів за їх видами; витрати; операційний прибуток; чистий прибуток; динаміка обсягів продажу товарів (робіт, послуг); структура й обсяги капітальних інвестицій підприємства; рентабельність інвестованого капіталу; сума сплачених за звітний період податків за їх видами; виплати інвесторам; частка локальних (місцевих) закупівель та тих, що здійснені за міжнародними договорами, у загальній сумі витрат підприємства на закупівлі<sup>1</sup>;
- здійснені заходи покриття зобов'язань підприємства щодо пенсійного забезпечення;
- обсяги фінансової допомоги, яка отримана від держави;
- здійснені заходи та результати щодо інвестицій в інфраструктуру й послуги, які надані для суспільного блага за допомогою підприємницької чи благодійної діяльності.

Зазначена інформація може розкриватися з урахуванням зростання/зменшення ціни, збільшення/зменшення обсягу реалізованих товарів і послуг, упровадження нової продукції та/або послуг чи припинення виробництва окремої продукції та/або послуг, будь-яких суттєвих факторів, що вплинули на зміни в загальному товарообороті й отриманні прибутку.

Для розуміння впливу коронавірусної хвороби та внеску підприємства у її подолання може наводитись порівняльна інформація за кожним показником, що розкривається, до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії.

<sup>1</sup> Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: [https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf); GRI Standards Download Center. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=c38a63d2-625c-4655-a6ab-d84d660fb109>.



4.4. За напрямом **“Ліквідність та зобов’язання”** може наводитися інформація про основні джерела забезпечення ліквідності (активи, які забезпечують своєчасне виконання зобов’язань), наявні зобов’язання, їх види і строки їх погашення, умовні зобов’язання, їх види та оцінку їхнього можливого впливу на ліквідність. Під час проведення аналізу можуть використовуватися показники з переліку, наведеного в додатку 1. Разом із показниками можуть розкриватися чинники, які впливають або в подальшому здатні вплинути на ліквідність.

Для розуміння впливу коронавірусної хвороби та внеску підприємства у її подолання може додатково розкриватися інформація про:

- очікувані та фактично отримані грошові потоки підприємства у період карантинних заходів COVID-19;
- обсяг залучених підприємством кредитних ресурсів під час пандемії COVID-19;
- зміну динаміки сплати податків та інших загальнодержавних зборів та платежів в умовах протидії поширенню COVID-19 через розкриття показників: темп приросту сум сплачених податків та платежів, опис факторів, за рахунок яких знижено суму нарахованих і сплачених податків та платежів; кількість штрафів через несвоєчасність розрахунків із бюджетом, спричинених пандемією.

Крім того, доцільно додати порівняльну інформацію за кожним показником, що розкривається, до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії.

4.5. За напрямом **“Екологічні аспекти”** може наводитися інформація щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, залежно від галузі, де функціонує підприємство, та від заходів з охорони довкілля й зменшення негативного впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище. За цим напрямом розкриваються показники, що характеризують: раціональне використання води; управління відходами; викиди парникових газів; споживання енергії тощо.

Зокрема, може бути розкрита інформація про:

- наявність чи відсутність на підприємстві системи екологічного менеджменту (механізму її впровадження, підтримки і вдосконалення), дотримання екологічної політики;
- наявність сертифікації відповідно до стандартів серій: ДСТУ ISO 9001, ДСТУ ISO 14001, ДСТУ ОHSAS 18001, ДСТУ ISO 22000 тощо<sup>1</sup>;

<sup>1</sup> ДСТУ ISO 9001:2015 “Система управління якістю. Вимоги”. URL: <http://khoda.gov.ua/image/catalog/files/%209001.pdf>; ДСТУ ISO 14001:2015 “Система екологічного управління. Вимоги та настанови щодо застосування”. URL: [http://quality.nuph.edu.ua/wp-content/uploads/2018/10/%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3-ISO\\_14001-2015-.pdf](http://quality.nuph.edu.ua/wp-content/uploads/2018/10/%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3-ISO_14001-2015-.pdf); Про затвердження національного стандарту України ДСТУ ОHSAS 18001:2010 та скасування чинності пробного національного стандарту України ДСТУ–П ОHSAS 18001:2006 : наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 27.12.2010 № 594. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0594831-10>; ДСТУ ISO 22000:2007 “Система управління без-

