

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

СЕЛЕЦЬКА ДАР'Я ОЛЕГІВНА

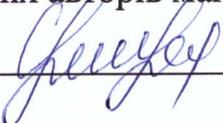
УДК: 657.37:005.35 (043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ
ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ESG-ЗВІТНОСТІ

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Галузь знань – управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня
доктора філософії в галузі управління та адміністрування

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

 Д.О. Селецька

Науковий керівник:
ЗАМУЛА Ірина Валеріївна,
доктор економічних наук, професор

АНОТАЦІЯ

Селецька Д.О. Облікове забезпечення формування ESG-звітності. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування (галузь знань 07 – Управління та адміністрування) – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2025.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретичних положень та удосконаленню організаційно-методичних рекомендацій з облікового забезпечення формування ESG-звітності підприємства для досягнення вимог Цілей сталого розвитку України до 2030 р.

Об'єктом дослідження є процес облікового забезпечення формування ESG-звіту. Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні підходи до облікового забезпечення звітування в межах ESG-аспектів і відображення в системі бухгалтерського обліку операцій, за якими формується розкриття інформації у ESG-звітах.

У першому розділі встановлено місце звітування в концепції сталого розвитку як інструменту комунікації із заінтересованими сторонами щодо досягнення цілей сталого розвитку. Окреслено місце ESG-факторів як індикаторів сприяння сталому розвитку, які можуть застосовуватись підприємствами для інформування суспільства про екологічні, соціальні та управлінські аспекти своєї діяльності. Виявлено ряд відмінностей між класичною звітністю зі сталого розвитку та ESG-звітністю, що дозволило сформулювати дефініцію поняття «ESG-звітність» як виду нефінансової звітності у сфері сталого розвитку, який є підвидом звіту зі сталого розвитку і формується з метою надання стейкхолдерам інформації щодо нефінансових аспектів діяльності підприємства через висвітлення чітко визначених показників, пов'язаних з екологічними ризиками, соціальною відповідальністю корпоративним управлінням переважно за теперішній час.

На основі аналізу змісту та тенденцій використання стандартів GRI, ISSB та

ESRS встановлено, що найоптимальнішим варіантом для українських підприємств є використання положень GRI. Встановлено, що попри наявність деяких розбіжностей у зазначених стандартах, усі вони значною мірою узгоджені між собою, тому після введення обов'язкового застосування ESRS в Україні перехід зі стандартів GRI не створить значних проблем для підприємств під час складання звітів. Сформовано практичні рекомендації у розрізі чотирьох етапів із запровадження практик такого звітування, в межах яких розроблено комунікаційну стратегію та анкету, застосування яких дозволить налагодити зворотній зв'язок зі стейкхолдерами та отримати повноцінну і достовірну інформацію для потреб звітування.

За результатами дослідження впливу теоретичних підходів на ESG-звітування встановлено, що ключовими факторами впливу на цей процес є запити внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів, очікування та вимоги суспільства, соціальні та етичні норми, законодавчий та юридичний тиск, кращі практики складання звітів конкурентами та професійні вимоги. Як наслідок – параметризовано поняття «ESG-звітування» як один із засобів досягнення та підтримання легітимності підприємства, на основі висвітлення у звітах інформації з врахуванням запитів стейкхолдерів і тиску інституційного середовища. Розроблено систему критеріїв оцінки процесу ESG-звітування, яка описує критерії оцінки, їх характеристику, можливі індикатори та процедури оцінки в межах критерію.

У другому розділі досліджено особливості формування ESG-звітності в розрізі екологічного, соціального та управлінського аспектів з огляду на положення тематичних стандартів GRI. На їх основі розроблено макети таблиць розкриттів інформації, застосування вітчизняними підприємствам сформ репрезентативні та порівнювані ESG-звіти.

Розробки в частині облікового забезпечення екологічного аспекту ESG-звітності полягають в: 1) оптимізації аналітичного розрізу рахунку 20 «Виробничі запаси» в межах 4 рівнів (розподіли за класифікацією ресурсу, характеристикою «відновлюваність», напрямом використання та джерелом походження); 2) виокремленні на третьому рівні аналітичного розрізу субрахунку

203 «Паливо» розподілу за напрямом використання; 3) пропозиціях відображення типів витрат на енергоспоживання на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші операційні витрати» для цілей формування розкриттів за вимогами GRI. Додатково, запропоновано порядок визначення економічної вигоди, що виникає унаслідок оптимізації енергетичних потреб продуктів/послуг, які реалізуються.

В межах облікового забезпечення соціального аспекту надано пропозиції щодо формування робочого плану рахунків підприємств: 1) для реєстрації витрат на професійний розвиток персоналу – виокремлювати на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності» субрахунок ХХ0 «Витрати на розвиток персоналу»; 2) для цілей розкриттів, пов'язаних з оплатою праці – використовувати субрахунки 661 «Розрахунки за основною заробітною платою» та 664 «Розрахунки за винагородами», а також формувати аналітичні розрізи за ланками діяльності працівників і гендерною ознакою. Встановлено, що застосування субрахунків 663 «Розрахунки за іншими виплатами», 183 «Інша дебіторська заборгованість», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та 949.1 «Витрати за соціальними пакетом підприємства» сприятиме якісному поданню інформації у ESG-звітність щодо інформування про затр: соціальним пакетом працівників.

Наведено підходи до облікового відображення інформації за управлінським аспектом зокрема: 1) інформацію щодо рівня початкової заробітної плати варто реєструвати на субрахунках 661.X2 «Розрахунки за основною заробітною платою чоловіків» та 661.X1 «Розрахунки за основною заробітною платою жінок»; 2) облікове забезпечення розкриття інформації про вкладення в інфраструктуру та підтримувані послуги полягає у використанні субрахунків 977.1 «Вкладення в інфраструктуру» та 903.0 «Підтримувані послуги»; 3) до рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» пропонується додати аналітичні розрізи за географічним розташуванням постачальника та його юридичною назвою; 4) узагальнення даних щодо випадків, коли за рішенням суду було

призначено виплату штрафів або відшкодувань пропонується робити на субрахунку 948.0 «Штрафи та компенсації за рішенням суду» з врахуванням аналітичних розрізів у межах типів штрафів та позивачів.

У третьому розділі на основі підходів до трактування терміну «суттєвість» у дослідженнях вчених і нормативних стандартах запропоновано дефініцію поняття «суттєвість» в контексті ESG-звітування – це математично, статистично або експертно обґрунтована оцінка інформації, яка визначає її значущість в межах впливу підприємства на економіку, суспільство і довкілля та відображає здатність відповідати запитам заінтересованих сторін щодо діяльності в межах ESG-аспектів. Такий підхід до трактування дозволить встановити напрями розробки практичних методів оцінки суттєвості з огляду на визначені характеристики суттєвості.

Задля оптимізації процесу визначення суттєвості інформації у ESG-звітах удосконалено існуючий авторський підхід до оцінки суттєвості через врахування галузевого аналізу на основі частотного підходу, оскільки частота згадувань певних груп показників розкриває загальні тенденції ESG-звітування підприємств галузі та в цілому окреслює запити стейкхолдерів, які має задовольнити звіт. Розрахунку галузевого коефіцієнту суттєвості проводиться на основі порівняння частот згадувань певного аспекту з другим квантилем ряду частот і нормалізації отриманого значення на міжквартильний розмах ряду частот. Окреслено загальний алгоритм визначення суттєвості, застосування якого дозволить підприємствам уникати перенасичення ESG-звітів другорядною інформацією, а також зменшить ризик викривлення суттєвих тем, який може виникнути через обмежений доступ до суджень стейкхолдерів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, сталий розвиток, звітність зі сталого розвитку, ESG-звітність, ESG, цілі сталого розвитку, нефінансова звітність, інтегрована звітність, GRI, корпоративна соціальна відповідальність, екологічна відповідальність, корпоративне управління, стандарти звітності, європейська інтеграція, відповідальне інвестування.

ABSTRACT

Seletska D.O. Accounting Support for ESG Reporting Formation. – Qualifying scientific work on the rights of manuscript.

Dissertation for obtaining the degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 – Accounting and Taxation (branch of knowledge 07 – Management and Administration) – Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2025.

The dissertation is devoted to substantiating theoretical principles and improving organizational and methodological recommendations for accounting support in the formation of a company's ESG reporting to meet the requirements of Ukraine's Sustainable Development Goals by 2030.

The object of the study is the process of accounting support for ESG report formation. The subject of the study is the theoretical, methodological, and organizational approaches to accounting support for reporting within ESG aspects and the reflection of transactions in the accounting system, which form the basis for information disclosure in ESG reports.

In the first chapter, the role of reporting within the concept of sustainable development is established as a communication tool with stakeholders regarding the achievement of sustainable development goals. The role of ESG factors as indicators of sustainable development promotion is outlined, demonstrating their application by enterprises to inform society about the environmental, social, and governance aspects of their activities. Several differences between traditional sustainability reporting and ESG reporting have been identified, which has allowed for the definition of «ESG reporting» as a type of non-financial reporting in the field of sustainable development. ESG reporting is recognized as a subset of sustainability reporting, formed to provide stakeholders with information on the non-financial aspects of a company's activities by disclosing clearly defined indicators related to environmental risks, social responsibility, and corporate governance, primarily for the present time.

Based on the analysis of the content and trends in the use of GRI, ISSB, and ESRS standards, it has been determined that the most optimal option for Ukrainian enterprises

is to apply the provisions of GRI. It has been established that, despite some differences among these standards, they are largely aligned with each other. Therefore, after the mandatory implementation of ESRS in Ukraine, transitioning from GRI standards will not pose significant difficulties for enterprises when preparing reports. Practical recommendations have been developed across four stages for implementing such reporting practices, including a communication strategy and a questionnaire, whose application will facilitate stakeholder feedback and provide comprehensive and reliable information for reporting purposes.

As a result of the study on the influence of theoretical approaches on ESG reporting, it has been determined that key factors influencing this process include internal and external stakeholder demands, societal expectations and requirements, social and ethical norms, legislative and regulatory pressure, best reporting practices of competitors, and professional standards. Consequently, the concept of «ESG reporting» has been parameterized as a means of achieving and maintaining corporate legitimacy through disclosing information in reports that accounts for stakeholder demands and institutional pressures. A system of ESG reporting process evaluation criteria has been developed, describing assessment criteria, their characteristics, possible indicators, and evaluation procedures within the framework of each criterion.

In the second chapter, the peculiarities of ESG reporting formation are explored in terms of environmental, social, and governance aspects, based on the provisions of GRI thematic standards. Based on these, disclosure table templates have been developed to enable domestic enterprises to produce representative and comparable ESG reports.

Developments in the area of accounting support for the environmental aspect of ESG reporting include: 1) optimizing the analytical breakdown of account 20 «Production inventories» into four levels (classified by resource type, renewability characteristic, usage direction, and source of origin); 2) distinguishing within the three-level analytical breakdown of subaccount 203 «Fuel» by usage direction; 3) proposing the representation of energy consumption cost types in accounts 91 «General production costs,» 92 «Administrative expenses,» 93 «Selling expenses,» and 94

«Other operating expenses» to meet GRI disclosure requirements. Additionally, a method for determining the economic benefits arising from optimizing the energy needs of products/services sold has been proposed.

In the context of accounting support for the social aspect, proposals have been made for structuring corporate account plans: 1) for recording expenses related to employee professional development-allocating subaccount XX0 «Employee development expenses» under accounts 23 «Production,» 91 «General production costs,» 92 «Administrative expenses,» 93 «Selling expenses,» and 94 «Other operating expenses»; (2) for wage-related disclosures-using subaccounts 661 «Settlements on base salaries» and 664 «Settlements on bonuses,» along with forming analytical breakdowns by employee activity segments and gender. It has been determined that applying subaccounts 663 «Settlements on other payments», 183 «Other accounts receivable», 377 «Settlements with other debtors» and 949.1 «Enterprise social benefits expenses» will facilitate the high-quality representation of social benefits package costs in ESG reporting.

Approaches to accounting for governance-related disclosures include: 1) registering initial wage level information under subaccounts 661.X2 «Base salary settlements for men» and 661.X1 «Base salary settlements for women»; 2) ensuring disclosure of infrastructure investments and supported services using subaccounts 977.1 «Infrastructure investments» and 903.0 «Supported services»; 3) introducing analytical breakdowns in account 631 «Settlements with domestic suppliers» by supplier geographic location and legal name; 4) summarizing cases where court rulings have resulted in fines or compensations under subaccount 948.0 «Court-imposed fines and compensations,» considering analytical breakdowns by type of fine and claimant.

In the third chapter, based on approaches to interpreting the term «materiality» in academic research and regulatory standards, a definition of «materiality» in the context of ESG reporting has been proposed. It is defined as a mathematically, statistically, or expert-substantiated assessment of information that determines its significance within the enterprise's impact on the economy, society, and the environment, reflecting its ability to meet stakeholder demands regarding ESG aspects. This approach allows for

the development of practical methods for assessing materiality based on defined materiality characteristics.

To optimize the process of determining materiality in ESG reports, an improved authorial approach to materiality assessment has been developed, incorporating sectoral analysis based on a frequency approach. The frequency of mentions of specific indicator groups reveals general ESG reporting trends within an industry and outlines stakeholder demands that reports should fulfill. The sectoral materiality coefficient is calculated by comparing the frequency of a particular aspect's mentions to the second quartile of the frequency distribution and normalizing the obtained value against the interquartile range. A general algorithm for determining materiality has been outlined, which will help enterprises avoid overloading ESG reports with secondary information while reducing the risk of distorting material topics due to limited access to stakeholder judgments.

Keywords: accounting, sustainable development, sustainability reporting, ESG-reporting, ESG, sustainable development goals, non-financial reporting, integrated reporting, GRI, social responsibility, environmental responsibility, corporate governance, reporting standards, European integration, responsible investment.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

Статті у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України з присвоєнням категорії «Б»:

1. Селецька Д.О. Звітність зі сталого розвитку: становлення, зміст, актуальність. Економіка, управління та адміністрування. 2024. Вип. 2(108). С. 109-117. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-2\(108\)-109-117](https://doi.org/10.26642/ema-2024-2(108)-109-117). (0,62 д.а.)

2. Селецька Д.О. Нормативне регулювання формування звітності зі сталого розвитку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2024. Вип. 2(58). С. 58-66. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-58-66](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-58-66). (0,8 д.а.)

3. Селецька Д.О. Практичні аспекти методики визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звіті. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2025. Вип. 3. 28 с. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2025/3/10763>. (1,10 д.а.)

4. Селецька Д.О. Формування ESG-звітності за стандартами GRI: екологічний аспект. Економіка та суспільство. 2024. Вип. 69. 15 с. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-145>. (0,81 д.а.)

5. Селецька Д.О. Формування ESG-звітності за стандартами GRI: соціальний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2024. Вип. 3(59). С. 20-36. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-3\(59\)-20-36](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-3(59)-20-36). (1,4 д.а.)

6. Zamula I., Nazarenko T., Seletska D. Assessment of the development of the biomethane market in Ukraine during and after martial law: environmental and customs approaches. Public Policy and Accounting. 2024. Вип. 2(10). С. 9-17. DOI: [https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2\(10\)-9-17](https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2(10)-9-17). (загальний обсяг 0,88 д.а., особисто автору належить 0,16 д.а.: проведено SWOT-аналіз ринку біометану в Україні та базі аналізу окреслено перспективи його розвитку)

Статті у інших наукових виданнях:

7. Селецька Д.О. Поняття «ESG-звітність» у концепції сталого розвитку. Колективна монографія «Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту економічних систем: проблеми і шляхи розвитку» за редакцією проф. Петра Куцика та проф. Ігоря Яремка. 2024. С. 391-409. URL: <https://oaz.conf.lviv.ua/materialy/>. (0,71 д.а.)

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

8. Селецька Д.О. Вплив теорії заінтересованих сторін на формування ESG-звітності. Матеріали VI Всеукраїнської студентської наукової конференції «Формування сучасної науки: методика та практика», 20 грудня 2024 року. Івано-Франківськ: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 60-62. (0,16 д.а.)

9. Селецька Д.О. Економічна сутність екологічного обліку. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої «Дням Ракоці» Закарпатського угорського інституту імені Ференца Ракоці II, 26-17 березня 2024 року. Берегове : Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II, 2024. С. 224-227. (0,15 д.а.)

10. Селецька Д.О. Звітування за стандартом GRI 401 «Зайнятість 2016» як засіб демонстрації корпоративної соціальної відповідальності. Збірник наукових праць з матеріалами VIII Міжнародної наукової конференції «Проблеми та перспективи реалізації та впровадження міждисциплінарних наукових досягнень», 20 грудня 2024 року. Конотоп: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 77-81. (0,2 д.а.)

11. Селецька Д.О. Кадрове забезпечення для формування ESG-звітності. Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства», 10-11 жовтня 2024 року. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2024. С. 119-121. (0,22 д.а.)

12. Селецька Д.О. Становлення концепції звітності зі сталого розвитку. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення», 29-30 травня 2024 року. Львів : Львівський торговельно-економічний університет, 2024. С. 148-149. (0,11 д.а.)

13. Селецька Д.О., Дятко О.В. Сутність та роль екологічного податку: досвід Європейського союзу. Тези IV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу», 9-10 листопада 2023 року. Житомир : Житомирська політехніка, 2023. С. 251. (загальний обсяг 0,1 д.а., особисто автору належить 0,06 д.а.: описано порядок запровадження в країнах ЄС податку на викиди вуглецю та обсяги його надходжень)

14. Селецька Д.О. Розкриття інформації у ESG-звіті за стандартом GRI 404 «Навчання та освіта»: організаційний та обліковий аспекти. Матеріали LIV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку», 7 березня 2025 року. Клагенфурт (Австрія): Всеукраїнська Асамблея докторів наук з державного управління, 2025. С. 286-190. (0,22 д.а.)

15. Селецька Д.О. Розкриття інформації у ESG-звіті за стандартом GRI 203 «Непрямі економічні наслідки 2016»: організаційний та обліковий аспекти. Матеріали VI Міжнародної наукової конференції «Інноваційні тенденції сьогодення в сфері природничих, гуманітарних та точних наук», 7 березня 2025 року. Львів: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2025. С. 51-55. (0,21 д.а.)

16. Селецька Д.О. Параметризація поняття «суттєвість» у контексті ESG-звітування. Матеріали VIII Міжнародної студентської конференції «Цифровізація науки та сучасні тренди її розвитку», 7 березня 2025 року. Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2025. С. 21-26. (0,27 д.а.)

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

CDSB – Climate Disclosure Standards Board (Рада зі стандартів розкриття інформації про клімат)

CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive (Директива про корпоративну звітність зі сталого розвитку)

EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group (Європейська консультативна група з фінансової звітності)

ESG – Environment, Social responsibility, Governance (навколишнє середовище, соціальна відповідальність, управління)

ESRS – European Sustainability Reporting Standards (Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку)

GRI – Global Reporting Initiative (Глобальна ініціатива зі звітності)

ICMM – International Council on Mining and Metals (Міжнародна рада з гірничої справи та металів)

IFRS (МСФЗ) – International Financial Reporting Standards (Міжнародні стандарти фінансової звітності)

ISSB – International Sustainability Standards Board (Рада з міжнародних стандартів сталого розвитку)

SASB – Sustainability Accounting Standards Board (Рада зі стандартів обліку у сфері сталого розвитку)

TCFD – Task Force on Climate-related Financial Disclosures (Цільова група з розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом)

ЄС – Європейський Союз

ООН – Організація об'єднаних націй

СР – Сталий розвиток

США – Сполучені Штати Америки

ЦРТ – Цілі розвитку тисячоліття

ЦСР – Цілі сталого розвитку

ЗМІСТ

ВСТУП	15
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ ESG-ЗВІТНОСТІ	25
1.1. Поняття ESG-звітності у контексті концепції сталого розвитку	25
1.2. Нормативні вимоги до ESG-звітності та її інформаційного наповнення	40
1.3. Вплив теоретичних концепцій на формування ESG-звітності	63
Висновки до розділу 1	85
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ESG-ЗВІТНОСТІ	88
2.1. Облікове забезпечення формування екологічного аспекту ESG-звітності за вимогами GRI: організація і методика	88
2.2. Облікове забезпечення формування соціального аспекту ESG-звітності за вимогами GRI: організація і методика	113
2.3. Облікове забезпечення формування управлінського аспекту ESG-звітності за вимогами GRI: організація і методика	143
Висновки до розділу 2	161
РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИХ АСПЕКТІВ ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОСТІ ІНФОРМАЦІЇ У ESG-ЗВІТНОСТІ	165
3.1. Суттєвість у ESG-звітності як ключовий фактор забезпечення її репрезентативності: теоретичні аспекти	165
3.2. Розвиток методики визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звіті з огляду на галузеві практики звітування	174
Висновки до розділу 3	200
ВИСНОВКИ	203
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	208
ДОДАТКИ	223

ВСТУП

Актуальність дослідження. Ще у вересні 2015 року 193 країн об'єднали зусилля у подоланні глобальних проблем людства у соціальній, економічній та екологічній сферах і затвердили 17 цілей сталого розвитку, які планується досягти у 2030 році. Україна, як член Організації об'єднаних націй, приєдналась до цього процесу. Наразі представники бізнесу світової спільноти, керуючись положеннями ряду директив і загальновизнаних нормативних рамок, активно формують звітність зі сталого розвитку для інформування заінтересованих сторін і суспільства про дотримання у своїй діяльності ЦСР. Однак, попри світові тренди, в Україні звітування зі сталого розвитку є малорозвиненим – лише невелика частка формує такі звіти, і здебільшого з ініціативи закордонних партнерів.

23 червня 2022 року наша держава набула статусу кандидата у члени в Європейському союзу, у наслідок чого виникла необхідність в узгодженості національного законодавства з вимогами європейського, у тому числі щодо звітування зі сталого розвитку. Відтак, 18 жовтня 2024 року за розпорядженням Кабінету Міністрів України схвалено Стратегію, метою якої є підготовка до 2030 року нормативних підвалин обов'язкового звітування зі сталого розвитку вітчизняними суб'єктами господарювання [138]. Стратегією регламентовано, що вже у 2026 році представники бізнесу складатимуть та подаватимуть звіти зі сталого розвитку, однак вважаємо, що для залучення іноземних інвестицій та сприяння виходу на міжнародні ринки капіталу, українські підприємства вже повинні впроваджувати та оприлюднювати таку звітність.

Зокрема, суб'єкти господарювання для інформування стейкхолдерів про потенційні та наявні впливи на навколишнє середовище і суспільство можуть скласти ESG-звітність – підвид звітності зі сталого розвитку, орієнтований на розкриття екологічних, соціальних та управлінських аспектів своєї діяльності. Закордонний досвід свідчить, що вона є більш орієнтованою на конкретні, вимірювані показники, і може використовуватись як для внутрішньої оцінки нефінансових ризиків, так і для зовнішнього інформування про управління ними.

Крім того, пропозиція обумовлена тим, що ESG-звітність має більшу практичну цінність – інвестори та кредитні установи дедалі частіше враховують ESG-рейтинги при ухваленні рішень про вкладення коштів.

Багато вітчизняних науковців у межах своїх досліджень підтверджували факт необхідності подання такої звітності як засобу демонстрації заінтересованим сторонам дотримання принципів соціальної відповідальності та ЦСР. Однак, недостатньо розкритими є питання методичних підходів до формування розкриттів інформації та ролі облікового забезпечення складання звітності зі сталого розвитку та ESG-звітності зокрема.

Наразі в Україні не затверджено єдиного регламенту формування даних, що використовуються під час ESG-звітування, тому розробка пропозицій щодо відповідних методичних підходів дозволить стандартизувати процес збору, реєстрації та узагальнення інформації для цілей складання ESG-звітів, що, як наслідок, забезпечить можливість складання прозорої та достовірної звітності.

Актуальність розробок, що стосуються облікового забезпечення формування ESG-звітності, з-поміж іншого обумовлена й перспективою законодавчого регулювання – 7 листопада 2024 року на сайті Міністерства Фінансів України оприлюднено Проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо запровадження звітності зі сталого розвитку» [139]. Згідно з положеннями законопроекту зміниться роль головного бухгалтера (або іншої відповідальної особи), який після набрання Законом чинності буде зобов'язаний забезпечувати дотримання методичних засад складання і подання звітності зі сталого розвитку, а отже – нести відповідальність за достовірність облікової інформації, що у такій звітності відображатиметься.

Аналіз досліджень і публікацій. Проблемні питання теоретико-методичних та практичних засад формування нефінансової та інтегрованої звітності як видів звітності зі сталого розвитку досліджували: Т. Барановська, К. Безверховий, О. Будько, І. Васильчук, В. Гик, Д. Грицишен, І. Дерун, Н. Єршова, І. Жиглей, В. Жук, В. Костюченко, П. Куцик, С. Левицька, С. Легенчук, Н. Лоханова, О. Нестеренко, О. Олійник, М. Проданчук, О. Сокіл. Зазначені автори додатково

досліджували питання відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації, яка може бути використана у звітності для підтвердження екологічної та соціально відповідальності підприємств, однак в цьому контексті варто також згадати таких вчених як О. Баришнікова, Н. Бразілій, І. Демко, В. Дерій, В. Євдокимов, І. Замула, П. Каминський, В. Лень, Ю. Серпенінова, Л. Швець, К. Шиманська.

Серед іноземних вчених, які присвятили свої праці питанням формування звітності зі сталого розвитку (зокрема ESG-звітності) варто згадати таких авторів як А. Амран, Н. Беллантуоно, Н. Браун, П. Гоктен, С. Гоктен, К. Діган, М. Кларксон, Х. Крістенсен, Ч. Кузей, К. Леуз, Ю. Озерхан, П. Понтрандольфо, Р. Робертс, Б. Скоцці, А. Уяр, Р. Ханіффа, Л. Хейл Дж. Чен та ін.

Не дивлячись на вагомий внесок вищезазначених вчених недостатньо дослідженими залишились питання формування ESG-звітності як окремого з видів звітності зі сталого розвитку та його інформаційне забезпечення через використання даних бухгалтерського обліку.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконувалось відповідно до плану науково-дослідних робіт Державного університету «Житомирська політехніка» за темою «Концепція добровільного розкриття облікової інформації: теорія, методологія, організація» (реєстраційний номер 0121U113631). В межах теми автором проведено дослідження, пов'язані з інтеграцією даних бухгалтерського обліку у ESG-звітність. В рамках фундаментального наукового дослідження «Розробка механізму сталого розвитку економічних систем в умовах воєнних дій та післявоєнного відновлення економіки» (реєстраційний номер 0124U000463) автором досліджено методичні підходи до формування розкриттів у ESG-звітності та визначення суттєвості відповідної інформації.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних та удосконаленні організаційно-методичних положень з облікового забезпечення формування ESG-звітності підприємства для досягнення вимог Цілей сталого розвитку України до 2030 р.

Для досягнення мети дослідження **поставлено та вирішено такі завдання:**

- розкрити сутність поняття «ESG-звітність» в контексті концепції сталого розвитку;
- проаналізувати існуючу законодавчу базу, що регулює формування ESG-звітності, та окреслити нормативні рекомендації щодо складання такої звітності;
- охарактеризувати ESG-звітування через вплив теоретичних концепцій і сформулювати критерії оцінки його якості;
- розробити практичні рекомендації щодо інформаційного наповнення та облікового забезпечення ESG-звітів у трьох розрізах:
 - екологічному;
 - соціальному;
 - управлінському;
- параметризувати поняття «суттєвість» в контексті ESG-звітування на основі існуючих у наукових дослідженнях і нормативних рамках підходів до його трактування;
- дослідити напрями удосконалення існуючої методики визначення рівня суттєвості інформації для цілей формування ESG-звіту.

