

ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

FORMATION OF CONCEPTUAL BASIS FOR SUSTAINABLE REPORTING

У статті досліджено формування концептуальних засад звітності зі сталого розвитку. Уточнено визначення звітності зі сталого розвитку. Визначено мету формування та завдання, які забезпечать її досягнення. Виокремлено функції звітності (інформаційну, аналітичну, комунікативну, прогнозну). Визначено склад базових і додаткових принципів та перелік якісних характеристик звітності. Встановлено етапи формування звітності зі сталого розвитку, які дадуть змогу отримати інформацію, необхідну для складання такої звітності. Вказано, що формат звітності зі сталого розвитку має включати чотири структурних розділи: 1) загальні стандартні елементи звіту; 2) специфічні стандартні елементи звіту; 3) загальні відомості; 4) додатки. Надано пропозиції щодо розширення змісту звітності зі сталого розвитку. Визначена концептуальна основа сприятиме визначенню її результативності та доцільності її складання за допомогою окреслених критеріїв.

Ключові слова: звітність зі сталого розвитку, принципи, функції, якісні характеристики, етапи складання, критерії результативності.

В статье исследовано формирование концептуальных основ отчетности по

устойчивому развитию. Уточнено понятие отчетности по устойчивому развитию. Определены цели ее формирования и задачи, которые обеспечат ее достижение. Выделены функции отчетности (информационную, аналитическую, коммуникационную, прогнозную). Определены состав базовых и дополнительных принципов, а также перечень качественных характеристик отчетности. Установлены этапы формирования отчетности по устойчивому развитию, которые позволят получить всю информацию, необходимую для составления такой отчетности. Указано, что формат отчетности по устойчивому развитию должен иметь четыре структурных раздела: 1) общие стандартные элементы отчета; 2) специфические стандартные элементы отчета; 3) общие сведения; 4) приложения. Внесены предложения по совершенствованию содержания отчетности по устойчивому развитию. Указанная концептуальная основа будет способствовать определению результативности отчетности с помощью определенных критериев.

Ключевые слова: отчетность по устойчивому развитию, принципы, функции, качественные характеристики, этапы составления, критерии результативности.

УДК 657.375

<https://doi.org/10.32843/infrastruct42-58>

Будько О.В.

д.е.н., доцент,
професор кафедри фінансів та обліку
Дніпровський державний
технічний університет

Budko Oksana

Dniprovsky State Technical University

The purpose of the article is to determine the conceptual framework for development of sustainable development reporting with a view to disclosing the extent to which enterprises achieve the achievement of the Sustainable Development Goals. The formation of conceptual frameworks for sustainable development reporting has been investigated. The definition of sustainable development reporting has been clarified, which emphasizes the need to disclose the most significant financial and non-financial parameters regarding economic, environmental and social areas of economic activity. The purpose of its formation and the tasks that will ensure its achievement are determined. Reporting functions are distinguished: information, analytical, communication and forecasting. The composition of basic and additional principles and the list of qualitative characteristics are determined. Basic principles include the context of sustainable development, materiality, completeness, strategic direction and systematic nature. Additional principles include neutrality, economy, validity, logic, synergy. Qualitative characteristics that sustainable development reporting must meet are consistency, accuracy, timeliness, understandability, reliability and appropriateness. Sustainability Reporting Steps have been established to provide all the information required to produce such reports. The whole process of preparing and releasing Sustainability Reporting is proposed to be a succession of the preparatory, main and final stages. It has been determined that the Sustainability Reporting Format is not provided by the Sustainable Development Reporting Guide (G4). The lack of an established format will continue to cause problems for comparison with other companies' reports. It has been stated that the Sustainability Reporting format should include four structural sections: 1) common standard elements of the report; 2) specific standard elements of the report; 3) general information; 4) applications. Suggestions were made to expand the content of sustainable development reporting. The defined conceptual framework will help to determine its effectiveness through the outlined criteria.

Key words: sustainable development reporting, principles, functions, qualitative characteristics, compilation stages, performance criteria.

Постановка проблеми. Сталий розвиток суспільства – це єдиний шлях, що забезпечує задоволення потреб сучасного та майбутнього поколінь. Інформацію про економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства повинні надавати зацікавленим сторонам із метою визначення їх місця на шляху у досягненні цілей сталого розвитку.

