

Глобальні тенденції звітування зі сталого розвитку та український контекст

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена висвітленню значення звітності зі сталого розвитку як інструменту підвищення прозорості та інформаційного підґрунтя при прийнятті управлінських рішень, зокрема на макроекономічному рівні. Проведено короткий огляд явищ у світовій і національній економіці, які спричиняють асиметричність інформації фінансової та статистичної звітності, а також увагу сфокусовано на новітніх викликах глобальної та національної економіки, що залишаються поза межами традиційних підходів до обліку та аналізу. Розглянуто потенціал звітності про сталий розвиток у вирішенні цих проблем, особливо в умовах зростання ролі нефінансових факторів для формування ефективної політики в публічному управлінні. Акцентовано увагу на новому напрямі застосування звітності про сталий розвиток в управлінні державним сектором економіки та впливі держави на створення інституційного середовища запровадження такої звітності для всіх секторів національної економіки, а також для певних груп малого та середнього бізнесу. Запропоновано заходи для подальшого вдосконалення практики звітування підприємств з питань внеску у досягнення Цілей сталого розвитку. Проведено аналіз сучасного стану практики звітності в Україні, вказано на логіку імплементації міжнародних стандартів (зокрема IFRS S1, S2, ESRS), та запропоновано низку конкретних заходів щодо її вдосконалення. Серед рекомендацій: удосконалення міжнародних керівних документів UNCTAD, створення алгоритмів адаптації міжнародних стандартів до національного контексту, забезпечення методичної підтримки для підприємств, а також розробка національної таксономії сталого звітування. Обґрунтовано необхідність активного поширення практик сталого звітування в Україні з урахуванням викликів воєнного стану, що, на думку авторів, сприятиме підвищенню стійкості економіки, покращенню управлінських процесів та досягненню Цілей сталого розвитку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: звітування зі сталого розвитку, державний сектор, державні підприємства, інституційне середовище, МСФЗ, фінансова безпека, цілі сталого розвитку.

Вступ

Загострення динамічних загроз в умовах нової економічної реальності, невизначеність щодо посилення нестабільності держав, зниження їх потенціалу для подолання різнопланових труднощів стосовно можливостей повноцінної реалізації політики сталого розвитку супроводжується ризиками потрапляння у, так звану, «пастку крихкості»⁴.

¹ **Воробей Світлана Іванівна** – заступник Міністра фінансів України. Сфера наукових інтересів: державні фінанси, фінансове регулювання, податкова політика, митна політика. ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3711-9407>

² **Єфименко Тетяна Іванівна** – академік НАН України, доктор економічних наук, професор, президент ДННУ «Академія фінансового управління». Сфера наукових інтересів: державні фінанси, бюджетна та податкова політика, впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Електронна адреса: iefymenko.t@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9163-3959>

³ **Ловінська Людмила Геннадіївна** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана. Сфера наукових інтересів: облік, звітність підприємств, оподаткування, фінансовий моніторинг. Електронна адреса: lovinska.liudmyla@kneu.edu.ua. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

⁴ Carment, David, and Yiagadeesen Samy. "Exiting the Fragility Trap: Rethinking Our Approach to the world's Most Fragile States", WIDER Working Paper 2017/181 Helsinki: UNU-WIDER, 2017. <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2017/407-0>.

Йдеться про високий рівень довготривалої крихкості, вразливості функціонування інститутів усіх органів влади, управління, місцевого самоврядування тощо. Тому критеріальна база регуляторних систем повинна містити їх якісні характеристики, а саме довговічність, неподільність, обґрунтованість, глибина задоволення, відносність тощо. Останні дають можливість визначити об'єктивний вимір структурних зрушень.

Суперечливість та неузгодженість норм і правил, встановлених урядами, посилюють проблеми інформаційної асиметрії. Під час трансформацій управління змінами у сфері державних фінансів важливо враховувати теоретичні та практичні аспекти раціональних очікувань, які обґрунтовують обмеженість напрямів державного втручання в економіку.

Використовуючи важелі державного управління, необхідно нейтралізувати ризики недобросовісної поведінки економічних агентів, запобігати виникненню конфліктних ситуацій між ними внаслідок різної інтерпретації інформації.

Ключовим джерелом інформаційного підґрунтя ухвалення управлінських рішень на всіх рівнях державного управління була і є звітність суб'єктів господарювання (фінансова, статистична, оперативно-технічна). Новацією XXI століття стала звітність підприємств про сталий розвиток. Спочатку ця звітність розглядалася виключно як іміджева для компанії, як звітність, що може бути допомогою для ухвалення інвестиційного рішення. Однак з плином часу серед фахівців поширюється думка, що її інформаційний потенціал в управлінні набагато ширший через те, що вона може розкривати таку інформацію, яку не розкривають традиційні види звітності.

Найменш дослідженою в зазначеній площині є можливість та доцільність застосування звітності про сталий розвиток в управлінні державним сектором економіки та впливу держави на створення інституційного середовища запровадження такої звітності для всіх секторів національної економіки.