- наявність способів і прийомів запобігання екологічним збиткам (контроль та аналіз впливу виробництва на навколишнє середовище, радіологічний контроль на всіх рівнях виробничого процесу тощо);
- застосування ресурсощадних і безвідходних (та/або маловідходних) технологій виробництва, вдосконалення технологій відповідно до екологічних аспектів; мінімізація шкідливих викидів завдяки використанню найсучасніших природозахисних пристроїв і технологій, які вловлюють і знешкоджують шкідливі викиди в атмосферу й водойми, технологій перетворення виробничих та побутових відходів у вторинну сировину або одержання з них продукції, зменшення утворення відходів;
- використання економії ресурсів та боротьби із забрудненням довкілля (зменшення використання паперу в офісах, оптимізація витрат на паливо, зниження навантаження на картриджі для принтерів, застосування енергозберігаючих технологій – гнучке керування освітленням (у тому числі за допомогою датчиків руху), теплоізоляційні матеріали, енергоефективне обладнання, застосування систем роздільного збирання вторинної сировини, її переробка тощо);
- виховання екологічної свідомості персоналу шляхом забезпечення довідковою інформацією, інструкціями та навчальними матеріалами (доведення до співробітників інформації про суттєві екологічні аспекти, позитивні наслідки впливу на навколишнє середовище внаслідок підвищення ефективності роботи кожного працівника, їх обов'язки, відповідальність і наслідки дотримання (чи недотримання) встановлених вимог системи екологічного менеджменту);
- наявність системи захисту в аварійних ситуаціях, процедур попередження і реагування на них. (вказати характер ризиків на території підприємства, найімовірніший тип і масштаб аварійної ситуації, найбільш придатний спосіб реагування на аварію або аварійну ситуацію, плани внутрішніх і зовнішніх взаємодій у разі аварії та аварійної ситуації, дії, необхідні для зниження шкоди для навколишнього середовища, дії з мінімізації наслідків аварії та реагування для різних видів аварій і аварійних ситуацій, необхідність оцінки після аварійної ситуації для визначення і прийняття коригувальних та запобіжних дій, періодична перевірка на практиці процедур реагування в аварійних ситуаціях, підготовка персоналу, який бере участь у боротьбі з аварійними ситуаціями);
- динаміку водозабору з розбиттям за джерелами; джерела води, на які значно впливає водозабір організації; динаміку частки і загального обсягу води, яка багаторазово і повторно використовується (за умови обов'яз-

- ковості складання підприємством форми звітності № 2ТП-водгосп (річна “Звіт про використання води”);
- динаміку сумарних викидів забруднювальних речовин та парникових газів від підприємства; заходи, спрямовані на зменшення викидів забруднювальних речовин та парникових газів у повітря; обсяги зменшення викидів забруднювальних речовин та парникових газів у атмосферне повітря після впровадження заходів; динаміку витрат та інвестицій на охорону навколишнього природного середовища; динаміку екологічних платежів та штрафних санкцій за недотримання екологічних законів і нормативних актів; динаміку утворення та переробки відходів (за умови обов’язковості складання підприємством форм державного статистичного спостереження з питань охорони навколишнього природного середовища, зокрема № 2-ТП (повітря) (річна) “Звіт про охорону атмосферного повітря”; № 1-екологічні витрати (річна) “Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі”; № 1-відходи “Утворення та поводження з відходами”);
  - місцезнаходження і розмір земельних ділянок власних чи орендованих, ділянок із високою природничою цінністю, заходи щодо збереження родючості ґрунтів, їх рекультивацію (або інші дії щодо захисту земельних ділянок) (за умови обов’язковості складання підприємством Податкової декларації з плати за землю – земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності);
  - дотримання екологічних аспектів виробництва і реалізації продукції та послуг за певними напрямками, зокрема доцільно вказати: стадії життєвого циклу продукції та послуг для того, щоб оцінити та виявити можливості поліпшення їх впливу на здоров’я і безпеку кінцевих споживачів; відсоток основних продуктів і послуг, які підлягають таким процедурам; здійснені заходи й результати вказаних покращань; загальну кількість випадків недотримання нормативних актів і добровільних кодексів поведінки щодо впливу продукції і послуг на здоров’я та безпеку кінцевих споживачів впродовж їх життєвого циклу; загальну кількість випадків недотримання нормативних актів і добровільних кодексів поведінки щодо інформації про продукти і послуги та їх маркування; практики, пов’язані із задоволенням потреб споживачів, включаючи результати досліджень щодо оцінки задоволення споживачів; загальну кількість обґрунтованих скарг на порушення недоторканності приватного життя клієнта та втрату даних про клієнтів; грошову вартість істотних штрафів за недотримання законів і нормативних актів щодо надання й використання продуктів і послуг;
  - опис здійснених заходів і фінансових наслідків та інших ризиків і можливостей для діяльності підприємства у зв’язку зі зміною клімату;