Пропоновані варіанти надання такої інформації (інтегрована звітність, нефінансова звітність, соціальна звітність, звітність зі сталого розвитку) є дискусійними та часом суперечать один одному. Відсутність чітких напрацювань у частині ідентифікації відмінностей між різними видами звітності

зумовлює необхідність розроблення концептуальних засад звітності зі сталого розвитку, що забезпечить єдині засади її формування на підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями у сфері формування інформаційного забезпечення сталого розвитку займалися такі науковці, як Ю.В. Алтухова, Д.О. Грицишен, С.М. Гришкіна, В.М. Жук, І.В. Замула, С.Я. Король, Н.О. Лоханова, І.О. Макаренко, О.Г. Сокіл, Т.О. Тарасова, М.А. Хвесик, В.О. Шевчук. Водночас потребують додаткових досліджень питання щодо формування концепції звітності сталого розвитку, яка стане базою для впровадження єдиного

її формату. Концептуальні основи складання звітності зі сталого розвитку, які спрямовані на визначення її суті, вектору та можливостей у системі інформаційного забезпечення сталого розвитку, потребують подальшого дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є визначення концептуальних основ формування звітності зі сталого розвитку з метою повного, правдивого та неупередженого розкриття і подання зацікавленим особам інформації про ступінь досягнення компанією цілей сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Найпоширенішим стандартом у світі, згідно з яким готують нефінансову звітність, є стандарт за принципами GRI (Global Reporting Initiative), який підготовлено Глобальною Радою зі стандартів у сфері сталого розвитку (GSSB). В основі цього стандарту лежить ідеологія, що економічні, екологічні і соціальні результати діяльності компанії безпосередньо пов'язані з її довготривалим розвитком. Глобальна Рада зі стандартів у сфері сталого розвитку випустила чотири покоління стандартів: починаючи з 2001 р. – G1, у 2013 р. – G4. Вже у 2016 р. вийшли у світ модульні стандарти складання нефінансової звітності (GRI Standards) [1]. Офіційно стандарти набрали чинності 1 липня 2018 р., і з другої половини 2018 р. стандарт GRI G4 остаточно втрачає свою актуальність. Водночас різких змін від G4 до модульних стандартів не було: нововведення сприяють підлаштуванню під конкретну галузь, у якій працює компанія, а отже, враховують особливості її діяльності.

Модульний стандарт складається з трьох універсальних стандартів, які підходять для всіх компаній незалежно від виду діяльності:

1) основоположний стандарт (Foundation Standard), який містить принципи звітності «відповідно до критеріїв». Це те, від чого слід відштовхуватися будь-якій компанії, яка використовує стандарти GRI;

2) загальний стандарт із розкриття (General Disclosures Standard), який включає висвітлення таких питань, як організаційна структура, управління, участь у корпоративних відносинах стейкхолдерів, практика звітності, стратегія й аналіз;

3) стандарт про підхід до управління (Management Approach Standard), який визначає вимоги до розкриття інформації про підхід до менеджменту та може використовуватися в будь-якому тематичному стандарті GRI [1].

Також GRI Standards містить 34 специфічних стандарти, які пов'язані з екологічними, економічними та соціальними аспектами діяльності компанії. Формат стандарту достатньо універсальний та може використовуватися тими компаніями, які хочуть використовувати його лише для складання звітності за окремими конкретними аспектами своєї діяльності. Водночас деякі концептуальні

складники звітності зі сталого розвитку слід доповнити та розширити з метою більшої конкретизації методики її складання.

GRI Standarts визначає звітність зі сталого розвитку як практику інформування широкого кола зацікавлених сторін про економічну, екологічну та соціальну результативність та відповідний вплив, який чинить компанія своєю діяльністю.

Концепція звітності зі сталого розвитку є системою поглядів на процес формування та подання інформації з метою задоволення запитів усіх груп зацікавлених осіб інформації про взаємозв'язок фінансових показників із нефінансовими у контексті економічних, соціальних та екологічних аспектів діяльності організації. У концепції звітності зі сталого розвитку важливо окреслити мету, завдання, принципи, якісні характеристики, функції, структуру та етапи формування (рис. 1).

Звітність зі сталого розвитку слід визначати як процес, який допомагає компаніям установлювати цілі, оцінювати результати роботи, а також управляти перетвореннями, спрямованими на те, щоб зробити свою діяльність більш сталою [2].

Визначення мети звітності зі сталого розвитку зумовлює її призначення та місце у системі інших видів звітності. Нерозуміння мети складання звітності зі сталого розвитку певною мірою пояснюється неоднозначними назвами звітів, у яких наводиться нефінансова інформація.