Виходячи з цього метою даного дослідження є: розкриття ролі, характеристика глобальних тенденцій нефінансового звітування у прийнятті управлінських рішень макrorівня та обґрунтування напрямів створення інституційних передумов поширення практики звітування про сталий розвиток в Україні.

Фінансова безпека та звітна інформація

Подолання сучасних загроз фінансовій безпеці як на національному, так і на глобальному рівні можливе на основі проведення політики, яка ґрунтується на повному розумінні реалій сьогодення. В цьому аспекті можна зазначити явища, які спричиняють асиметричність інформації

фінансової та статистичної звітності, або не у всіх випадках знаходять відображення в ній.

Наприклад, опосередкований вплив фінансових центрів через операційну мережеву діяльність на збільшення ступеня диспропорційності міжнародних активів і пасивів підтримує асиметричний характер фінансової глобалізації. У цьому контексті варто розрізняти процеси реальної фінансової інтеграції та корпоративні структурні ланцюги руху фінансових та інформаційних потоків великих транснаціональних компаній.

Інший випадок. Просторовий інституційний аспект пов'язаний з ефектами переливу, коли явища турбулентності поширюються в певний момент між різними інституціями та секторами, впливаючи на їх прямі та опосередковані зв'язки.

Регулювання відносин економічних агентів у системі державних фінансів, як складова фіскальної та монетарної політики, тісно взаємопов'язане з масштабами і темпами розвитку країни в певний період, виходячи з поставлених завдань і цілей. Криза в практиці інституційної взаємодії основних економічних регуляторів зазвичай відбувається в роки глобальних та регіональних потрясінь.

Вирішальні чинники дестабілізації у сфері державних фінансів релевантні основним викликам і загрозам фіскальній безпеці. Серед них слід зазначити значний дефіцит державного бюджету, який перевищує встановлені граничні показники по відношенню до номінального обсягу ВВП за певний рік.

За фактичної відсутності неборгових джерел його фінансування це призводить до збільшення державного боргу та відповідного навантаження на державний бюджет.

Іншими чинниками є втрати доходів бюджету через використання схем ухилення від сплати податків, розмивання його бази та неузгодженість правового регулювання відносин у податковій сфері, а також поширення явищ легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Серед загроз фіскальній безпеці також слід зазначити недостатній розвиток довгострокового кредитування, значну частку непрацюючих кредитів у кредитному портфелі банків, у тому числі державного сектору.

І останнє, але не менш важливе. Функціонування пенсійної системи в умовах високого демографічного навантаження є комплексною проблемою для урядів. Її вирішення включає як соціальні, так і фіскальні перспективи. Добре збалансована пенсійна система повинна забезпечувати соціальну цілісність, а також бути прийнятною складовою видатків державного бюджету.

Сучасні загрози фінансовій безпеці держави та місце гармонізації національних та міжнародних стандартів у сфері звітування підприємств для запобігання асиметрії інформації в її протидії представлені на рис. 1.



Рис. 1. Захист фінансової безпеки національної економіки

Джерело: розроблено авторами

Питання становлення та розвитку звітування підприємств зі стійкого розвитку знайшло своє відображення в наукових працях численних дослідників. При цьому, результати наукових пошуків можна згрупувати за такими напрямками:

- теоретичні засади звітування підприємств з питань стійкого розвитку (Abeyssekera I.⁵, Abela M.⁶, Nasreen T., Baker R., Rezanian D.⁷ та інші);
- стандартизація підходів до розкриття інформації про стійкий розвиток підприємства (de Villiers C., La Torre M., Molinari M.⁸, de Villiers C., Dimes R.⁹ та інші);
- удосконалення регуляторно-організаційної моделі підготовки, збору та контролю якості звітності підприємств зі стійкого розвитку (Amoako K. O., Amoako I. O., Tuffour J., Marfo E. O.¹⁰, Fusco F., Civitillo R., Ricci P., Morawska S., Pustulka K., Banasik P.¹¹, Iefymenko T., Lovinska L., Kucheriava M.¹² та інші);
- емпіричні дослідження практики звітування підприємств зі стійкого розвитку у галузевому, регіональному зрізі (Tumwebaze Z., Bananuka J., Orobia L., Kinatta M.¹³, Leo D., Sfofera F., Cucari N. Mattia G., Dezi L.¹⁴, Buallay A.¹⁵, Alshali K. F., Malagueno R.¹⁶ та інші).

Українські вчені приділяють увагу дослідженням соціально-економічних питань в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення (Лібанова Е. М.¹⁷, Геєць В. М.¹⁸, Гриценко А. А.¹⁹ та інші). Водночас питання

⁵ Abeyssekera I. (2022). A framework for sustainability reporting. *Sustainability accounting, management and policy journal*. Volume 13, issue 6.