– інші здійснені заходи та результати впливу.

Для розуміння впливу коронавірусної хвороби та внеску підприємства у її подолання може додатково розкриватися інформація про:

- динаміку зростання/зменшення ефективності водокористування в умовах дистанційного режиму роботи (в натуральних та грошових вимірниках);
- динаміку зростання/зменшення енергоефективності в умовах дистанційного режиму роботи (в натуральних та грошових вимірниках).

Крім того, доцільно додати порівняльну інформацію за кожним показником, що розкривається, до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії.

4.6. За напрямом **“Соціальні аспекти та кадрова політика”** може наводитися інформація про загальну кількість працівників та частку жінок на керівних посадах, а також може бути представлена інформація про:

- політику гендерної рівності (динаміку гендерного співвідношення у складі вищого керівництва та за іншими посадами, динаміку частки громадян України у складі керівництва);
- динаміку чисельності співробітників, вікову структуру персоналу в динаміці, структуру за формами працевлаштування, плинність кадрів, використання праці людей з обмеженими можливостями;
- охорону праці та безпеку, зокрема:
  - наявність структурного підрозділу з охорони праці;
  - здійснення заходів і процедур, які забезпечують безпечні умови праці та соціальні гарантії (страхування співробітників та членів їх родин, інструктаж з охорони праці, навчальна евакуація тощо);
  - рівні можливості працевлаштування, зокрема: існування діалогу співробітників з вищим керівництвом підприємства (наприклад, регулярні опитування персоналу, прямі звернення співробітників до керівництва (гаряча лінія внутрішніх комунікацій), проведення експертних засідань тощо);
- заохочення (мотивацію) працівників, зокрема:
  - може бути розкрито аспекти існування соціальних та/або компенсаційних пільг для співробітників (наприклад, матеріальна допомога в разі знакових чи складних життєвих ситуацій, безпроцентні позики, додаткова відпустка, виплати на проїзд та харчування, гнучкий робочий графік, дистанційна робота, практика спеціальних відзнак та винагород для співробітників, перегляд зарплат та виплата бонусів за результатами роботи тощо);
  - інші соціальні ініціативи для співробітників (туризм, спорт, організація дозвілля, волонтерська робота, благодійність, співпраця з членами родин співробітників, допомога місцевим громадам, участь у соціальних проектах тощо);