Під час визначення мети звітності зі сталого розвитку слід виходити з того, що без добровільної і зацікавленої участі компаній у врегулюванні глобальних процесів не обійтися не тільки у фінансово-економічній сфері, а й у галузі охорони навколишнього середовища та забезпечення соціальної стабільності.

Формат звітності зі сталого розвитку повинен сприяти отриманню взаємопов'язаних між собою показників економічної, соціальної та екологічної результативності з погляду інформаційних запитів широкого кола осіб, які мають і не мають комерційної зацікавленості в успішній діяльності компанії [3, с. 2].

Л.О. Попов указує, що основними цілями розкриття інформації у сфері сталого розвитку є поліпшення внутрішніх бізнес-процесів та досягнення прогресу у розвитку екологічної ефективності діяльності компанії [4, с. 52]. Інші дослідники констатують, що внесок компанії у створення сталого економічного, соціального й екологічного середовища може бути визначений за допомогою системи понять, уніфікованих термінів і показників, що буде втілено у звітності зі сталого розвитку [5, с. 88]. У вказаних визначеннях чітко простежується взаємозв'язок звітності зі сталого розвитку з одночасним висвітленням економічних, екологічних та соціальних аспектів діяльності та інформаційним забезпеченням зацікавлених осіб.



Рис. 1. Концептуальні засади формування звітності зі сталого розвитку

Джерело: розроблено автором

Водночас у визначеннях не враховується спрямованість звітності зі сталого розвитку на досягнення цілей сталого розвитку. Взавши це до уваги, мета складання (підготовки) звітності зі сталого розвитку полягає у формуванні та роз-

критті суттєвої інформації фінансового та нефінансового характеру про вплив організації на економіку, навколишнє середовище і суспільство, ефективність її діяльності у поєднанні з екологічними та соціальними аспектами, що забезпечує

досягнення цілей сталого розвитку з урахуванням запитів зацікавлених осіб.

Відповідно до мети звітності зі сталого розвитку визначаються її основні завдання. Відсутність означених завдань у Стандартах унеможлиблює визначення засобів досягнення мети звітності зі сталого розвитку. Враховуючи це, завдання звітності зі сталого розвитку, яка повністю відповідає потребам зацікавлених осіб, наведено на рис. 1. Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку визначає принципи, які окреслюють зміст звіту (взаємодія із зацікавленими сторонами, контекст сталого розвитку, суттєвість, повнота) та принципи, які забезпечують якість звіту (збалансованість, зіставність, точність, своєчасність, ясність, надійність) [2]. Водночас для кращого розуміння суті звітності зі сталого розвитку слід виокремити базові та додаткові принципи, а також її якісні характеристики (рис. 1).

Концептуальні засади звітності сталого розвитку слід розширити також і через розуміння її функцій. Питанням виокремлення функцій звітності зі сталого розвитку практично не приділяється увага. Їх визначення сприятиме формуванню цілісної концепції звітності зі сталого розвитку. Функції звітності зі сталого розвитку слід розглядати виходячи з її призначення. У міру розвитку звітність сталого розвитку стала набувати функцій, які відповідають вимогам часу (рис. 1). Оскільки звітність зі сталого розвитку складається з метою надання інформації про економічну, екологічну і соціальну результативність зацікавленими сторонами, то головною її функцією є інформаційна. Розвиток звітності передбачає подання у ній інформації, яка забезпечує оцінювання економічних, екологічних і соціальних аспектів діяльності зацікавленими сторонами, що посилює дію аналітичної функції звітності. У зв'язку з означеним принципом «стратегічного спрямування» звітність зі сталого розвитку виконує також прогностичну функцію, сутність якої полягає у можливості здійснення оцінок щодо впливу компанії на економіку, навколишнє середовище і суспільство у майбутньому. Виділення комунікативної функції базується на конвергенції теорії стейкхолдерів та концепції соціальної відповідальності. При цьому звітність зі сталого розвитку використовується як засіб зворотного зв'язку із зацікавленими сторонами.

Реалізація означених функцій звітності зі сталого розвитку підвищує відкритість та прозорість організацій, а також уміння і готовність вести конструктивний діалог із зацікавленими сторонами.