Об’єктом дослідження є процес облікового забезпечення формування ESG-звіту.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні підходи до облікового забезпечення звітування в межах ESG-аспектів для досягнення вимог Цілей сталого розвитку України до 2030 р. та відображення в системі бухгалтерського обліку операцій, за якими формується розкриття інформації у ESG-звітах.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнофілософські й загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі економічних наук. Дослідження місця ESG-звітності у контексті концепції сталого розвитку стало можливим через застосування аналізу та синтезу, а також історичного та порівняльного аналізу. Для пошуку оптимальних нормативних вимоги до ESG-звітності та її інформаційного наповнення використовувались методи аналізу і синтезу, контент-аналізу, класифікації та систематизації. Методи абстрагування, узагальнення, логічного та порівняльного

аналізу були застосовані під час дослідження впливу теоретичних концепцій на формування ESG-звітності. В межах розробки пропозицій щодо формування ESG-звітів у розрізі екологічного, соціального та управлінського аспектів було використано табличний прийом, методи групування, систематизації, контент-аналізу та аналогії. Удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку на підприємстві для цілей ESG-звітування здійснювалося шляхом використання методів наукової абстракції, індукції та дедукції, групування, теоретичного узагальнення, моделювання та узагальнення. Дослідження поняття суттєвості у процесі ESG-звітування базувалося на застосуванні методів узагальнення та класифікації. Удосконалення методики визначення суттєвості у ESG-звіті з огляду на галузеві практики звітування стало можливим через використання методів математичного моделювання та економетричного аналізу. Для наочного представлення результатів дослідження застосовувалися табличний, графічний прийоми, а також метод побудови бібліометричних карт.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів, у яких висвітлюються питання формування інтегрованої, нефінансової, ESG звітів, звітності зі сталого розвитку та їх облікового забезпечення, а також праці, пов'язані з підходами до визначення рівня суттєвості тем у звітах; матеріали міжнародних і вітчизняних конференцій); офіційні документи (кодекси, закони й підзаконні нормативно-правові акти України та міжнародних організацій; рамки нормативного регулювання складання звітності зі сталого розвитку); дані ESG-звітів та звітності зі сталого розвитку підприємств; статистичні дані; довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення формування ESG-звітності для досягнення вимог Цілей сталого розвитку України до 2030 р.

За результатами дослідження отримано результати, яким характерна наукова новизна:

удосконалено:

– підхід до відображення екологічного аспекту діяльності підприємства у ESG-звіті за вимогами стандартів GRI, в частині форм розкриття інформації (розроблено макети таблиць), їх складу (зокрема, запропоновано порядок визначення економічної вигоди, що виника унаслідок оптимізації енергетичних потреб продуктів/послуг, які реалізуються) та облікового забезпечення (сформовано аналітичні розрізи синтетичних рахунків, які спростять процес збору та узагальнення даних для ESG-звіту); застосування пропозицій забезпечить надання стейкхолдерам чіткої, повної, прозорої та зіставної інформації щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище;

– підхід до відображення соціального аспекту діяльності підприємства у ESG-звіті на основі вимог стандартів GRI, зокрема розроблено табличні форми для відображення інформації про соціальні показники діяльності підприємства, запропоновано доповнити інформацію щодо кожного із напрямів соціальних ініціатив, що висвітлюється, показником «Пов'язані витрати», який є додатковим свідченням реальності здійснюваних підприємством заходів, та сформовано аналітичні розрізи рахунків бухгалтерського обліку, на яких відображається інформація за зазначеним аспектом ESG-звітування; пропозиції спрямовані на забезпечення зрозумілості та зіставності даних для оцінки зусиль підприємства щодо підтримки соціальної відповідальності та відстеження заінтересованими сторонами його пріоритетів у забезпеченні такої відповідальності;

– підхід до відображення управлінського аспекту діяльності підприємства у ESG-звіті з врахуванням вимог стандартів GRI, а саме запропоновано форми розкриття інформації (розроблено макети таблиць), окреслено її склад відповідно до вимог GRI та наведено підходи до облікового відображення інформації за відповідними розкриттями; пропозиції спрямовані на забезпечення стейкхолдерів достовірними джерелами зіставної та повної інформації для аналізу якості стратегії управління підприємством, результати якого мають бути покладені в основу обґрунтованого прийняття рішення щодо подальшої співпраці з підприємством;

– підхід до визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звітах, що передбачає врахування тенденції звітування зі сталого розвитку у галузі, оскільки частота згадувань певних груп показників розкриває загальні напрями ESG-звітування функціонуючих підприємств галузі та в цілому окреслює запити стейкхолдерів, які має задовольнити звіт; пропозиції спрямовані на оптимізацію процесу визначення рівня суттєвості інформації, що дозволить підприємствам уникати перенасичення ESG-звітів другорядною інформацією (через орієнтацію на галузеві тенденції), а також зменшувати ризик викривлення суттєвих тем, який може виникнути через обмежений доступ до суджень стейкхолдерів;

набуло подальшого розвитку:

– дефініція поняття «ESG-звітність» (вид нефінансової звітності у сфері сталого розвитку, який є підвидом звіту зі сталого розвитку і формується з метою надання стейкхолдерам інформації щодо нефінансових аспектів діяльності підприємства через висвітлення чітко визначених показників, пов'язаних з екологічними ризиками, соціальною відповідальністю та корпоративним управлінням переважно за теперішній час), що враховує головні якісні характеристики такої звітності та відображає її місце у концепції сталого розвитку;

– практичні рекомендації із запровадження практик ESG-звітування (зокрема в частині розробленої комунікаційної стратегії та анкети, застосування яких спрямоване на налагодження співпраці із заінтересованими сторонами щодо формування ESG-звіту) задля гармонізації підходів до процесу ESG-звітування відповідно до вимог GRI, а також адаптації українських підприємств до практик формування ESG-звітів;

– система критеріїв для оцінювання процесу ESG-звітування (як одного із засобів досягнення та підтримання легітимності підприємства, на основі висвітлення у звітах інформації з врахуванням запитів стейкхолдерів і тиску інституційного середовища), застосування яких забезпечує системний підхід (з врахуванням ключових аспектів теорій стейкхолдерів, легітимності та інституційної теорії) до виявлення шляхів вдосконалення ESG-стратегії та ESG-звітів підприємства;

– параметризація поняття «суттєвість» в контексті ESG-звітування (математично, статистично або експертно обґрунтована оцінка інформації, яка визначає її значущість в межах впливу підприємства на економіку, суспільство і довкілля та відображає здатність відповідати запитам заінтересованих сторін щодо діяльності в межах ESG-аспектів) на основі систематизації підходів до трактування суттєвості, що формує основу для розробки практичних методик її визначення, оскільки встановлено необхідність формування критеріїв оцінки інформації, враховуючи її кількісні та якісні характеристики, вплив на ключові сфери сталого розвитку та відповідність очікуванням заінтересованих сторін.

Практичне значення одержаних результатів полягає в імplementації основних положень і результатів дослідження щодо формування та облікового забезпечення ESG-звітності у діяльність ряду суб'єктів господарювання (Додаток Р):

громадські організації:

– Громадська організація «Житомирська спілка волинських чехів» (№ 06/08-1 від 06.08.2024 р) – використання підходу до оцінки ESG-звітів підприємств на їх відповідність інституційним викликам і запитам заінтересованих сторін (пп. 1.3 дисертаційного дослідження);

– Громадська організація «Фонд сталого розвитку України» (№ ДД-01-1225 від 06.12.2024 р.) – використання в межах навчальних тренінгів запропонованих автором методичних підходів до формування ESG-звітів (пп. 1.2 дисертаційного дослідження);

освітня установа:

– Державний університет «Житомирська політехніка» (№ 44-19.05/256 від 25.02.2025 р.) – імplementація обґрунтованих теоретичних положень та удосконалених організаційно-методичних рекомендацій з облікового забезпечення формування ESG-звітів в освітній процес в межах навчальних «Звітність підприємств» та «Соціальна відповідальність» (дисертаційне дослідження в цілому);

аудиторська компанія:

– Приватне підприємство «Аудиторська компанія «Зовнішфінаудит»

(№ 13/10-18 від 13.10.2024 р.) – впровадження запропонованих підходів інтеграції даних бухгалтерського обліку в ESG-звіти (р. 2 дисертаційного дослідження);

науково-виробниче підприємство:

– Товариство з обмеженою відповідальністю «Науково-виробниче підприємство «Екологічні інновації» (№ 26-06-2024-1 від 26.06.2024 р.) – використання запропонованих автором рекомендацій щодо структурованого подання екологічних показників у звітах за вимогами стандартів GRI (пп. 2.1 дисертаційного дослідження);

представники бізнесу:

– Товариство з обмеженою відповідальністю «ІН-ПРОГРЕС ГРУП» (№ 121 від 04.02.2025 р.) – оптимізація робочого плану рахунків в межах пропонованих автором аналітичних розрізів, що враховує специфіку екологічних та соціальних зобов'язань підприємства (пп. 2.1 та пп. 2.2 дисертаційного дослідження);

– Товариство з обмеженою відповідальністю «АР БІЛД» (№ 11 від 15.10.2024 р.) – використання розроблених автором комунікаційної стратегії зі стейкхолдерами та анкети для опитування заінтересованих сторін (пп. 1.2 дисертаційного дослідження);

– Товариство з обмеженою відповідальністю «Партнер-2» (№ 25 від 12.11.2024 р.) – впровадження запропонованих автором табличних форм розкриттів інформації за вимогами GRI в розрізі екологічного та соціального аспектів (пп. 2.1 та пп. 2.2 дисертаційного дослідження);

– Товариство з обмеженою відповідальністю «Дистрибуційна компанія будівельних матеріалів «ПРАЙД ГРАД» (№ 1702/1/2025-Ж від 17.02.2025 р.) – використання удосконаленої автором методики визначення суттєвих аспектів ESG-звіту (пп. 3.1 дисертаційного дослідження).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням, усі відображені висновки та положення наукової новизни, що виносяться на захист, одержані автором особисто. Використані в ході дослідження наукові доробки, ідеї, тексти інших авторів мають відповідні посилання на наукові джерела. З наукових праць, опублікованих у співавторстві,

у дисертації використані лише ті, що є результатом особистої роботи автора, які полягають у дослідженні комплекс питань, пов'язаних з обліковим забезпеченням та формуванням ESG-звітності.

Апробація результатів. Основні положення дисертаційного дослідження були представлені, обговорені та позитивно оцінені на 9 міжнародних та всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, що відображено у публікаціях [141, 142, 144, 145, 147, 150, 151, 152, 155].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 16 наукових праць загальним обсягом 7,96 д.а., з яких особисто автору належать 7,20 д.а. Серед них: 6 статей у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України з присвоєнням категорії «Б» [118, 143, 146, 149, 153, 154]; 1 стаття у колективній монографії [148]; 9 тез доповідей, опублікованих у збірниках матеріалів всеукраїнських та міжнародних наукових і науково-практичних конференцій (Додаток II).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 194 сторінках друкованого тексту (8,88 д.а.). Дисертація містить 72 таблиці, 21 рисунок і 14 додатків. Список використаних джерел нараховує 159 найменування і розміщений на 16 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ ESG-ЗВІТНОСТІ

1.1. Поняття ESG-звітності у контексті концепції сталого розвитку

Зміна клімату, виснаження природних ресурсів, забруднення навколишнього середовища та соціальна нерівність – проблеми, які вимагають негайного вирішення. У відповідь на ці виклики світова спільнота дедалі більше звертається до концепції сталого розвитку, яка вимагає від бізнесу не лише економічної ефективності, але й відповідального ставлення до екологічних та соціальних аспектів своєї діяльності. В цьому контексті ESG-звітність постає важливим інструментом, який дозволяє підприємствам демонструвати, яким чином виконуються зобов'язання перед суспільством та довкіллям.

Для початку розглянемо, в чому полягає сутність концепції сталого розвитку. У своєму дослідженні С. Гьоктен та ін. дійшли висновку, що передумови формування ідеї сталого розвитку беруть свій початок з 1962 року, що пов'язано з появою екологічних загроз, початком розвитку соціально-екологічної свідомості, а також пошуком взаємозв'язку між економічним зростанням та станом екології [39]. Авторами виокремлено фундаментальні праці, які стали основою розвитку та дослідження концепції сталого розвитку – деякі з них розглянемо детальніше (рисунок 1.1).

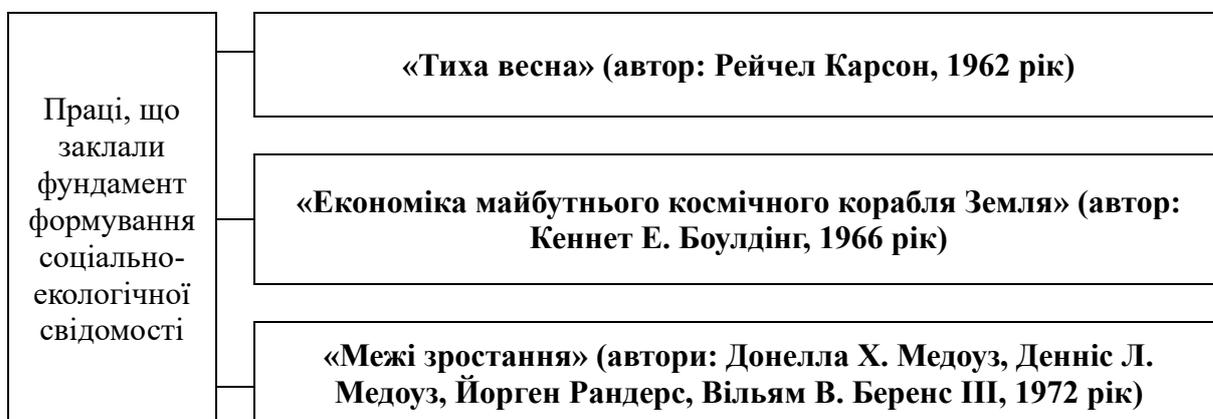


Рис. 1.1. Праці періоду зародження звітності зі сталого розвитку [39]

Р. Карсон у книзі «Тиха весна» підняла питання згубного впливу неконтрольовано застосовуваних отрутохімікатів на навколишнє природне середовище, особливо на птахів, звинувативши підприємства хімічної промисловості у дезінформації, а представників влади – у необґрунтованому прийнятті на віру заяв виробників агрохімікатів [12]. Праця Р. Карсон сприяла підвищенню обізнаності громадськості про проблеми довкілля стала поштовхом для формування суспільного руху, що ставить за мету обмежувати діяльність компаній, які шкодять екології.

К. Боулдінг у есе «Економіка майбутнього космічного корабля Земля» вперше ввів термін «ковбойська економіка», порівнюючи відкриту економіку з рівнинами та необдуманим використанням ковбоями їх благ, тим самим акцентуючи увагу на економічних рішеннях в частині виробництва, що не враховують ресурсних обмежень навколишнього середовища. Паралельно автор порівнював життя на Землі з життям космонавтів на космічному кораблі, оскільки в обох ситуаціях усі ресурси є обмеженими, а виробництво потребує інтенсифікації [8]. Тож «космічна економіка», висунута Кеннетом Е. Боулдінгом, набула популярності в літературі, а есе стало одним з перших досліджень, що теоретично обґрунтувало економічний розвиток як такий, що не може відбуватися незалежно від факторів довкілля.

Звіт «Межі зростання» був сформований на замовлення Римського клубу – міжнародної неурядової організації, учасники якої стурбовані перспективами розвитку людства. За результатами було встановлено, що у разі відсутності значних змін у виростанні природних ресурсів, довкілля зазнає катастрофічного рівня забруднень, людство чекає некероване скорочення населення, а промислове виробництво значно зменшиться. У звіті зазначено, що задля запобігання такому сценарію людству необхідно досягти екологічної та економічної стабільності [111].

Вважаємо, що появі та просуванню ідеї сталого розвитку передувало не тільки розуміння згубності впливу діяльності людини на навколишнє середовище та екологію, а й соціальні рухи, такі як боротьба за права національних

меньшинств, рас, жінок та інші соціальні ініціативи. Саме вони стали запорукою формування однієї з ключових ідей сталого розвитку – справедливості та рівноправ'я усім.

Варто згадати Рух за екологічну справедливість у Сполучених Штатах Америки, який виник у 1980-х роках як реакція на дискримінаційні екологічні практики, включаючи викиди токсичних відходів, розміщення сміттєзвалищ та рішення щодо землекористування, які негативно впливали на громади темношкірих людей; дії від тогочасного уряду сприймалися як «екологічні атаки на громадянські права» [4]. Витоки його пов'язані з Рухом за громадянські права 1960-х років [17], що значно змінив суспільні уявлення про соціальну справедливість та рівноправність, оскільки висунув питання про нерівність у правах «білих і темношкірих» та терміновість його вирішення.

Не менш важливим був Рух за права жінок 1960-1980-х років [102] та, зокрема, праця Б. Фрідан «Загадка жіночності» [7], в якій авторка підняла питання гендерної нерівності та ролі жінок у суспільстві. Хоча ця книга безпосередньо не стосується сталого розвитку, вона сприяла формуванню соціальної складової сталого розвитку, зокрема акцентуючи увагу на важливості рівності та справедливості, тож її можна розглядати як один із проявів факторів впливу на формування концепції сталого розвитку.

Поступово, під впливом нових соціальних віянь та наукових досліджень, на перетині економічних, екологічних та соціальних підходів, що формували глобальне бачення розвитку людства, з'явилась ідея сталого розвитку. Відтак, у 1987 році у звіті Організації Об'єднаних Націй «Наше спільне майбутнє» (також відомого як Звіт прем'єр-міністра Норвегії Гру Харлем Брундланд) вперше прозвучало поняття «сталий розвиток» яке визначалось як «задоволення потреб сьогодення без шкоди здатності майбутніх поколінь задовольняти свої потреби» [117, 131]. Ідея сталого розвитку прямо суперечила парадигмі існуючого економічного розвитку, яка характеризувалась ігноруванням екологічних та соціальних проблем, що виникали в ході економічного зростання.

Г. Букановим у дослідженні «Концепція сталого розвитку як основа

формування державної екологічної політики на державному та регіональному рівнях» [11] було сформовано хронологічний опис появи та укорінення концепції сталого розвитку (Додаток А).

Концепція сталого розвитку проникла у всі сфери життя, зокрема – економіку підприємства. Суб'єкти господарювання, використовуючи принципи сталого розвитку в своїй діяльності, почали розкривати інформацію про це через певні форми звітності.

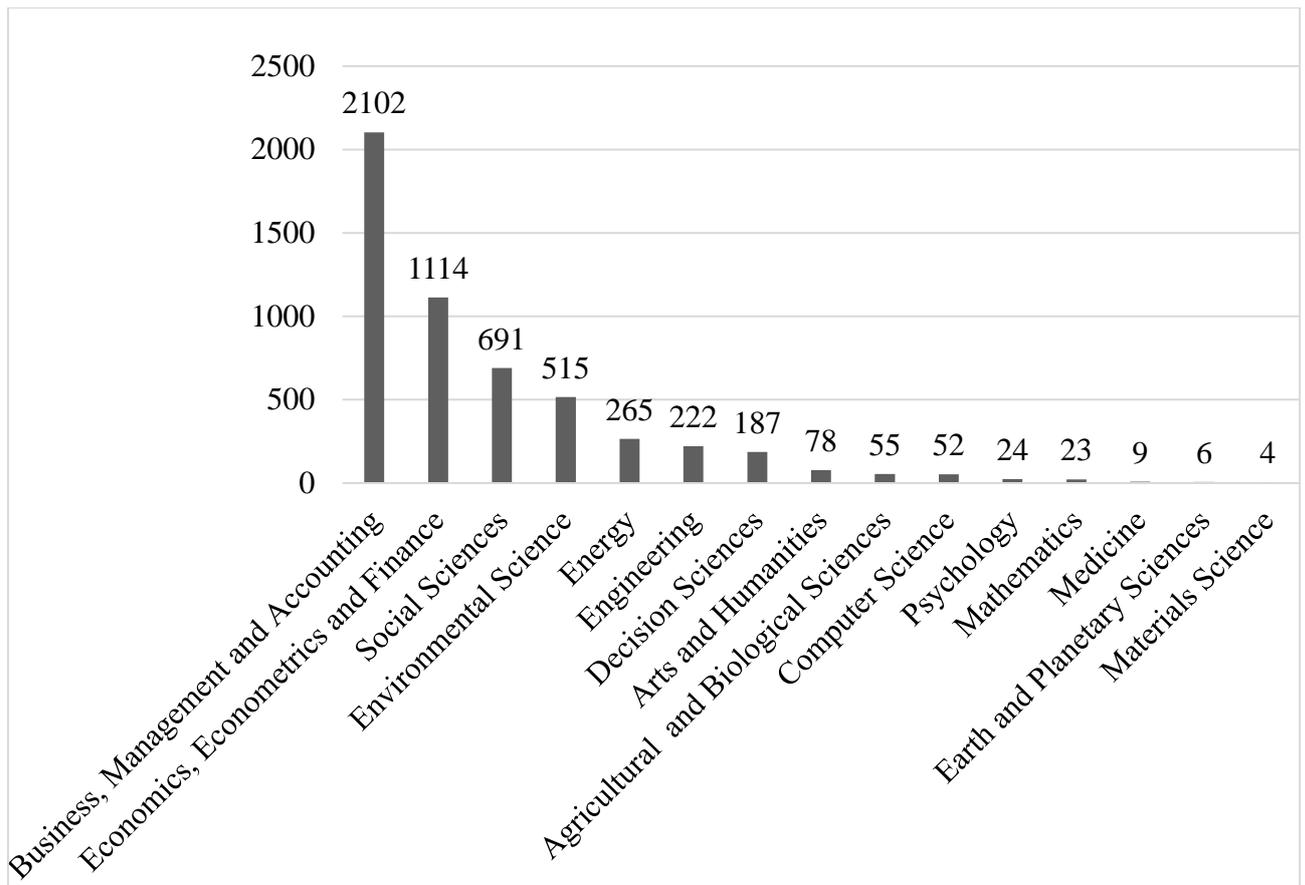


Рис. 1.2. Кількість наукових досліджень бази Scopus у різних галузях за ключовим словом «звітність зі сталого розвитку» у 2018-2023 роках

Джерело: сформовано автором

Аналіз опублікованих статей у наукометричній базі даних Scopus, присвячених звітності зі сталого розвитку (рисунок 1.2), вказує на те, що дане поняття найбільше досліджується за такими галузями знань як бізнес, менеджмент і бухгалтерський облік; економіка, економетрика та фінанси; соціальні науки; екологічні дослідження. Вивчення звітності зі сталого розвитку

в зазначених наукових сферах підтверджує тезу про те, що СР (та відповідне звітування) є важливою складовою стратегічного управління підприємствами та оцінки ефективності бізнесу. Висвітлення інформації про вплив підприємства на навколишнє середовище, суспільство та економіку дозволяє стейкхолдерам оцінити результати його діяльності в контексті сталого розвитку, а бізнесу – налагодити конструктивний діалог з різними групами заінтересованих сторін. Крім того, таке звітування допомагає суб'єктам господарювання виявляти ризики, пов'язані зі сталим розвитком (в частині впливу на екологічні показники, питань трудових відносин, проведення корупційних заходів, тощо), та вживати відповідних заходів для їх мінімізації.

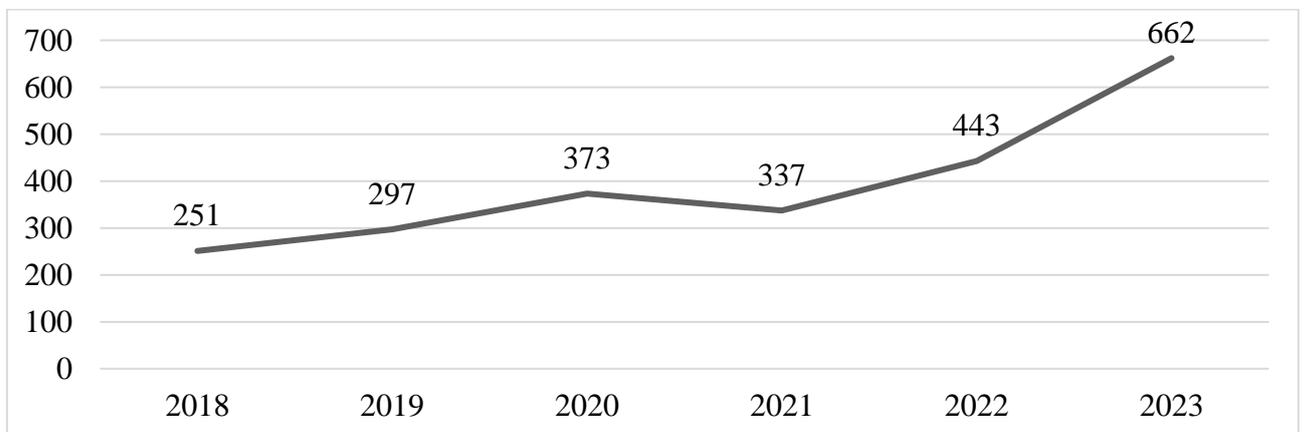


Рис. 1.3. Кількість наукових досліджень бази Scopus за ключовим словом «звітність зі сталого розвитку» у 2018-2023 роках

Джерело: сформовано автором

Крім того, за даними наукометричної бази Scopus виявлено позитивну тенденцію – в період з 2018 по 2023 рік кількість наукових праць, пов'язаних з дослідженнями звітності зі сталого розвитку, значно зросла (рисунок 1.3), що свідчить про зацікавленість сучасних науковців цією темою, а також про актуальність розробок у даному напрямі. У 2021 році спостерігається незначне скорочення публікаційної активності (на 36 статей менше, ніж у 2020 році) – це міг бути один з наслідків впливу пандемії COVID-19, однак загальна динаміка підтверджує науковий інтерес до досліджень звітності зі сталого розвитку.



Рис. 1.4. Кількість наукових досліджень бази Web of Science з різних країн за ключовим словом «звітність зі сталого розвитку» у 2018-2023 роках

Джерело: сформовано автором

Що стосується географії досліджень звітності зі сталого розвитку, за результатами аналізу публікацій наукометричної бази Web of Science (рисунок 1.4) встановлено, що зазначені питання найбільше досліджувалися у Сполучених Штатах Америки, Великій Британії, Китаї, Австралії, Італії та Індії, що підтверджує актуальність впровадження у всьому світі.

Як бачимо, Україна не входить навіть у ТОП-25 країн, які присвячують свої дослідження звітуванню в сфері сталого розвитку, хоча це питання особливо актуальне з огляду на вже існуючі практики формування таких звітів серед вітчизняних підприємств. Крім того, і в умовах війни, і після її завершення проблеми подолання згубних впливів на навколишнє середовище, що виникли внаслідок бойових дій, та покращення умов життя на пошкоджених територіях залишатимуться актуальними. Підприємствам необхідно буде адаптувати свою діяльність відповідно до зазначених викликів, оскільки суспільство все більше звертатиме увагу на те, чи сприяє бізнес подоланню екологічних та соціальних проблем або, принаймні, чи не створює додаткового негативного впливу. І в цьому контексті, звітність зі сталого розвитку – найоптимальніший інструмент

інтеграції екологічних, соціальних та економічних аспектів у свою діяльність.

Як стверджує економіст А. Гуттерман [76], ще у 1970-х роках інтерес інвесторів до нефінансової інформації був незначним, однак ідея сталого розвитку спонукала більшість з них до розуміння, що нефінансова інформація є не менш важливою у процесі прийняття інвестиційних рішень; значно зросла кількість орієнтованих на довгострокову перспективу інституційних інвесторів як власників найбільших публічних компаній у США та ЄС, і разом з цим – зростала прихильність до інтеграції принципів відповідальності, сталого розвитку у діяльність підприємств та імпаکت-інвестування; велика кількість інвесторів була незадоволена обсягом та якістю розкриття соціальної та екологічної інформації суб'єктами господарювання.