⁶ Abela M. (2022). A new direction & The “mainstreaming” of sustainability reporting. *Sustainability accounting, management and policy journal*. Volume 13, Issue 6. P. 1261-1283.

⁷ Nasreen T., Baker R., Rezanian D. (2023). Sustainability reporting – a systematic review of various dimensions, theoretical and methodological underpinnings. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. DOI 10.1108/JFRA-01-2022-0029

⁸ de Villiers C., La Torre M., Molinari M. (2022). The Global Reporting Initiative’s (GRI) past, present and future: critical reflections and a research agenda on sustainability reporting (standard-setting). *Pacific Accounting Review*. Volume 34, issue 5. P. 728-747.

⁹ de Villiers C., Dimes R. (2023). Will the formation of the International Sustainability Standards Board result in the death of integrated reporting? *Journal of Accounting & Organizational Change*, Volume 19, Issue 2. P. 279-295.

¹⁰ Amoako K.O., Amoako I.O., Tuffour J., Marfo E.O. (2022). Formal and informal sustainability reporting: an insight from a mining company’s subsidiary in Ghana. *Journal of financial reporting & accounting*, volume 20, issue 5. P. 897-925.

¹¹ Fusco F., Civitillo R., Ricci P., Morawska S., Pustulka K., Banasik P. (2022). Sustainability reporting in justice systems: a comparative research in two European countries. *Mediterranean accountancy research*, volume 30, issue 6. P. 1629-1657.

¹² Iefymenko T., Lovinska L., Kucheriava M. (2022). Reforming information support of public administration in the wartime. *Sci. innov.*, 18(4), 17-24.

¹³ Tumwebaze Z., Bananuka J., Orobia L., Kinatta M. (2022). Board role performance and sustainability reporting practices: managerial perception-based evidence from Uganda. *Journal of Global Responsibility*, volume 13, issue 3. P. 317-337.

¹⁴ Leo D., Sfofera F., Cucari N. Mattia G., Dezi L. (2023). Sustainability reporting practices: an explorative analysis of luxury fashion brands. *Management decision*, volume 61, issue 5. P. 1274-1297. DOI 10.1108/MD-02-2022-0142

¹⁵ Buallay A. (2022). Sustainability reporting and agriculture industries’ performance: worldwide evidence. *Journal of agrobusiness in developing and emerging economies*, volume 12, issue 5, p. 769-790. DOI 10.1108/JADEE-10-2020-0247

¹⁶ Alshali K.F., Malagueno R. (2022). An empirical study of sustainability reporting assurance: current trends and new insights. *Journal of accounting & organizational change*, volume 18, issue 5, p. 617-642

¹⁷ Лібанова Е.М. Щодо повоєнного відродження України. *Вісник НАН України*. 2023. № 2. С. 55–61. URL: <https://doi.org/10.15407/visn2023.02.055>.

¹⁸ Геєць В.М. До питання теорії і практики політики соціальної якості в повоєнній Україні. *Економіка України*. 2023. No 4. С. 3—22. URL: <https://doi.org/10.15407/economyukr.2023.04.00>.

¹⁹ Гриценко А.А. Національно-укорінений розвиток у розділено-спільному світі. Міжнародний історичний досвід повоєнної реконструкції економіки: уроки для України : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Київ, 27 квітня 2023 р.) / ДУ «Ін-т екон. та прогнозів. НАН України», Інститут вищої освіти НАПН України. Київ, 2023. С.13. URL: <http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2023/05/Mizhnar-istor-dosvid-povojen-rekonstrukcii-uroky-dla-Ukrainy.pdf>.

стандартизації та уніфікації підходів до складання звітності зі сталого розвитку потребують подальшого розвитку з урахуванням змін у міжнародних стандартах.

В умовах зростання потреб користувачів звітної інформації та з метою запобігання інформаційній асиметрії актуалізується необхідність забезпечення ширшого розкриття даних у звітності підприємств. Про це зазначається у п. 1.6 Концептуальної основи фінансової звітності²⁰, виданої Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2010 році (переглянута у березні 2018 року). Зазначене вказує на необхідність враховувати при прийнятті управлінських рішень крім даних фінансової звітності додаткові данні поточного бухгалтерського обліку²¹.

Важливим кроком у напрямку стандартизації підходів до складання підприємствами звітності про сталий розвиток у 2023 році стало затвердження Фондом МСФЗ стандартів МСФЗ С1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком»²², МСФЗ С2 «Розкриття, пов'язані із кліматом»²³ та ESRS, відповідно до яких інформація про сталий розвиток стає невід'ємною складовою фінансової звітності загального призначення. Згідно п.1 МСФЗ С1 метою цих стандартів є зобов'язання та створення підходів для суб'єкта господарювання щодо розкриття інформації про його ризики та можливості, пов'язані зі стійким розвитком, яка є корисною для користувачів фінансових звітів загального призначення при прийнятті рішень щодо надання ресурсів суб'єкту господарювання. Тож прийняття стандартів МСФЗ С1, МСФЗ С2 and ESRS спрямоване на усунення ризиків інформаційної недостатності та асиметрії, а їх запровадження сприятиме нівелюванню таких викликів.