- навчання та освіти персоналу, зокрема розкриваються заходи, які стосуються забезпечення навчання та розвитку персоналу, а саме:
  - наявність окремого структурного підрозділу, який розвиває нові форми й технології навчання;
  - кількість робочого часу, який відводиться на навчання одного співробітника, наявні навчальні програми (їх структура), показники відвідування навчальних програм (кількість учасників, кількість годин, динаміка цих показників);
  - існування програм закордонних стажувань тощо;
  - здійснення просвітницької роботи поза межами підприємства;
- повагу прав людини та заходи боротьби з корупцією та хабарництвом, зокрема підприємством може бути представлена суттєва інформація про:
  - дотримання підприємством гарантій працівникам щодо їх навчання, професійного зростання, забезпечення цікавою роботою, повагою та гідною винагородою за виконану працю та задоволення від її результатів;
  - наявність заходів щодо запобігання порушенням прав людини (наприклад, дотримання прав людини шляхом поваги прав своїх співробітників; дотримання відповідних вимог законодавства, нормативно-правових актів України, які регламентують розмір заробітної плати, пільги та умови праці; будь-яке використання дитячої праці чи будь-яких інших соціально незахищених груп населення є абсолютно неприпустимим тощо);
  - наявність заходів щодо діючих механізмів боротьби з корупцією та хабарництвом (наприклад, забезпечення прозорості процесу добору персоналу, нагородження за результатами роботи; проведення регулярних тренінгів щодо ідентифікації випадків корупції та запобігання їй; письмові зобов'язання співробітників щодо протидії корупції; існування внутрішнього документа (договору, кодексу тощо) та /або структурного підрозділу (відділу, комітету, департаменту тощо), який забезпечує прозорість відносин із контрагентами; проведення прозорого конкурсу цінових пропозицій на товари, роботи і послуги постачальників (тендерні процедури, тощо);
  - накладення заборони щодо прийняття вартісних подарунків або послуг керівниками, посадовими особами з виконавчими функціями та працівниками (критерії вартості подарунків повинні бути чітко окреслені політикою підприємства) тощо;
  - здійснення моніторингу пропозицій, товарів, робіт, послуг контрагентів;
  - застосування процесу “дью-длідженс”, а саме: перевірки контрагента, яка полягає в збиранні інформації про нього та оцінці потенціальних ризиків, пов'язаних з ним;

- інші аспекти зайнятості, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом.

Для розуміння впливу коронавірусної хвороби та внеску підприємства у її подолання може додатково розкриватися інформація про:

- частоту випадків захворюваності працівників на COVID-19, %;
- суму витрат на оплату лікарняних, здійснених під час пандемії COVID-19, тис. грн;
- суму витрат, здійснених на створення безпечних умов праці, у контексті протидії COVID-19, тис. грн;
- суму витрат, пов'язаних зі сплатою штрафів за неналежні умови праці в контексті протидії COVID-19, тис. грн;
- суму витрат, здійснених на додаткове страхування здоров'я працівників (life insurance), тис. грн;
- тривалість навчання працівників із питань протидії COVID-19, год;
- тривалість дистанційної форми роботи працівників в умовах COVID-19, год/тиждень;
- рівень запровадження дистанційної форми роботи, %;
- коефіцієнт скорочення персоналу, %.

Крім того, доцільно додати порівняльну інформацію за кожним показником, що розкривається, до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії.

4.7. За напрямом **“Ризики”** може наводитися інформація про політику підприємства щодо управління операційними та фінансовими ризиками (ринковий ризик, кредитний ризик, ризик ліквідності) з описом їхнього впливу на діяльність підприємства, а також підходів або інструментів, які використовуються для зменшення впливу таких ризиків на його діяльність тощо. Зокрема у звіті може бути представлена суттєва інформація про:

- наявність чи відсутність системи управління ризиками, метою якої є недопущення втрати підприємством його ринкової вартості та сприяння підвищенню вартості власного капіталу за умови розроблення та впровадження правил і процедур, спрямованих на виявлення, оцінювання та управління ризиками діяльності підприємства;
- визначення найбільш вразливих та ризикових напрямів діяльності підприємства; систематичну комплексну діагностику ймовірності настання несприятливих подій; вибір альтернативних варіантів управлінських рішень для забезпечення оптимального співвідношення між ризиком і доходністю господарських операцій; забезпечення мінімізації втрат у разі настання несприятливих подій;
- наявність чи відсутність на підприємстві окремого підрозділу (відділу, департаменту тощо) або працівника, відповідального за систему управління ризиками, що здійснює свої функції на основі взаємодії з органами управління, посадовими особами, структурними підрозділами

підприємства та посадовою особою служби внутрішнього контролю (аудиту);