Визначені принципи та якісні характеристики мають ураховуватися під час підготовки звітності зі сталого розвитку, що передбачає низку послідовних кроків. Увесь процес підготовки та оприлюднення звітності запропоновано розглядати як послідовність підготовчого, основного та заключного етапів:

I етап – підготовчий (визначення обсягу робіт, формування робочої групи зі складання звітності зі сталого розвитку, визначення її змісту);

II етап – основний (визначення організаційно-методичних та методологічних засад щодо складання звітності зі сталого розвитку: розроблення формату та структури звітності зі сталого розвитку з урахуванням позицій зацікавлених сторін, а також порядку розрахунку окремих показників результативності діяльності; збір даних та складання звітності);

III етап – заключний (розроблення заходів щодо внутрішньої та зовнішньої верифікації звітності зі сталого розвитку та її оприлюднення: перевірка якості звітності зі сталого розвитку через проведення внутрішнього аудиту, опитувань зацікавлених сторін та/або незалежної зовнішньої аудиторської перевірки, виправлення виявлених недоліків; оприлюднення звітності зі сталого розвитку та забезпечення її доступності для зацікавлених сторін).

Реалізація етапів формування звітності зі сталого розвитку передбачає її складання за встановленою формою, структурою та змістом. Рекомендовані елементи звітності наведені у Керівництві зі звітності у сфері сталого розвитку [2]. Проте формат звітності зі сталого розвитку стандартом не надається, що в подальшому створюватиме проблеми для його порівняння зі звітами інших компаній. Більше того, відсутність встановленої структури звітності зі сталого розвитку зумовлює її сприйняття як документа розповідного характеру.

На відміну від досліджень, присвячених аналізу структури інтегрованого звіту, формату звітності зі сталого розвитку увага практично не приділяється. Аналіз звітів окремих підприємств свідчить про їх різноманітну структуру і наповнення. Формат звітності зі сталого розвитку має базуватися на положеннях GRI Standards, які було взято до уваги під час його розроблення. Порівняно з рекомендаціями стандарту розділи структуровано так:

I. Загальні стандартні елементи звіту (1. Стратегія організації (Заява вищого керівництва, опис ключових впливів, ризиків і можливостей у сфері сталого розвитку). 2. Профіль організації. 3. Корпоративне управління. 4. Суттєві аспекти і межі. 5. взаємодія із зацікавленими сторонами. 6. Етика і сумлінність).

II. Специфічні стандартні елементи звіту (1. Підходи у сфері менеджменту. 2. Результати діяльності (2.1. Економічні аспекти діяльності. 2.2. Екологічні аспекти діяльності. 2.3. Соціальні аспекти діяльності).

III. Загальні відомості про звітність зі сталого розвитку.

IV. Додатки (узагальнена таблиця показників економічних, екологічних і соціальних аспектів діяльності, аудиторський висновок).

Додатки можуть надаватися на вимогу зацікавленої сторони і включати «Узагальнену таблицю показ-

ників економічних, екологічних і соціальних аспектів діяльності» та аудиторський висновок. Усі фінансові показники, що забезпечуватимуть їх зіставність, будуть представлені у такій узагальненій таблиці.

Така структура звітності зі сталого розвитку є рекомендованою. Особливості ж її складання мають регулюватися обліковою політикою та бути прописані у внутрішньому Стандарті (регламенті) складання звітності зі сталого розвитку.

Для підготовки розділу звітності зі сталого розвитку, що характеризує результати діяльності, необхідне відповідне обліково-аналітичне забезпечення. Рекомендовані аспекти за економічним, екологічним і соціальним напрямками діяльності потребують їх розширення. Так, у переліку аспектів та їх складі не повною мірою враховано тенденції світової спільноти щодо переходу до інноваційного типу економіки, за якої основна частка валового внутрішнього продукту забезпечується виробництвом і реалізацією наукомісткої продукції. За цих умов зростає значимість економічних, екологічних і соціальних інновацій, які забезпечують сталий розвиток компанії як соціо-еколого-економічної системи. Інформація про види інновацій, їх склад, витрати на розроблення інноваційних проєктів, а також ефект від їх упровадження та використання у компанії має бути відображена у звітності зі сталого розвитку, що потребує доповнення переліку аспектів за категоріями такими складниками: «Економічні інновації», «Екологічні інновації» та «Соціальні інновації».

Низка показників екологічних і соціальних аспектів, які необхідні для складання звітності зі сталого розвитку, формується у системі нефінансової інформації (корпоративні правила, документація відділу кадрів, трудові й колективні договори, особисті справи працівників та ін.).