Варто також зазначити, що у багатьох країнах світу та галузях економіки діють вимоги щодо обов'язковості формування такої звітності. Директива 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради Про внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС «Щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації великими підприємствами та групами» зобов'язує великі компанії звітувати про екологічні, соціальні та управлінські аспекти їхньої діяльності [26]. Відповідність таким вимогам є важливою для суб'єктів господарювання, що працюють на міжнародних ринках або в регульованих галузях.

Нефінансова звітність стала головним елементом корпоративних стратегій сталого розвитку, оскільки підприємства демонструють свою прихильність до екологічних, соціальних та економічних положень, викладених у Резолюції, прийнятих Генеральною Асамблеєю 25 вересня 2015 року «Перетворення нашого світу: Порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року» [135].

До 2015 року Цілі сталого розвитку (далі – ЦСР) замінили Цілі розвитку тисячоліття (далі – ЦРТ), так як вони окреслили сімнадцять цілей сталого розвитку та встановили глобальний порядок денний сталого розвитку з надією на покращення якості життя та досягнення більш сталого майбутнього до 2030 року. Таким чином, ЦСР відзначили зміну соціально-політичного мислення: якщо раніше серед інвесторів вимірювання екологічного та соціального впливу

підприємства (ESG) було лише темою для розмов, то з 2015 року це стало обґрунтованою необхідністю [86].

Термін «ESG» вперше набув широкого розголосу у звіті 2004 року під назвою «Who Cares Wins» («Хто дбає, той виграє»), який був спільною ініціативою фінансових установ за запрошенням Організації Об'єднаних Націй [116]. І станом на 2023 рік, рух ESG виріс із ініціативи ООН у сфері корпоративної соціальної відповідальності до глобального феномену.

ESG (англ. «Environmental, Social, Governance» – Екологічний аспект, Соціальний аспект, Управлінський аспект) – це якісні та кількісні чинники, які дозволяють виміряти вплив діяльності суб'єкта господарювання на довкілля, суспільство та якість управління підприємством. Саме вони займають центральне місце у концепції сталого розвитку (табл. 1.1), оскільки дозволяють керівним апаратам підприємств інтегрувати принципи сталого розвитку в управлінські стратегії, тим самим досягаючи і короткострокові фінансові цілі, і досягаючи довгострокову стійкість бізнесу.

Відтак, рейтинги та індекси ESG також стали більш поширеними за останні роки. Наприклад, Morgan Stanley Capital International (MSCI) пропонує низку індексів ESG, які дозволяють інвесторам відстежувати компанії на основі їх ефективності ESG [30]. На рівні нормативного регулювання було введено ряд актів, як-от Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку (CSRD) [21], яка вимагає від підприємств звітування про екологічний і соціальний вплив їхньої господарської діяльності, а також про вплив на бізнес їх зусиль.

На Всесвітньому економічному форумі 2017 року в м. Давос, Швейцарія понад 140 керівників компаній підписали Компакт про чуйне та відповідальне лідерство [109, 110], таким чином взявши на себе зобов'язання узгодити свої цілі з ЦСР, визнаючи, що досягнення довгострокових цілей суспільства приносить користь як підприємствам, так і громадськості й навколишньому середовищу. А публічні заяви керівників підприємств свідчать про перехід до прогресивного управління на користь усіх заінтересованих сторін, а не тільки свої акціонерів.

Тож у міру того, як світ стикатиметься з усе більш серйозними викликами, пов'язаними зі зміною клімату та соціальними проблемами, аспекти ESG залишатимуться важливими для діяльності підприємств в частині оцінки досягнення ними ЦСР.

Таблиця 1.1

Місце «ESG» в концепції сталого розвитку

<i>Аспекти ESG</i>	<i>Цілі сталого розвитку</i>
<p>Екологічний <i>(E – Environmental)</i></p>	<p>ЦСР 6 «Чиста вода та належні санітарні умови» – управління використання водних ресурсів та скорочення рівня забруднення води. ЦСР 7 «Доступна та чиста енергія» – підвищення рівня енергоефективності, використання відновлюваних джерел енергії. ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво» – розробка механізмів утилізації токсичних і забруднюючих речовин, ефективного використання спільних ресурсів ЦСР 13 «Пом'якшення наслідків зміни клімату» – скорочення викидів парникових газів, впровадження кліматично стійких практик ЦСР 14 «Збереження морських ресурсів» – зменшення забруднення океанів і морів, захист морських екосистем ЦСР 15 «Захист та відновлення екосистеми суші» – збереження та відтворення біорізноманіття, боротьба з деградацією земель, зупинка обезліснення</p>
<p>Соціальний <i>(S – Social)</i></p>	<p>ЦСР 1 «Подолання бідності» – створення робочих місць, підтримка малозабезпечених верств населення, створення доступу до освіти ЦСР 3 «Міцне здоров'я і благополуччя» – проведення кампаній імунізації, заходів попередження хвороб, освіта в сфері охорони здоров'я ЦСР 4 «Якісна освіта» – інвестиції в початкову, середню, вищу освіту та забезпечення професійного розвитку працівників ЦСР 5 «Гендерна рівність» – попередження сексуального насилля, експлуатації, припинення дискримінації, надання рівних прав чоловікам і жінкам ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання» – створення гідних умов праці, підвищення рівня продуктивності, викорінення примусової праці, рабства та торгівлі людьми ЦСР 10 «Скорочення нерівності» – сприяння безпечній міграції, вдосконалення регулювання фінансових ринків, розробка політики розширення прав та можливостей усім для отримання гідного доходу</p>
<p>Управлінський <i>(G – Governance)</i></p>	<p>ЦСР 16 «Мир, справедливість та сильні інститути» – забезпечення верховенства права, прозорого, підзвітного та етичного управління, боротьба з корупцією, зміцнення прав людини ЦСР 17 «Партнерство заради сталого розвитку» – глобальне партнерство і співпраця з іншими підприємствами, урядом та громадськими організаціями, надання допомоги країнам, що розвиваються</p>

Джерело: розроблено автором

Розроблена автором систематизація цілей сталого розвитку у відповідності до ESG-аспектів (табл. 1.1) демонструє їхню взаємозалежність. Відтак, досягнення підприємством ЦСР 6, 7, 12, 13 та 14 можна оцінити через розроблені ним механізми з мінімізації впливів на навколишнє середовище (включаючи викиди парникових газів, скидання стічних вод, використання природних ресурсів, контроль відходів тощо), впроваджені для поліпшення та/або відновлення стану довкілля інновації, використовувані заходи контролю використання невідновлювальних ресурсів тощо.

Щодо ЦСР 1, 3, 4, 5, 8, 10 – варто фокусуватись на питаннях, пов'язаних з правами людини, гендерною й соціальною рівністю, умовами праці, здоров'ям та безпекою. В контексті досягнення цих цілей важлива взаємодія бізнесу з громадами, зокрема – чи проводиться моніторинг впливу на місцеве населення, які практики підтримки соціальної справедливості застосовуються підприємством, чи адаптується бізнес-стратегія під запити заінтересованих сторін.

Управлінському аспекту чітко відповідають ЦСР 16 та 17 – суб'єкт господарювання демонструє їх досягнення через дотримання принципів прозорості звітування, слідування етичним нормам, здійснення заходів протидії корупції, постійну взаємодію з внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами, впровадження заходів з дотримання балансу інтересів усіх заінтересованих сторін та цілей підприємства.

Варто зазначити, що усі ЦСР можуть опосередковано відповідати й іншим аспектам ESG, адже вони є взаємодоповнюваними: наприклад, досягнення цілей, що відповідають соціальному аспекту, може бути продемонстровано практиками, що фактично розроблювались в межах екологічного аспекту (як от заходи зі скорочення викидів позитивно впливають як на навколишнє середовище, так і на здоров'я місцевого населення, що відповідає ЦСР 13 та 3).

ЦСР 2 «Подолання голоду, розвиток сільського господарства», ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура», ЦСР 11 «Сталий розвиток міст і громад» також пов'язані з аспектами ESG, хоча їхня взаємодія менш пряма.

Їх зв'язок з аспектами ESG можна пояснити через спрямованість на більш специфічні види діяльності. Наприклад, ЦСР 2 «Подолання голоду, розвиток сільського господарства» загалом спрямована на забезпечення продовольчої безпеки, доступу до земель для обробки, сільськогосподарських технологій, загальне стимулювання сільського господарства тощо. В цьому контексті екологічний аспект може стосуватися раціонального використання природних ресурсів (насамперед землі та води), однак основний акцент ЦСР 2 зосереджений на питаннях доступу до їжі (що відповідає соціальному аспекту). Тож зв'язок між ЦСР 2 та ESG може бути менш очевидним для суб'єктів господарювання, види діяльності яких безпосередньо не пов'язані з сільським господарством або харчовим сектором.

ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура» фокусується на подоланні так званого «цифрового розриву», тобто передбачає стимулювання розвитку інновацій, інфраструктури, енергетичної галузі, а також забезпечення доступу до знань та інформації. Хоча управлінський аспект може щодо цієї цілі може проявлятися через інвестиції в інновації, основний фокус ЦСР 9 – технологічний прогрес. Екологічний аспект може забезпечуватися через розвиток екологічних технологій, однак зв'язок ЦСР 9 і ESG може не бути врахований підприємствами, які не залучені до виконання проєктів, пов'язаних з покращенням інфраструктури або створенням інноваційних технологій.

ЦСР 11 «Сталий розвиток міст і громад» прямо пов'язана із забезпеченням громадян доступним житлом, зеленими територіями, зручними комунікаціями – забезпеченням інклюзивності, зручності та благополуччя міст. Звичайно, взаємозв'язок між ЦСР 11 та ESG існує, однак зазначена ціль більше орієнтована на макрорівень – національні та регіональні заходи, а не рівень операційної діяльності. Підприємства можуть реалізовувати свої проєкти з модернізації міст, але досягнення цілі у розрізі аспектів ESG може бути менш інтегрованим в щоденні бізнес-процеси суб'єкта господарювання, який не має прямого впливу на міський розвиток.

Як висновок – ЦСР 2, 9 і 11 мають галузеву специфіку і менш універсальні

для широкого кола підприємств, тож їх інтеграція в ESG вимагатиме більш спеціалізованого підходу.

Розглянувши еволюцію та сутність концепції сталого розвитку, а також проаналізувавши зв'язок ESG-аспектів з ЦСР можемо визначити, яке місце ESG-звітування у концепції сталого розвитку. Термін «ESG-звітність» не закріплений у жодному з нормативних актів, а у вітчизняній науковій та періодичній літературі часто ототожнюється з поняттями «звітність зі сталого розвитку», що створює суперечності у розумінні його трактування. Розглянемо, в чому полягає відмінність між ними.

Звітність зі сталого розвитку – це форма нефінансової звітності, яка дозволяє підприємствам інформувати заінтересовані сторони та суспільство про їх прогрес у досягненні цілей сталого розвитку за різними параметрами, а також ризику та впливи, з якими вони можуть зіткнутися зараз або в майбутньому.

Загалом, звіт зі сталого розвитку розкриває інформацію у трьох напрямках, хоча підприємства на власний розсуд можуть звітувати лише в контексті впливів на навколишнє середовище [31]. Три основні напрями звітування:

- 1) екологічний – задоволення потреб довкілля;
- 2) соціальний – задоволення потреб заінтересованих сторін, включаючи громаду, працівників, споживачів та інших заінтересованих сторін;
- 3) економічний – задоволення потреб самого бізнесу, у т.ч. аналіз бізнес-моделі і те, чи є вона стійкою в поточному економічному контексті.

Особливість звітності зі сталого розвитку полягає у тому, що її часовий фокус – минуле, теперішнє та майбутнє, а цільова аудиторія – широке коло осіб, включно з працівниками підприємства, клієнтами, інвесторами тощо [31].

В той самий час ESG-звітність – описується як практика вимірювання, розкриття результатів діяльності підприємства у сфері екологічних, соціальних та управлінських аспектів, ризиків та політик (наприклад, викидів, трудових відносин, антимонопольної поведінки тощо) [16]; вона є формою комунікації з заінтересованими сторонами щодо досягнення цілей сталого розвитку у розрізі ESG-аспектів. На відміну від звітності зі сталого розвитку, ключовий фокус ESG-

звітності у часі – теперішнє (за деякими показниками – з перспективою на майбутнє), а цільова аудиторія – здебільшого зовнішні стейкхолдери [31].

На цьому етапі варто прояснити, що сталий розвиток та ESG – це окремі, але пов’язані концепції, які стосуються того, як робота підприємства впливає на навколишній світ. Тут варто звернутися до коментаря Д. Даффі, генерального директора Інституту корпоративного управління, за його словами: «Сталий розвиток, по суті, охоплює довгострокову життєздатність операцій компанії, враховуючи її вплив на довкілля, соціальну сферу та економіку. Це цілісний підхід, який враховує взаємодію між цими трьома вимірами, визнаючи, що стійке підприємство не лише економічно процвітає, але й робить позитивний внесок у суспільство та зменшує свій екологічний слід. З іншого боку, ESG – це набір конкретних критеріїв, які використовуються для оцінки діяльності та поведінки компанії у трьох сферах: екологічній, соціальній та управлінській». «Три стовпи» (екологічний, соціальний та управлінський аспекти) «надають структуровану основу для оцінки того, наскільки добре компанія управляє ризиками та можливостями, пов’язаними з питаннями сталого розвитку» [20].

ESG є структурою або набором дій, які підприємство застосовує для вимірювання та оцінки своєї нефінансової діяльності та впливу, що здійснюється на суспільство та планету, з паралельним інформуванням і залученням інвесторів. Ініціативи ESG складаються зі специфічних, вимірюваних цілей та процесів, які використовуються для їх досягнення. Як було зазначено вище, цілі підприємства у розрізі аспектів ESG часто узгоджуються з ширшими ЦСР – таким чином суб’єкти господарювання демонструють свою прихильність до практик сталого розвитку, що може вплинути на рішення заінтересованих сторін щодо інвестування, працевлаштування або інших напрямів співпраці.

Звіти зі сталого розвитку є ширшими та охоплюють більш комплексні показники впливу підприємства на суспільство й навколишнє середовище (наприклад: вплив на здоров’я та добробут місцевих громад; внесок компанії у боротьбу з соціальними нерівностями; внесок у досягнення ЦСР тощо). В той час як ESG-звіти містять конкретні і вузькоспрямовані вимірники, зосереджені на

визначенні впливу підприємства на довкілля, суспільство та управління (наприклад: обсяг використання води, рівень відходів, гендерна різноманітність, порівняння зарплат чоловіків та жінок, структура ради директорів, антикорупційні програми тощо). Показники ESG-звіту є більш вимірюваними, порівнюваними та спрямованими на конкретні значущі для заінтересованих сторін аспекти, тоді як звітність зі сталого розвитку охоплює більш масштабні питання та враховує глобальний соціальний, екологічний і економічний вплив компанії (її показники більше зосереджені на довгостроковій стратегії та впливі на суспільство в цілому).

Спираючись на викладене вище, можемо сформуванню порівняльну оцінку звітності зі сталого розвитку та ESG-звітності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика ESG-звітності та звітності зі сталого розвитку

<i>Порівняльний аспект</i>	<i>ESG-звітність</i>	<i>Звітність зі сталого розвитку</i>
Мета формування	Оцінка та висвітлення ключових впливів підприємства на навколишнє середовище (E), соціальні аспекти (S), та корпоративне управління (G)	Інформування заінтересованих сторін про прогрес у досягненні цілей сталого розвитку за екологічними, соціальними та економічними параметрами
Основні аспекти формування	Екологічні, соціальні аспекти та управлінські практики	Екологічні, соціальні та економічні аспекти
Часовий фокус	Переважно теперішнє	Минуле, теперішнє, майбутнє
Цілі сталого розвитку	Може бути узгоджена з ЦСР	Чітко орієнтована на досягнення ЦСР

Джерело: розроблено автором

Як бачимо з табл. 1.2, ESG-звітність і звітність зі сталого розвитку значно узгоджені між собою, однак ESG-звіти характеризуються висвітленням більш конкретних вимірюваних показників, що цікавлять стейкхолдерів, тоді як звітність зі сталого розвитку має ширший часовий і тематичний фокус, включаючи опис впливу діяльності підприємства, у тому числі, на економічні аспекти.

З огляду на проведений аналіз ESG-звітності та її місця в концепції сталого розвитку, пропонуємо наступне трактування поняття «ESG-звітність»: це вид нефінансової звітності у сфері сталого розвитку, який є підвидом звіту зі сталого розвитку, і формується з метою надання стейкхолдерам інформації щодо нефінансових аспектів діяльності підприємства через висвітлення чітко визначених показників, пов'язаних з екологічними ризиками, соціальною відповідальністю та корпоративним управлінням переважно за теперішній час.

Вважаємо, що пропонуване визначення висвітлює, яке саме місце ESG-звітність посідає у концепції сталого розвитку – вона є більш специфічним інструментом інформування заінтересованих сторін через чітко визначені показники щодо поточного впливу діяльності підприємства на довкілля та соціум. Крім того, така звітність дозволяє демонструвати управлінські практики, які можуть сприяти досягненню цілей сталого розвитку, але не були прямо призначені для цього.

1.2. Нормативні вимоги до ESG-звітності та її інформаційного наповнення

Нормативне регулювання складання ESG-звітності має багаторівневий характер та відіграє ключову роль у забезпеченні якісного відображення суб'єктами господарювання інформації щодо впливу на економіку країни або її окремих регіонів, стан навколишнього середовища та суспільства. З огляду на великий перелік нормативних рамок у сфері сталого розвитку постає питання – за якими саме вимогами звітувати?

Глобальна ініціатива зі звітності (далі – GRI) – незалежна міжнародна організація, яка розробила ряд ґрунтовних рекомендацій для суб'єктів господарювання, різного типу організацій та урядових органів в частині звітування щодо досягнення цілей сталого розвитку. Схематичне зображення системи стандартів GRI наведено на рисунку 1.6.



Рис. 1.6. Система стандартів GRI

Джерело: сформовано автором

Універсальні стандарти містять фундаментальні аспекти звітування щодо відображення впливу на економіку, людей, довкілля та розраховані для підприємств всіх видів діяльності. Зокрема, GRI 1 «Основи» [41] є першим стандартом обов'язковим для ознайомлення усіма підприємствами, що бажають скласти ESG-звітність – в ньому визначено ключові концепції, які використовуються у всіх стандартах GRI, окреслено вимоги та принципи звітування, а також надано рекомендації щодо узгодження ESG-звіту з іншими звітами для підвищення достовірності. Стандарт GRI 2 «Загальні розкриття» [42] надає рекомендації щодо порядку розкриття у звіті інформації про структуру та склад управлінського апарату, юридичні деталі діяльності підприємства, про включеність дочірніх компаній, спільних підприємств або афілійованих осіб до ESG-звіту, стратегію сталого розвитку, діяльність працівників, взаємодію із заінтересованими сторонами та інші аспекти, що описують профіль та масштаб

діяльності суб'єкта, що забезпечує контекст для розуміння його впливів. Останнім універсальним стандартом є GRI 3 «Суттєві теми» [50], що містить покрокові інструкції з визначення підприємством його найбільш значущих впливів на економіку, навколишнє середовище та суспільство – суттєвих тем.

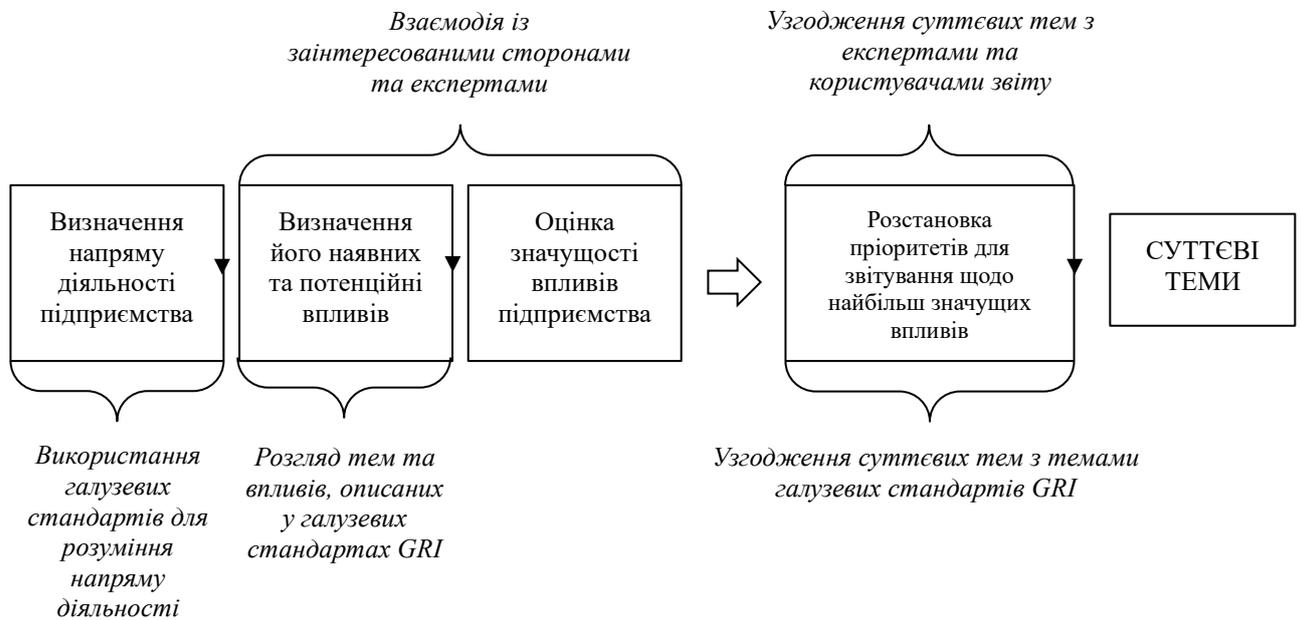


Рис. 1.7. Алгоритм визначення суттєвих тем за GRI 3 «Суттєві теми 2021» [50]

З рисунку 1.7 бачимо, що перші три етапи визначення суттєвих тем пов'язані з виявленням наявних і потенційних впливів підприємства. Особливістю є те, що суб'єкт ідентифікує такі впливи як частину своєї звичайної діяльності, паралельно враховуючи думку заінтересованих сторін і експертів та аналізуючи галузеві стандарти GRI. Оскільки цей процес є постійним (не тільки безпосередньо перед складанням звітності), він дозволяє вчасно виявляти нові впливи підприємства і управляти ними в міру їх розвитку. Ці три кроки є підґрунтям для формування четвертого – пріоритизації ключових впливів та, відповідно, визначення суттєвих тем для звітування.

Фактично, дослідження галузевих стандартів при визначенні суттєвих тем є важливим етапом у підготовці до звітування за рекомендаціями GRI, оскільки в них міститься ймовірні суттєві теми для кожної окремої галузі. Саме тому, за наявності галузевого стандарту, що відповідає напрямку діяльності підприємства,

суб'єкт господарювання зобов'язаний застосовувати його норми при складанні ESG-звітності.

Кожен з галузевих стандартів містить перелік можливих суттєвих тем (впливів) підприємства, пов'язаних з галуззю його діяльності, та інформує про необхідність розкриття певної інформації відповідно до теми. Варто зазначити, що складання звітності з огляду на норми галузевих стандартів дозволяє врахувати унікальність впливів сектору діяльності підприємства та забезпечити надання релевантної інформації.

Визначення переліку найбільш суттєвих впливів далі дозволяє суб'єкту звітування звернутися до тематичних стандартів – тих, що містять специфічні індикатори для різних суттєвих тем і дозволяють деталізувати інформацію в їх розрізі. Підготовка даних для звіту в межах кожного конкретного впливу підприємства повинна базуватись на поєднанні інформації, наданої як відповідним галузевим стандартом, так і тематичним, оскільки галузевий стандарт може «диктувати» додаткові вимоги до звітування за певною суттєвою темою, яких не передбачено у тематичному стандарті.

Порядок застосування стандартів забезпечує логічну послідовність процесу формування звітності – від базових принципів до деталізації інформації щодо розкриття суттєвих тем – кожен наступний крок у застосуванні стандартів базується на попередньому, що забезпечує комплексність звіту.

Ключовим елементом формування ESG-звітності за стандартами GRI є формування індексу GRI – структурного елемента (навігаційного інструменту), в якому відображається перелік усіх розкриттів інформації, що підприємство включає у звіт.

Таблиця 1.3

Основні елементи індексу GRI

<i>Елемент індексу GRI</i>	<i>Характеристика елемента індексу GRI</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Перелік розкриттів інформації	Містить перелік всіх розкриттів за стандартами GRI, які підприємство застосовує при формуванні звіту

Продовження табл. 1.3

1	2
Нумерація та посилання	Кожне розкриття має унікальний номер відповідно до стандартів GRI, що зазначається у індексі – надається посилання на сторінку, розділ звіту або документ, в якому описана інформація за відповідним розкриттям
Примітки	Може містити пояснення щодо сутності або порядку висвітлення певних розкриттів; у випадку, якщо інформація за розкриттям не подається, однак застосовуваним стандартом воно передбачене, підприємство вказує причини відсутності даних за розкриттям.
Посилання на інші нормативні рамки	Якщо суб'єкт господарювання узгоджує інформацію також з іншими нормативними рамками, то надається інформація щодо того, як певне розкриття за GRI відповідає вимогам цих нормативних рамок

Джерело: сформовано автором

Я бачимо з табл. 1.3, індекс забезпечує для заінтересованих сторін не тільки зручність користування, а й прозорість звітності – зокрема, якщо суб'єкт господарювання не наводить інформацію відповідно до вимог GRI 2 «Загальні розкриття 2021», то в змісті індексу GRI він має надати пояснення відсутності такого розкриття з переліком ґрунтовних причин.

Отже, що стандарти GRI формують комплексний підхід до розкриття інформації, що сприяє кращому розумінню впливів суб'єкта господарювання на економіку, довкілля та суспільство, а також підтримує стійкість підприємства. Вони є загальнодоступними та зрозумілими для бажаючих формувати ESG-звітність, оскільки перекладені на 11 мов (у т. ч. й англійську) на офіційному сайті GRI.

Окрему увагу варто приділити Європейським стандартам звітності зі сталого розвитку (далі – ESRS) – 31 липня 2023 року Європейська комісія прийняла Делегований акт щодо першого набору цих стандартів. Головна мета впровадження ESRS – допомогти стейкхолдерам оцінити результат сталого розвитку суб'єкта господарювання, що звітує, як частина Європейського зеленого курсу.

Коротка характеристика ESRS

Група стандартів		Номер стандарту	Тема стандарту	Коротка характеристика
Загальні		ESRS 1	Загальні вимоги	Охоплює базові вимоги до ESG-звітності, які повинні виконувати всі компанії.
		ESRS 2	Загальне розкриття інформації	Включає загальні розкриття, які забезпечують контекст для розуміння впливів компанії.
Тематичні	Управлінські	ESRS G1	Ведення бізнесу	Охоплює аспекти корпоративного управління та бізнес-етики.
	Екологічні	ESRS E1	Зміна клімату	Зосереджується на розкритті інформації щодо впливів компанії на клімат.
		ESRS E2	Забруднення	Охоплює розкриття, пов'язані із забрудненням навколишнього середовища.
		ESRS E3	Вода і морські ресурси	Включає інформацію про управління водними та морськими ресурсами.
		ESRS E4	Біорізноманіття та екосистеми	Зосереджується на впливах компанії на біорізноманіття та екосистеми.
		ESRS E5	Використання ресурсів і циркулярна економіка	Охоплює аспекти використання ресурсів та впровадження циркулярної економіки.
	Соціальні	ESRS S1	Власна робоча сила	Охоплює умови праці та добробут власних працівників компанії.
		ESRS S2	Роль працівників у створенні ланцюга вартості	Включає умови праці та захист прав працівників у ланцюзі вартості
		ESRS S3	Постраждалі громади	Охоплює впливи компанії на місцеві громади.
		ESRS S4	Споживачі та кінцеві користувачі	Зосереджується на безпеці та задоволеності споживачів і кінцевих користувачів продукції компанії.