Робота над МСФЗ S1 і S2 завершена, тепер відповідальність за запровадження цих стандартів покладена на уряди країн. Австралія, Японія та Великобританія оголосили, що вони імплементують ці стандарти, тоді як кілька інших великих країн, включаючи Канаду, Нову Зеландію, Нігерію, Сінгапур та Малайзію, лише виявили зацікавленість щодо їх запровадження²⁴. Відповідно до Директиви 2022/2464²⁵ держави-члени ЄС мають

²⁰ Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>

²¹ Ibid.

²² IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-a/issb-2023-a-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf?bypass=on>

²³ IFRS S2 Climate-Related Disclosures. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-a/issb-2023-a-ifrs-s2-climate-related-disclosures.pdf?bypass=on>

²⁴ Wordflavor. IFRS S1 and IFRS S2 explained. URL: <https://blog.worldfavor.com/ifrs-s1-and-ifrs-s2-explained>

²⁵ Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting (Corporate Sustainability Reporting Directive or CSRD) URL: https://climate-laws.org/document/directive-eu-2022-2464-of-the-european-parliament-and-of-the-council-of-14-december-2022-amending-regulation-eu-no-537-2014-directive-2004-109-ec-directive-2006-43-ec-and-directive-2013-34-eu-as-regards-corporate-sustainability-reporting-corporate-sustainability-reporting-directive_3a34

запровадити обов'язкове для визначених груп компаній звітування зі сталого розвитку вже за 2024 рік.

Логіка впровадження міжнародних стандартів звітування зі сталого розвитку в Україні

Україна знаходиться у тренді подій, пов'язаних зі стандартизацією та просуванням практики звітування підприємств зі сталого розвитку. Зокрема, 18 жовтня 2024 року розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1015-р було схвалено Стратегію запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку, де ключову позицію в її імплементації займає Міністерство фінансів України²⁶.

На рисунку 2 у схематичній формі представлено, яким чином міжнародні стандарти зі сталого розвитку можуть бути імплементовані в Україні.

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗВІТУВАННЯ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

- IFRS S1 Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком
- IFRS S2 Розкриття, пов'язані із кліматом
- ESRS 1 Загальні вимоги; ESRS 2 Загальні розкриття; ESRS E1 Зміна клімату; ESRS E2 Забруднення; ESRS E3 Водні та морські ресурси; ESRS E4 Біорізноманіття та екосистеми; ESRS E5 Використання ресурсів та циркулярна економіка; ESRS S1 Власний персонал; ESRS S2 Працівники у ланцюжку створення вартості; ESRS S3 Зачеплені громади; ESRS S4 Споживачі та кінцеві користувачі; ESRS G1 Ведення бізнесу



Імплементация міжнародних стандартів звітності зі сталого розвитку

За рахунок застосування існуючих рамкових підходів до розкриття інформації зі сталого розвитку (наприклад, на основі переліку індикаторів GCI, GRI, зокрема, в умовах надзвичайних ситуацій), що відповідає принципу «співвідношення вигод і витрат», тобто не передбачає додаткових витрат

ТАКСОНОМІЯ



Розроблення Таксономії розкриття інформації зі сталого розвитку за МСФЗ, МСБО сприятиме усуненню інформаційної асиметрії через уніфікацію підходів до розкриття інформації підприємствами в електронному форматі XBRL³

Рис. 2. Логіка імплементації в Україні міжнародних стандартів звітування зі сталого розвитку

Джерело: складено авторами

²⁶ Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку. Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1015-р. від 18 жовтня 2024 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text>

Глобальні та регіональні загрози дестабілізації, світові тенденції фрагментації в умовах невизначеності потребують належного інформаційного забезпечення управління підприємствами, зокрема через включення до стратегічних планів та політики сталого розвитку підприємств складової, пов'язаної із ризиками діяльності, включаючи фіскальну, інформаційну та інші складові. Це становить важливу складову для прийняття рішень зацікавленими сторонами, перш за все власниками, потенційними інвесторами, банками, персоналом підприємств. Адже з'являється можливість оцінити рівень резильєнтності, прибутковості, інвестиційної привабливості, конкурентоспроможності, а також фіскальні ризики та економічний потенціал.

Як приклад наведемо, що достовірність результатів оцінки ризиків, які виникають внаслідок ділової активності державних підприємств (ДП), залежить від якості та повноти (достатності) інформаційного забезпечення, зокрема фінансової звітності загального призначення.