- процедури виявлення операційних та фінансових ризиків, а саме: встановлення подій та факторів, внутрішніх та/або зовнішніх, які можуть істотно вплинути на досягнення сформульованих цілей та реалізацію поставлених завдань;
- способи і прийоми, які використовувалися для виявлення ризиків (наприклад, опитувальний лист, структурні діаграми, карти потоків, пряма інспекція, аналіз фінансової й управлінської звітності тощо);
- аналіз ризиків, спрямований на вимірювання, а також якісне та кількісне їх оцінювання, у тому числі на визначення зв'язку і взаємного впливу між різними категоріями ризиків;
- методи оцінювання ризиків (науково-дослідні, статистичні, інші економіко-статистичні, доцільності витрат, експертні, аналогові, тощо);
- визначення заходів із запобігання та мінімізації впливу ризиків (наприклад, контроль фінансового стану підприємства; використання надійних технічних, програмних, інформаційних, технологічних систем і засобів комунікації та зв'язку; перевірка правомірності й безпомилковості проведених операцій; чітке розмежування повноважень та обов'язків окремих структурних підрозділів; створення системи внутрішнього контролю та аудиту; створення системи корпоративного управління тощо);
- моделювання та прогнозування процесів та майбутніх результатів діяльності підприємства на основі аналізу інформації та оцінки ризиків;
- визначення ефективності системи управління ризиками та її удосконалення.

Для розуміння впливу коронавірусної хвороби та внеску підприємства у її подолання доцільно додати порівняльну інформацію за кожним показником, що розкривається, до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії.

4.8. За напрямом **“Дослідження та інновації”** може наводитися загальна інформація про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, які проводяться підприємством, обсяг витрат на такі заходи та їх вплив на діяльність підприємства. Зокрема, у звіті може бути розкрита суттєва інформація про:

- наявність чи відсутність окремого підрозділу (відділу, департаменту тощо) або працівника, відповідального за проведення досліджень та інновацій на підприємстві;
- здійснення підприємством наукових досліджень (фундаментальних, прикладних), інноваційної діяльності (у галузі інноваційних продуктів чи процесів) та розробок (дослідно-конструкторські, дослідно-експериментальні, організаційно-економічні роботи тощо);

- розкриття зазначеної інформації в державних статистичних спостереженнях за формами, визначеними Державною службою статистики: № 3-наука “Звіт про здійснення наукових досліджень і розробок”, № 1-нк “Звіт про роботу аспірантури та докторантури”, № 1-інновація “Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства”;
- кількість працівників, задіяних у дослідженнях та інноваціях підприємства, у тому числі. за категоріями персоналу;
- витрати на технологічні інновації, джерела їх фінансування, обсяг реалізованої продукції, кількість упроваджених інноваційних видів продукції, результати інноваційної діяльності тощо;
- інноваційні процеси: ресурсне забезпечення та його використання, обсяги та структура поточних витрат і доходів, капітальних вкладень тощо.

Для розуміння впливу коронавірусної хвороби та внеску підприємства у її подолання може додатково розкриватися інформація:

- темп приросту обсягів інвестування (залученого та здійсненого);
- витрати на інвестиційні проекти, у тому числі ті, чиє фінансування тимчасово зупинено;
- сума витрат, спрямованих на заходи подолання пандемії COVID-19 на рівні місцевих громад, із наданням опису заходів, на які спрямовані витрати;
- сума витрат, здійснених на підтримку досліджень і розробок у сфері протидії поширенню COVID-19;
- сума витрат, здійснених на забезпечення діджиталізації бізнес-процесів на підприємстві в умовах протидії поширенню COVID-19.

Крім того, доцільно додати порівняльну інформацію за кожним показником, що розкривається, до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії.

4.9. За напрямом **“Фінансові інвестиції”** може наводитися загальна інформація про фінансові інвестиції підприємства у цінні папери інших підприємств, фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства, показники рентабельності інвестицій (індекс рентабельності інвестицій) тощо.