Джерело: сформовано автором

Наразі розроблено 12 ESRS (табл. 1.4), які охоплюють повний спектр питань сталого розвитку. Аналогічно до підготовки звітності за стандартами GRI, звітування за ESRS потребує послідовного розкриття порядку діяльності

підприємства та його впливів. Зокрема, ESRS 1 «Загальні вимоги» інформує про загальні вимоги до підготовки та подання звітності зі сталого розвитку, а також містить фундаментальні концепції про правила її складання, тоді як ESRS 2 «Загальне розкриття інформації» визначає вимоги до всіх підприємств (не залежно від галузі діяльності) щодо їх розкриттів у розрізі усіх цілей сталого розвитку – загальні стандарти обов’язкові до застосування всіма підприємствами, що формують звітність за ESRS.

В той час як тематичні стандарти розроблені для допомоги суб’єктам господарювання розкривати інформацію у розрізі тих цілей сталого розвитку, відповідно до яких підприємство функціонує.

Етапи застосування ESRS у країнах Європейського Союзу регулюється Директивою ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку (англ. «Corporate Sustainability Reporting Directive», далі – CSRD). Графік звітування за ESRS представлено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Графік звітування за ESRS [97]

<i>Тип підприємства</i>	<i>Терміни звітування</i>
Підприємства, які раніше підпадали під дію Директиви про нефінансову звітність (англ. «Non-Financial Reporting Directive», далі – NFRD), тобто великі публічні підприємства, великі банки та великі страхові компанії – всі, якщо у них більше 500 працівників), а також великі підприємства за межами ЄС з більше ніж 500 працівниками	Формування звітності у 2025 році за даними 2024 фінансового року
Інші великі компанії, включаючи інші великі непублічні компанії за межами ЄС	Формування звітності у 2026 році за даними 2025 фінансового року
Публічні малі та середні підприємства (МСП), включаючи непублічні МСП за межами ЄС	Формування звітності у 2027 році за даними 2026 фінансового року. Проте, публічні МСП можуть вирішити відмовитися від вимог до звітності на ще два роки. Остання можлива дата для початку звітування публічними МСП – Формування звітності у 2029 році за даними 2028 фінансового року

Планується, що такі вимоги будуть обов’язковими при складанні ESG-звітності для усіх великих компаній та всіх підприємств, акції яких котируються

на біржі (за винятком мікропідприємств); вони вводитимуться поступово для різних типів суб'єктів господарювання вже у 2024 фінансовому році (для публікації звітності у 2025) [34, 97]. При цьому, малі та середні підприємства повинні звітуватись за новими стандартами з 2026 року з можливістю добровільної відмови до 2028 року – надалі вони зможуть формувати ESG-звітність відповідно до окремих стандартів, адаптованих до ресурсів та розміру МСП, які Європейська консультативна група з фінансової звітності (далі – EFRAG) розробить у 2024 році – це дасть МСП час для адаптації до нових вимог [97].

Важливими для аналізу з точки зору нормативно регулювання є стандарти Ради з міжнародних стандартів звітності у сфері сталого розвитку (далі – ISSB) – органу, створеного під керівництвом Фонду міжнародних стандартів фінансової звітності; ключова мета діяльності ISSB полягає у розробці стандартів фінансової звітності, які регулюватимуть питання відображення у ESG-звітності інформації для задоволення потреб інвесторів [82]. Стандарти ISSB стануть частиною загальної сукупності МСФЗ і шифруються як МСФЗ S (англ. «IFRS S»), де S позначає «сталість» (англ. «sustainability») для відокремлення від стандартів бухгалтерського обліку.

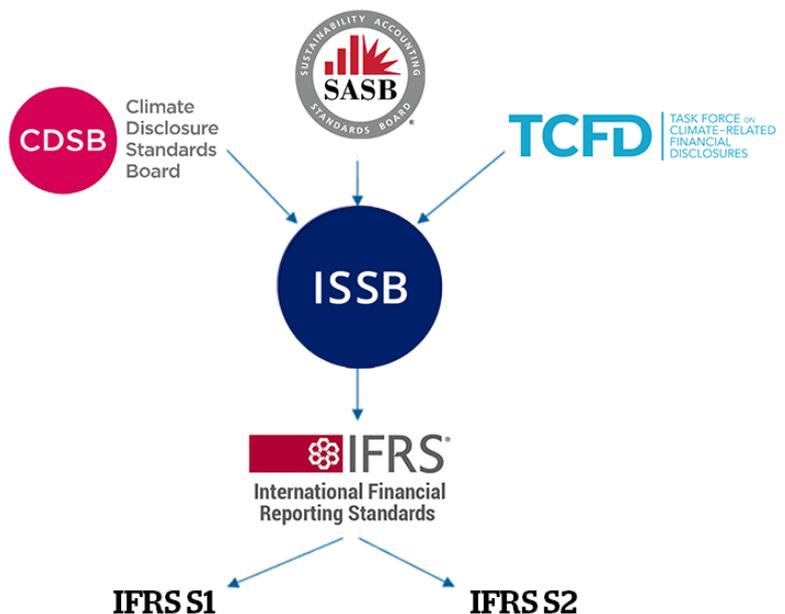


Рис. 1.8. Консолідація формувань, що регулюють складання ESG-звітності для роботи ISSB [3]

Як базу для власних стандартів ISSB (рисунок 1.8) було використано основні положення звітування, закладені Радою зі стандартів бухгалтерського обліку в галузі сталого розвитку (далі – SASB), Радою зі стандартів розкриття інформації про клімат (далі – CDSB) та Цільовою групою з розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом (далі – TCFD). Перші два стандарти ISSB було опубліковано у червні 2023 року – чинності вони набули з 01 січня 2024 року.

У 2007 році Всесвітнім економічним форумом (англ. «World Economic Forum») було засновано CDSB, на яку покладалась місія у сприянні розкриттю інформації, пов'язаної з кліматичними змінами у звітності підприємств «шляхом розробки глобальної системи корпоративної звітності про зміну клімату» [19]. Однак з у січні 2022 року для підтримки роботи ISSB, CDSB було об'єднано у Фонд МСФЗ, і останній взяв на себе відповідальність за «CDSB Структура для звітування про екологічну та соціальну інформацію» (англ. «Framework for reporting environmental and social information») та консолідував цей стандарт у рамках ISSB.

Варто зазначити, що Фонд МСФЗ створив ISSB у відповідь на вимогу інвесторів та підприємств спростити глобальний ландшафт розкриття інформації про СР. Тому, з серпня 2022 року ISSB взяла на себе відповідальність за стандарти SASB, які були створені як галузеві специфічні рекомендації щодо розкриття питань сталого розвитку, у т. ч. про кліматичні ризики та можливості [100]. Зокрема, МСФЗ S1 «Загальний стандарт розкриття інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» регламентує, що для чіткого визначення своїх ризиків та можливостей, суб'єкти господарювання повинні посилатися на галузеві стандарти SASB і розглядати їх застосовність для тем поза кліматом.

Як і в ситуації зі згадуваними вище структурами, рекомендації TCFD з 2024 року керуються Фондом МСФЗ, оскільки у 2023 році Рада з фінансової стабільності (англ. «Financial Stability Board») зобов'язала Фонд МСФЗ взяти на себе моніторинг прогресу звітності про ризики, пов'язані з кліматом [84]. Зокрема, МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов'язаної зі зміною клімату» базується на рекомендаціях TCFD і включає специфічні для галузей показники

впливу на кліматичні зміни, сформовані зі стандартів SASB, як супровідні вказівки.

Розглянемо детально МСФЗ S1 та МСФЗ S2. Метою стандарту МСФЗ S1 «Загальний стандарт розкриття інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» є зобов'язання підприємств розкривати інформацію про свої ризики та можливості у сфері сталого розвитку, що буде корисною для користувачів фінансової звітності (ключові – інвестори) під час прийняття рішень щодо вкладень у діяльність суб'єкта господарювання, оскільки його здатність генерувати грошові потоки у короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективах нерозривно пов'язані зі здатністю підприємства взаємодіяти з суспільством, економікою, навколишнім середовищем в процесі формування ланцюга вартості [80]. Взаємодія суб'єкта господарювання зі стейкхолдерами, ресурсами, економічним і природним середовищем формує взаємозалежну систему, яка формує ризики та можливості, пов'язані зі стійкістю підприємства.

Що стосується МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов'язаної зі зміною клімату», то сфера рекомендацій дещо вужча: розкриття інформації про свої ризики та можливості, пов'язані з впливом на клімат, що можуть впливати на грошові потоки підприємства, доступ до фінансування або вартість капіталу в короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективах [81].

В обох стандартах фігурує поняття «ризики та можливості, що можуть розумно вплинути» – підприємство повинно звітувати лише за тими факторами, які мають обґрунтовану можливість вплинути на фінансовий стан підприємства та сталість його діяльності. Такий порядок формування звітності виключає незначні або малоймовірні події, які навряд матимуть суттєве значення у діяльності підприємства, та допомагає сфокусуватися на суттєвих аспектах, які будуть корисними для заінтересованих сторін під час прийняття рішень щодо взаємодії із суб'єктом господарювання.

Таблиця 1.6

Узгодженість і відмінності між стандартами GRI, ISSB та ESRS

<i>Критерій</i>	<i>Стандарти GRI</i>	<i>Стандарти ISSB</i>	<i>ESRS</i>
Мета та завдання стандартів	Сприяння сталому розвитку та відповідальності у діяльності	Підтримка фінансової стійкості через розкриття інформації про діяльність у сфері сталого розвитку	Гармонізація ESG-звітності в ЄС, відповідність європейському законодавству
Обсяг охоплення	Широке охоплення управлінських, економічних, екологічних та соціальних теми	Основний акцент на фінансово значущих аспектах ESG, які мають безпосередній вплив на заінтересованих сторін	Охоплення всіх аспектів ESG з фокусом на специфічні вимоги законодавчого регулювання у ЄС
Фокус на стейкхолдерах	Всі стейкхолдери	Інвестори та фінансові ринки	Всі стейкхолдери
Принципи звітування	Вичерпність, точність, збалансованість, зрозумілість, своєчасність, порівнянність та достовірність	Суттєвість, справедливість, прозорість, повнота, зіставність	Вичерпність, прозорість, порівнянність, доступність; зосередженість на відповідності регуляторним вимогам ЄС
Вимоги до розкриття інформації	Включають як кількісні, так і якісні показники	Основний акцент на кількісних показниках, що мають фінансове значення	Включають як кількісні, так і якісні показники
Регуляторний статус	Добровільний, але широко застосований в міжнародній практиці	Напівобов'язковий для фінансових звітів, спрямованих на міжнародних інвесторів	Обов'язковий для підприємств ЄС та для суб'єктів господарювання, які котируються на фондових біржах в ЄС

Джерело: розроблено автором

За результатом аналізу стандартів GRI, ISSB та ESRS можемо встановити, що значною мірою вони між собою узгоджені (табл. 1.6). Оскільки кожен з наборів аналізованих стандартів якісно регламентує порядок детального розкриття інформації щодо практик сталого розвитку підприємства та своїх впливів на навколишнє середовище, економіку та суспільство постає питання: чи будуть складнощі у суб'єктів господарювання, що звітують за стандартами GRI при переходів на звітування за ESRS, оскільки воно є обов'язковим у країнах ЄС? Так само виникнуть складнощі у вітчизняних підприємств, що складають звітність за GRI, після вступу України до ЄС.

Європейська комісія запевняє, що ESRS бере до уваги дискусії з ISSB та

GRI, щоб забезпечити дуже високий ступінь взаємодії між стандартами ЄС і світовими стандартами та запобігти непотрібній подвійній звітності компаній [107].

З 2021 року GRI офіційно підтримала технічну роботу з розробки ESRS через угоду про спільне створення з EFRAG, органом, уповноваженим розробляти ESRS. EFRAG і GRI наразі завершують плани щодо наступних кроків для посилення співпраці в майбутньому. Зокрема, дві організації мають намір спростити процеси звітування за допомогою цифрової таксономії та системи кількох тегів для відповідних стандартів. Постійні зусилля на підтримку узгодження означитимуть, що компанії зможуть звітувати відповідно до стандартів ESRS і GRI в одному звіті [32].

Згідно з Меморандумом про взаєморозуміння EFRAG і GRI [74], дві організації об'єдналися в групи технічних експертів одна одної та взяли на себе зобов'язання обмінюватися інформацією, а також максимально узгоджувати діяльність із встановлення стандартів і часові рамки. У грудні 2022 року GRI опублікувала вказівки з поширеними запитаннями [73], щоб пояснити підприємствам, що звітують, як взаємопов'язані стандарти GRI та ESRS.

GRI також уклала Меморандум про взаєморозуміння з Фондом МСФЗ, згідно з яким ці дві організації співпрацюють з березня 2022 року, щоб забезпечити узгодженість і взаємодоповнюваність стандартів GRI та ISSB.

Угода відображає важливість забезпечення сумісності та взаємозв'язку орієнтованих на користувача базової інформації щодо сталого розвитку, яка відповідає його потребам, з інформацією, призначеною для задоволення потреб більш широкого кола заінтересованих сторін. Фонд МСФЗ та GRI визнають значний суспільний інтерес в узгодженні, де це можливо, їхніх відповідних робочих програм, термінології та вказівок, допомагаючи зменшити тягар звітності для компаній та подальшу гармонізацію звітності зі сталого розвитку на міжнародному рівні [79].

Варто зазначити, що стандарти Глобальної ініціативи зі звітності детально описують суттєві теми в розрізі не тільки ключових тем, а й найбільших галузей економіки, за яким підприємства повинні розкривати інформацію. Відносно нові

ESRS є обов'язковими для великих компаній та всіх підприємств, акції яких котируються на біржі ЄС. Стандарти ISSB, що включають рекомендації CDSB, SASB та TCFD, забезпечують розкриття фінансово значущої інформації про сталість діяльності підприємства, що важливо для інвесторів. Ці стандарти є частиною загальної сукупності МСФЗ і у свої положеннях будуть взаємопов'язані з GRI та ESRS.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що найпоширенішими у використанні (хоча і не обов'язковими до застосування) є стандарти GRI, оскільки вони забезпечують комплексний підхід до розкриття інформації про дотримання цілей сталого розвитку та зменшення шкідливого впливу на навколишнє середовище, суспільство та економіку. Зокрема, у 2024 році KPMG провели комплексне дослідження «The move to mandatory reporting» [113], у якому вивчили практику звітування зі сталого розвитку 5 800 компаній (по 100 найбільших представників бізнесу у 58 країнах світу – N100). Лондонська академія звітності (англ. «London Reporting Academy») підсумувала результати опитування KPMG, що наведено у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Ключові результати дослідження KPMG щодо звітування зі сталого розвитку [113]

<i>Напрямок опитування</i>	<i>Результати опитування</i>
Регіональні показники впровадження	Стандарти GRI є головним вибором у всіх регіонах – Азійсько-Тихоокеанському регіоні (75%), Європі (71%), Південній Америці (70%), Близькому Сході та Африці (64%)
Країни-лідери	У Тайвані рівень впровадження стандартів GRI ТОП-підприємствами сягає 100%, за ним йдуть Сінгапур (97%) та Іспанія, Японія і Південна Корея (всі по 94%)
Незалежне підтвердження	54% компаній N100 і 69% компаній G250 отримують незалежне підтвердження для своїх звітів зі сталого розвитку – це узгоджується з аналізом IFAC, який визначає звіти GRI як найбільш часто прозорі та достовірно сформовані
Подвійна суттєвість	Збільшується кількість підприємств (у т.ч. 50% G250), які проводять оцінку подвійної суттєвості, що відображає глибше розуміння необхідності звітувати про вплив на соціально-довкілля разом із фінансовими ризиками та можливостями
Нові стандарти	Раннє впровадження ESRS і МСФЗ S2 набирає обертів, хоча добровільне використання стандартів GRI продовжує домінувати

За результатами було встановлено, що 71% цих підприємств застосовують стандарти Глобальної ініціативи зі звітності, що на 3% більше ніж у 2022 році. Крім того, серед 250 найбільших транснаціональних корпорацій світу (G250) 77% впроваджують у практики звітування вимоги GRI. Загальний показник аналізу показав, що формування звітності зі сталого розвитку за стандартами GRI наразі є загальноприйнятною практикою. Отже, стандарти GRI на сьогодні домінують серед усіх пропонованих нормативних рамок, допомагаючи бізнесу задовольняти потреби у формуванні звітності зі сталого розвитку, оскільки структура GRI забезпечує надійну та адаптовану основу для її формування.

Можна стверджувати, що вітчизняним підприємствам у формуванні ESG-звітності варто орієнтуватись на GRI – вони є більш ґрунтовними. А перехід зі стандартів GRI на ESRS або стандарти ISSB не буде «болісним» для вітчизняних суб'єктів господарювання після вступу до ЄС, оскільки усі досліджені стандарти між собою значною мірою узгоджені.

Для зручності українських підприємств пропонуємо застосовувати рекомендації щодо роботи над ESG-звітністю (рисунок 1.9).

Оскільки встановлено, що звітування за стандартами GRI є найоптимальнішим для українських підприємств, подальші інструкції будуть передбачати, що ESG-звіт формуватиметься за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності.

Етап 1. Робота з людським капіталом. Перший етап впровадження практик складання ESG-звітності вимагає формування групи кваліфікованих кадрів для роботи зі стандартами GRI та інформацією, що буде використана у звітності; налагодження багатоканальної системи комунікації між усіма ланками, які будуть залучені у процес формування ESG-звіту; підвищення рівня обізнаності робочої групи щодо чинних вимог GRI та запитів стейкхолдерів.

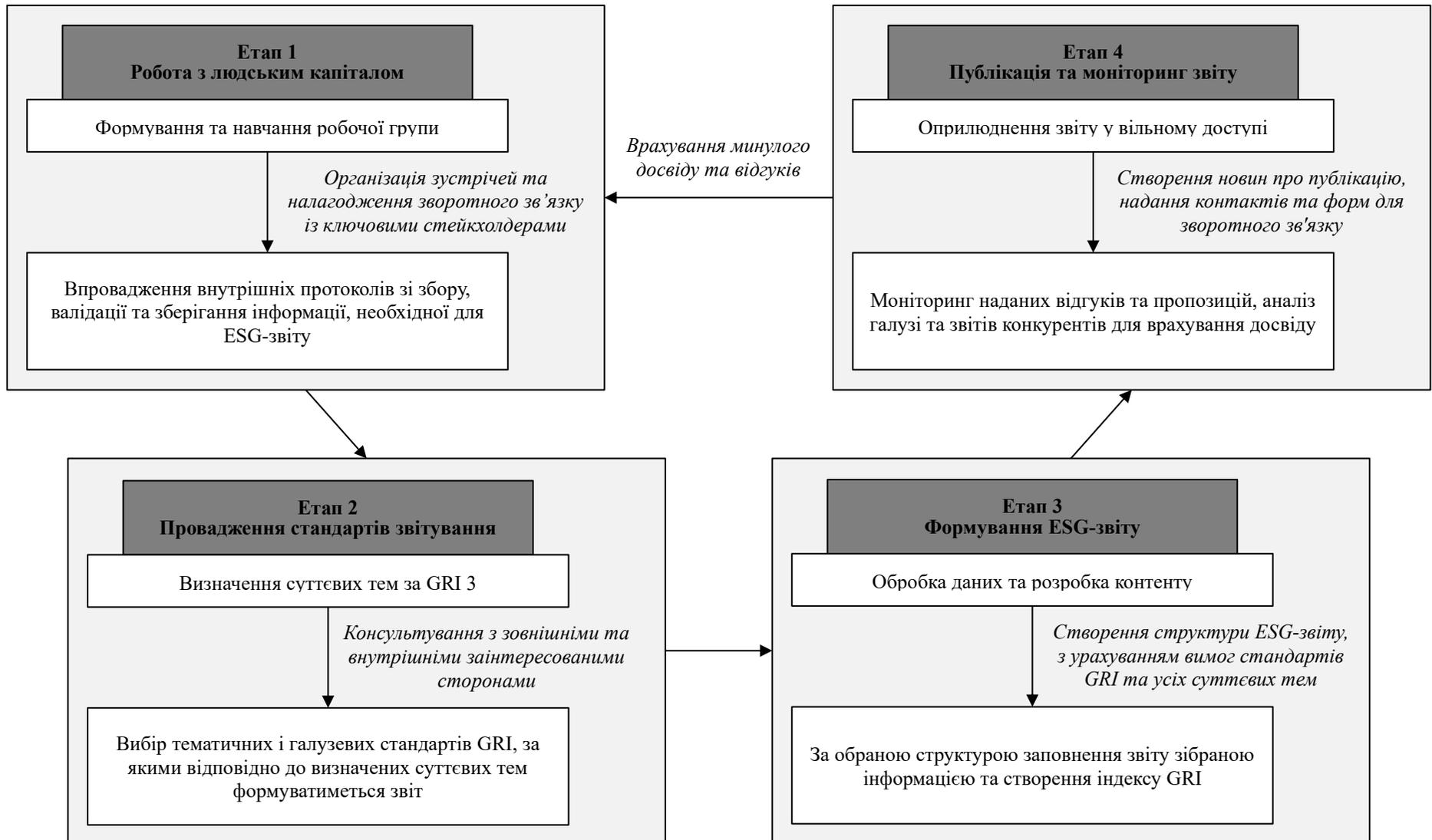


Рис. 1.9. Етапи формування ESG-звітності за стандартами GRI

Джерело: розроблено автором

Формування робочої групи – це залучення керівництва та ключових відділів підприємства до процесу складання ESG-звіту на основі вимог Глобальної ініціативи зі звітності, що супроводжується розробкою графіку процесу впровадження практик звітування зі сталого розвитку. Основний масив робочої групи повинні складати представники тих підрозділів підприємства, які можуть надати, згрупувати, достовірно висвітлити інформацію, що стосується «трьох стовпів» ESG-звітування (довкілля, соціальна сфера та корпоративне управління) та фінансового стану суб'єкта господарювання (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

**Відділи підприємства, які можуть бути відповідальними
за збір та опис даних в процесі звітування**

<i>Структурний відділ</i>	<i>Функції, що виконує</i>	<i>Роль у процесі звітування</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Фінансова / бухгалтерська служба	Ведення бухгалтерського обліку підприємства, здійснення аналізу його фінансового стану; постійний контроль за понесеними на енергоресурси та утилізацію відходів витратами, на управління інвестиціями у соціальні проекти тощо	Збір та перевірка фінансових даних підприємства, пов'язаних з суттєвими темами та визначеними для формування ESG-звітності; збір та перевірка даних про витрати, пов'язані з екологічною відповідальністю та соціальними ініціативами тощо
Відділ безпеки / охорони праці	Розробка та донесення до усіх працівників норм охорони праці та безпеки життєдіяльності на робочому місці; здійснення моніторингу та формування звітів щодо виконання вимог техніки безпеки на підприємстві тощо	Збір та надання даних про нещасні випадки на робочих місцях, професійні захворювання; управління ризиками на робочому місці; забезпечення відповідності даних щодо охорони праці нормам стандарту GRI 403 та підготовка відповідних розділів ESG-звіту тощо
Відділ екології	Розробка та реалізація політик з питань охорони довкілля і раціонального використання природних ресурсів; проведення екологічних аудитів діяльності підприємства; пропозиції щодо оптимізації системи енергоменеджменту тощо	Збір та надання даних про: викиди, що утворились в результаті діяльності підприємства, використання вичерпних ресурсів, обсяги відходів, вплив на біорізноманіття; підготовка інформації для розділів звіту, що стосуються екологічних показників відповідно до визначених тематичних стандартів

Продовження табл. 1.8

1	2	3
HR / відділ кадрів	Управління людським капіталом підприємства, моніторинг його змін та розвитку; забезпечення дотримання підприємством політики гендерної рівності в оплаті праці, недискримінації, інклюзії, соціальної рівності тощо	Збір та систематизація даних про працівників підприємства щодо обсягів зайнятості, заходів, організованих для навчання, розвитку та підвищення кваліфікації; збір та систематизація інформації щодо рівності можливостей усіх співробітників; збирання статистики щодо подання скарг на випадки дискримінації; опис програм та ініціатив з питань інклюзії та недискримінації тощо.
Юридична служба	Моніторинг діяльності підприємства в частині відповідності нормам чинного законодавства; надання правових консультацій працівникам підприємства щодо можливих спірних питань у професійній діяльності тощо	Перевірка на відповідність усіх аспектів звітування стандартам та вимогам законодавства, включаючи антикорупційні заходи; збір даних про корупційні ризики, юридичні аспекти діяльності, підготовка рекомендацій для відповідності юридичним вимогам
Відділ цифрової підтримки (IT)	Впровадження та налаштування інформаційних систем, цифрових модулів; збереження даних, забезпечення конфіденційності інформації тощо	Автоматизації збору та систематизації інформації для повноти та точності передачі даних; Підтримка інформаційної інфраструктури для ефективного управління інформацією, її інтеграції у звіт та усунення загроз інформаційній безпеці
Відділ маркетингу / зв'язків з громадськістю	Налагодження системи внутрішньої комунікації; формування системи зовнішніх зв'язків; постійна взаємодія із заінтересованими сторонами; залучення громадськості до співпраці тощо	Маркетингова «упаковка» та публікація ESG-звіту, забезпечення доступності інформації для усіх стейкхолдерів через різні канали комунікації; в частині забезпечення прозорості звітування та принципу підзвітності – налагодження зворотного зв'язку зі стейкхолдерами, збір первинної інформації для визначення суттєвих тем, проведення презентацій та комунікаційних заходів на етапах підготовки до формування звітності та безпосереднього звітування

Джерело: розроблено автором

Варто зазначити, що наведений у табл. 1.8 перелік відділів підприємства, їх функцій та ролей в процесі ESG-звітування не є остаточним, однак може

слугувати прикладом при виборі учасників робочої групи та визначенні їх можливих впливів на ESG-звітність. При цьому не варто забувати про залучення управлінського апарату у складі робочої групи до процесу складання звітності, оскільки керівництво забезпечує ресурсну підтримку та затверджує стратегічні рішення. Додатково, рекомендовано обрати особу (або кілька осіб), відповідальну за загальну координацію процесу опрацювання стандартів GRI та формування ESG-звітності, моніторинг цих процесів та комунікацію між усіма пов'язаними службами та відділами.

О. Нестеренко, Л. Митрофанова та А. Кизим у праці «Розвиток методичних аспектів формування інтегрованої звітності: імплементація європейського досвіду» [134, с. 24] узагальнили характеристику вимог до компетентностей осіб, які займаються формуванням інтегрованої звітності, що можуть застосовуватись і до представників робочих груп, які займаються формуванням ESG-звітності. Зокрема, було виділено два рівні компетентностей – для керівного складу підприємств та для фахівців, які безпосередньо беруть участь у формуванні звітності. Управлінський апарат має вміти пояснювати основні принципи створення цінності, а також добре орієнтуватися у вимогах стандартах, що регламентують порядок складання звітності. Особи, які складають звіти, в свою чергу повинні володіти навичками із застосування фундаментального поняття створення цінності задля ефективної інтеграції їх у процес звітування, а також вміти працювати у команді на всіх етапах роботи (планування, координація процесів, взаємодія з менеджментом підприємства).