Сучасні тенденції у сфері оцінки впливу на фіскальну стабільність держави чинників різного порядку вказують на те, що враховувати потрібно не лише показники економічної, а й соціальної та екологічної результативності, що обумовлює необхідність розширення інформаційної бази процесу управління ризиками (у т.ч. фіскальними) на рівні держави. Таким джерелом даних можуть слугувати звіти державних підприємств (ДП) про сталий розвиток. Зазначене укладається у загальну канву сучасного розуміння інформаційного забезпечення управління ДП, продукovanого міжнародними організаціями (ОЕСР²⁷, МВФ²⁸) та потребує подальшого врегулювання як на національному, так і на міжнародному рівнях. Зокрема, в Україні в межах Меморандуму МВФ (The Extended Fund Facility (EFF) IMF UKRAINE) велике значення приділяється квартальному перегляду виконання маяків, пов'язаних із діяльністю ДП.

Соціальна орієнтація розвитку економіки України потребує розбудови ефективної системи суб'єктів державного сектору, діяльність яких має бути спрямована на забезпечення стабільного економічного розвитку одночасно зі зростанням соціального благополуччя суспільства.

У відповідності до даних ОЕСР за останні десятиліття частка ДП у світовій економіці значно зростає. Зокрема, до складу ТОП-500 найбільших світових компаній (за рівнем доходу) у 2000 році входило 34 ДП, в

²⁷ OECD. Transparency and disclosure measures for state-owned enterprises (SOEs): Stocktaking of national practice. Official website, 2016. URL: <https://www.oecd.org/daf/ca/2016-SOEs-issues%20paper-Transparency-and-disclosure-measures.pdf> p.9

²⁸ Harris J., Tim T., Zohrab J., Karolova V., Rahman J. (dating the Balance Sheet and Quantifying Fiscal Risks from Climate Change, 2022. URL: https://www.greenpolicyplatform.org/sites/default/files/downloads/resource/Georgia%20Technical%20Assistance%20Report-Updating%20the%20Balance%20Sheet%20and%20Quantifying%20Fiscal%20Risks%20From%20Climate%20Change_IMF.pdf

той час як у 2023 році – 126²⁹. Тож, важливо, зважаючи на зростаючу важливість ДП у світовій та національній економіках, забезпечити належне управління цими суб'єктами, оскільки за визначення МВФ ДП становлять потенційно значиме джерело фіскальних ризиків, оскільки часто є неефективними з економічної точки зору та потребують фінансової підтримки³⁰.

Досягнення некомерційних цілей діяльності суб'єктів державного сектору, пов'язаних із виконанням покладених на них функцій, невластивих для приватного сектору, вимагає групування інформації обліку та звітності таким чином, щоб діяльність, пов'язана із їх досягненням, окремо відображалася у звітності, що забезпечить транспарентність, та сприятиме зниженню корупційних ризиків та підвищенню соціальної відповідальності. Для прикладу, Україні для подолання наслідків війни розроблено стратегію демографічного розвитку, що потребує завдань некомерційного характеру для підприємств державного сектору економіки.

У цьому контексті звітність зі сталого розвитку є інструментом посилення прозорості та підзвітності суб'єктів державного сектору через надання інформації громадянам країни, іншим зацікавленим сторонам про соціальну орієнтованість держави та ефективність застосування відповідальних практик управління.

Таким чином, ключовими причинами/передумовами підготовки звітності зі сталого розвитку суб'єктами сектору загального державного управління є:

- необхідність забезпечення прозорості та підзвітності діяльності органів державної влади в контексті досягнення Цілей сталого розвитку та підвищення резиліентності національної економіки, що дозволить громадськості здійснювати контроль за використанням ресурсів та сприятиме підвищенню довіри до інституту влади;
- підвищення ефективності управління через використання даних звітності в оцінці та моніторингу результативності запровадження реформ, реалізації окремих заходів як на місцевому, так і на загальнодержавному рівнях в умовах реалізації державою покладених на неї інноваційних, соціальних, екологічних функцій.

Професійна спільнота, залучена до унормування обліку та звітності суб'єктів державного сектору на даний час працює над створенням пакету стандартів щодо звітності зі сталого розвитку для економічних агентів, які орієнтовані на досягнення цілей соціального, екологічного характеру та є неприбутковими. Аналізуючи світові тенденції розвитку нефінансового звітування та досвід UNCTAD у зазначеній сфері, спостерігаємо структу-

²⁹ OECD. Corporate governance of state-owned enterprises, 2024. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/corporate-governance-of-state-owned-enterprises.html>

³⁰ IMF. Fiscal risk toolkit. State Owned Enterprise. Health Check Tool: User Guide. URL: <https://www.imf.org/-/media/Files/Topics/Fiscal/Fiscal-Risks/Tool/soe-health-check-user-guide.ashx>

рування інформації такої звітності по чотирьом напрямкам: економіка, екологія, соціальна, управлінська (інституційна). До речі, такі аспекти сьогодні є вкрай актуальними та підкреслені у Меморандумі Україна-МВФ.

Водночас, IPSASB (The International Public Sector Accounting Standards Board) зосереджує свою увагу на екологічному аспекті. На нашу думку, цей підхід дещо обмежує інформаційний потенціал нефінансового звітування.