4.10. За напрямом **“Перспективи розвитку”** може наводитися інформація про перспективи подальшого розвитку підприємства з урахуванням ризиків та викликів при провадженні діяльності. Зокрема, у звіті може бути розкрита суттєва інформація про:

- розроблені на найвищому управлінському рівні процеси визначення стратегій, оцінки ризиків та можливостей, що можуть використовуватись для демонстрації досягнення цілей стратегічного розвитку підприємства;
- прийняття стратегічних цілей і завдань підприємства, визначення основних етапів реалізації стратегії, розподіл ресурсів між основними напрямками реалізації стратегії;



- здійснення підприємством оцінки перспектив власного розвитку обсягів діяльності (товарообороту); удосконалення ресурсного забезпечення; розвитку фінансових ресурсів; ефективного використання наявних трудових ресурсів або зростання їхнього обсягу та якості; можливостей удосконалення системи управління підприємством (а саме: дослідження раціональності організаційної структури підприємства, спеціалізації наявних функціональних управлінських підрозділів, стану організації планово-економічної роботи, маркетингу, менеджменту персоналу, бухгалтерського обліку, контролю за виконанням прийнятих рішень, рівня професійної підготовки та практичного досвіду менеджерів, ступеня впровадження інформаційних технологій управління тощо).

Для розуміння впливу коронавірусної хвороби та внеску підприємства у її подолання доцільно навести очікувані зміни фінансового стану компаній у коротко- та довгостроковій перспективі<sup>1</sup>.

Крім того, додати порівняльну інформацію за кожним показником, що розкривається, до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії.

4.11. За напрямом **“Корпоративне управління”** може наводитися інформація щодо:

- органів управління, їх складу та повноважень, стратегії корпоративного управління, зокрема може бути розкрита інформація про: опис місії та цінностей, принципів, кодексу корпоративного управління, яким керується або добровільно вирішило застосовувати підприємство, обов’язків, внутрішніх правил, заохочувальних механізмів та інших ініціатив підприємства, пов’язаних зі сталим розвитком, а також інші відомості про практику корпоративного управління, що застосовується додатково до вимог національного законодавства; наявність окремого структурного підрозділу (департаменту, комітету, відділу тощо), який забезпечує прозорість у прийнятті рішень стосовно соціальних інвестицій та підвищення значення корпоративної соціальної відповідальності;
- розроблення і запровадження до виконання на підприємстві внутрішнього документа (договору, кодексу та ін.), який забезпечує правове регулювання трудових відносин;
- дотримання вимог стандарту ISO 26000 – “Керівництво з соціальної відповідальності” (International Organisation for Standardisation’s ISO 26000)<sup>2</sup>;

<sup>1</sup> IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD655.pdf>.

<sup>2</sup> ISO 26000 – Social Responsibility. URL: <https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html>.

- скликання та проведення загальних зборів акціонерів; у тому числі опису функціонування зборів акціонерів та їх основних повноважень, а також опису прав акціонерів та способів їх реалізації;
- структури акціонерів та їх частки в акціонерному капіталі;
- власників цінних паперів із особливими правами контролю та опису цих прав;
- діяльності підприємства стосовно операцій з власними акціями;
- основних характеристик системи внутрішнього контролю;
- дивідендної політики;
- перспектив розвитку та вдосконалення корпоративного управління;
- політики підприємства стосовно адміністративних, управлінських та наглядових органів підприємства (вимоги до віку, статі, освіти, професійного досвіду, управлінського персоналу, цілі політики, її реалізація та результати у звітному періоді тощо), а також опису ролі, складу і відповідальності адміністративного, керівного й наглядового органів та їх комітетів щодо вирішення економічних, екологічних та/або соціальних питань, що пов'язані з довгостроковою стратегією, ризиками і впливами; членства в асоціаціях чи національних і міжнародних організаціях із захисту інтересів;
- інших суттєвих відомостей щодо підходів до управління підприємством та пріоритетів корпоративної соціальної відповідальності.

Для розуміння впливу коронавірусної хвороби доцільно розкривати таку інформацію з наведенням приміток щодо відповідності нормам чинного законодавства та у порівнянні з показниками до пандемії, під час пандемії та у період після пандемії.

