

### 2.3. Розвиток нефінансової звітності в Україні в концепції сталого розвитку

*(Д. Є. Сторожук, здобувач третього  
(освітньо-наукового) рівня вищої освіти,  
Державний податковий університет)*

Уже майже 40 років ідея сталого розвитку на порядку денному ООН, а суспільства різних країн і континентів лише нині починають повністю усвідомлювати її доречність і потребу. Безумовно, що тригером стали явні зміни клімату й природні катаклізми, війна та їхні наслідки, безвідповідальний економічний розвиток і гонитва за надприбутками за будь-яку ціну без озирання на екологічні наслідки й ресурсну обмеженість тощо. Таке господарювання призводить до фінансового результату сьогодні, але значної шкоди навколишньому середовищу й майбутнім поколінням завдає завтра та в далекому майбутньому. Якщо не дбати про сталий розвиток, то можемо залишити наших нащадків без завтрашнього дня.

Одним із визначальних чинників відповідності умовам життя та діяльності, входження України в європейську спільноту й адаптації серед успішних країн світу є забезпечення сталого розвитку. Глобальним договором ООН в Україні затверджено принципи, які викладені в 17 Цілях сталого розвитку, які запропоновані Порядком денним ООН у сфері сталого розвитку до 2030 року [1]. У стратегічному плані сталого розвитку важливе місце займає стратегічний облік і звітність. Тут варто звернути особливу увагу та зробити акцент на нефінансовій звітності. «Ця звітність є важливим інструментом комунікації між підприємствами та підтвердженням відданості сталому розвитку» [2, с. 114]. Визначна роль нефінансової звітності пов'язана з тим, що роль вартісного вимірника в тривалій перспективі нівелюється у зв'язку з інфляцією, змінами валют і курсів тощо. Крім того, за багатьма показниками, що можуть бути й доцільно відображати в нефінансовій звітності, існує природна неможливість використання вартісного вимірника або втрачається доцільність його використання.

Це зовсім не означає, що втрачається чи зменшується значення фінансової звітності. Це рівноцінні речі, які мають паралельно розвиватися, вдосконалюватися та представлятися суспільству й усім зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам. Як фінансова, так і нефінансова звітність відображають різні аспекти одних і тих самих господарських операцій, явищ і процесів. Враховуючи відображення в нефінансовій звітності екологічних, соціальних питань і проблем, трудових відносин, дотримання прав людини,

антикорупційну діяльність суб'єктів та ресурсні обмеження навколишнього середовища, то значення її важко достовірно повною мірою оцінити сьогодні, можна лише недооцінити.

Ідея сталого розвитку 1987 року замінила собою багатовікову парадигму економічного розвитку та зростання, яка майже повністю ігнорувала екологічні й соціальні проблеми, а передбачала економічне зростання будь-якою ціною. Передумови формування ідеї сталого розвитку беруть свій початок ще раніше – з 1962 року, коли явно стали проявлятися екологічні загрози, а з ними соціально-екологічна свідомість і розуміння взаємозв'язку між економічним зростанням та станом навколишнього середовища [3]. «У сучасному бізнес-середовищі сталий розвиток стає невід'ємною складовою стратегії компаній» [4].

Поняття «сталий розвиток» вперше прозвучало в Звіті прем'єр-міністра Норвегії Гру Харлема Брундландяка «Наше спільне майбутнє» ООН і трактувалося як «задоволення потреб сьогодення без шкоди здатності майбутніх поколінь задовольняти свої потреби» [5; 6]. Сталий розвиток насамперед передбачає:

- економічну стійкість компанії, тобто конкурентоспроможність на ринку, підвищення ефективності за рахунок інноваційної діяльності й оптимізація витрат та усіх ресурсів;
- екологічну відповідальність, що означає мінімум негативного впливу на навколишнє середовище, мінімізація відходів, раціональне використання всіх природних ресурсів, скорочення споживання енергії, використання відходів як вторинних матеріальних ресурсів;
- соціальну відповідальність, яка проявляється через фінансування в професійний розвиток персоналу, забезпечення відповідних умов праці, взаємодію з місцевими громадами тощо.

Тому сталий розвиток – це комплексний розвиток суб'єкта господарювання за всіма трьома напрямками для досягнення швидких результатів і створення надійного фундаменту для довгострокового розвитку та стійкого зростання в майбутньому [7, с. 105–106]. І саме публічна звітність через свою комунікаційну функцію як місток між суб'єктом господарювання та суспільством може інформувати як підприємства, організації й установи, що діють у цьому напрямі. Оскільки сталий розвиток охоплює економічні, соціальні та екологічні аспекти, то на порядок денний усе гостріше виходять питання подання нефінансової інформації. Діяльність, відповідно до Цілей сталого розвитку, визначених ООН, спонукає до оцінювання діяльності суб'єктів не лише за фінансовими, але й нефінансовими показниками.