Зазначимо, що фахівці Академії фінансового управління ініціювали запускування нефінансового звітування суб'єктів державного сектору – неприбуткових установ, починаючи з 2019 року.

Сучасна практика звітування про сталий розвиток в Україні

В умовах ескалації сучасних геополітичних конфліктів глобальним завданням для України залишається послідовне проведення реформ, спрямованих на забезпечення макроекономічної стабільності, підтримку реалізації Цілей сталого розвитку та прискорення членства в ЄС.

Окремої уваги потребує розгляд питань щодо звітування про сталий розвиток підприємств малого та середнього бізнесу. На нашу думку, не можна не дооцінювати їх вплив на розвиток та формування бюджетів територіальних громад, з одного боку, а з іншого, якщо вони є виконавцями державних замовлень, отримувачами грантових коштів та технічної допомоги, то звітування про вплив їх діяльності на економіку, екологію, соціальну сферу регіону є вкрай важливим.

У воєнний час при оцінці фінансових ризиків дуже важливо враховувати складову, пов'язану з надзвичайними обставинами. Залежно від напруженості бойової обстановки, територіальної близькості до регіонів постійних військових зіткнень, відомі у звичайній ситуації фінансові ризики переформатуються з огляду на різні загрози, аж до повного руйнування бізнесу.

У зв'язку з такими факторами в Україні проведено територіальну диференціацію залежно від масштабів військових загроз зображену на карті України³¹. На зазначеній карті можна побачити: тимчасово окуповані території (temporarily occupied territories), тридцяти-кілометрова найнебезпечніша зона (most dangerous zone), стокілометрова небезпечна зона (danger zone), а також умовно безпечний центр (frontier), цілком безпечна зона (conditionally safe center (outpost)) та найбезпечніший тил (most safe rear).

³¹Ткачук А. Оновлення державної стратегії регіонального розвитку. Що профільне Міністерство і Кабмін повинні врахувати насамперед. *Дзеркало тижня* 2024. 2 лют. URL: <https://zn.ua/ukr/politics/onovlennja-derzhavnoji-stratehiji-rehionalnoho-rozvitku-shcho-profilne-ministerstvo-i-kabmin-povinni-vrakhuvati-nasampered.html>

У кожному з цих географічних регіонів вироблено специфічні підходи до організації діяльності як сектору загальнодержавного управління, так підприємств, домогосподарств, індивідуальної ділової активності. Це вимагає специфічних підходів до звітності.

У воєнний час при оцінці фінансових ризиків критично важливо враховувати складову, пов'язану з надзвичайними обставинами. Залежно від напруженості бойової обстановки, територіальної близькості до районів постійних бойових зіткнень відомі в нормальній ситуації фінансові ризики переформовуються з урахуванням різноманітних загроз, аж до повного знищення бізнесу.

Протягом багатьох років ДННУ «Академія фінансового управління», а починаючи з 2021 року спільно з КНЕУ імені Вадима Гетьмана в рамках меморандуму про співпрацю, брала участь в роботі Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting United Nation Conference on Trade and Development (ISAR-UNCTAD). Наукові консультанти Академії у складі творчого колективу працювали над розробкою проектів міжнародних документів щодо звітування компаній про внесок у досягнення ЦСР, а саме:

- Посібник з основних показників для звітності суб'єктів господарювання про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку (англ. *Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals (2019)*)³²;

- Посібник з основних індикаторів для звітування про вплив сталого розвитку та ЦСР (англ. *Guidance on Core Indicators for Sustainability and SDG Impact Reporting (2022)*)³³;

- Вирішення проблеми звітності зі сталого розвитку – Посібник з питань політики (англ. *Tackling the Sustainability Reporting Challenge – A Policy Guide (2023)*)³⁴.

Зокрема, було зроблено низку пропозицій, пов'язаних зі стандартизацією підходів до розкриття інформації підприємствами у звітності про сталий розвиток та розбудовою інфраструктури такого звітування у країнах із транзитивною економікою (low-middle income countries according to IMF).

Враховуючи конкретні ситуації невизначеності, можливості економічного розвитку та фактор безпеки, вважаємо, що для суб'єктів, які складатимуть зазначену звітність мають бути розроблені документи методичного характеру.

³² UNCTAD ISAR. *Guidance on Core Indicators for Entity Reporting on Contribution Towards Implementation of the Sustainable Development Goals*. Geneva, 2019. 60 p. URL: https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2019d1_en.pdf.

³³ UNCTAD. *Guidance on core indicators for Sustainability and SDG Impact Reporting*, 2022. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/diae2022d1_en.pdf

³⁴ UNCTAD. *Tackling the Sustainability Reporting Challenge – A Policy Guide*, 2023. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/diae2022d3_en.pdf

Професійна спільнота країн, де проходять реформи, чекає, що наступні документи UNCTAD дадуть можливість ознайомитись із кращим світовим досвідом регулювання розкриття інформації про сталий розвиток у звітності державних установ та підприємств.