**Показники оцінки ліквідності підприємства, які можуть бути використані  
для розкриття інформації за напрямом “Ліквідність та зобов’язання”**

№ з/п	Показник, який характеризує діяльність, одиниця виміру	Порядок розрахунку показників
1	Оборотність коштів у розрахунках, оборотів (ОКРО)	ЧД / СДЗ
2	Час обороту коштів у розрахунках (ЧОКР), днів	360 / ОКРО
3	Частка оборотних активів у загальній вартості активів, %	ОА x 100 / Б
4	Частка власних оборотних коштів у їх загальному обсязі, %	ВОА x 100 / ОА
5	Частка власних оборотних коштів у покритті запасів, %	ВОА x 100 / З
6	Частка запасів у оборотних активах, %	З x 100 / ОА
7	Коефіцієнт покриття запасів	НДП / З
8	Оборотність запасів, оборотів (ОЗО)	СР / СЗ
9	Час обороту запасів (ЧОЗ), днів	360 днів / ОЗО
10	Коефіцієнт маневреності оборотних активів	ВОА / ОА
11	Час обороту кредиторської заборгованості (ЧОКЗ), днів	(СКЗ x 360 днів) / СР
12	Тривалість операційного циклу (ТОЦ), днів	ЧОКР + ЧОЗ
13	Тривалість фінансового циклу, днів	ТОЦ – ЧОКЗ
14	Коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості	СДЗ / ЧД
15	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	(ВК + ЗНВП + ДМП – НА) / ОА
16	Коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності	ОА / ПК
17	Коефіцієнт покриття (Кп)	ОА / ПЗ
18	Коефіцієнт швидкої ліквідності	(ОА – З – ВМП) / ПЗ
19	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	ГК / ПЗ
20	Коефіцієнт фінансової автономії	ВК / Б
21	Коефіцієнт фінансової залежності	Б / ВК
22	Рентабельність продукції, %	(ВПЗ x 100) / СР
23	Рентабельність діяльності, %	ЧП / ЧД
24	Рентабельність активів, %	(ЧП x 100) / ((Бпоч + Бкін) / 2)
25	Рентабельність сукупного капіталу, %	(ЧП x 100) / (Бпоч + Бкін) / 2
26	Рентабельність власного капіталу, %	ЧП x 100 / СВВК
27	Період окупності власного капіталу	СВВК / ЧП

**Перелік  
умовних позначень при розрахунку вказаних показників**

Скорочення	Найменування показника
ЧД	Чистий дохід від продукції (товарів, робіт, послуг)
СДЗ	Середня дебіторська заборгованість
ОА	Оборотні активи
Б	Баланс
Бпоч	Баланс на початок періоду
Бкін	Баланс на кінець періоду
ВОА	Власні оборотні активи
НДП	"Нормальні" джерела покриття
СЗ	Середні запаси
СКЗ	Середня кредиторська заборгованість
СР	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
ЗНВП	Забезпечення наступних виплат і платежів
ДМП	Доходи майбутніх періодів
НА	Необоротні активи
ОА	Оборотні активи
ПК	Позиковий капітал (довгострокові та поточні зобов'язання)
ПЗ	Поточні зобов'язання
З	Запаси
ВМП	Витрати майбутніх періодів
ГК	Грошові кошти та їх еквіваленти в національній та іноземній валюті
ВК	Власний капітал
ВПЗ	Валовий прибуток (збиток)
ЧП	Чистий прибуток (збиток)
СВВК	Середня вартість власного капіталу