### **2.3.1. Розвиток нефінансової звітності в Україні в концепції сталого розвитку**

Суб'єкти господарювання в Україні готують і подають значний перелік різних форм і видів звітності. Але ні окремо взяті форми чи види звітності, ні всі разом форми фінансової, податкової, статистичної та інших форм звітності не дають змогу зробити висновки щодо відповідності їхньої діяльності положенням концепції сталого розвитку. Фінансова звітність як публічна звітність загального призначення не задовольняє повністю потреб користувачів, особливо зовнішніх, в інформації щодо діяльності суб'єкта господарювання. Особливо це стосується питань екології та впливу на навколишнє середовище, діяльності соціальної направленості тощо. Тому все частіше лунають вимоги соціальної відповідальності бізнесу й удосконалення звітування про прозорість діяльності підприємств і державних установ.

На думку професора С. Ф. Легенчука, «якщо у 1990-х роках корпоративна звітність більшою мірою асоціювалась з фінансовою звітністю корпорацій, то вже на початку 2000-х років це поняття було розширено шляхом включення до її складу нефінансової складової, оскільки фінансова звітність вже не забезпечувала надання вичерпної картини про справи корпорації, то її почали доповнювати різноманітними нефінансовими звітами (звіти про інтелектуальний капітал, звіти про корпоративну соціальну відповідальність, звіти про навколишнє середовище, звіти про вартість, звіти про сталий розвиток тощо)» [8, с. 32].

Отже, під корпоративною звітністю вже почали розуміти всю фінансову та нефінансову інформацію, яка оприлюднюється корпорацією як проміжна, річна чи та, що подається під конкретні потреби. Автор робить висновки, що, незважаючи на достатньо тривалу (більше 25 років) історію формування майбутнього корпоративної звітності, цей процес є нескінченним.

Ідея впровадження та розвитку нефінансової звітності за кордоном має більш тривалу історію, ніж в Україні. Тому витoki дискусій щодо введення практики складання нефінансової звітності в Україні беруть свій початок із зарубіжних країн, зокрема європейських. У цьому плані треба рухатися в бік введення обов'язковості звітування й удосконалення змістовного наповнення звітів з метою задоволення інформаційних потреб користувачів.

Орієнтуючись на міжнародний досвід, виділяють три етапи розвитку нефінансової звітності в Україні (рис. 2.3.1).



Рисунок 2.3.1 – Етапи розвитку нефінансової звітності  
*Джерело: сформовано автором на основі [9; 10].*

Українські підприємства сьогодні перебувають на першому та другому етапах. Підприємства, які не формують і не оприлюднюють нефінансову інформацію про відповідність їхньої діяльності положенням концепції та цілям сталого розвитку, перебувають на першому етапі, а ті, що готують і оприлюднюють хоча б деяку нефінансову інформацію щодо сталого розвитку – на другому. Міжнародний досвід звітування вказує на доцільність переходу від першого й другого етапів розвитку нефінансової звітності до вирішального третього етапу – формування інтегрованої звітності.

Огляд вітчизняної та зарубіжної літератури й практики свідчить про наявність публікацій про інтегровану звітність, «ESG-звітність», звітність зі сталого розвитку як нефінансової звітності суб'єктів господарювання. «Нефінансова звітність належить до складу достатньо нового інструментарію управління та оцінки діяльності підприємств не лише в Україні, але й у міжнародному економічному просторі» [10, с. 54]. Вчені І. В. Замула, А. О. Іщенко виділяють декілька видів нефінансової звітності, які мають місце в сучасній світовій і вітчизняній практиці звітування:

1. Звіт про управління (Звіт керівництва), що являє собою документ, де компанії висвітлюють інформацію про поточні справи та майбутні плани. Звіт містить фінансову й нефінансову інформацію про стан компанії та розкриває ризики для її діяльності.

2. Звіт з корпоративної соціальної відповідальності (KPMG) або Соціальний звіт – щорічний звіт, в якому визначаються основні напрями розвитку

## Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

---

соціальної відповідальності в глобальному масштабі. У звіті відображають інформацію про добродійні програми компанії та підтримку закладів і заходів у сфері, охорони здоров'я, культури й спорту, освіти.

3. Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору або Звіт з прогресу є щорічним звітом про реалізацію 10 принципів Глобального договору ООН.