Проведення навчань для робочої групи – система заходів з підвищення рівня обізнаності щодо загальної концепції сталого розвитку та вимог GRI у звітуванні; підвищення кваліфікації співробітників підприємства, яке передбачає проходження практичних тренінгів, інтенсивів та навчальних курсів у розрізі оволодіння навичками формування ESG-звітності за стандартами Глобальної ініціативи зі звітності.

Оскільки рекомендуємо вітчизняним підприємствам звітувати за GRI, то найкращим варіантом для робочих груп є освіта від GRI Academy – спеціальної

навчальної платформи для професіоналів у сфері сталого розвитку, що передбачає доступ до курсів, присвячених останнім розробкам у сфері сталого розвитку. Каталог GRI Academy включає: програму професійної сертифікації GRI; спеціалізовані курси зі звітності за стандартами GRI; курси зосереджені на конкретних темах сталого розвитку, таких як податки чи біорізноманіття; курси зі звітності, включаючи стандарти ESRS та ISSB; спрямований на підготовку до проведення аудиту або впровадження процедур підтвердження даних та звітів [115].

Однак навчання не може і не повинно обмежуватись тільки зазначеним джерелом. Наприклад, рекомендуємо підприємствам проводити інтенсивне навчання стандартам GRI – детальне вивчення кожного окремого стандарту, його вимог і прикладів застосувань. На практиці це можливо реалізувати через залучення представників підприємств, які вже формують ESG-звітність за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності. Іншим варіантом підвищення рівня кваліфікації робочої групи з формування звітності зі сталого розвитку є проходження практичних тренінгів з моделюванням реальних сценаріїв збору даних та розробки звітів, з подальшою оцінкою знань.

Залучення заінтересованих сторін – частина етапу роботи з людським капіталом, яка передбачає організацію зустрічей та налагодження зворотного зв'язку із ключовими стейкхолдерами (інвестори, постачальники, громадські організації, клієнти, працівники підприємства тощо) на усіх етапах роботи з ESG-звітністю.

Активне залучення стейкхолдерів необхідне, перш за все, при визначенні суттєвих тем для звітування. Подібна співпраця може проводитись багатьма способами – засіданнями круглих столів, зустрічами з кожним окремим стейкхолдером, онлайн-конференціями тощо. Зауважимо, що визначення каналів і методів регулярної комунікації із заінтересованими сторонами необхідне не тільки для збору даних, а й для інформування про прогрес у звітуванні та впровадженні стандартів GRI.

Пропонуємо використовувати анкету (**Додаток Б**), що допоможе опитуваним зорієнтуватись, яку саме інформацію підприємство хоче отримати

для формування ESG-звіту. Крім того, такий опитувальник допоможе відслідковувати реакцію заінтересованих сторін на опубліковані звіти та зібрати дані для подальшого удосконалення звітності. Додатково, розроблено комунікаційну стратегію (**Додаток В**), яка для суб'єктів господарювання може слугувати базовим показником форм та періодів комунікації із заінтересованими сторонами, а також тем, які можуть їх цікавити. Стратегія повинна удосконалюватись підприємством з кожним наступним звітним періодом, оскільки групи стейкхолдерів щорічно будуть більш чітко окреслюватись, а досвід минулої співпраці в частині термінів та предметів комунікації дозволить якісніше спланувати майбутні зустрічі.

Робота з даними для ESG-звіту – та частина взаємодії з людським капіталом, яка передбачає формування та впровадження внутрішніх протоколів зі збору, валідації та зберігання інформації, необхідної для звітування у сфері сталого розвитку. Цей процес повинен бути постійним: на етапі формування інформації про загальні розкриття, при визначенні суттєвих тем, під час формування звіту та навіть після його публікації – відгук від заінтересованих сторін є необхідним, оскільки допомагає зробити підзвітну інформацію достовірною та неупередженою.

Етап 2. Проведення стандартів звітування. Другий етап впровадження практик складання ESG-звітності вимагає: формування остаточного переліку суттєвих тем та ідентифікацію потенційних ризиків і можливостей; вибір тих стандартів GRI, які можна буде застосовувати під час складання звіту та одночасний збір інформації в межах їх вимог.

Процес визначення суттєвих тем передбачає застосування алгоритму, пропонованого Глобальною ініціативою зі звітності та представленого на рисунку 1.7, тобто: проведення попереднього аналізу діяльності підприємства, оцінка ризиків і можливостей в його діяльності, взаємодія зі стейкхолдерами, і, звичайно, розстановка пріоритетів серед пропонованих розкриттів. Варто врахувати, що весь цей процес повинен супроводжуватись дотриманням норм GRI 3 «Суттєві теми».

Фінальний перелік суттєвих тем формується шляхом узгодження обраних робочою групою пріоритетних розкриттів із запитами заінтересованих сторін, експертів та темами галузевих стандартів GRI.

Хоча вибір стандартів GRI для застосування починається вже на моменті визначення суттєвих тем, однак на ньому не завершується. Для початку, обов'язковою умовою для всіх підприємств є застосування норм GRI 1 «Основи» (для визначення ключових принципів звітування та ознайомлення з вимогами до прозорості); далі – застосування GRI 2 «Загальні розкриття», за допомогою якого робоча група формує у звіті повну інформацію про управлінський апарат та його структуру, стратегію сталого розвитку, взаємодію із заінтересованими сторонами та висвітлює іншу інформацію, на вимогу зазначеного стандарту.

Як було зазначено вище, формування інформації для ESG-звіту в межах суттєвих тем повинно відповідати не тільки нормам відповідних галузевих стандартів, а й тематичних, оскільки вони можуть бути взаємодоповнюваними. Тому робоча група, спираючись на особливості діяльності свого підприємства та перелік суттєвих тем, визначає ще й перелік тематичних і галузевих стандартів.

Етап 3. Формування ESG-звіту. Третій етап впровадження практик складання ESG-звітності вимагає: проведення комплексного аудиту та аналізу зібраних для звіту даних; формування структури звіту; безпосередню розробку контенту включно з візуальними матеріалами.

Аудит та аналіз зібраних даних передбачає перевірку якості інформації, отриманої від різних підрозділів підприємства та стейкхолдерів, на точність, повноту та консистентність.

Аудит даних для ESG-звіту може проводитись як внутрішнім фахівцем, так і залученим спеціалістом». Його рекомендовано проводити у три етапи:

- 1) перевірка первинних документів та джерел (для переконання у надійності та достовірності отриманих даних);
- 2) перехресна перевірка (за можливості – зіставлення інформації з різних джерел (зовнішніх і внутрішніх) для перевірки їх взаємоув'язки);
- 3) оцінка процедур збору даних (для виявлення упередженості, конфліктів

інтересів та прогалин у системі збору інформації, які можуть вплинути на її якість).

За результатами такої перевірки необхідно передати звіт представникам управлінського апарату для ознайомлення, визначення аспектів, які потребують коригування та, за необхідності, розробки плану дій усунення недоліків та невідповідностей.

Аналіз даних рекомендовано проводити щонайменше у двох площинах:

1) трендовий аналіз – порівняння показників у динаміці за кілька звітних періодів; залежно від аналізованого показника відхилення можна інтерпретувати як позитивні або негативні та відслідкувати, що могло вплинути на результат;

2) бенчмаркінг – порівняння даних підприємства з аналогічними показниками інших підприємств у галузі, щоб оцінити ефективність провадження практик досягнення цілей сталого розвитку, або перейняти деякі з їх політик у практику господарювання.

Пропоновані розрізи не є єдиними, суб'єкти господарювання на власний розсуд можуть обирати методи аналізу інформації, підготовленої для ESG-звіту, головна мета – формування висновків, включно з якісними і кількісними показниками, які допоможуть сформуванню загальної картини досягнень і проблем підприємства у сфері сталого розвитку.

Розробка контенту – це етап визначення усіх кількісних та якісних показників, формування висновків до них (подекуди – за результатами раніше проведеного аналізу), опис ризиків, можливостей та внутрішніх політик підприємства, пов'язаних з суттєвими темами, розробка графіків, таблиць і діаграм для полегшення сприйняття інформації. Під час розробки контенту важливо пам'ятати не тільки про змістовне наповнення, а й про зручність користування – розміщення розділів, кольорове оформлення, активність гіперпосилань тощо є важливими для полегшення ознайомлення заінтересованих сторін з ESG-звітом.

Структуризація – це створення чіткої структури ESG-звіту, з врахуванням вимог стандартів GRI та необхідності висвітлення усіх суттєвих тем.

Наразі не існує єдиноправильної форми ESG-звіту, однак підприємства, що звітують за однаковими стандартами, так чи інакше можуть досягти порівнянності та узгодженості між своїми звітами. В той самий час, використання стандартизованої форми звіту сприятиме полегшеному розумінню висвітлюваної інформації заінтересованими сторонами, дозволить легко проводити порівняння між різними суб'єктами господарювання та підвищить рівень відповідності регуляторним вимогам Глобальної ініціативи зі звітності.

Створення індексу GRI – формування своєрідної системи навігації у вигляді таблиці, яка допомагає швидко знайти інформацію, що цікавить користувача (табл. 1.4). Робочій групі варто врахувати, що індекс повинен бути зручним та доступним для усіх стейкхолдерів, щоб вони могли швидко знайти та зіставити необхідну інформацію, а за бажання – перевірити її відповідність стандартам.

Етап 4. Публікація та моніторинг звіту. Четвертий етап впровадження практик складання ESG-звітності вимагає: офіційного оприлюднення звіту з вільним доступом для усіх бажаючих; підтримку комунікації із заінтересованими сторонами; регулярне оновлення звітності.

Публікація ESG-звіту повинна відбуватися на умовах прозорості та доступності, щоб будь-хто бажаючий мав змогу з ним ознайомитись. Найпоширеніша практика – оприлюднення звітності на офіційному вебсайті підприємства, у спеціальному розділі, присвяченому або досягненню цілей сталого розвитку, або усій звітності підприємства.

Для підтримки комунікації зі своїми стейкхолдерами можна ввести додаткові заходи щодо їх інформування:

- 1) анонсувати публікацію ESG-звіту у соціальних мережах;
- 2) за наявності контактних електронних адрес інвесторів, партнерів або представників регуляторних органів – робити електронну розсилку з посиланням на звітність;
- 3) для підтримки високого рівня довіри для усіх бажаючих заінтересованих сторін (особливо – з громадськістю) варто проводити онлайн-заходи або вебінари з презентацією ESG-звіту для обговорення його ключових аспектів;

4) у випадку великих підприємств чи корпорацій – можлива підготовка та розповсюдження прес-релізів для ЗМІ з основними показниками ESG-звіту.

Для дотримання прозорості у своїй діяльності та підтримки зв'язку з інвесторами та іншими заінтересованими сторонами, необхідно регулярно оновлювати та публікувати ESG-звітність. При чому, кожен наступний звіт повинен містити інформацію на запит стейкхолдерів, враховувати відгуки заінтересованих сторін та відповідати на питання, чому спрацювала або не спрацювала та чи інша стратегія досягнення цілей сталого розвитку в розрізі опису суттєвих тем.

1.3. Вплив теоретичних концепцій на формування ESG-звітності

Звітність зі сталого розвитку (в т.ч. ESG-звітність) є однією з ключових частин діяльності сучасних підприємств, оскільки вона відповідає на запити суспільства та ринку щодо прозорості та відповідальності у своїй діяльності. Тож для її аналізу науковцями повсякчас використовуються різні теоретичні підходи для виявлення впливів на формування звітності та мотивації її розробки.

Таблиця 1.9

Теорії, що використовуються в дослідженнях впливів на формування звітності зі сталого розвитку, та їхній зв'язок із цілями сталого розвитку [91]

<i>Теорії</i>	<i>Формування звіту відбувається з точки зору на:</i>	<i>Точки орієнтури</i>	<i>Логіка дій</i>	<i>Зв'язок з цілями сталого розвитку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Теорія зацікавлених сторін (стейкхолдерів)	Внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів	Як підприємство задовольняє запити різних стейкхолдерів?	Отримати схвалення від впливових стейкхолдерів.	Цілі 8 та 12
Теорія легітимності	Систему соціальних цінностей	Чи відповідає система цінностей організації системі цінностей суспільства?	Виконувати соціальні зобов'язання та отримувати соціальне схвалення	Цілі 8 та 12
Інституційна теорія	Інституціалізовані соціальні структури	Як вписатися в норми, які вже діють в інших подібних організаціях?	Відповідати стандартам та очікуванням суспільства	Цілі 8, 9 та 12
Теорія агентських відносин	Відносини типу «Принципал-агент»	Як впоратися з проблемою агентських відносин?	Зменшити агентські витрати та максимізувати організаційну вартість	Цілі 12 та 16

Продовження табл. 1.9

1	2	3	4	5
Теорія Сигналізації	Відносини типу «Сигналізатор-одержувач»	Як використати результати діяльності підприємства на його користь на ринку?	Зменшити інформаційну асиметрію та підвищити організаційну вартість	Цілі 8 та 12

Джерело: перекладено автором з [91]

У науковій праці «Зіставлення досліджень зі звітності зі сталого розвитку з Цілями сталого розвитку ООН» авторства Р. Рамана та ін., одним з результатів дослідження є виокремлення переліку теорій, що застосовуються в дослідженнях мотивації формування звітності зі сталого розвитку (табл. 1.10). Згідно з теорією агентських відносин, менеджмент підприємства має діяти як агент для своїх акціонерів (принципалів). Використовуючи звітність зі сталого розвитку як інструмент комунікації із зацікавленими сторонами, можна подолати розрив між знаннями акціонерів та менеджменту, підвищити прозорість, зменшити загрози, пов'язані з асиметрією інформації серед стейкхолдерів та, як наслідок, зменшити транзакційні витрати.

Застосування цієї теорії може сприяти підзвітності та результативності у сфері сталого розвитку, що відповідає Цілям сталого розвитку (далі – ЦСР) 12 «Відповідальне споживання та виробництво» та 16 «Мир, справедливість та сильні інститути» [91].

Загалом теорія сигналів пояснює, як одна сторона транзакції (наприклад, менеджмент підприємства) може передавати інформацію іншій стороні (наприклад, інвесторам) через навмисний сигнал за допомогою певних дій. Охарактеризувати цю теорію можна низкою ключових елементів: 1) асиметрія інформації – одна зі сторін операції володіє кращою інформацією, ніж інша; 2) сигнали – це дії або атрибути, які передають достовірну інформацію; 3) вартість сигналу; 4) інтерпретація; 5) рівновага – рівновага виникає, коли приймаюча сторона правильно інтерпретує сигнали і робить оптимальний вибір на основі цієї інформації. Наприклад, С. Легенчук, О. Олійник О. та Т. Завалій у праці «Інституційне сигналізування за допомогою ESG звітності» визначили, що ESG-

звітність також є інституційним сигналом, який спрямовується підприємствами для інформування про наявність та обсяг соціальних і екологічних впливів, що, в свою чергу, сприяє налагодженню комунікації із заінтересованими сторонами. Авторами визначено: «...чим надійнішим є наданий підприємством сигнал, тим сильнішим має бути зворотний зв'язок зі стейкхолдерами, що є результатом зменшення інформаційної асиметрії між ними» [89].

Теорія сигналів може сприяти впровадженню компаніями практики звітування зі сталого розвитку, що відповідає ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання» ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво» [91].

Хоча зазначені теорії можуть використовуватись для аналізу практик ESG-звітування, вважаємо за доцільне зосередити увагу на найбільш поширених у дослідженнях звітування зі сталого розвитку теоріях: заінтересованих сторін (стейкхолдерів), легітимності та інституційній.

Теорія заінтересованих сторін (стейкхолдерів). Основоположником теорії заінтересованих сторін (стейкхолдерів) по праву можна вважати Р. Фрімена – саме у його книзі «Стратегічний менеджмент: стейкхолдерський підхід» було сформовано групи стейкхолдерів підприємства та запропоновано методи, за допомогою яких управлінський апарат може враховувати інтереси цих груп (рисунок 1.10).

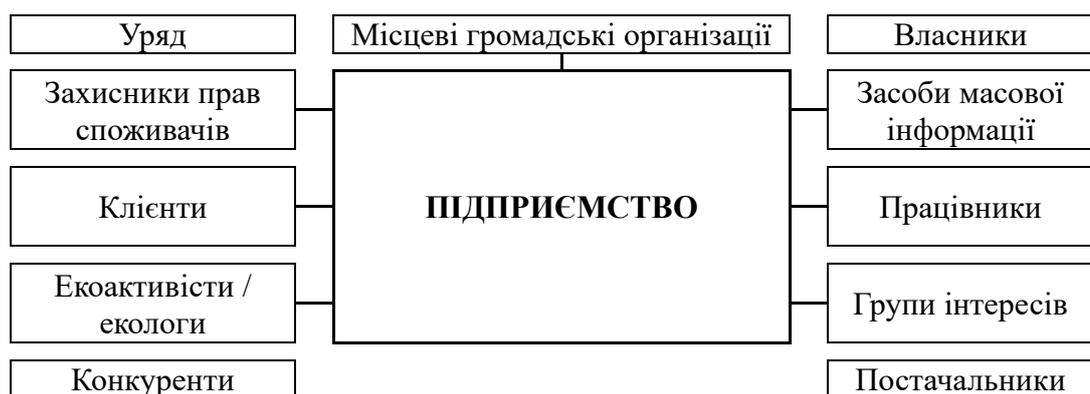


Рис. 1.10. Групи стейкхолдерів підприємства за Р. Фріменом [36, с. 25]

Р. Фрімен зазначає, що стейкхолдери це «будь-яка група або особа, яка може впливати на досягнення цілей підприємства або зазнає впливу від їх досягнення», при цьому зазначає, що представлені категорії заінтересованих сторін є лише

прикладом [36, с. 46], тобто їх перелік формується залежно від реально наявних осіб або груп, що співпрацюють з суб'єктом господарювання.

Крім того, у праці «Теорія стейкхолдерів: сучасний стан» авторства Л. Бідхан та ін. було чітко визначено сутність теорії заінтересованих сторін: якщо розглядати як об'єкт аналізу взаємовідносини між підприємством та особами (групами осіб), що можуть впливати на діяльність суб'єкта господарювання або зазнають впливу від неї, то зростають шанси вирішити три ключові проблеми:

- проблема створення цінності та торгівлі (у швидкозмінному та глобальному бізнес-контексті, як створюється та обмінюється цінність?);
- проблема етики капіталізму (які зв'язки існують між капіталізмом і етикою?);
- проблема управлінського мислення (як менеджери повинні мислити щодо управління, щоб краще створювати цінність та чітко пов'язувати бізнес та етику?) [104, с. 4].

Вже на цьому етапі можна прослідкувати доцільність використання теорії заінтересованих сторін в поясненні мотивації підприємств формувати ESG-звітність: однією з квестій, яку Р. Фрімен вважав вирішеною через застосування стейкхолдерської теорії, є проблема формування мислення управління, яке передбачає розробку стратегії поєднання ефективного ведення бізнесу з етичними нормами. А формування ESG-звітності прямо відповідає цим вимогам, адже через такий вид звітності підприємства демонструють свою соціальну відповідальність перед широким колом заінтересованих сторін – від акціонерів і працівників до громадськості та екологічних активістів. ESG-звітність слугує інструментом, який допомагає не лише підвищити прозорість бізнесу, але й сприяє формуванню стійких відносин із стейкхолдерами через інформування про відповідальне ставлення до екологічних, соціальних і управлінських аспектів діяльності на запит стейкхолдерів.

Для кращого розуміння сутності теорії заінтересованих сторін варто звернутися до наукового дослідження Т. Дональдсона та Л. Пресотна «Теорія зацікавлених сторін корпорації: Концепції, докази та наслідки» – авторами було сформувано 4 ключові тези, які пояснюють важливість зазначеної теорії:

- теза 1: теорія заінтересованих сторін є безперечно описовою;
- теза 2: теорія заінтересованих сторін також є інструментальною;
- теза 3: хоча тези 1 та 2 є важливими аспектами теорії заінтересованих сторін, її основна база є нормативною та передбачає прийняття таких ідей:
 - а) стейкхолдери – це особи або групи, які мають законні інтереси в процедурних та/або суттєвих аспектах корпоративної діяльності;
 - б) інтереси всіх стейкхолдерів мають внутрішню цінність;
- теза 4: теорія заінтересованих сторін є управлінською в широкому сенсі цього терміну [28, с. 66-67].

Перша теза акцентує увагу на тому, що теорія заінтересованих сторін описує, як працює підприємство: вона показує його як систему, де різні стейкхолдери, що взаємодіють між собою, мають різні інтереси, а підприємство, при цьому, їх враховує. Ключова ідея полягає в порівнянні цього опису з реальністю, дозволяючи проаналізувати, чи дійсно підприємство є місцем, де враховуються різні інтереси, і чи дійсно різні заінтересовані сторони та управлінський апарат бачать підприємство саме так. На практиці, можна одночасно аналізувати інтереси своїх постачальників (які хочуть стабільних замовлень), клієнтів (які хочуть доступних цін і якісної продукції) і працівників (які хочуть премій), але потрібно працювати з усіма цими групами, навіть якщо їх запити можуть конфліктувати.

Друга теза доводить думку про те, що теорія заінтересованих сторін може бути інструментом в розумінні того, чи допомагає управління відносинами з різними групами стейкхолдерів досягти кращих результатів діяльності підприємства – за її допомогою можна дослідити, чи ефективніше функціонує суб'єкт господарювання (більші прибутки, більша кількість інвесторів, швидше розширення тощо), який активно враховує інтереси різних заінтересованих сторін, в порівнянні з бізнесом, що цього не робить. Наприклад, підприємство активно співпрацює зі своїми споживачами та вдосконалює продукт за рахунок зворотного зв'язку з клієнтами. Така співпраця призводить до підвищення якості продукції, покращення лояльності клієнтів, що, у свою чергу, призводить до

зростання прибутковості та стабільності бізнесу.

Третя теза зосереджена на тому, що теорія заінтересованих сторін, окрім іншого, має етичну основу: інтерес кожного стейкхолдера заслуговує на увагу не лише тому, що це наразі або в перспективі може бути вигідно підприємству, а й тому, що всі інтереси мають внутрішню цінність. Умовно, якщо від працівників цеху прийшов запит на зміну робочого одягу (з тоншої тканини), менеджмент підприємства ухвалює рішення про його прийняття знаючи, що це збільшить поточні витрати і, відповідно, зменшить прибуток (оскільки, рівень виробництва, продажів та цін не зміниться). З точки зору теорії заінтересованих сторін, таке рішення є етичним, тому що інтереси працівників мають внутрішню цінність, а не заслуговують на увагу через економічні вигоди для підприємства.

Четверта теза підсумовує, що теорія заінтересованих сторін – це також управлінський підхід. Вона не тільки описує, як все працює, але й рекомендує, як саме потрібно діяти, радить враховувати інтереси всіх стейкхолдерів при прийнятті рішень і розробці політик. Це стосується не лише управлінського апарату, а й інших осіб, які впливають на діяльність підприємства, включно з урядом, акціонерами та інвесторами. Однак теорія не каже, що всі заінтересовані сторони повинні брати участь в управлінні компанією однаковою мірою, вона лише вказує, що потрібно знайти баланс між інтересами різних груп, і досягти його може бути складно. Наприклад, підприємство хоче прийняти рішення про зміну упаковки на екологічно чисту, що включає врахування інтересів клієнтів, які хочуть продукти в безпечній упаковці, та урядових регуляторів, які встановлюють вимоги щодо екологічних стандартів. Однак тепер менеджменту потрібно врахувати, як це вплине на прибутковість і логістику, паралельно оцінюючи інтереси акціонерів та постачальників, щоб знайти баланс між інтересами стейкхолдерів при остаточному прийнятті рішення.

А. Башатве зазначає, що довгий період часу теорія заінтересованих сторін вважалась домінуючою та найбільш ефективною у поясненні практики формування звітності зі сталого розвитку [5, с. 87]. Отже, з огляду на викладену вище характеристику теорії заінтересованих сторін, ми можемо виокремити її два

ключові аспекти: етичний та управлінський. Етичний аспект передбачає рівне право бути на справедливе врахування інтересів усіх стейкхолдерів незалежно від рівня їхнього впливу на підприємство. Керівний апарат суб'єкта господарювання має зважати на думки та бажання не тільки окремих привілейованих осіб, які впливають на управління критично важливими ресурсами підприємства [33, с. 159].

На відміну від цього, управлінський аспект теорії заінтересованих сторін стверджує, що менеджмент підприємства має задовольняти інтереси тих стейкхолдерів, що мають найбільший вплив на здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність. [33, с. 160]. Як зазначає К. Діган у книзі «Теорія фінансового обліку» на відміну від етичного аспекту теорії стейкхолдерів, управлінський аспект може часто бути протестований та емпірично досліджений [24]. С. Лоуренс та С. Фернандо зазначили щодо практик звітності зі сталого розвитку – було знайдено більше доказів на підтримку управлінського аспекту теорії заінтересованих сторін.

Д. Чен та Р. Робертс також зазначають, що теорія заінтересованих сторін (стейкхолдерів) часто використовується в дослідженнях щодо звітності зі сталого розвитку і забезпечує основу для розуміння факторів, які впливають на таку звітність [13]. Крім того, у публікації «Зіставлення досліджень зі звітності зі сталого розвитку з Цілями сталого розвитку ООН» авторства Р. Рамана та ін. вказано, що багато науковців також використовували теорію заінтересованих сторін для пояснення мотивації до розкриття звітності зі сталого розвитку. Авторами зазначено, що теорія стейкхолдерів пов'язана з кількома ЦСР, зокрема з ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання» та ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво», оскільки пріоритизація інтересів заінтересованих сторін дозволяє компаніям поліпшувати економічні показники, знижувати негативний екологічний вплив та сприяти досягненню ЦСР [91].

Н. Ваз, Б. Фернандес-Фейхо, С. Руїз наголошують, що публікуючи інформацію про економічний, соціальний та екологічний вплив своєї діяльності у формі звітності зі сталого розвитку, підприємства можуть продемонструвати,

як вони забезпечують певні вигоди або користь для різних груп стейкхолдерів, і таким чином отримати їхню постійну підтримку [114].

Отже, застосування теорії заінтересованих сторін у дослідженнях формування ESG-звітності визначає інтереси різних груп стейкхолдерів, що мають вплив на або зазнають впливу від підприємства, як ключовий фактор розробки ESG-стратегії підприємства та формування інформації в розрізі аспектів управління, навколишнього середовища та взаємодії з соціумом суб'єкта господарювання. Аналіз наукових досліджень показав, що у практичній діяльності підприємства здебільшого орієнтуються на управлінський аспект (врахування інтересів привілейованих стейкхолдерів), що, на нашу думку, не відповідає вимогам дотримання норм соціальної відповідальності та досягненню цілей сталого розвитку. Врахування інтересів усіх заінтересованих сторін (етичний аспект теорії стейкхолдерів) повинно бути обов'язковим для суб'єктів господарювання, що формують ESG-звітність, оскільки це сприяє створенню більш повної картини взаємодії підприємства з суспільством та довкіллям, забезпечуючи довіру до бізнес-діяльності з боку всіх груп стейкхолдерів. Побудова стійких відносин з усіма заінтересованими сторонами призведе до зменшення ризиків у діяльності, підвищення репутації та створенню додаткової цінності підприємства для всіх заінтересованих сторін.

Як підсумовують у своєму дослідженні «Теорія зацікавлених сторін в системі стратегічного управління» В. Гевко та Н. Ребрина «практична цінність теорії зацікавлених сторін може бути відчутною лише тоді, коли правильно визначено склад зацікавлених сторін, співвідношення інтересів, розроблено систему вимірювання та оцінки взаємного впливу різних сторін» [122, с. 60].