Висновки

Україна як кандидат на вступ до Європейського Союзу крок за кроком забезпечує реалізацію євроінтеграційної стратегії. Національні системи управління державними фінансами продемонстрували свою стійкість в умовах високої глобальної, регіональної геополітичної та гео економічної невизначеності. Безумовно, реалізація (виконання) такої стратегії супроводжується необхідними змінами в інституціональному просторі бухгалтерського обліку та звітності, пов'язаної зі сталим розвитком, а саме:

- визначення напрямків та розроблення у їх розрізі базового переліку показників для розкриття у звітності зі сталого розвитку для бюджетних установ за економічною, екологічною, соціальною та інституціональною безпековими складовими;

- адаптації вимог міжнародних стандартів у сфері звітування зі сталого розвитку до особливостей діяльності відповідних економічних агентів та положень національного нормативно-правового поля в частині фіскального законодавства та законодавства в сфері бухгалтерського обліку та звітності.

Пропонуємо для подальшого просування практики звітування підприємств з питань внеску у досягнення Цілей сталого розвитку:

- доповнити міжнародний документ UNCTAD «Tackling the Sustainability Reporting Challenge. A policy Guide» (*Introduction / Вступ, с. 2*) у частині посилення управління якістю даних напрямом, пов'язаним із використанням звітності про сталий розвиток як джерела оцінки ризиків (у т.ч. фіскальних) для підприємств приватної форми власності та суб'єктів сектору загального державного управління;

- створити інституційне безпечове середовище подальшого просування загально визнаних міжнародних стандартів підготовки звітності зі сталого розвитку, зокрема, через розробку алгоритму імплементації їх положень урядами країн світу (стандарти IFRS S1, S2, ESRS);

- поширити практику розробки та затвердження центральними органами виконавчої влади країн світу (особливо в умовах надзвичайних ситуацій) документів методичного характеру щодо складання звіту зі сталого розвитку за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств;

- продовжити роботу із запровадження (імплементації) Таксономії звітування підприємств зі сталого розвитку (національний підхід на базі

Таксономії розкриття інформації зі сталого розвитку МСФЗ, виданої у квітні 2024 року Фондом МСФЗ and ESRS)³⁵.

Список літератури

1. Геєць В.М. До питання теорії і практики політики соціальної якості в повоєнній Україні. *Економіка України*. 2023. No 4. С. 3–22. URL: <https://doi.org/10.15407/economyukr.2023.04.00>.
2. Гриценко А.А. Національно-укорінений розвиток у розділено-спільному світі. Міжнародний історичний досвід повоєнної реконструкції економіки: уроки для України : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Київ, 27 квітня 2023 р.) / ДУ «Ін-т екон. та прогнозув. НАН України», Інститут вищої освіти НАПН України. Київ, 2023. С.13. URL: <http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2023/05/Mizhnar-istor-dosvid-povojen-rekonstrukcii-uroky-dla-Ukrainy.pdf>.
3. Лібанова Е.М. Щодо повоєнного відродження України. *Вісник НАН України*. 2023. № 2. С. 55–61. URL: <https://doi.org/10.15407/visn2023.02.055>.
4. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку. Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1015-р. від 18 жовтня 2024 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text>
5. Ткачук А. Оновлення державної стратегії регіонального розвитку. Що профільне Міністерство і Кабмін повинні врахувати насамперед. *Дзеркало тижня* 2024. 2 лют. URL: <https://zn.ua/ukr/politics/onovlennja-derzhavnoj-stratehiji-rehionalnoho-rozvitku-shcho-profilne-ministerstvo-i-kabmin-povinni-vrakhuvati-nasampered.html>
6. Abela, M. "A New Direction: The 'Mainstreaming' of Sustainability Reporting." *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 13, no. 6 (2022): 1261-1283.
7. Abeysekera, I. "A Framework for Sustainability Reporting." *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 13, no. 6 (2022).
8. Alsahali, K. F., and R. Malagueno. "An Empirical Study of Sustainability Reporting Assurance: Current Trends and New Insights." *Journal of Accounting & Organizational Change* 18, no. 5 (2022): 617–642.
9. Amoako, K. O., I. O. Amoako, J. Tuffour, and E. O. Marfo. "Formal and Informal Sustainability Reporting: An Insight from a Mining Company's Subsidiary in Ghana." *Journal of Financial Reporting & Accounting* 20, no. 5 (2022): 897–925.
10. Buallay, A. "Sustainability Reporting and Agriculture Industries' Performance: Worldwide Evidence." *Journal of Agrobusiness in Developing and Emerging Economies* 12, no. 5 (2022): 769–790. <https://doi.org/10.1108/JADEE-10-2020-0247>.