4. Звіт зі сталого розвитку (відповідно до вимог Глобальної ініціативи зі звітності) передбачає до висвітлення показники про економічне зростання (про нові технології; електронний бізнес; належну бізнесову практику; позбавлення від торговельних бар'єрів; зменшення рівня бідності), соціальну справедливість (соціальний захист; захист прав споживачів; захист прав співробітників; послуги у сфері охорони здоров'я; чесна торгівля; етичні норми) та цілісність навколишнього середовища (політика поводження з відходами; викиди парникових газів і зміна клімату; якість води, ґрунту та повітря; екологічний менеджмент; поширення чистих технологій, маркуванням знаком «екологічно безпечна продукція» тощо).

Інформацію в звітах представляють у довільній формі, й лише у Звіті про прогрес реалізації принципів Глобального договору або Звіті з прогресу визначено певні ключові елементи.

В Україні практика складання нефінансової звітності незначна й лише останні десять років міжнародні зв'язки спонукали до активізації в цьому напрямі. Але майже третина підприємств бізнесу, особливо малі та середні, яка орієнтована на внутрішній ринок, взагалі не звітувала й не подавала соціальну звітність. Більшість із тих суб'єктів господарювання, хто подає інформацію, висвітлюють показники на сайті підприємств у формі Global Compact-звіту, КСВ-звіту, GRI-звіту або в іншій довільній формі. Також спостерігається практика подання інформації про сталий розвиток у примітках до річної фінансової звітності.

Крім того, вітчизняна практика подання нефінансової звітності характеризується відсутністю інформації про ефективність діяльності суб'єктів відповідно до Цілей сталого розвитку. Тому І. В. Замула та А. О. Іщенко до речно зауважують: «У нефінансових звітах українських підприємств відсутні показники ефективності, які розкривають напрями діяльності підприємства відповідно до Цілей сталого розвитку. Більшість нефінансових звітів містять тільки кількісні показники досягнень відповідно до визначених напрямів локальної соціальної відповідальності за поточний період, інколи порівняно з попереднім періодом» [10, с. 56].

Активність вітчизняних підприємств щодо оприлюднення нефінансової звітності викликана розвитком міжнародних взаємовідносин і на відповідність міжнародним стандартам [11].

Крім того, вітчизняна практика складання нефінансової звітності характеризується ігноруванням питань про бізнес-ризик, антикорупційну діяльність, взаємозв'язок із стейкхолдерами, прозоре ведення бізнесу та бізнес-етики, які розкриваються в нефінансовій звітності закордонними підприємствами.

Відсутність належної державної політики щодо складання й подання нефінансової звітності в Україні щодо сталого розвитку зумовила неоднозначне відношення до її складання та подання: від повного ігнорування до незначного звітування. У суб'єктів господарювання досі й не сформувалося ще відповідального відношення до принципів сталого розвитку та потреби в інформуванні суспільства щодо власних дій у цьому напрямі. Як наслідок, нефінансова звітність і звітування щодо сталого розвитку в Україні характеризуються:

- обмеженою кількістю підприємств, що звітують, а ті, що звітують, стримані в кількості показників та обсягу інформації;
- відсутністю єдиних форм і форматів звітів;
- звітами, що подаються різноманітні та відрізняються за показниками й обсягом поданої інформації;
- недостатністю практичного досвіду складання, подання, аудиту й аналізу показників нефінансової звітності;
- незначною вимогливістю користувачів щодо інформаційної наповненості звітів про сталий розвиток;
- відсутністю інформації про показники ефективності діяльності підприємства за напрямками відповідно до Цілей сталого розвитку;
- наявністю інформації про кількісні показники локальної соціальної відповідальності лише за звітний (поточний) період, і тільки інколи порівняно з попереднім періодом. Відсутність інформації в динаміці значно знижує аналітичні можливості нефінансової звітності;
- відсутністю розробленої методології та організації збору, реєстрації, обробки даних для розрахунку показників про соціальну відповідальність бізнесу й надання інформації в звітності. У вітчизняній практиці гостро відчувається відсутність розробленої інформаційної бази для формування звітності та її наукового обґрунтування. У цьому можна констатувати, що наука відстає від потреб практики, а вітчизняний досвід – від міжнародного.

## Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

---

– другорядним статусом нефінансових звітів. «За низкою критеріїв (статусом регулюючих документів, впливом на вартісну оцінку бізнесу, необхідністю подання, відповідальністю за викривлення даних та іншими) нефінансовий звіт має другорядний статус, він потребує більшої прозорості для підвищення довіри до нього» [10, с. 58].