Таблиця 1.10

Інтереси потенційних стейкхолдерів підприємства з врахуванням того, які аспекти ESG можуть бути розкриті

Категорія стейкхолдерів	Підкатегорія стейкхолдерів	Основні інтереси	ESG-аспект
Внутрішні стейкхолдери	Менеджмент	Ефективне управління, стабільний розвиток, стратегічне планування, винагороди	G (Управління)
	Співробітники	Безпека праці, справедлива оплата, умови праці, соціальні гарантії, інклюзивність	S (Соціальний)
	Акціонери	Максимізація прибутку, дивіденди, зростання вартості акцій, прозорість фінансової діяльності	G (Управління)
	Власники, засновники	Реалізація бізнес-ідеї, фінансова стабільність, вплив на корпоративну стратегію	G (Управління)
Зовнішні стейкхолдери	Клієнти, споживачі	Якість та екологічність продукції, ціни, рівень обслуговування, інновації, відповідність вимогам	E (Екологічний) S (Соціальний)
	Постачальники та підрядники	Стабільність замовлень, своєчасна оплата, тривала співпраця, взаємозалежність	E (Екологічний) G (Управління)
	Інвестори	Ризики інвестицій, відсотки, фінансова стабільність компанії, зростання доходів, повернення інвестицій	G (Управління)
	Конкуренти	Позиції на ринку, інновації, стратегія конкуренції	G (Управління)
	Держава та регуляторні органи	Дотримання законодавства, сплата податків, екологічні та соціальні стандарти, відповідність нормативам	G (Управління)
	Місцеві громади та соціальні групи	Соціальна відповідальність, вплив на довкілля, захист природних ресурсів, місцевий розвиток,	E (Екологічний) S (Соціальний)
	ЗМІ та громадськість	Прозорість, репутація, корпоративні новини, соціальні та екологічні ініціативи	G (Управління)
	Недержавні та благодійні організації	Соціальні ініціативи, екологічні проекти, благодійні внески, співпраця в соціальних проектах	E (Екологічний) S (Соціальний)
Стейкхолдери фінансового сектору	Політичні партії та рухи	Законодавча підтримка, соціально-економічна політика, вплив на регуляції	G (Управління)
	Банки та фінансові установи	Кредити, процентні ставки, платоспроможність, фінансова стабільність	G (Управління)
Стейкхолдери екологічного сектору	Фондові біржі та інвестиційні аналітики	Прозорість звітності, фінансові показники, стабільність акцій	G (Управління)
	Екологічні організації та активісти	Екологічна стійкість, вплив на довкілля, дотримання екологічних стандартів	E (Екологічний)
Стейкхолдери освітнього сектору	Екологічні регулятори та органи	Відповідність екологічним нормам, зниження викидів, екологічна відповідальність	E (Екологічний)
	Університети та наукові установи	Спільні дослідження, інновації, навчальні проекти, співпраця в рамках наукових досліджень	S (Соціальний) G (Управління)
	Навчальні та професійні організації	Професійний розвиток, сертифікація, корпоративне навчання	S (Соціальний)
	Студенти, викладачі та дослідники	Співпраця, участь у дослідницьких проектах, інновації	S (Соціальний) G (Управління)

Джерело: розроблено автором

Розроблена автором систематизація потенційних стейкхолдерів підприємства (табл. 1.10) демонструє, що різні інтереси можуть бути розкриті через екологічний, соціальний та управлінський аспекти, та дозволяє у подальшому структурувати ESG-звітність відповідно до очікувань заінтересованих сторін. Встановлення балансу між врахуванням усіх запитів, відображення у звітності інформації про те, як вони були враховані і чи відповідають досягненню цілей підприємства та ЦСР, істотно впливає на рішення стейкхолдерів щодо співпраці з підприємством. Перш за все, така стратегія діяльності формує додаткову цінність, підкреслюючи надійність бізнесу – наприклад, інвестори здебільшого звертають увагу на бізнес, що має позитивну репутацію, оскільки це зменшує ризик негативної публічності. А довіра клієнтів – це підтримка або зростання рівня попиту, що гарантує стабільність здійснення операційної діяльності.

Теорія легітимності. Ще у 1995 році М. Сачман визначив, що «легітимність – це загальне сприйняття або припущення, що дії суб'єкта є бажаними, належними або відповідними у рамках певної соціально сконструйованої системи норм, цінностей, переконань і визначень» [105, с. 574]. Концепція теорії легітимності передбачає, що дії підприємства в частині провадження звітування в сфері сталого розвитку пояснюються прагненням виконати своєрідний соціальний договір – показати відповідність своєї діяльності моральним і суспільним цінностям. Бізнес повинен виправдовувати своє існування обґрунтованими економічними, екологічними та соціальними діями, які не ставлять під загрозу суспільство та природне середовище, в якому воно функціонує.

Як справедливо зазначають К. Спенс, Х. Хусільйос та К. Корреа-Руїс, легітимність підприємства та його подальше існування в цілому опиняються під загрозою, коли виявлено, що воно функціонує всупереч суспільним цінностям [103]. Зазначене підтверджується й дослідженням Н. Брауна та К. Дігана [10], відповідно до якого через призму теорії легітимності можна виявити мотивацію формування звітності зі сталого розвитку (відповідно і ESG-звітності) –

підприємства діють в межах норм суспільства, які можуть бути мінливими з плином часу, що вимагає від суб'єктів господарювання реакції на такі зміни. В той самий час Г. Мисака та І. Дерун констатують, що теорія легітимності часто застосовується в дослідженнях соціального та екологічного обліку – вона припускає, що розкриття інформації про діяльність підприємства здійснюється таким чином, щоб відповідати соціальним та екологічним очікуванням заінтересованих сторін, які мають політичний та економічний вплив на бізнес [95].

А. Бурлеа та І. Попа зазначають, що теорія легітимності базується на теорії заінтересованих сторін (стейкхолдерів) та інституційній теорії, «поєднуючи традиційні норми та цінності з сучасною етикою» [101]. Автори наголошують, що в описуваній теорії статус «легітимний» для підприємства діє в інституційному середовищі, створеному заінтересованими сторонами, які здійснюють внутрішній та зовнішній тиск. Говорячи про звітність зі сталого розвитку варто зауважити, що легітимність в цьому контексті – це не просто формальне розкриття інформації: підприємство повинне не тільки декларувати, але й реально дотримуватись моральних та соціальних принципів у своїй діяльності, тоді як стейкхолдери мають глибше приймати дії суб'єкта господарювання.

Як зазначають Р. Каган, Н. Ганнінгем та Д. Торнтон сила підприємства полягає у її легітимності, що хоч і не є обов'язковою юридично закріпленою нормою, але виказує мовчазну повагу до добровільних моральних норм. Зокрема, це відкриває шлях регуляторним органам до збільшення впливу на суб'єкт господарювання через «надання повноважень різним інститутам громадянського суспільства» [75, с. 2].

В процесі прийняття заінтересованими сторонами підприємства як легітимного (такого, що здійснює свою діяльність з виконанням «соціального договору» та має право на існування), воно має пройти через досягнення трьох рівнів легітимності: когнітивної, моральної та прагматичної (рисунок 1.11), сформованих на основі досліджень М. Сачмана та Л. Цукер.

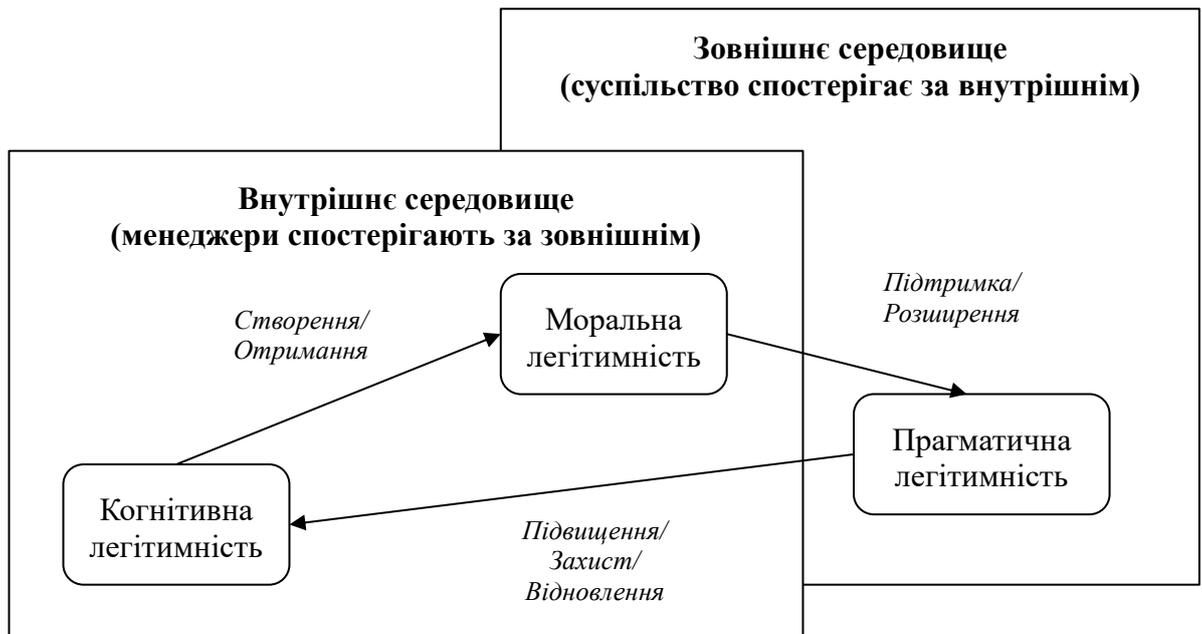


Рис. 1.11. Життєвий цикл легітимності [101]

Рисунок 1.11 схематично демонструє, що когнітивна легітимність є базовою і характеризується рівнем зацікавленості стейкхолдерами підприємством та визнання його діяльності. Як зазначають автори, відображення іміджу суб'єкта господарювання у зовнішньому середовищі сприяє посиленню або відновленню когнітивної легітимності, тобто підприємство має постійно акцентувати увагу на своїй цінності для суспільства та навколишнього середовища. Моральна легітимність, як і когнітивна, формується у внутрішньому середовищі підприємства, однак вона пов'язана з соціальною прийнятністю та моральністю його дій. Бізнес демонструє відповідність вимогам «соціального договору» та етичним нормам, що робить його важливим та корисним в очах заінтересованих сторін, шляхом роботи над проектами, які зміцнюють моральну легітимність. Прагматична легітимність показує, яку користь підприємство приносить своїм стейкхолдерам – вона розвивається у зовнішньому середовищі, де клієнти, постачальники, інвестори, ЗМІ тощо оцінюють реальну користь бізнесу.

Підсумовуючи зазначаємо, що підтримка легітимності передбачає розробку та впровадження короткострокових проектів на запити заінтересованих сторін, які стають підґрунтя для реалізації більш тривалих ініціатив сталого розвитку. Умовно, підприємство виробляє електронні прилади. В результаті засідання

круглого столу з представниками організації із захисту навколишнього середовища та місцевих громад, було сформовано запит від цих заінтересованих сторін: зменшити кількість електронних відходів на території обласного центру, де функціонує підприємство. Як короткостроковий проєкт підприємство пропонує значну знижку на свою продукцію в обмін на старі пристрої споживачів, які підлягатимуть утилізації. Ініціатива швидко отримує підтримку громадськості, оскільки споживачі отримують економічну вигоду (знижку), а підприємство демонструє екологічну відповідальність та реагування на запити заінтересованих сторін. Довгострокова ініціативна полягає у тому, що завдяки успіху програми з переробки старих пристроїв, підприємство переходить до циркулярної економіки – замість простої утилізації здійснюватиметься переробка старих приладів для повторного використання матеріалів у нових продуктах. Як результат – зменшення потреби у отриманні нових ресурсів, зменшення рівня відходів, зменшення виробничих витрат. Таким чином короткостроковий проєкт з вирішення конкретної проблеми став основою для більш масштабної, тривалої ініціативи, спрямованої на збереження довкілля, що сформувало позитивний імідж суб'єкта господарювання в очах заінтересованих сторін.

Результати реалізації такого проєкту відобразатимуться у ESG-звітності через конкретні показники, наприклад:

- кількість зібраних електронних відходів (у 2024 році підприємство зібрало 500 тонн старих пристроїв для переробки, що на 20% більше порівняно з 2023 роком);

- зменшення споживання нових ресурсів (підприємство скоротило витрати на нові матеріали на 350 тис. грн завдяки використанню перероблених компонентів у новій продукції);

- кількість клієнтів, які взяли участь у програмі (програмою зі здачі старих пристроїв скористалися 50 000 споживачів, що на 30% більше порівняно з минулим роком);

- кількість проведених освітніх форумів для споживачів (підприємство провело 20 освітніх заходів у соціальних мережах та 5 семінарів для громадян

щодо важливості переробки використаної техніки);

– інвестиції в переробку та технології сталого розвитку (підприємство інвестувало 5 млн грн у розвиток технологій переробки електронних відходів).

С. Легенчук та Ю. Серпенінова, описуючи типи легітимності, дійшли висновку, що для їх забезпечення може бути використана система бухгалтерського обліку, як інструмент інформування заінтересованих сторін:

– прагматична легітимність – підтверджується шляхом визначення економічної ефективності суб'єкта господарювання через фінансову звітність;

– моральна легітимність – встановлюється через визначення ролі підприємства з позиції сталого розвитку шляхом публікації інтегрованих, нефінансових та ESG звітів;

– когнітивна легітимність – встановлюється через сформовану комунікаційно-інформаційну політику підприємства, яка забезпечується системою звітування в цілому [130, с. 106].

Л. Дагілієне та Р. Недзінськієне стверджують, що теорія легітимності є однією з найбільш популярних теорій, що використовується для пояснення розкриття інформації про соціальну відповідальність та СР [23]. На додачу Д. Кузей та А. Уяр підкреслюють: одним із варіантів досягнення легітимності підприємством є звітів зі сталого розвитку, адже так суб'єкт господарювання демонструє, що він діє у прийнятних межах «соціального договору» [87]. Тож у контексті теорії легітимності практика звітування зі сталого розвитку може розглядатися як стратегічна спроба підприємства здобути важливий ресурс – легітимність – та забезпечити безперервність своїх операцій.

Повертаючись до наукової праці Р. Рамана та ін. варто зазначити, що теорія легітимності також має значення для ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання» і ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво», оскільки підкреслює важливість демонстрації організаціями своєї відданості сталому розвитку та соціальній відповідальності перед стейкхолдерами [91].

Життєвий цикл легітимності в контексті ESG-звітності

<i>Тип легітимності</i>	<i>Опис</i>	<i>Застосування в ESG-звітності</i>
Когнітивна	Визнання суспільством діяльності підприємства	Розкриття ESG-аспектів допомагає стейкхолдерам отримати інформацію про діяльність суб'єкта господарювання та його реагування у відповідь на суспільні виклики
Моральна	Прийняття підприємством соціальних та етичних норм	ESG-звітність демонструє відповідність моральним стандартам, дотримання етичних норм та норм соціальної відповідальності
Прагматична	Оцінка стейкхолдерами користі підприємства	ESG-звітність висвітлює реальну користь для стейкхолдерів: проекти зменшення впливу на навколишнє середовище, впроваджені заходи соціальної підтримки, відкритість та прозорість корпоративного управління

Джерело: розроблено автором

В контексті ESG-звітності, легітимність підприємства підтримується через прозоре розкриття інформації про його екологічні, соціальні та управлінські практики, які відповідають очікуваннями суспільства (табл. 1.11). Зауважимо, що ключовим фактором утримання статусу легітимного суб'єкта господарювання є реальна демонстрація відповідності дій своїм заявам через розкриття у ESG-звітах відповідної інформації.

Інституційна теорія. Згідно з книгою «Новий інституціоналізм в аналізі організацій» У. Пауелла та П. ді Маджіо підприємства ідентифікувались як закриті системи, що не мають зв'язків з інституційним середовищем і залежать тільки від себе [112], однак у період 1960-1970 рр. було визнано важливість інституційного середовища для суб'єктів господарювання, тож інституційна теорія стала важливим інструментом дослідження явищ, що відбувається під час діяльності підприємства [90].

Формування положень інституційної теорії (у сучасному вигляді) пов'язують з дослідженнями Д. Мейера та Б. Роуена [94], У. Пауелла та П. ді Маджіо [25], у яких було підкреслено однорідність організаційних практик: організаційні практики, які виникають і розвиваються в певних соціальних або

інституційних сферах, з часом починають бути схожими одна на одну через те, що підприємства намагаються здобути легітимність, тобто відповідати очікуванням суспільства або середовища, в якому вони функціонують. Таким чином підприємства досягають високого рівня стабільності, оскільки використовуються у своїй діяльності практики, які вважаються прийнятними, ефективними і схвалені інституційним та соціальним середовищем.

Як зазначають А. Арман та Р. Ханіффа, сутність інституційної теорії полягає в тому, що підприємства коригуватимуть стратегію своєї діяльності задля досягнення легітимності в контексті ширшого середовища, в якому вони функціонують [2], тож можемо стверджувати, що легітимність у тому сенсі, в якому її позиціонує теорія легітимності, є важливою для розуміння та застосування інституційної теорії.

Прагнення такої гомогенізації спонукало дослідників до формування інституційного ізоморфізму. Д. Мейером та Б. Роуеном у праці «Інституціоналізовані організації: формальна структура як міф і церемонія» було досліджено та встановлено, що підприємства створюють формальні структури, які відповідають інституційним нормам та очікуванням, але далеко не завжди підвищують економічну ефективність суб'єкта господарювання [94]. Це явище порівнюється з теорією «залізної клітки» М. Вебера – підприємства змушені підкорюватись єдиному зведенню норм і стандартів, навіть якщо це не сприяє їх власним цілям, а призводить до підвищення рівня бюрократизму.

Таблиця 1.12

Характеристика типів інституційного ізоморфізму

<i>Тип ізоморфізму</i>	<i>Опис</i>	<i>Приклад</i>
Примусовий	Виникає під впливом формального або неформального тиску від зовнішніх інституцій, часто має примусовий характер через юридичні чи законодавчі вимоги	Загальний регламент про захист даних (англ. «General Data Protection Regulation») у ЄС вимагає від всіх підприємств вимог щодо захисту персональних даних громадян, незалежно від галузі діяльності суб'єкта господарювання
Нормативний	Виникає під впливом професійних вимог, стандартів, які накладаються зовнішніми силами, очікуючи «правильної» організаційної поведінки	Аудиторські компанії мають дотримуватися норм міжнародних стандартів аудиту, оскільки вони визначені професійними організаціями

Продовження табл. 1.12

1	2	3
Міметичний	Виникає під час перейняття підприємствами структури або практики інших успішних суб'єктів господарювання для вирішення власних проблем чи здобуття легітимності; часто такі ситуації трапляються у випадках, коли підприємства стикаються з непередбачуваним середовищем без наявності чітких інструкцій чи видимих рішень	Якщо одне з підприємств успішно впроваджує нову технологію виробництва, інші представники бізнесу можуть почати її копіювати, щоб досягти подібного успіху, навіть за умови, що вона неідеально підходить для їхньої діяльності

Джерело: сформовано автором

У продовження розвитку інституційної теорії було опубліковано дослідження «Перегляд залізної клітки: інституційний ізоморфізм та колективна раціональність в організаційних полях», у якій вперше описано концепцію інституційного ізоморфізму та виокремлено його три типи: примусовий (тиск з боку держави та інших регуляторів), нормативний (вплив професійних стандартів) і міметичний (імітація інших організацій). На основі вивчення наукового доробку У. Пауелла та П. ді Маджіо було сформовано коротку характеристику типів інституційного ізоморфізму (табл. 1.13) та встановлено, що примусовий ізоморфізм проявляється через відповідність діяльності бізнесу чинним законодавчим вимогам, міметичний – означає перейняття найкращих практик успішних конкурентів та/або партнерів, а нормативний – виявляється через дотримання регламентів професійних стандартів. Тож для підтримки легітимності, суб'єкти господарювання адаптують свої бізнес-стратегії (зокрема, щодо розкриття аспектів ESG) відповідно до зовнішнього тиску.

Аналіз практики формування звітності зі сталого розвитку через призму інституційної теорії передбачає пояснення впливів на таке звітування через припущення, що підприємствам (так чи інакше) притаманний хоча б один із видів інституційного ізоморфізму. Наприклад, Д. Мартінес-Ферреро та І.-М. Гарсія-Санчес наводять приклад, що міметичний ізоморфізм щодо звітування на підприємствах виявляється тоді, коли передові суб'єкти господарювання в галузі впроваджують практику формування інтегрованих, нефінансових чи ESG-звітів,

і інші представники в цій галузі, як правило, слідують їх прикладу [92]. Прагнення такого наслідування пояснюється бажанням долучитись до передової практики, але проблема полягає у тому, що для якісного ESG-звітування чи іншого звітування у сфері сталого розвитку підприємства попередньо повинні розробити та запровадити стратегію досягненні цілей у вирішенні питань соціального та екологічного характеру. У іншому випадку просте «копіювання» практики звітування не має ніякого значущого сенсу, а лише може негативно вплинути на довіру стейкхолдерів до таких підприємств після виявлення невідповідностей між звітністю (де описується «красива картинка» досягнення цілей сталого розвитку) та реальністю (де фактично не виконуються ніякі проєкти або задачі, пов'язані з таким досягненням).

Якщо говорити про приклад нормативного ізоморфізму у практиці звітування зі сталого розвитку, то варто акцентувати увагу на підприємствах, що звітують за стандартами GRI. Відтак, такі представники бізнесу вимушені у звітуванні слідувати нормативним вимогам звітування щодо соціального, екологічного та управлінського впливу, прописаним у стандартах GRI, а оскільки більшість великих компаній використовує ці стандарти, інші підприємства починають робити те саме, щоб відповідати професійним нормам та зберегти легітимність.

Що стосується примусового ізоморфізму, вдалий приклад наводиться у дослідженні Н. Ваз, Б. Фернандес-Фейхо та С. Руїз – у Південній Африці публікація інтегрованого звіту є обов'язковою для лістингу на Йоганнесбурзькій фондовій біржі [114]. Загалом, механізм примусового ізоморфізму тісно перетинається з теорією заінтересованих сторін, оскільки підприємства можуть використовувати звіти зі сталого розвитку для задоволення очікувань своїх найбільш впливових стейкхолдерів [2].

Сервіс «Twenty Now», який висвітлює останні тенденції ESG та ініціативи сталого розвитку, опублікував дослідження ізоморфізму у ESG-звітах та звітах зі сталого розвитку (табл. 1.13).

**Результати пошуку ознак ізоморфізму
у ESG-звітності та звітності зі сталого розвитку [83]**

<i>Елемент звіту</i>	<i>Результати аналізу</i>
Назва	Більшість звітів містили в назві термін «Сталий розвиток» (31%) або «Екологічний, соціальний, управління» / «ESG» (33%); серед інших менш вживаних і поширених назв – «Корпоративна відповідальність» (14%) і «Корпоративна соціальна відповідальність» (7%)
Розмір	Обсяг звітів коливалися від 11 до 273 сторінок із середньою довжиною 77 сторінок
Таблиця даних	Понад 70% звітів містили таблицю з ключовими даними ESG
Прес-реліз	62% опитаних представників підприємств випустили прес-реліз, у якому оголосили про свій звіт
Час	Більшість підприємств опублікували звіт протягом 4-6 місяців після закінчення фінансового року, причому квітень був найпопулярнішим місяцем (39%), за ним – березень (18%) і червень (17%)
Формат	93% звітів доступні у форматі PDF, близько 27% підприємств додати інтерактивні лендінги про ESG на свій вебсайт
Лист від генерального директора або ради	89% звітів включали лист від генерального директора, з яких 10% також включали лист від правління
Внутрішній нагляд	Близько 72% звітів визначили головну відповідальність за сталий розвиток на керівників
Оцінка суттєвості	У 50% звітів зазначено, що було проведено офіційну оцінку суттєвості, щоб допомогти визначити пріоритети ESG; 40,5% – також включали фактичну матрицю суттєвості, 34% – містили застереження або кваліфікатор щодо використання терміну «суттєвість»
Різноманітність, справедливість та залучення	47% звітів опублікували цілі щодо різноманітності
Демографічні дані співробітників	91% звітів розкривають демографічні дані співробітників, причому 85% різноманітних даних припадає на керівний / старший рівень
Аналіз розриву в оплаті праці	Близько 30% звітів містили інформацію про розриви в оплаті праці працівників
Використання зовнішнього забезпечення	54% підприємств заявили, що дані для звіту підтверджені ззовні, при чому з них 51% – надали лише екологічні дані, майже 43% – запевнили як екологічні, так і соціальні дані, 5% – запевнили лише соціальні дані, менше 4% – не вказали, які дані ESG були запевнені.

Встановлено, що більшість підприємств наслідують загальним практикам, не намагаючись виділитися або запровадити щось нове, що проявляється у стандартних підходах до висвітлення інформації. Така поведінка найкраще пояснюється міметичним ізоморфізмом, коли компанії просто копіюють одна одну для досягнення легітимності, уникаючи ризиків і не прагнучи до інновацій

або конкурентної переваги.

Інституційна теорія повсякчас застосовується у дослідженнях, які вивчають впровадження практик звітності зі сталого розвитку підприємств [85]. Підсумовуючи зазначимо, що описувана теорія зосереджена на тому, як інституціолізована поведінка постає невід’ємною частиною діяльності суб’єкта господарювання. Інституційна теорія підкреслює роль зовнішніх факторів у формуванні практик звітності підприємств і має значення для ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання», ЦСР 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура» і ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво» [91].

Отже, можемо сформулювати перелік впливів на ESG звітування відповідно до кожної з теорій.

Таблиця 1.14

Фактори впливу на ESG-звітування відповідно до теорій заінтересованих сторін (стейкхолдерів), легітимності та інституційної теорії

<i>Теорія</i>	<i>Сутність теорії</i>	<i>Роль ESG-звітування згідно теорії</i>	<i>Виявлені фактори впливу на ESG-звітування</i>
Заінтересованих сторін (стейкхолдерів)	Процес функціонування підприємства коригується під впливом запитів та інтересів його стейкхолдерів	ESG-звіт є інструментом комунікації зі стейкхолдерами, який повинен відображати реакцію підприємства на їх запити або інформацію щодо врахування у діяльності їх інтересів	Інтереси внутрішніх та зовнішніх заінтересованих сторін
Легітимності	Для підтримання легітимності підприємства адаптують свою діяльність у відповідності з виконанням «соціального договору»	ESG-звіт стає частиною виконання «суспільного договору», який передбачає демонстрацію дотримання моральних та соціальних норм	Очікування та вимоги суспільства, соціальні та етичні норми
Інституційна	Через ізоморфізм суб’єкти господарювання адаптують свої практики під вимоги зовнішніх інституцій та інших підприємств	Формування ESG-звіту може супроводжуватись перейняттям практик звітування у лідерів ринку, а також підпорядковується вимогам професійних та законодавчих стандартів	Зовнішній тиск (законодавчий та юридичний), кращі практики конкурентів, професійні вимоги

Джерело: розроблено автором

Відповідно до досліджуваних теорій (табл. 1.14) можна встановити, що «ESG-звітування» – це один із засобів досягнення та підтримання легітимності підприємства, що включає висвітлення у звітах врахування запитів стейкхолдерів та врахування тиску інституційного середовища. При цьому подальше удосконалення практик такого звітування відбувається на вимогу суспільства та заінтересованих сторін з врахуванням досвіду ESG-звітування лідируючих у галузі суб'єктів господарювання.