³⁵ IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy. URL: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2024/ifrs-sustainability-disclosure-taxonomy/>

11. Carment, David, and Yiagadeesen Samy. "Exiting the Fragility Trap: Rethinking Our Approach to the World's Most Fragile States." *WIDER Working Paper* 2017/181. Helsinki: UNU-WIDER, 2017. <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2017/407-0>.

12. de Villiers, C., and R. Dimes. "Will the Formation of the International Sustainability Standards Board Result in the Death of Integrated Reporting?" *Journal of Accounting & Organizational Change* 19, no. 2 (2023): 279–295.

13. de Villiers, C., M. La Torre, and M. Molinari. "The Global Reporting Initiative's (GRI) Past, Present and Future: Critical Reflections and a Research Agenda on Sustainability Reporting (Standard-Setting)." *Pacific Accounting Review* 34, no. 5 (2022): 728–747.

14. European Parliament and Council. *Directive (EU) 2022/2464 of 14 December 2022 Amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC, and Directive 2013/34/EU, as Regards Corporate Sustainability Reporting (Corporate Sustainability Reporting Directive or CSRD)*. https://climate-laws.org/document/directive-eu-2022-2464-of-the-european-parliament-and-of-the-council-of-14-december-2022-amending-regulation-eu-no-537-2014-directive-2004-109-ec-directive-2006-43-ec-and-directive-2013-34-eu-as-regards-corporate-sustainability-reporting-corporate-sustainability-reporting-directive_3a34.

15. Fusco, F., R. Civitillo, P. Ricci, S. Morawska, K. Pustulka, and P. Banasik. "Sustainability Reporting in Justice Systems: A Comparative Research in Two European Countries." *Mediterranean Accountancy Research* 30, no. 6 (2022): 1629–1657.

16. Harris, J., T. Tim, J. Zohrab, V. Karolova, and J. Rahman. "Updating the Balance Sheet and Quantifying Fiscal Risks from Climate Change." International Monetary Fund, 2022. https://www.greenpolicyplatform.org/sites/default/files/downloads/resource/Georgia%20Technical%20Assistance%20Report-Updating%20the%20Balance%20Sheet%20and%20Quantifying%20Fiscal%20Risks%20From%20Climate%20Change_IMF.pdf.

17. Iefymenko, T., L. Lovinska, and M. Kucheriava. "Reforming Information Support of Public Administration in the Wartime." *Science and Innovation* 18, no. 4 (2022): 17–24.

18. IFRS Foundation. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>.

19. IFRS Foundation. *IFRS S1: General Requirements for Disclosure of Sustainability-Related Financial Information*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-a/issb-2023-a-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf>.

20. IFRS Foundation. *IFRS S2: Climate-Related Disclosures*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-a/issb-2023-a-ifrs-s2-climate-related-disclosures.pdf>.

21. IFRS Foundation. *IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy*. <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2024/ifrs-sustainability-disclosure-taxonomy/>.
22. Leo, D., F. Sfodera, N. Cucari, G. Mattia, and L. Dezi. "Sustainability Reporting Practices: An Explorative Analysis of Luxury Fashion Brands." *Management Decision* 61, no. 5 (2023): 1274–1297. <https://doi.org/10.1108/MD-02-2022-0142>.
23. Nasreen, T., R. Baker, and D. Rezanian. "Sustainability Reporting – A Systematic Review of Various Dimensions, Theoretical and Methodological Underpinnings." *Journal of Financial Reporting and Accounting* (2023). <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2022-0029>.
24. OECD. *Transparency and Disclosure Measures for State-Owned Enterprises (SOEs): Stocktaking of National Practice*. Paris: OECD, 2016. <https://www.oecd.org/daf/ca/2016-SOEs-issues%20paper-Transparency-and-disclosure-measures.pdf>.
25. Tumwebaze, Z., J. Bananuka, L. Orobia, and M. Kinatta. "Board Role Performance and Sustainability Reporting Practices: Managerial Perception-Based Evidence from Uganda." *Journal of Global Responsibility* 13, no. 3 (2022): 317–337.
26. UNCTAD ISAR. *Guidance on Core Indicators for Entity Reporting on Contribution Towards Implementation of the Sustainable Development Goals*. Geneva: UNCTAD, 2019. https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diae2019d1_en.pdf.
27. UNCTAD. *Guidance on Core Indicators for Sustainability and SDG Impact Reporting*. Geneva: UNCTAD, 2022. https://unctad.org/system/files/official-document/diae2022d1_en.pdf.
28. UNCTAD. *Tackling the Sustainability Reporting Challenge – A Policy Guide*. Geneva: UNCTAD, 2023. https://unctad.org/system/files/official-document/diae2022d3_en.pdf.
29. Worldfavor. "IFRS S1 and IFRS S2 Explained." <https://blog.worldfavor.com/ifrs-s1-and-ifrs-s2-explained>.

Стаття надійшла до редакції 28 жовтня 2024 р.

Прийнято до публікації: 19 листопада 2024 р.

Опубліковано: 31 грудня 2024 р.