Однією з причин такого стану справ називають відсутність державної стандартизації нефінансової звітності. Оскільки суб'єкти господарювання значно відрізняються один від одного за багатьма параметрами своєї діяльності, то формувати єдині форми й формати є недоцільним. Крім того, різним може бути вплив на навколишнє середовище та різноманітними є заходи щодо сталого розвитку. На нашу думку, має бути державне регулювання, але не через сувору державну стандартизацію, а розумне поєднання державного регулювання через нормативні документи із самостійно визначеною обліково-звітною політикою підприємства.

Складання нефінансової звітності має велике значення та ряд переваг. Так, Т. М. Станько [4] виділяє такі:

- дає змогу здійснити аналіз стратегічного розвитку суб'єкта господарювання;
- дає нагоду оцінити вплив на діяльність компанії нефінансових ризиків;
- спонукає до формування управління, відповідального за місце та роль підприємства в суспільстві;
- уможливорює розробляти більш ефективні підходи до управління підприємством і сприяє оптимізації управлінських рішень;
- є ефективним інструментом стратегічного планування діяльності підприємства;
- сприяє підвищенню відповідальності перед суспільством та об'єднанню зусиль з місцевими громадами для досягнення спільних цілей;
- зміцнює довіру до компанії з боку різних груп стейкхолдерів (для працівників є підтвердженням соціальної значущості їхньої роботи, підкреслює внесок кожного в досягнення загальної мети підприємства, підвищує мотивацію персоналу та сприяє зміцненню лояльності);
- є доказом відкритості компанії та її прагнення працювати відповідно до принципів сталого розвитку;
- формує позитивний імідж підприємства та зміцнює його репутацію на ринку, підвищує її конкурентоспроможність і відкриває нові можливості для співпраці з партнерами й державними органами;

- сприяє формуванню партнерства, створює додаткові можливості для співпраці з різними організаціями та установами;
- є ключем до довгострокового успіху компанії, оскільки допомагає виявити нові можливості для зростання;
- підвищує готовність компанії до виходу на нові ринки, є важливим сигналом зрілості та готовності до міжнародної співпраці;
- є важливим інструментом, який не лише покращує імідж компанії, але й відкриває нові можливості для бізнесу на глобальному рівні, що зі свого боку впливає на конкурентоспроможність на ринку, оскільки інвестори, партнери та інші зацікавлені сторони можуть оцінити не тільки фінансові результати компанії, а й її вплив на суспільство та довкілля.

Інші автори додають як переваги також:

- зміцнення репутації компанії, що відкриває нові методи для стратегічного розвитку та залучення інвестицій і підвищує шанси компанії стати партнером важливих інституцій, включно із народними організаціями, завдяки прозорості та демонстрації соціальної відповідальності в її діяльності [12, с. 31];
- підвищує стійкість бізнес-процесів [13, с. 183];
- може бути конкурентною перевагою, зокрема під час участі в державних закупівлях, а також у процесі впровадження державних програм і проєктів [14, с. 184].

Зважаючи на численні переваги нефінансової звітності, потрібно на рівні держави розвивати «методологію складання таких звітів, що дасть змогу забезпечити єдність і прозорість у бізнес-середовищі» [4].

Враховуючи велике значення такої звітності для суб'єктів господарювання, держави та важливість цього питання у всесвітньому масштабі, з метою забезпечення ефективності формування та розкриття інформації вбачаємо потребу у формуванні на цьому етапі національного положення (стандарту) звітності щодо сталого розвитку.

Як державне регулювання цього питання, потрібно сформуванню єдиної концепції, підходи й обов'язковий мінімальний перелік інформації до розкриття в звітності щодо аналогії з підходами міжнародних стандартів до подання фінансової звітності загального призначення. Водночас стандартизація підходів до побудови нефінансової звітності має проявлятися через єдині підходи до висвітлення інформації в звітності, розробку єдиного переліку показників і критеріїв оцінки для встановлення відповідності діяльності суб'єктів господарювання положенням, які визначені концепцією

## Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

---

сталого розвитку. Форма й формат надання інформації та перелік інформації зверху мінімуму має визначатися керівництвом суб'єкта господарювання.

Водночас потрібно розвивати культуру звітування в Україні і з боку користувачів. Як видно з вищенаведеного переліку, переваг формування нефінансової звітності багато й вони є очевидними, оскільки в результаті задовольняються інформаційні потреби всіх внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів. Але потреби щодо відповідності вимогам діяльності підприємства положенням концепції сталого розвитку мають звучати як вимоги, і бізнес повинен відчувати наслідки в разі їхнього незадоволення. Так, наприклад, варто скористатися європейською практикою відмови таким компаніям у наданні кредитів або позбавляти права на пільги тощо.