Складання звітності зі сталого розвитку, як було вище визначено, має певну мету і завдання, досягнення та вирішення яких забезпечує її результативність. Критерії результативності звітності згруповано так: мотиваційно-ціннісні, науково-змістовні, оціночно-результативні. Під час формування цих груп ураховано мотиваційний складник процесу формування ЗСР, наукове спрямування цього процесу, оціночні показники для обґрунтованої оцінки економічної, екологічної та соціальної результативності організації. На підставі дослідження [6, с. 457] критерії результативності адаптовано до особливостей звітності зі сталого розвитку і представлено їх у розрізі: 1) мотиваційних – мотивація персоналу і менеджменту до позитивних результатів під час формування звітності зі сталого розвитку; зміцнення відносин із зацікавленими сторонами та формування їх довіри; більш глибоке розуміння співробітниками стратегії компанії та її впливу на економіку, довкілля та суспільство; демонстрація прозорості та відповідальності;

2) науково-змістовних – уміння знаходити ключові переваги компанії й адаптувати їх до власної підприємницької практики; набуття досвіду в плануванні, передбаченні і стимулюванні проявів позитивної синергії під час формування інтегрованої звітності; підвищення рівня інноваційної культури, інноваційного мислення; 3) оціночних – можливість підвищити фінансову цінність звітності за рахунок опису ключових інвестиційних факторів і ризиків; краще управління ресурсами; підвищення достовірності та якості звітних даних шляхом уніфікації та автоматизації процесів.

Висновки з проведеного дослідження.

Визначені концептуальні засади моделі звітності зі сталого розвитку позитивно вплинуть на результативність оцінювання економічних, екологічних і соціальних аспектів діяльності та ступеня досягнення компанією цілей сталого розвитку, а також її внесок у сталий розвиток на мезо- та макрорівні.

Таким чином, формування і реалізація концепції звітності зі сталого розвитку як інформаційного джерела управління сталим розвитком компанії спрямовані на обґрунтування стратегії її діяльності, що дасть змогу оцінити не лише фінансовий стан та результати, а й визначити перспективи її розвитку та впливу на економіку, навколишнє середовище і суспільство.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Модульні стандарти GRI Standards. URL : <https://www.globalreporting.org/standards/> (дата звернення: 15.03.2020).
2. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. URL : <https://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G4-Part-One.pdf> (дата звернення: 25.02.2020).
3. Хорин А.Н., Бровкин А.В. Ключевые индикаторы отчета об устойчивом развитии организации. *Теоретическая и прикладная экономика*. 2018. № 1. С. 1–12.
4. Попов Л.А. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в коммерческих организациях в условиях устойчивого развития экономики : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2015. 224 с.
5. Шмаркова Л.И., Стеблецова О.В., Верижников В.А. Параметры формирования отчетности по устойчивому развитию аграрных организаций. *Вестник ОрелГИЭТ*. 2014. № 2. С. 86–91.
6. Єршова Н.Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. № 1(47). Ч. 1. С. 451–459.

REFERENCES:

1. GRI Standards. Available at: <https://www.globalreporting.org/standards/> (accessed 15 March 2020).
2. Rukovodstvo po otchetnosti v oblasti ustojchivogo razvitiya G4 [Sustainability Reporting Guide G4]. Available at: <https://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G4-Part-One.pdf> (accessed 25 February 2020).

3. Horin A.N., Brovkin A.V. (2018) Klyuchevye indykatory otcheta ob ustojchivom razvitii organizacii [Key Indicators of Sustainability Report]. *Teoreticheskaya i prikladnaya ekonomika*. no. 1. pp. 1–12.

4. Popov L.A. (2015) *Razvitie buhgalterskogo ucheta i otchetnosti v kommercheskih organizacijah v usloviyah ustojchivogo razvitiya ekonomiki* [Development of accounting and reporting in commercial organizations in the conditions of sustainable economic development] (PhD Thesis). Accounting and statistics. Rostov-na-Donu.

5. SHmarkova L.I., Steblecova O.V., Verizhnikov V.A. (2014) Parametry formirovaniya otchetnosti po ustojchivomu razvitiyu agrarnyh organizacij [*Parameters of reporting on sustainable development of agricultural organizations*]. *Vestnik OrelGIET*, no. 2. pp. 86–91.

6. Yershova N.Yu. (2016) Rozvytok metodologichnyx osnov formuvannya integrovanoyi zvitnosti [Development of methodological bases for the formation of integrated reporting]. *Nauk. visnyk Uzhgorodskogo un-tu. Uzhgorod: UzhNU*, no.1 (47), Ch. 1, pp. 451–459.