### Інституціональні засади розроблення Практичного коментаря зі складання звіту про управління

Назва документа	Розробник	Мета
Директива 2013/34/ЄС “Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і зв’язані з ними звіти окремих типів компаній” від 26.06.2013	Європейський парламент та Рада ЄС	Захист акціонерів, учасників та третіх сторін через узгодження національних норм, які стосуються подання та змісту щорічної фінансової звітності й звітів про управління, бази оцінки показників, що використовуються в цих звітах, порядок оприлюднення звітів
Директива 2014/95/ЄС “Про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами”	Європейський парламент та Рада ЄС	Внесення доповнень до положень Директиви 2013/34/ЄС у частині вимог до розкриття нефінансової складової звіту про управління та консолідованого звіту про управління
Система екологічного менеджменту та аудиту (EMAS – Eco-Management and Audit Scheme); Регламент ЄС “Про добровільну участь організацій у схемі екологічного управління та аудиту Співтовариства (EYAC), яким скасовується Регламент (ЄС) № 761/2001 та Рішення Комісії 2001/681/ЄС і 2006/193/ЄС”	Європейська комісія	Формування схеми екологічного управління та аудиту, яка дозволяє добровільну участь організацій, що розташовані всередині Співтовариства або за його межами. Ціль – сприяння безперервним покращанням екологічних показників організацій (ст. 1 Регламенту)
Повідомлення Європейської Комісії 2017/C215/01 “Керівництво з нефінансової звітності (методологія звітності з нефінансової інформації)”	Європейська комісія	Допомога компаніям у розкритті високоякісної, актуальної, корисної, послідовної та більш порівнянної нефінансової (екологічної, соціальної, управлінської) інформації таким чином, що прискорить стабільне зростання і зайнятість, забезпечить прозорість для зацікавлених сторін
Глобальний договір ООН (UN Global Compact)	ООН	Встановлення для компаній універсальних принципів діяльності, пов’язаних із захистом прав людини, праці, навколишнього середовища та антикорупційних питань із метою досягнення суспільних цілей
Резолюція A/RES/70/1, прийнята Генеральною Асамблеєю ООН 25 вересня 2015 р., про підсумковий документ “Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030”	ООН	Встановлення плану дій та цілей для людей, планети та процвітання

Назва документа	Розробник	Мета
Документ UNCTAD-ISAR “Керівництво з ключових показників звітності підприємств щодо внеску у досягнення ЦСР”	UNCTAD-ISAR	Встановлення переліку показників, що характеризують внесок приватного сектору в досягнення ЦСР; надання практичної інформації щодо послідовної та узгодженої оцінки таких показників для підприємств і відповідальних органів державної влади
Керівні принципи підприємницької діяльності в аспекті прав людини (Guiding Principles on Business and Human Rights)	ООН	Визначення основних засад відображення інформації щодо захисту прав людини: з боку держави (основні та операційні принципи), корпоративна відповідальність щодо поваги прав людини, доступ до юридичного захисту
Тристороння декларація принципів, що стосуються багатонаціональних корпорацій і соціальної політики Міжнародної організації праці (International Labour Organisation’s Tripartite Declaration of principles concerning multinational enterprises and social policy)	Міжнародна організація праці	Встановлення принципів у сфері зайнятості, професійної підготовки, умов праці та побуту і трудових відносин, які урядам, організаціям роботодавців та працівників і багатонаціональним корпораціям рекомендується дотримуватись добровільно
Керівництво щодо звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative)	Глобальна ініціатива зі звітування	Встановлення консолідованого набору стандартів, положеннями яких визначається перелік показників, що характеризують внесок підприємств у досягнення ЦСР
Керівні принципи ОЕСР для багатонаціональних підприємств (Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Guidelines for Multinational Enterprises)	ОЕСР	Спрямовані на забезпечення того, щоб діяльність цих підприємств була узгоджена з політикою уряду, мала на меті посилення основ взаємної довіри між корпораціями і товариствами, в яких вони провадять діяльність, надання допомоги в поліпшенні іноземного інвестиційного клімату й на збільшення внеску ТНК у сталий розвиток.
Стандарт ISO 26000 – “Керівництво з соціальної відповідальності” (International Organisation for Standardisation’s ISO 26000)	Міжнародна організація зі стандартизації	Надання керівництва щодо ведення бізнесу в умовах соціальної відповідальності, з метою здійснення внеску до здоров’я та добробуту суспільства

Складено авторами.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ЄФИМЕНКО Тетяна Іванівна  
ЛОВІНСЬКА Людмила Геннадіївна  
ОЛІЙНИК Яна Вікторівна  
КУЧЕРЯВА Мар'я Василівна

## **ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ COVID-19**

*Монографія*

Відповідальний за випуск

*В. Д. Королюк*

Редактор

*С. В. Бартош*

Коректор

*С. В. Зюбенко*

Комп'ютерна верстка

*Г. Г. Пузиренка*

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 13,95.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”  
01034, м. Київ, вул. О. Гончара, 46/48, тел./факс: (044) 277-51-15.  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.