У звіті «Бізнес-звітність: неминучі зміни?» [15] 1999 року дослідницького комітету Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS) автори на основі емпіричних досліджень визначили перспективи розвитку корпоративної звітності. Насамперед, на що потрібно звернути увагу, це що визначення перспектив здійснювалося відповідно до потреб користувачів («до наявних вимог інтересантів»). По-друге, однією із груп перспектив розвитку корпоративної звітності було визначено розширення змістовних меж корпоративної звітності за рахунок надання додаткової прогностичної, нефінансової та «м'якої» інформації, і знову ж таки відповідно до потреб інтересантів (наприклад, на період 3–5 років); надання нефінансової інформації, наявної в корпоративній інформаційній системі (наприклад, про інтелектуальний капітал, про директорів корпорації тощо).

Отже, можна зробити висновок, що розвиток звітування йде від фінансової звітності до складання фінансових і нефінансових звітів та, в підсумку, до інтегрованої звітності через поєднання фінансової й нефінансової інформації.

У таблиці 2.3.1 представлено хронологію зародження та розвитку інтегрованої звітності.

Отже, починаючи з 2015 р., на міжнародному рівні затвердилася чітка тенденція формування звітності, яка містить фінансову й нефінансову інформацію. Це може бути у формі єдиного інтегрованого звіту або формування окремо фінансової звітності та спеціалізованих нефінансових звітів.

**Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання  
в умовах сталого розвитку**

**Таблиця 2.3.1 – Розвиток інтегрованої звітності**

Рік	Дія або подія, яка вплинула на розвиток інтегрованої звітності	Вплив на формування інтегрованої звітності
2009	Інститут директорів Південної Африки та Комітет Кінга вперше в світі склали «Звіт Кінга з корпоративного управління для Південної Африки 2009» [16]	Встановлено потребу, починаючи з березня 2010 р., в щорічному звітуванні компаніями, акції яких котируються на JSE (Йоханнесбургській фондовій біржі) на основі інтегрованого способу через взаємопов'язане розкриття фінансової інформації та інформації про вплив на сталий розвиток (соціальна, екологічна інформація тощо)
2010	Створено Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC)	Для розробки і впровадження стандартів формування інтегрованої звітності на міжнародному рівні
2012	Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) опублікував проект міжнародного формату інтегрованої звітності (<IR>) [17]	Для стандартизації підходів до формування інтегрованої звітності на міжнародному рівні
2013	Проект міжнародного формату інтегрованої звітності (<IR>) [17] набув статусу повноцінного стандарту	Визначено підходи до формування інтегрованої звітності на міжнародному рівні
2013	Глобальною ініціативою зі звітності (GRI) [18] опубліковано 4-ту версію рекомендацій – «GRI G4 Guidelines»	Надані керівні інструкції й принципи для забезпечення додаткового розкриття загальної та специфічної інформації корпораціями щодо їхньої ролі в забезпеченні сталого розвитку
2013.	Європейський парламент випустив Директиву 2013/34/ЄС [19]	Встановлено зобов'язання великим підприємствам, які є суб'єктами суспільного інтересу, складати Звіт управління, в який вноситься нефінансова інформація
2014	Європейський парламент випустив уточнювальну Директиву 2014/95/ЄС [20]	Визначено загальні вимоги великим підприємствам, які є суб'єктами суспільного інтересу, розкриття нефінансової інформації, зокрема екологічних, соціальних і службових питань, боротьби з корупцією та хабарництвом, поваги до прав людини тощо, що має використовуватись усіма членами ЄС і асоційованими членами, зокрема Україною, яка приводить своє законодавство у відповідність до європейського
2015	Вийшла оновлена версія «Принципів корпоративного управління» (ОЕСР)	Передбачено зобов'язання корпораціям розкривати інформацію про політику й діяльність, охорону навколишнього середовища, соціальні питання, питання ділової етики, прав людини та інших обов'язків у сфері державної політики

*Джерело: сформовано на основі [8; 16; 17; 19; 20].*

## Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

---

В Україні 2018 року змінами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [21] введено Звіт про управління як імплементацію європейських нормативно-правових актів і на виконання зобов'язань Угоди про асоціацію України з ЄС. Зокрема, йдеться про дотримання положень Директиви 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній [19], де ст. 25 та 26 присвячені Звіту про управління. Крім того, згодом Директивою 2014/95/ЄС Європейського парламенту та Ради було внесено правки й уточнення до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами й групами [20] і введено статтю 19а «Нефінансовий звіт». Цими директивами Європейський парламент однозначно визнав важливість оприлюднення суб'єктами господарювання інформації про їх стан, соціальні й екологічні аспекти для забезпечення як власної стійкості підприємства, так і суттєвого підвищення довіри інвесторів і споживачів.