На практиці положення теорій заінтересованих сторін (стейкхолдерів), легітимності та інституційної теорії можна об'єднати в систему критеріїв (табл. 1.15), яку можна застосовувати для оцінки робочою групою того, на скільки якісно формується та проводиться процес ESG-звітування з точки зору задоволення запитів стейкхолдерів, підтримки легітимності та в частині висвітлення адаптації до інституційного тиску.

Таку оцінку можна здійснювати в 5 етапів:

1. Виявлення стейкхолдерів підприємства, визначення їхніх інтересів та запитів (зокрема, які саме ESG-аспекти є для них найважливішими) та визначення обґрунтованості їх врахування чи неврахування.

2. Оцінка рівня легітимності підприємства, зокрема: чи відповідають дії бізнесу очікуванням людей в контексті етичних та соціальних норм, та на скільки якісно це відображається у звітності.

3. Дослідження того, як регуляторні та інституційні фактори впливають на ESG-звітування підприємства, зокрема: чи спостерігається високий ступінь міметичного ізоморфізму у звітах, наскільки це доцільно; які стандарти або рамки використовує суб'єкт господарювання для формування ESG-звіту та чи враховуються їх положення; чи враховуються та висвітлюються у звітах вимоги чинного законодавства, що прямо або опосередковано стосуються ESG-аспектів діяльності суб'єкта господарювання.

4. Оцінка ступеня впливу наявності ESG-звітування на ключові показники діяльності: репутацію, стійкість до ризиків, інвестиційну привабливість.

5. Формування рекомендацій щодо подальшого удосконалення.

Таблиця 1.15

Критерії оцінки процесу ESG-звітування

<i>Критерій</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Процедури в межах критерію</i>	<i>Можливі індикатори для оцінки</i>
Інтереси та запити стейкхолдерів	Ґрунтується на теорії заінтересованих сторін і полягає в аналізі врахування підприємством інтересів внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів у ESG-звітності	На основі обробки минулих і наявних запитів стейкхолдерів до підприємства: – ідентифікувати ключових стейкхолдерів; – оцінити рівень задоволення обробкою їхніх запитів; – виокремити екологічні, соціальні або управлінські аспекти, які найбільш актуальні для кожної групи стейкхолдерів.	Чи наявна форма опитування стейкхолдерів, чи формується у ESG-звіті інформація про врахування або відхилення запитів стейкхолдерів, чи прозоро розкривається інформації важлива для кожної групи стейкхолдерів, чи наявний механізми врахування зворотного зв'язку від стейкхолдерів.
Легітимність і виконання «соціального договору»	Ґрунтується на теорії легітимності і спрямований на оцінку того, як підприємство використовує ESG-звітність для підтримки своєї легітимності перед суспільством	Через проведення онлайн-конференцій, комунікацію у соціальних мережах та аналіз відкритих джерел: – проаналізувати виконання «соціального договору», тобто наскільки підприємство відповідає очікуванням суспільства; – дослідити зміни у зовнішньому середовищі на появу нових соціальних та екологічних тенденцій; – проаналізувати досягнення всіх рівнів легітимності (на скільки суспільство проінформоване про діяльність бізнесу, чи приносить йому користь та чи відповідає етичним нормам).	Кількість та характер екологічних, соціальних та управлінських ініціатив; присутність у звітах інформації, яка демонструє відповідність етичним стандартам (наприклад, боротьба з корупцією, інклюзивність); наявність аналізу змін в репутації підприємства (на основі опитувань чи медійного аналізу).
Інституційний тиск та ізоморфізм	Ґрунтується на інституційній теорії, полягає в оцінці рівня адаптації підприємства до інституційного середовища через впровадження ESG-звітності	На основі моніторингу оновлень у законодавчих та нормативних актах, звітності лідируючих у галузі суб'єктів: – визначити рівень тиску з боку професійних організацій, стандартів, регуляторних органів; – оцінити, які передові практики у звітуванні застосовуються підприємствами, чи можна і чи варто їх переймати.	Ступінь відповідності стандартам (GRI, CDP, SASB тощо), наявність внутрішніх та зовнішніх аудитів ESG-звіттів, частота використання кращих практик конкурентів.

Джерело: розроблено автором

Наведену у табл. 1.15 систему критеріїв можуть також застосовувати й зовнішні аудитори, експерти галузі або спеціально найняті фахівці у формуванні звітів зі сталого розвитку, які за результатами оцінки можуть надавати пропозиції щодо: 1) модернізації ESG-стратегії (наприклад, якщо легітимність підприємства падає або запити заінтересованих сторін не враховуються без суттєвої причини); 2) вдосконалення ESG-звіту (якщо, наприклад, фактично відбувається дотримання «соціального договору», враховуються думки стейкхолдерів та присутній «здоровий» ізоморфізм, однак у звіті це якісно не відображається).

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження концептуальних засад формування та впровадження ESG-звітності встановлено таке:

1. Ідея сталого розвитку поступово розвивалась ще з середини ХХ століття під впливом соціальних рухів і виявлених нищівних уражень навколишнього середовища, спричинених діяльністю людини. Враховуючи нові виклики, значна кількість вітчизняних і закордонних вчених у сфері соціології, економіки, філософії та екології досліджували перспективи існування та розвитку людства, допоки ці питання не почали підніматись на міжнародному рівні. І у 1987 році у звіті Організації Об'єднаних Націй «Наше спільне майбутнє» вперше було сформовано поняття «сталий розвиток» як концепція забезпечення існуючих потреб суспільства без шкідливого впливу на здатність майбутніх поколінь задовольняти свої потреби. Поступово світова спільно дійшла висновку, що існує об'єктивна необхідність окреслити загальні цілі сталого розвитку – ключові напрями розвитку країн, що були прийняті на Саміті ООН зі сталого розвитку. З того часу від представників бізнесу вимагалось публічне інформування про заходи щодо досягнення ними ЦСР, рівень впливу їх діяльності на суспільство, економіку та довкілля, а також політики подолання вказаних впливів.

2. За результатами бібліометричного аналізу досліджень за темою «звітність зі сталого розвитку» встановлено, що науковий пошук за вказаним напрямом

характеризується зростаючою тенденцією. Зокрема, у США, Великій Британії, Китаї та раді інших країн з розвинутою економікою кількість праць з вивчення звітності зі сталого розвитку активно зростає, тоді як Україна не входить навіть у ТОП-25 країн, науковці якої присвячують свої дослідження даній сфері.

3. За результатами опрацювання наукових праць і відкритих джерел встановлено, що ESG-фактори займають центральне місце у концепції сталого розвитку, як інструмент демонстрації заінтересованим сторонам сприяння досягненню ЦСР. Крім того, виявлено ряд відмінностей між класичною звітністю зі сталого розвитку та ESG-звітністю, що дозволило сформулювати дефініцію поняття «ESG-звітність» як виду нефінансової звітності у сфері сталого розвитку, який є підвидом звіту зі сталого розвитку і формується з метою надання стейкхолдерам інформації щодо нефінансових аспектів діяльності підприємства через висвітлення чітко визначених показників, пов'язаних з екологічними ризиками, соціальною відповідальністю та корпоративним управлінням переважно за теперішній час.

4. Наразі в Україні складання ESG-звітності та звітності зі сталого розвитку не є поширеним явищем, але для сприяння виходу на міжнародні ринки капіталу, вітчизняні підприємства вже повинні впроваджувати та оприлюднювати таку звітність, переймаючи досвід закордонних партнерів. На основі аналізу тенденцій використання зазначених стандартів встановлено, що найоптимальнішим варіантом для українських підприємств є використання вимог Глобальної ініціативи зі звітності. Стандарти GRI є широко застосовними, ґрунтовними, чітко регламентованими та детальними в межах своїх положень, що підтверджує їх перевагу як основного орієнтиру у формуванні ESG-звітності.

5. В ході дослідження нормативних рамок, які регламентують порядок формування ESG-звітності детально проаналізовано стандарти GRI, ISSB та ESRS. Встановлено, що попри наявність деяких розбіжностей в розрізі мети та завдань, обсягу охоплення, фокусу на стейкхолдерів, принципах звітування, вимог до розкриття інформації та регуляторного статусу усі стандарти значною мірою узгоджені між собою. Тож після введення обов'язкового застосування

ESRS перехід зі стандартів GRI не створить значних проблем для підприємства під час складання звітів.

6. Задля гармонізації підходів до процесу ESG-звітування відповідно до вимог GRI, а також адаптації українських підприємств до практик формування ESG-звітів, сформовано практичні рекомендації у розрізі чотирьох етапів із запровадження практик такого звітування, в межах яких розроблено комунікаційну стратегію та анкету. Їх застосування дозволяє налагодити зворотній зв'язок зі стейкхолдерами та отримати повноцінну і достовірну інформацію для потреб звітування.

7. Процес складання ESG-звітів повинен бути орієнтований не тільки на законодавчі вимоги, а й на існуючі теоретичні концепції, які дають змогу виявити ключові орієнтири звітування зі сталого розвитку. В межах дослідження було проаналізовано основні положення трьох теорій: заінтересованих сторін (стейкхолдерів), легітимності та інституційної теорії. Вивчаючи напрацювання науковців XX та XXI ст. встановлено, що ключовими факторами впливу на процес ESG-звітування є: запити внутрішніх та зовнішніх заінтересованих сторін, очікування та вимоги суспільства, соціальні та етичні норми, законодавчий та юридичний тиск, кращі практики складання звітів конкурентами та професійні вимоги. Оскільки поняття «ESG-звітування» не закріплено на законодавчому рівні та не детально досліджено у працях закордонних і українських науковців, його запропоновано визначати як один із засобів досягнення та підтримання легітимності підприємства, на основі висвітлення у звітах інформації з врахуванням запитів стейкхолдерів і тиску інституційного середовища. У зв'язку з цим, було розроблено та запропоновано до використання систему критеріїв оцінки процесу ESG-звітування, яка описує критерії оцінки, їх характеристику, можливі індикатори та процедури оцінки в межах критерію. Вважаємо, що їх застосування забезпечить системний підхід до виявлення напрямів вдосконалення ESG-стратегії та ESG-звітів підприємства.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора [118, 141, 143, 145, 146, 148, 152].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ESG-ЗВІТНОСТІ

2.1. Облікове забезпечення формування екологічного аспекту ESG-звітності за вимогами GRI: організація і методика

Дотримання принципів сталого розвитку вже давно стало невід’ємним аспектом діяльності переважної більшості українських підприємств, тож національний бізнес все більше підлаштовує свої господарські операції під вимоги суспільства та виклики навколишнього середовища. Формування статусу «соціально відповідальний» передбачає, в тому числі, і звітування перед суспільством щодо виконаної роботи у дотриманні «соціального договору», підтримки економіки і, не менш важливо, збереженні навколишнього середовища.

Умови воєнного стану мають прямий негативний вплив на довкілля: забруднення вод та земель, викиди парникових газів, руйнування систем флори та фауни тощо, – тому підтримка екології постає одним із головних завдань суспільства. Особливо гостро постає питання перед представниками бізнесу: «Чи не спричинить Ваша діяльність ще більше згубного впливу?». Відповідно, для інформування суспільства про підтримку навколишнього середовища суб’єкти господарювання повинні звітуватись і щодо реального стану взаємодії з природними ресурсами, і щодо впроваджених ініціатив для їх збереження.

Хоча у жовтні 2024 року схвалено Стратегію запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку [138], вітчизняні підприємства вже повинні формувати навички розробки такого типу нефінансової звітності. Поки ESRS будуть перекладені та визнані як офіційний регулятор, підприємства вже можуть практикувати ESG-звітування за загальнодоступними та популярними стандартами GRI, які, фактично, значною мірою узгоджені з ESRS.

Ключовою метою даного пункту дослідження є визначення підходу до

формування екологічного розрізу ESG-звіту із застосуванням регламентів GRI. Серед основних завдань – розробка пропозицій щодо табличного відображення розкриттів за стандартами Глобальної ініціативи зі звітності та обґрунтування доцільності визначення економічних вигід в межах деяких розкриттів.

У 2023 році благодійною інкорпорованою організацією «Accounting for Sustainability» (A4S) було оновлено та опубліковано третє видання посібника для фахівців у сфері фінансів та бухгалтерського обліку щодо вступу до звітності, пов'язаної зі сталим розвитком, яке називається «Орієнтування в ландшафті звітності» (від англ. «Navigating the Reporting Landscape»). У ньому зазначено, що від професійних бухгалтерів очікується більш активна участь у питаннях, пов'язаних зі сталим розвитком, зокрема у бухгалтерському обліку та звітності, задля допомогти підприємствам, інвесторам та іншим заінтересованим сторонам у прийнятті обґрунтованих рішень [96]. Погоджуємось, що важко переоцінити роль бухгалтера та бухгалтерського обліку в процесі формування ESG-звітності та вважаємо, що дослідження питання обліку для потреб ESG-звітування відіграє одну з головних ролей у нашому дослідженні.

Що стосується відображення екологічних аспектів діяльності підприємства у бухгалтерському обліку, варто згадати праці В. Леня, і зокрема одну (у співавторстві з О. Коливешко) – «Екологічний облік: поняття та зміст» [132], у якій авторами після детального аналізу визначень поняття «екологічний облік» з різних наукових публікацій (та суміжних понять з нормативно-правових джерел), запропоновано власне трактування та сформовано наочну демонстрацію побудови екологічного обліку (Додаток Г, рис. Г.1). Як зазначено, неекономічна інформація у екологічному обліку повинна відображатись у якісних, натуральних та географічних показниках, однак її частину можна оцінити у грошовому еквіваленті. При цьому неекономічна інформація збирається від рівня мікрорегіонів до глобального рівня (скупчення країн), а економічна – на рівні підприємства.

Що стосується досліджень І. Замули – необхідно виділити монографію «Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку

економіки». Основний науковий внесок цієї монографії полягає у створенні нових підходів до теорії та методики бухгалтерського обліку екологічної діяльності, що дає можливість ефективніше використовувати економічні механізми для покращення екологічного стану як в Україні, так і на глобальному рівні. Запропонована методика обліку дозволяє краще оцінювати вплив господарської діяльності на навколишнє середовище і забезпечувати адаптацію облікової системи до змін потреб користувачів екологічної інформації, що сприяє сталому економічному розвитку [126]. Окремо акцентуємо увагу на запропонованій класифікації об'єктів бухгалтерського обліку (Додаток Г, рис. Г.2). Авторкою виділено вісім об'єктів, що повинні бути відображені у бухгалтерському обліку; вони сприятимуть формуванню доцільної інформації про екологічну діяльність підприємства. Для управління, контролю, фінансування та обліку витрат пропонується вести облік необоротних активів природоохоронного призначення на окремих аналітичних рахунках до відповідних субрахунків рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 12 «Нематеріальні активи». Амортизацію цих об'єктів слід обліковувати на аналітичних рахунках до субрахунків рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» [126].

І. Демко у праці «Екологічний облік як інструмент ефективної діяльності підприємства» підсумувала, що у робочому плані рахунків підприємства варто передбачити аналітичні розрізи наступним чином:

- виручка від утилізації або реалізації відходів;
- витрати на закупівлю екологічно чистих сировини та матеріалів;
- заробітну плату (зокрема, премії, надбавки) за здійснення операцій, пов'язаних діяльністю у сфері охорони довкілля, покращення стану екології або моніторингу змін, у зв'язку з впливами підприємства;
- знос устаткування, що використовується в межах природоохоронних заходів;
- інші витрати, понесені на поліпшення стану навколишнього середовища [123].

З огляду на пропозиції та ключові висновки вказаних авторів надалі, в межах

тих стандартів GRI або окремих їх розкриттів, де передбачено використання даних бухгалтерського обліку, буде запропоновано підходи до формування аналітичних розрізів синтетичних рахунків, що дозволить не тільки оптимізувати пошук інформації по здійснюваних в межах екологічного аспекту операціях для відображення у ESG-звітності, а й дасть змогу посилити контроль за такими об'єктами обліку у поточній діяльності.

Відтак, Стандарт GRI 301 «Матеріали 2016» [51] регламентує порядок розкриття інформації щодо сировини та матеріалів, які використовуються підприємством для виготовлення і пакування своєї продукції. Висвітлення інформації про тип та кількість використаних відновлювальних (деревина, бавовна, каучук, олія тощо) і невідновлювальних (метали, мінерали, природний газ, граніт тощо) ресурсів у первинному або переробленому стані в межах ESG-звітування може свідчити про залежність підприємства від природних ресурсів та про його вплив на їх доступність; при цьому, внесок суб'єкта господарювання у збереження таких ресурсів стейкхолдери зможуть оцінити, проаналізувавши висвітлені у звіті підходи до їх використання, переробки, повторного використання та відновлення.

В межах стандарту передбачено три напрями розкриття інформації про обсяги використання ресурсів із застосуванням натуральних вимірників, при цьому, у випадку вимірювання обсягу у різних одиницях, варто перетворювати їх в одну скалярну величину – вважаємо, що в такому випадку для переведення доцільно використовувати тонни як стандартизовану одиницю. Крім того, пропонуємо для цілей управлінського обліку додати такий показник, як обсяг використання у грошовому вимірнику (тисячах гривень) у розкриттях 301-1 та 301-2, що зумовлено необхідністю оцінки економічної доцільності використання ресурсів підприємством. Наприклад, якщо підприємство в ESG-звіті демонструє використання дороговартісних невідновлювальних ресурсів, у внутрішніх стейкхолдерів можуть виникати пропозиції щодо оптимізації бізнес-стратегії через заміну матеріалів на дешевші аналоги, а зовнішні заінтересовані сторони – можуть акцентувати увагу на необхідності оптимізації екологічної стратегії

підприємства, через зменшення рівня використання невідновлювальних ресурсів шляхом їх заміни на відновлювальні аналоги.

Розглянемо детальніше кожне з розкриттів за стандартом. Відтак, Розкриття 301-1 «Використані матеріали за вагою або об'ємом» (табл. 2.1) вимагає від підприємства подання інформації про використані матеріали у їх початковому стані, без подальшої обробки даних (наприклад, у вигляді «сухої ваги»).

Таблиця 2.1

Розкриття 301-1 «Використані матеріали за вагою або об'ємом»

Матеріал	Обсяг використання			Джерело походження	Метод отримання даних
	нат. о.в.	тонни	тис. грн		
1	2	3	4	5	6
НЕВІДНОВЛЮВАЛЬНІ МАТЕРІАЛИ					
<i>Сировина для створення продукції:</i>					
Залізна руда	1 200 т.	1 200,0	4 818,00	Придбано у ТОВ «Х»	Пряме вимірювання (зважування партій на складі)
...
<i>Допоміжні матеріали (не входять до кінцевої продукції):</i>					
...
<i>Напівфабрикати та компоненти:</i>					
...
<i>Пакування:</i>					
...
ВІДНОВЛЮВАЛЬНІ МАТЕРІАЛИ					
<i>Сировина для створення продукції:</i>					
...
<i>Допоміжні матеріали (не входять до кінцевої продукції):</i>					
...
<i>Напівфабрикати та компоненти:</i>					
...
<i>Пакування:</i>					
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Представлений формат висвітлення інформації у ESG-звіті за розкриттям 301-1 дозволяє систематизовано подати інформацію про використані в ході виробництва матеріали: зокрема, це чіткий поділ на категорії «невідновлювані» та «відновлювані», який дасть змогу стейкхолдерам оцінити залежність підприємства від ресурсів, що є природньо обмеженими. Додатково суб'єкт господарювання у звітності може описувати заходи, які проводяться для

відновлення ресурсів, що використовуються у процесі виробництва.

Розкриття 301-2 «Використані вторинні матеріали» (табл. 2.2) призначене для звітування щодо частки вторинних матеріалів, витрачених під час виробництва (надання послуг).

Таблиця 2.2

Розкриття 301-2 «Використані вторинні матеріали»

Вторинний матеріал	Кількість використання			Джерело походження
	нат. о.в.	тонни	тис. грн	
1	2	3	4	5
Картон	10 000 м ²	5,0	190,00	Власна переробка
...
Загальна кількість використаних вторинних матеріалів, тонн				13,1
Загальна кількість використаних матеріалів, тонн				50,0
Частка вторинних матеріалів, %				26,2

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Визначення проводиться за формулою, запропованою Глобальною ініціативою зі звітності (Додаток Д, ф. Д.1). Згідно зі стандартом, під час розрахунку у знаменнику потрібно використовувати дані про загальну кількість використаних матеріалів, які наводяться у розкритті 301-1. Для значення чисельника виділяються дані по матеріалах, що були отримані з переробки відходів або використаних продуктів.

Останнє за стандартом Розкриття 301-3 «Відновлені продукти та матеріали їх пакування» (табл. 2.3 і табл. 2.4) передбачає подання у ESG-звіті інформації в межах кожного виду продукції про відсоток відновлених продуктів та їх пакувальних матеріалів, а також про порядок збору даних для розкриття.

Таблиця 2.3

Відновлені за звітний період продукти

Продукція	Всього відновлено, нат. од.	З них:		Реалізовано, нат. од.	Частка відновленої продукції, %
		Перероблено, нат. од.	Повторно використано, нат. од.		
1	2	3	4	5	6
Продукт А	25	15	10	650	4,0
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Таблиця 2.4

Відновлені за звітний період пакувальні матеріали

Матеріал	Всього відновлено, нат. од.	З них:		Реалізовано, нат. од.	Частка відновленої продукції, %
		Перероблено, нат. од.	Повторно використано, нат. од.		
1	2	3	4	5	6
Матеріал Б	150	100	50	700	21,4
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Зауважимо, що в контексті стандарту поняття «відновлення» включає як повернення у виробничий цикл об'єктів шляхом повторного використання без змін (ремонт, оновлення, рефабрикації), так і використання як вторинної сировини для нового виробництва (переробка, розбирання на компоненти).

Відповідно до норм стандарту 301 така частка розраховується за формулою Д.2, представленою у **Додаток Д**. Визначення частки продукції, яка після завершення життєвого циклу була повернена споживачами для переробки або повторного використання, слугує можливістю продемонструвати заінтересованим сторонам ефективність впровадження принципів циркулярної економіки у діяльність підприємства, що також є свідченням відповідального ставлення до навколишнього середовища. Крім того, у стандарті наголошено, що з обчислення потрібно виключати обсяги відхилених та відкликаних виробів для уникнення викривлень інформації у межах ESG-звітування за циклом «реалізація – відновлення».

Варто зазначити, що формула, запропонована Глобальною ініціативою зі звітності, є досить суперечливою: $\%_{\text{ВППМ}}$ визначається через поділ обсягу продукції та її пакувальних матеріалів на загальний обсяг реалізованої продукції. Однак за звітний період підприємство могло відновлювати або тільки продукцію безпосередньо, або тільки пакувальні матеріали, тоді як в знаменник формули визначення враховуються товари разом з пакувальними матеріалами, а це – викривлення остаточного показника. Тому для забезпечення прозорості звітування, на нашу думку, доцільніше рахувати окремо частку відновлених

продуктів та частку відновлених товарів. Пропонуємо дещо видозмінити визначену стандартом 301 формулу наступним чином:

1) для розрахунку відсотка відновленої продукції (формула 1):

$$\%_{\text{ВП}} = \text{ВП} \div \text{РП} \times 100\%, \text{ де: , де:} \quad (1)$$

$\%_{\text{ВП}}$ – відсоток відновленої продукції;

ВП – продукція, відновлена протягом звітного періоду;

РП – реалізована продукція (без врахування пакувальних матеріалів) за звітний період.

2) для розрахунку відсотка відновлених пакувальних матеріалів (формула 2):

$$\%_{\text{ВПМ}} = \text{ВПМ} \div \text{РПМ} \times 100\%, \text{ де: , де:} \quad (2)$$

$\%_{\text{ВПМ}}$ – відсоток відновлених пакувальних матеріалів;

ВПМ – пакувальні матеріали, відновлені протягом звітного періоду;

РПМ – реалізовані пакувальні матеріали за звітний період.

Підприємство у ESG-звіті повинне зазначати, чи застосовується розрахунок прямо за формулою стандарту і аргументувати таке рішення, чи звітування проводиться окремо: за продукцією та за пакувальними матеріалами. Якщо підприємством проводиться тільки визначення $\%_{\text{ВПМ}}$, то за основу відображення інформації доцільно брати форму таблиці 2.3; якщо окремо визначаються $\%_{\text{ВП}}$ і $\%_{\text{ВПМ}}$, то у звіті повинні відображатись таблиці 2.3 та 2.4.

Для цілей формування розкриттів 301-1–301-3 пропонуємо модель аналітичних розрізів за рахунком 20 «Виробничі запаси» (табл. 2.5). Зазначимо, що пропонована модель повністю застосовна до субрахунків: 201 «Сировина й матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», 205 «Будівельні матеріали» та 209 «Інші матеріали»; частково застосовна до субрахунків 204 «Тара та тарні матеріали» та 203 «Паливо».

Таблиця 2.5

**Оптимізована структура рахунку 20 «Виробничі запаси»
для цілей ESG-звітування**

<i>Рівень аналітичного розрізу</i>		<i>Опис аналітичного розрізу</i>	<i>Обґрунтування застосування</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
0	20X	Субрахунковий розріз відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування	
1	20X.X	Класифікація ресурсу: 20X.1 – передбачає зазначення реальної назви використовуваного ресурсу (картон, граніт, борошно, тканина тощо).	Розкриття 301-1 та 301-2 вимагають деталізувати інформацію за видом використаних ресурсів
2	20X.XX	Розподіл за характеристикою «відновлюваність»: 20X.X1 – Відновлювальні матеріали 20X.X2 – Невідновлювальні матеріали	Розкриття 301-1 вимагає деталізувати інформацію в межах використання відновлювальних та невідновлювальних ресурсів
3	20X.XXX	Розподіл за напрямом використання: 20X.XX1 – Використання в основному виробництві 20X.XX2 – Допоміжні матеріали (не входять до кінцевого продукту)	Розкриття 301-1 вимагає деталізувати інформацію в межах напрямів використання матеріалів
4	20X.XXXX	Розподіл за джерелом походження: 20X.XXX1 – Власне виробництво 20X.XXX2 – Отримані в результаті переробки 20X.XXX3 – Отримані в результаті повернення продукції 20X.XXX4 – Вторинна сировина від партнерів 20X.XXX6 – Придбані матеріали (подальше формування аналітичного розрізу в межах постачальників)	Усі розкриття за стандартом 301 вимагають деталізувати інформацію за джерелами

Джерело: розроблено автором

Пропонована у табл. 2.5 модель рахунку 20 «Виробничі запаси» не може бути застосованою до субрахунків 204, 206, 207 та 208 з огляду на специфіку їх призначення, передбачену Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [127]. Зазначена пропозиція розрахована тільки на деталізацію інформації за тими компонентами, які безпосередньо використовуються у виробництві продукції.

Що стосується субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали», оптимізація збору інформації для цілей ESG-звітування передбачає формування іншого аналітичного розрізу за 3 рівнем – для зручності ведення бухгалтерського обліку підприємство може обрати інший аналітичний розріз (зокрема, для якої продукції призначений пакувальний матеріал, чи є тара зворотною чи ні тощо). Для цілей формування ESG-звітності 3 рівень аналітичного розрізу субрахунку 204 не принциповий.

Щодо субрахунків 206 «Матеріали, передані в переробку», 207 «Запасні частини» та 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – для формування звіту зі сталого розвитку за вимогами GRI окремих удосконалень не передбачено. Підприємство може їх застосовувати та удосконалювати з огляду на власну специфіку діяльності.