Крім того, оприлюднення нефінансової інформації у звіті про управління в Україні відповідає міжнародним стандартам, зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [22], яким визначено формування фінансового огляду керівництва, де відображаються основні чинники та впливи, які визначають фінансові результати діяльності, а саме зміни в середовищі, у якому діє суб'єкт господарювання, реакції суб'єкта господарювання на ці зміни та їхній вплив, опис політики суб'єкта господарювання щодо інвестицій для збереження та покращання фінансових результатів діяльності, включно з політикою щодо дивідендів. Крім того, міжнародний стандарт передбачає, що суб'єкти господарювання, особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники окремо від фінансової звітності, мають подавати висновки та інші документи, до складу яких входять екологічні звіти й звіти про додану вартість.

Звіт про управління містить фінансову та нефінансову інформацію. Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [23] рекомендується формувати інформацію до подання за такими напрямками:

- 1) організаційна структура та опис діяльності підприємства;
- 2) результати діяльності;
- 3) ліквідність та зобов'язання;
- 4) екологічні аспекти;
- 5) соціальні аспекти та кадрова політика;
- 6) ризики;

7) дослідження та інновації;

8) фінансові інвестиції;

9) перспективи розвитку;

10) корпоративне управління (складають підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

Але в цьому разі варто звернути увагу на те, що:

– цей нормативний документ носить рекомендаційний характер щодо оприлюднення нефінансової інформації;

– рекомендації щодо подання нефінансової інформації стосується лише деяких суб'єктів.

Отже, Методичні рекомендації зі складання звіту про управління не визначають обов'язковість внесення до такого звіту нефінансової інформації про дотримання суб'єктами Цілей сталого розвитку в своїй діяльності. Лише великим підприємствам, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у 500 працівників, рекомендується вносити у звіт про управління нефінансові показники діяльності, зокрема інформацію щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, зокрема питання соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом. Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [23] рекомендовано до висвітлення таку інформацію:

– стислий опис моделі діяльності підприємства;

– опис політики, яку провадить підприємство, щодо зазначених питань;

– результат такої політики;

– основні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, зокрема (якщо доречно) ділові відносини, продукція або послуги, які можуть спричинити негативні наслідки в цих сферах, та як підприємство здійснює управління цими ризиками;

– основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства.

У разі відсутності в підприємства політики щодо вищевказаних питань рекомендується в нефінансовій інформації зазначати відповідні пояснення.

Відповідно до Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління середні підприємства мають право не відображати в звіті про управління нефінансову інформацію, а малі та мікропідприємства взагалі не складають такого звіту.

## Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

---

На нашу думку, ці положення є застарілими й такі підходи не відповідають сучасним реаліям. Звіт про управління мають складати всі підприємства незалежно від величини й обов'язково подавати інформацію про сталий розвиток підприємства.

Також у Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління зазначено, що перелік напрямів і показників, які рекомендується подавати в звіті про управління, не є вичерпним і підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважатиме за доцільне до оприлюднення. Результати проведеного аналізу свідчать, що визначений перелік далеко не вичерпний, і погоджуємося з іншими авторами, що він навіть не висвітлює всіх доречних до подання аспектів, моментів, показників за усіма запропонованими напрямками. Крім того, якщо окремо не складається звітність зі сталого розвитку, цей перелік потребує доповнення й доопрацювання.

25 червня 2025 року Кабінетом Міністрів України [24] схвалено проєкт змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25]. Важливим нововведенням є запровадження обов'язковості складання звітності зі сталого розвитку, але знову ж таки для окремих категорій підприємств.

Погоджуємося, що це є важливим кроком до євроінтеграції України та значним підвищенням прозорості бізнесу. Цим законопроектом вперше на законодавчому рівні передбачається складання, подання й оприлюднення звітності зі сталого розвитку для окремих категорій підприємств. Передбачається, що така звітність міститиме інформацію про вплив компанії на екологію, соціальні питання, трудові відносини, права людини, антикорупційну діяльність, а також про те, як ці питання впливають на діяльність підприємства. Звітність зі сталого розвитку складатимуть і подаватимуть великі підприємства та материнські компанії великих груп, а середні й малі підприємства лише ті, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу. А те, що такі підприємства можуть суттєво впливати на екологію та зовнішнє середовище, зовсім не враховано.

Передбачається, що звітність зі сталого розвитку буде подаватися разом із фінансовою звітністю і складатиме її невід'ємну частину. Подаватимуть інформацію про сталий розвиток за Європейськими стандартами (ESRS) у формі окремого розділу звіту з управління. Позитивним є те, що подання відбуватиметься в єдиному електронному форматі за таксономією, що значно спростить аналіз і доступ до інформації.

Передбачено, що:

- великі підприємства та материнські підприємства великої групи, які мають понад 500 працівників, будуть звітувати вперше лише 2028 року;
- інші великі підприємства та материнські підприємства великої групи ще пізніше – 2029 року;
- середні та малі підприємства, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу, – 2030 року.

Не можна не погодитися з урядом, що запровадження такої звітності зі сталого розвитку створить рівні умови для українських і європейських компаній на міжнародних ринках, сприятиме залученню інвестицій і підвищить конкурентоспроможність, а також сприятиме виконанню зобов'язань відповідно до Угоди про асоціацію. Але все це буде не раніше, ніж через 3–5 років. Крім того, варто зазначити, що цим законопроектом передбачається оновлення критеріїв для визначення категорій підприємств. Тобто критерії для визначення мікро-, малих, середніх і великих підприємств буде оновлено з урахуванням інфляції та рекомендацій Європейської комісії, що, на думку урядовців, дасть змогу зменшити адміністративне навантаження й уникнути необґрунтованого потрапляння підприємств у категорії із жорсткішими вимогами.

У зв'язку з такими новаціями виникне гостра потреба в розробці обліково-аналітичного забезпечення складання такої звітності та керівництві суб'єктами господарювання відповідною інформацією.

Нефінансова звітність щодо відповідності цілям сталого розвитку має базуватися на ESG – стратегії екологічного, соціального та корпоративного управління (Environmental, Social, Governance) й відповідати Європейським стандартам звітування про сталий розвиток [26].

На думку Н. В. Овсюк та І. І. Афанас'євої [2, с. 116], звіт про сталий розвиток може бути сформований відповідно до вимог: Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (PMСБО) та аудиту (IAASB); Ради зі стандартів розкриття кліматичних даних (Climate Disclosure Standards Board, CDSB), робочої групи з розкриття інформації про фінансові аспекти клімату (TCFD); Звіту про прогрес у рамках Пакета розширення ЄС.

Перед Україною та українським бізнесом стоїть ще багато викликів і завдань, але зволікати не можна. У плані розширення відповідальності й держава, й бізнес, і суспільство мають займати більш активну позицію.

### **Висновки**

В умовах активних кліматичних змін і процесів інтеграції та глобалізації перед бізнесом стоять нові виклики, які потребують адекватного реагування управління суб'єктами діяльності. Сучасні реалії господарювання потребують кардинальних адекватних змін управління, а, відповідно, і його інформаційного забезпечення. В Україні всі ці процеси значно ускладнені й посилені війною та її наслідками. Адаптація бізнесу до сучасних суспільних вимог і екологічних викликів можлива через впровадження в стратегії розвитку компаній принципів сталого розвитку, визначених ООН.

Водночас важливим інструментом є нефінансова звітність, яка відображає якість управління, соціальну відповідальність бізнесу та вплив підприємства на навколишнє середовище й суспільство. Підприємства, які ефективно інтегрують принципи сталого розвитку в свою діяльність, безумовно, мають значно більші шанси на успіх як у національному, так і в міжнародному масштабі. Але ефективності можна досягнути, лише розвиваючи стандарти й методологію складання такого звітування, що дасть змогу забезпечити прозорість і єдність у бізнес-середовищі.

Впровадження нефінансової звітності в практику звітування українських підприємств є важливим кроком у процесі розвитку управління бізнесом і проявом соціальної відповідальності в умовах сталого розвитку. Практика складання та подання нефінансової звітності суб'єктами господарювання в Україні є досить незначною й лише починає активно розвиватися. Визначені переваги оприлюднення нефінансової інформації переконливо доводять потребу в приєднанні до світової спільноти, яка взяла напроям соціально відповідального бізнесу. Формування нефінансової звітності уможливує українським підприємствам значно підвищити прозорість своєї діяльності, покращити соціальну відповідальність і мати стратегічну ефективність діяльності в майбутньому.

Український бізнес лише починає активно інтегруватися в глобальну практику нефінансової звітності. Ці намагання мають бути значно прискорені задля європейського майбутнього. Для більш ефективного вирішення всіх визначених Цілей сталого розвитку мають брати більш активну участь усі різні зацікавлені сторони: уряд, бізнес і суспільство.

Цифрова трансформація суспільства сьогодні може стати одним із вирішальних чинників просування сталого розвитку. Цей процес передбачає формування цифрових звітів зі сталого розвитку та їхнього розміщення на

цифрових платформах. Складання звітності зі сталого розвитку або розширення нефінансової інформації в звітності, або ж складання інтегрованої звітності потребуватиме розробки відповідного обліково-аналітичного забезпечення такого звітування.

Підприємства, які ефективно інтегрують ці принципи в свою діяльність, мають значно більші шанси на успіх як у національному, так і в міжнародному контексті. Однак для забезпечення ефективності потрібно розвивати стандарти та методологію складання таких звітів, що дасть змогу забезпечити єдність і прозорість у бізнес-середовищі.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Десять принципів Глобального договору ООН. Глобальний договір ООН в Україні. URL : <https://globalcompact.org.ua/desjat-principiv-gd-oon/>
2. Овсюк Н. В., Афанас'єва І. І. Звітність зі сталого розвитку: сучасний стан та перспективи впровадження. *Статистика України*. 2025. № 1. С. 113–121. URL : <https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/download/471/438/>
3. Gokten S., Ozerhan Y., Gokten P. O. The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. *Zeszyty teoretyczne rachunkowości*. 2020. Vol. 107, no. 163. P. 99–118. URL : <https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.2466>
4. Станько Т. М. Нефінансова звітність як інструмент оцінки ефективності управління. *Економіка та суспільство*. Мукачево, 2025. Випуск 71. URL : <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/5409/5352/>
5. World Commission On Environment and Development. Our common future (oxford paperbacks). Oxford : Oxford University Press, 1987. 416 p. URL : <https://surl.li/ummwxb>
6. Лелеченко А. П. Феномен поняття «сталий розвиток». *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2017. № 12. URL : <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1649>
7. Некрасова Л. А., Дискіна А. А. Взаємодія стратегічного планування економічного розвитку виробничих підприємств та регіонального маркетингу. *Маркетинг і цифрові технології*. 2018. Том 2, № 3. С. 104–118.
8. Легенчук С. Ф. Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми. *Облік і фінанси*. 2020. № 2 (88). С. 29–38.

**Розділ 2. Удосконалення звітності  
в умовах сталого розвитку**

---

9. Баськов О. Нефінансова звітність та сталий розвиток аграрного сектору в Україні. URL : <https://agroportal.ua/ua/views/blogs/nefinansovaya-otchetnost-i-ustoichivoe-razvitie-agrarnogo-sektora-v-ukraine/>

10. Замула І. В., Іщенко А. О. Нефінансова звітність аграрних підприємств України. *Економіка, управління та адміністрування*. 2021. № 2 (96). С. 54–60.

11. Tanasiieva M., Zamula I., Travin V. et al. Assessment of the Profitability of Environmental Activities in Forestry. *Sustainability*. 2020. Vol. 12, Issue 7. P. 2998. URL : <https://www.mdpi.com/2071-1050/12/7/2998>

12. Трегобчук В. М. Концепція сталого розвитку для України. *Вісник НАН України*. 2002. № 2. С. 28–40.

13. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : підруч. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2004. 699 с.

14. Пивавар І. В., Пономаренко О. О., Дьячкова О. В. Моделювання сталого економічного розвитку в розрізі ресурсно-екологічної складової. *Бізнес-інформ*. 2024. № 3. С. 183–192.

15. Business Reporting: The Inevitable Change? Ed. by V. Beattie. Edinburgh : Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1999. 127 p.

16. King Report on Governance for South Africa. Institute of Directors in Southern Africa, 2009. 140 p.

17. Міжнародний стандарт «Інтегрована звітність». URL : [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_National/ua/dis/IR%20Framework%20Draft%20\(Ukrainian\).pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_National/ua/dis/IR%20Framework%20Draft%20(Ukrainian).pdf)

18. Global Reporting Initiative G4 Guidelines. Amsterdam : GRI, 2013. 92 p.

19. 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, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>

20. 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://surl.li/ipkszm>

21. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України. Документ 2164-VIII / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#n14>

22. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01\\_ukr19.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr19.pdf)

23. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. Документ v0982201-18 / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text>

24. Міністерство фінансів України / Офіційний вебсайт. URL : <https://surli.cc/nzaqor>

25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. Документ 996-XIV / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

26. Примаченко О. Л., Романенко М. О. Звітність зі сталого розвитку у забезпеченні соціальної корпоративної відповідальності вітчизняних підприємств. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 64. URL : <https://doi.org/1032782/2524-0072/2024-64-146>