Зауважимо, що для цілей розкриття 301-3 аналітичний розріз 4 рівня має ключове значення, оскільки на рахунку 20X.XXX2 «Отримані в результаті переробки» відображаються матеріали, отримані в результаті переробки повернутої після завершення життєвого циклу продукції та пакувальних матеріалів, а на рахунку 20X.XXX3 «Отримані в результаті повернення продукції» – повернені після завершення життєвого циклу продукція та пакувальні матеріали, які повернулись у виробничий цикл без попередніх змін.

Стандарт GRI 302 «Енергія 2016» [52] зобов'язує суб'єкти господарювання звітувати щодо споживання енергії (як в середині підприємства, так і за його межами) та ефективності енергоменеджменту, включно із зазначенням даних щодо енергоемності та ініціатив, спрямованих на зменшення загального рівня енергоспоживання. Зокрема, Розкриття 302-1 «Споживання енергії в межах підприємства» передбачає надання інформації у ESG-звіті щодо споживання енергії в межах діяльності суб'єкта господарювання за формулою 3:

$$\sum E = П_{НВ} + П_{В} + ЕООП_{+} + ЕООП_{НС} - ЕООП_{-}, \text{ де} \quad (3)$$

$\sum E$ – загальний обсяг енергії, спожитої всередині підприємства;

$П_{НВ}$ – спожите невідновлюване паливо

$П_{В}$ – спожите відновлюване паливо

$ЕООП_{+}$ – електроенергія, опалення, охолодження та пара, що купуються для споживання;

ЕООП_{НС} – вироблені власними потужностями електроенергія, опалення, охолодження та пара, які не споживаються;

ЕООП_Л – електроенергія, опалення, охолодження та пара, які продаються.

Щодо показника ЕООП_{НС}, у стандарті уточнено, що задля уникнення дублювань у підрахунку спожитого палива в цілях звітування потрібно врахувати, що у випадку власної генерації електроенергії, опалення, охолодження або пари за рахунок використання невідновлювального або відновлювального палива та їх споживання, споживання енергії враховується тільки один раз – через споживання палива. Пропонований формат розкриття 302-1 для ESG-звіту представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Розкриття 302-1 «Споживання енергії в межах підприємства»

<i>Джерело енергії</i>	<i>Метод конверсії (розрахунок)</i>	<i>Обсяг, ГДж</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Спожите невідновлюване паливо (ПНВ)		2 500,00
Вугілля	Теплотворна здатність вугілля: 25 МДж/кг, 100 тонн × 1000 кг/тонну = 2 500 ГДж	2 500,00
Спожите відновлюване паливо (ПВ)		1 000,00
Біогаз	Теплотворна здатність біогазу: 20 МДж/м ³ , 50 тис. м ³ × 20 = 1 000 ГДж	1 000,00
Електроенергія, опалення, охолодження та пара, що купуються для споживання (ЕООП₊)		1 858,70
Електроенергія	1 МВт-год = 3,6 ГДж, придбано 400 МВт-год × 3,6 = 1 440 ГДж	1 440,00
Опалення	1 Гкал = 4,187 ГДж, придбано 50 Гкал × 4,187 = 209,35 ГДж	209,35
Охолодження	Придбано 30 Гкал × 4,187 = 125,61 ГДж	125,61
Пара	Придбано 20 Гкал × 4,187 = 83,74 ГДж	83,74
Власногенеровані електроенергія, опалення, охолодження та пара, які не споживаються (ЕООП_{НС})		72,00
Електроенергія	Вироблено 100 МВт-год, спожито 80 МВт-год, залишок 20 МВт-год × 3,6 = 72 ГДж	72,00
Опалення	–	–
Охолодження	–	–
Пара	–	–
Електроенергія, опалення, охолодження та пара, які продаються (ЕООП_Л)		77,86
Електроенергія	Продано 10 МВт-год × 3,6 = 36 ГДж	36,00
Опалення	Продано 5 Гкал × 4,187 = 20,93 ГДж	20,93
Охолодження	Продано 3 Гкал × 4,187 = 12,56 ГДж	12,56
Пара	Продано 2 Гкал × 4,187 = 8,37 ГДж	8,37

Продовження табл. 2.6

1	2	3
Загальний обсяг енергії, спожитої всередині підприємства	П _{НВ} + П _В + ЕООП ₊ + ЕООП _{НС} – ЕООП ₋	5 352,84
ПРИМІТКИ	Усі дані переведені у ГДж згідно з локальними стандартами. Для уникнення подвійного обліку не було враховано у розрахунок 80 МВт-год спожитої електроенергії, що була власногенерована за рахунок вугілля.	

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Відповідно до стандарту GRI 302 всі показники енергоспоживання потрібно надавати відповідно до регламенту Міжнародної системи одиниць (SI) – у джоулях (Дж) або у кратних одиницях (кілоджоулях (кДж), мегаджоулях (МДж) або гігаджоулі (ГДж) – для наведення даних за більшими обсягами). Саме тому у табличну форму розкриття було додано показник «Метод конверсії (розрахунок)» – він відображається процес переведення використовуваних підприємством одиниць виміру у Дж (або кратні одиниці) із застосуванням коефіцієнтів конверсії. Положеннями Глобальної ініціативи зі звітності передбачено, що звітування має відбуватись для узгодженої групи суб'єктів (структурних одиниці або підрозділів підприємства), інформацію за якими включено у звіт, тобто це або підприємство в цілому, або окремі його частини. При цьому, звітування за групою суб'єктів, за якими збираються і аналізуються дані, має бути послідовним для кожного наступного звітного періоду, щоб забезпечити прозорість інформації та можливість порівнювати ESG-звіти у динаміці.

За даним розкриттям пропонуємо, перш за все, врахувати особливості субрахунку 203 «Паливо» як такого, що містить інформацію про енергоносії. Відповідно до моделі, представленої у табл. 2.5 необхідно оптимізувати 3 рівень аналітичного розрізу (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Оптимізована структура субрахунку 203 «Паливо»
для цілей ESG-звітування**

<i>Рівень аналітичного розрізу</i>		<i>Опис аналітичного розрізу</i>	<i>Обґрунтування застосування</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
3	203.XXX	Розподіл за напрямом використання: 203.XX1 – Для виробничого устаткування 203.XX2 – Для опалення 203.XX3 – Для транспорту Та подальша аналітика у розрізах використання палива	Розкриття 302-1 вимагає деталізувати інформацію в межах напрямів споживання палива

Джерело: розроблено автором

Головне призначення такого аналітичного розрізу полягає у можливості здійснення контролю за споживанням палива у різних напрямках, з врахуванням наведеного у табл. 2.5 підходу до поділу його на відновлювальне та невідновлювальне.

Ключовою ідеєю Розкриття 302-2 «Споживання енергії за межами підприємства» є врахування всього «енергетичного сліду» підприємства. Воно стосується енергії, яка не споживається самим суб'єктом господарювання, але пов'язана з його ланцюгом постачання, що має допомогти заінтересованим сторонам зрозуміти масштаб впливу діяльності на довкілля. Як приклад, це може бути енергія, яку використовують кінцеві споживачі при використанні продукції компанії, або енергія, яку споживають постачальники під час виробництва матеріалів, які купуються і використовуються підприємством. Пропоновано деталізувати обсяги споживання енергії за межами підприємства за «upstream» (вищими) та «downstream» (нижчими) категоріями та видами діяльності за ланцюгом постачання (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Операції для розрахунків за етапами ланцюга постачання [52]

<i>«Upstream» операції</i>	<i>«Downstream» операції</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Транспортування і дистрибуція	Транспортування і збут

Продовження табл. 2.8

<i>1</i>	<i>2</i>
Основні засоби	Використання реалізованої продукції
Відходи, утворені в результаті діяльності	Переробка реалізованої продукції
Паливно-енергетична діяльність (не включена до розкриття 302-1)	Поводження з продукцією після строку її експлуатації
Придбані товари та послуги	Поводження з продукцією після строку її експлуатації
Службові відрядження	Інвестиції
Поїздки співробітників на роботу	Франшизи
Орендовані активи вище за ланцюгом постачання	Орендовані активи нижче за ланцюгом постачання
Інші upstream категорії	Інші downstream категорії

Суттєвим є те, що стандарт GRI 302 за цим розкриттям не вимагає, щоб підприємство надавало інформацію за всіма категоріями розрахунків – суб'єкт господарювання може зосередитися на тих операціях, що є суттєвими для відображення «енергетичного сліду». Щодо фактичного відображення розкриття 302-2 у ESG-звіті пропонуємо розглянути табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Розкриття 302-2 «Споживання енергії за межами підприємства»

<i>Тип операції</i>	<i>Метод визначення прогнозованого споживання</i>	<i>Прогнозоване споживання, Дж</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
«Upstream» операції		2 850,00
Поїздки співробітників на роботу	К-сть співробітників (чол.) × Середня відстань (км) × Енергоспоживання транспорту (Дж/км)	2 500,00
...	...	350,00
«Downstream» операції		900,00
Поводження з продукцією після строку її експлуатації	Обсяг продукції (т) × Середнє енергоспоживання при процесі утилізації (Дж/т)	750,00
...	...	150,00

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Насправді, процес формування розкриття 302-2 є гнучким, оскільки суттєвість споживання енергії за межами підприємства (згідно стандарту) визначається за такими критеріями:

- 1) існує значний вплив на загальне очікування щодо споживання енергії

підприємством за його межами;

2) існує потенціал скорочення споживання, яке підприємство може здійснити або вплинути на нього;

3) існує можливість виникнення репутаційних, фінансових, регуляторних та інших ризиків, пов'язаних зі зміною клімату;

4) споживання енергії вважається суттєвим інвесторами, споживачами, громадськими організаціями, постачальниками та іншим заінтересованими сторонами;

5) споживання енергії є результатом винесених на аутсорсинг операцій, які раніше здійснювались на підприємстві, або операцій, які зазвичай проводяться на підприємствах галузі діяльності суб'єкта господарювання;

6) споживання енергії визначене як суттєве для галузі діяльності підприємства;

7) споживання енергії відповідає будь-яким іншим додатковим критеріям для встановлення суттєвості, що визначені самим підприємством або підприємствами галузі його діяльності.

Підприємство у формування ESG-звіту не зобов'язане надавати інформацію за всіма операціями та видами діяльності у ланцюгу постачання, а лише за тими, що відповідають принципам суттєвості. При цьому вважаємо, що у випадку, коли наступному звітному періоді зникає або додається певна операція енергоспоживання поза межами підприємства, за якою відбувається звітування, суб'єкт господарювання у примітках має навести обґрунтування таких змін.

Розкриття 302-3 «Енергоемність» (табл. 2.9) спрямований на інформування заінтересованих сторін щодо затрат енергії на визначений підприємством специфічний показник через розрахунок коефіцієнтів енергоемності. В межах стандарту «специфічний показник» варто розуміти, як суттєву для підприємства одиницю продуктивності його діяльності – обсяг виробництва, кількість одиниць продукції, кількість штатних працівників, дохід або продажі тощо. Також зазначено, що енерговитрати, включені для розрахунку, можуть включати електроенергію, пару, опалення, охолодження, пару або всі енергії разом – на

розсуд суб'єкта, що звітує (Додаток Д, ф. Д.3).

Кількість визначених для звітування коефіцієнтів енергоємності стандартом не обмежена, однак зазначено, що для забезпечення прозорості їх розбивку можна робити за: об'єктами діяльності; країнами, в яких функціонує підприємство; типами джерел енергії (наведеними у розкритті 302-1) та видами діяльності. Глобальна ініціатива зі звітності наголошує, що в поєднанні з попередніми розкриттями стандарту, енергоємність «допомагає контекстуалізувати ефективність підприємства, у тому числі по відношенню до інших суб'єктів господарювання».

Таблиця 2.10

Розкриття 302-3 «Енергоємність»

Розріз звітування	Базовий показник	Обсяг базового показника, нат. о.в.	Вид енергії	Енерговитрати, Дж	Коефіцієнт енергоємності
1	2	3	4	5	6
За об'єктами діяльності:					
Цех № 1	Обсяг виробництва	25 000 шт.	Електро-енергія	450 000	18,00
Цех № 2		30 000 шт.		510 000	17,00
За країнами діяльності:					
Україна	Дохід	15 000 тис. грн	Всі види	750 000	50,00
Німеччина		25 000 тис. грн		210 000	8,40
За видами діяльності:					
Виробництво товару А	Кількість штатних працівників	98 чол.	Електро-енергія	600 000	6 122,45
Виробництво товару Б		75 чол.		360 000	4 800,00
За типами джерел енергії:					
Відновлювальне паливо	Дохід	15 000 тис. грн	Всі види	720 000	48,00
Невідновлювальне паливо		25 000 тис. грн		1 080 000	43,20

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Варто зазначити, що подібний формат звітування буде корисним не тільки для зовнішніх стейкхолдерів, а й для управлінського апарату підприємства, зокрема тому, що в поєднанні з іншими даними, можна приймати обґрунтовані рішення щодо доцільності функціонування тієї чи іншої виробничої лінії, адже якщо продукція, що має більший коефіцієнт енергоємності, генерує менше

доходу ніж та, коефіцієнт енергоємності якої нижчий з паралельно високою дохідністю, постає питання про доцільність виробництва таких товарів.

Розкриття 302-4 «Скорочення енергоспоживання» передбачає висвітлення ініціатив підприємства щодо зменшення рівня споживання енергії, а також результатів, що були досягнуті (або можуть бути досягнуті) після їх застосування. З поміж усіх рекомендацій до цього розкриття, Глобальна ініціатива зі звітності акцентує увагу на двох ключових моментах у звітуванні: 1) необхідно виключити ті скорочення енергоспоживання, що стали наслідком зменшення виробничих потужностей аутсорсингу операцій; 2) обов'язково зазначати, чи скорочення енергії оціночне, змодельоване або прямо вимірне. При цьому регламентовано, що підприємство може подавати дані як за кожним видом енергії окремо, так і в сукупності.

Пропонуємо у ESG-звіті представляти інформацію у вигляді системи взаємопов'язаних таблиць, що наведені нижче (табл. 2.11 та 2.12).

Таблиця 2.11

Загальне скорочення енергоспоживання

Вид енергії	Базове споживання (2023 рік), Дж	Поточне споживання (2024 рік), Дж	Скорочення споживання		Назва ініціативи
			Дж	%	
1	2	3	4	5	6
Електроенергія	850 000,00	625 750,50	224 24,50	26,38	1.1 – Модернізація освітлення
Відновлювальне паливо	300 000,00	280 000,00	20 000,00	6,67	2.1 – Заміна обладнання
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Розкриття 302-4 за формою табл. 2.11 дає змогу заінтересованим сторонам ознайомитись з показниками скорочення енергоспоживання при застосуванні підприємством відповідних ініціатив. Однак вимоги стандарту також передбачають деталізацію інформації за проведеними заходами в межах ініціатив та методами і типами оцінки скорочення споживання енергії, тому додатково у ESG-звіті пропонуємо відображати інформацію за формою табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Ініціативи зі скорочення енергоспоживання

Код ініціативи	Оцінка скорочення споживання		Опис заходів	Період впровадження	Економічна ефективність, тис. грн
	Вид оцінки	Метод розрахунку			
1	2	3	4	5	6
1.1	Моделювання	Різниця між потужністю старих і нових ламп × Кількість ламп × Середній час роботи × Коефіцієнт використання	Заміна люмінесцентних ламп на LED-освітлення у всіх виробничих приміщеннях	Січень-березень 2025 р.	450,00
2.1	Пряме вимірювання	Різниця між показниками лічильників до і після заміни обладнання за однаковий період × Коефіцієнт завантаження обладнання	Заміна застарілого обладнання на енергоефективне, встановлення частотних перетворювачів	Листопад-грудень 2024 р.	1 200,00
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Вважаємо, що представлений формат звітування за описуваним розкриттям виконує вимоги стандарту GRI 302 та буде достатнім для інформування стейкхолдерів щодо економії енергії підприємством. Нами було запропоновано також інформування в частині економічних вигід, отриманих через впровадження ініціатив зі скорочення енергоспоживання – цей показник пропонуємо заповнювати на основі різниці між раніше понесеними витратами на споживання енергії і поточними, з врахуванням зміни тарифів протягом аналізованого періоду та, за наявності: податкових пільг при впровадженні ініціатив енергозбереження і витрат на поточне технічне обслуговування нового обладнання. Також вважаємо, що в показник економічної ефективності не варто включати дохід від продажу старого обладнання, а також витрати на придбання та встановлення нового – ці витрати є разовими та не сприяють точності в оцінці економічної ефективності.

Розкриття 302-5 «Зниження енергетичних потреб продуктів і послуг» спрямоване на інформування стейкхолдерів щодо змін у енергозатратах пропонуваніх підприємством продуктів та послуг (у Дж або кратних одиницях). Пропонуємо формувати зазначене розкриття у вигляді двох таблиць (2.13 та 2.14).

Таблиця 2.13

Методика розрахунку енергетичних потреб продуктів / послуг

Продукт / послуга	Метод вимірювання	Умови тестування
1	2	3
Ноутбук	Застосування вимірювача потужності UNI-T UT230B-EU та переведення Вт у Дж	Імітування робочого процесу за ПК протягом 8-ми годин
Перевезення вантажу	Моніторинг витрат палива	Година їзди міськими дорогами зі швидкістю 90 км/год при середній завантаженості авто
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Перша з таблиць у межах розкриття виконує вимоги стандарту щодо звітування про методи вимірювання енергоспоживання продукту чи послуги. За рекомендаціями Глобальної ініціативи зі звітності, додатково підприємство може описувати підходи до виробу методів вимірювання енергоспоживання, якщо воно підпадає під різні галузеві стандарти, а також зазначати посилання на такі стандарти для можливості заінтересованим сторонам оцінити їх відповідність з фактично наданими підприємством даними.

Таблиця 2.14

Характеристика зниження енергетичних потреб продуктів / послуг

Продукт / послуга	Базова потреба (2023 рік)	Поточна потреба (2024 рік)	Скорочення потреби споживання	
			Дж	%
1	2	3	4	5
Ноутбук	842 400 Дж/день	716 040 Дж/день	126 360 Дж/день	15,00
Перевезення	1 225 800 Дж/100 км	1 103 220 Дж/100 км	122 580 Дж/100 км	10,00
...
ПРИМІТКИ:	<i>Зазначається обґрунтування вибору базового року / рівня споживання</i>			
ЕКОНОМІЧНА ВИГОДА:	<i>Наводиться інформація про рівень виявленої економічної вигоди</i>			

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Стандартом регламентовано, що суб'єкт господарювання у ESG-звіті окрім показників фактичних енергетичних потреб та рівня їх скорочення повинен зазначати, який рік або рівень було обрано базою порівняння. Пропонуємо наводити обґрунтування його вибору у розділі «Примітки» табл. 12 у розрізі обрання рівня (року) базових енергетичних потреб для кожного виду продукту / послуги.

Окрім пропонованого стандартом, вважаємо за доцільне у ESG-звіті зазначати також економічну вигоду, яку отримує підприємство після скорочення енергетичних потреб своїх продуктів та послуг, при цьому її розрахунок буде відрізнятися.

Якщо говорити про послуги, то найбільш очевидною економічною вигодою виступатиме скорочення витрат на енергоспоживання при її наданні споживачу. Відтак, пропонуємо проводити розрахунок за формулою 4:

$$EB_{\text{Пос.}} = (E_1 - E_2) \times \sum_{\text{Пос.}} \times T, \text{ де} \quad (4)$$

$EB_{\text{Пос.}}$ – економічна вигода від надання певної послуги з меншим рівнем енергоспоживання;

E_1 – енергоспоживання на визначену одиницю до скорочення;

E_2 – енергоспоживання на визначену одиницю після скорочення;

$\sum_{\text{Пос.}}$ – загальна кількість наданих визначених послуг протягом звітного періоду;

T – тариф на споживання енергоресурсу.

Якщо підприємством було застосовано міри для скорочення потреб в енергоспоживанні більш, ніж однієї послуги, $EB_{\text{Пос.}}$ розраховується для кожної такої послуги окремо.

Що стосується продукції, вважаємо, що тут економічна вигода може бути представлена у вигляді збільшення доходу від реалізації оновленої продукції порівняно з доходом від продажу моделей з вищим рівнем споживання енергії. На практиці, підвищення рівня доходу може бути спричинене двома факторами:

- 1) збільшення обсягів продажу через покращення характеристик продукту;
- 2) встановлення вищої ціни на товар з кращими якостями енергоефективності (формула 5).

$$EB_{\text{ПРОД.}} = (\sum \Pi_2 \times \text{Ц}_2 - \sum \Pi_1 \times \text{Ц}_1) + \text{СіП} - \text{В}_{\text{МОД.}}, \text{ де} \quad (5)$$

$EB_{\text{ПРОД.}}$ – економічна вигода від реалізації певного продукту з меншим рівнем енергоспоживання;

$\sum \Pi_2$ – кількість реалізованої визначеного продукту з вищим рівнем енергоспоживання;

Ц_2 – ціна реалізації визначеного продукту з вищим рівнем енергоспоживання;

$\sum \Pi_1$ – кількість реалізованої продукції з нижчим рівнем енергоспоживання;

Ц_1 – ціна реалізації визначеного продукту з нижчим рівнем енергоспоживання;

СіП – податкові пільги або субсидії, які надаються при впровадженні ініціатив енергозбереження (за наявності);

$\text{В}_{\text{МОД.}}$ – витрати на удосконалення визначеної продукції щодо зменшення рівня її енергоспоживання, що не були включені на собівартість.

Аналогічно до відображення економічних вигід за послугами, за необхідності, $EB_{\text{ПРОД.}}$ визначається для кожного продукту окремо. Крім того, економічну вигоду можна вважати дійсною тільки у випадку, якщо $EB_{\text{ПРОД.}}$ буде зі знаком «+».

Поточний контроль за обсягами споживання електроенергії може відбуватись за допомогою автоматизованих систем комерційного обліку електричної енергії, що передбачають наявність лічильників, каналів передачі інформації для споживача та комунікаційного обладнання для збору і обробки даних вимірювань [119]. Кількісні витрати опалення можна фіксувати тепловими лічильниками, охолодження – датчиками витрати холодоагенту, а пари – через спеціально встановлені витратоміри. Тож фактично, у бухгалтерському обліку окрім витрат енергії, згенерованої через використання палива, підприємство може фіксувати інформацію щодо обсягу витрат, понесених на оплату рахунків за користування енергією, що надається третьою особою.

Відтак, додатково у ESG-звіт пропонується додавати інформацію про загальний обсяг витрат, понесений на споживання енергії (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Витрати, понесені на споживання енергії

Постачальник енергії	Обсяг споживання, ГДж		Динаміка, %	Витрати, тис. грн		Динаміка, %
	2023 р.	2024 р.		2023 р.	2024 р.	
ТОВ «Житомиргаз Збут»	5 400	5 040	-6,7	4 500	4 900	+8,9
Житомиробленерго	4 320	4 500	+4,2	3 600	4 000	+11,1
Сонячні батареї	1 440	2 520	+75,0	–	–	–
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Інформація за табл. 2.15 переш за все буде мати значення для ключових користувачів ESG-звітів – інвесторів. Залежність від традиційних енергоресурсів та зовнішніх постачальників робить підприємство вразливим до коливань цін на газ, електроенергію та паливо, що може негативно позначитися на її прибутковості – бізнес, який не приділяє достатньої уваги енергоефективності, може зіткнутися з додатковими податковими навантаженнями. Тож у цьому контексті інвестори аналізують, чи суб'єкт господарювання здійснює заходи з підвищення енергоефективності (порівнюючи джерела, обсяги та витрати на енергію) та чи використовують альтернативні джерела енергії.

Для формування цієї частини ESG-звіту використовуватимуться дані з витратних рахунків бухгалтерського (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Витрати, понесені на споживання енергії, на рахунках бухгалтерського обліку

Рахунок	Інформація, що відображається
1	2
91 «Загальновиробничі витрати»	Витрати на енергію для роботи обладнання основного виробництва
92 «Адміністративні витрати»	Споживання енергії структурними підрозділами адміністративного призначення
93 «Витрати на збут»	Енергетичні витрати, пов'язані з транспортуванням, логістичними процесами, збутовою діяльністю
94 «Інші операційні витрати»	Інші витрати, пов'язані з утриманням інфраструктури, де споживається енергія

Джерело: розроблено автором

Наступним для аналізу було обрано Стандарт GRI 303 «Вода та стічні води

2018» [53], основною метою якого є висвітлення інформації про управління водним ресурсами, взаємодію з ними, а також позитивні або негативні впливи діяльності суб'єкта господарювання на водні ресурси. Вважаємо, що у ESG-звіт доцільно подавати інформацію за тематичними розкриттями 303-3, 303-4 та 303-5 у тих формах, які пропонує безпосередньо Глобальна ініціатива зі звітності.

Для надання стейкхолдерам впевненості щодо реальності зусиль підприємства у раціональному використанні водних ресурсів, застосовується Розкриття 303-3 «Водозабір», що регламентує звітування за обсягами забору води і, як наслідок, впливом на території з водним стресом (Додаток Е, табл. Е.1).

У стандарті зазначено, що прісною є вода, у якій $\leq 1\ 000$ мг/л загального обсягу розчинених твердих речовин, а інша вода – це та, у якій $> 1\ 000$ мг/л загальної кількості розчинених твердих речовин. Тлумачення того, які води вважаються поверхневими, підземними, морськими, виробленими – детально наведено у глосарій стандарту 303. Важливість цього розкриття полягає в тому, що заінтересовані сторони можуть оцінити рівень навантаження на джерела усіх типів води – як регламентує стандарт, для цього особливо важливо зазначати максимальну кількість даних за табл. Г.1. Зокрема, зауважимо, що для джерел, з яких суб'єкт господарювання самостійно проводить забір води, розбивка на прісну та іншу воду є обов'язковою (навіть якщо вся зібрана вода належить до однієї категорії). На розсуд підприємства інформація може бути деталізована у розрізах визначення якості води, її характеристик, будь-яких фізичних або хімічних критерії – доцільним вважається все, що може підвищити прозорість звітування. Що стосується забору води третіми сторонами, то підприємство має зробити запит на інформацію щодо джерел забору для формування розкриття 303-3. Знову ж таки, додаткова інформація щодо постачальників води (назва, обсяги постачання, якість води тощо) дозволить заінтересованим сторонам оцінити підприємство на предмет кооперації з соціально-відповідальними контрагентами. Розкриття 303-4 «Скидання води» призначене для кількісної оцінки обсягів води, які скидаються підприємством – зокрема Глобальною ініціативою зі звітності запропоновано формувати його у розрізі напрямів, за

якими відбуваються скиди (Додаток Е, табл. Е.2).

В межах розкриття для реальної оцінки впливу на водні ресурси у природньому середовищі доцільно також подавати у ESG-звіт інформацію про якість води, що скидається, оскільки скидання води може мати не тільки негативний вплив: якщо скид води незначний, однак якість води практично сягає рівня «токсична», це різко негативно вплине на довкілля, однак при скиданні великих обсягів води підприємством, що попередньо застосовує технології очищення, навпаки – може позитивно вплинути на водний ресурс. Те саме стосується і опрісненої води, що може скидатись у солоні та прісні водойми.

Що стосується заповнення табл. Г.2, зауважимо: стандартом регламентовано, при розрахунку загального скидання води не враховуються обсяги вод зі сторонніх джерел, що були передані іншим підприємствам.

Щодо розкриття 303-5 «Споживання води» (Додаток Е, табл. Е.3), можемо стверджувати, що воно призначене не тільки для висвітлення аспекту впливу на навколишнє середовище у ESG-звіті, а й для демонстрації виконання соціального договору. Як приклад, надмірне використання води підприємством з природньо обмеженого джерела може не лише стати причиною негативних зрушень в екосистемі, а й ускладнити доступ місцевих жителів до води.

Для визначення обсягу споживання води необхідно від загального обсягу водозабору відняти загальне скидання води, при чому розрахунок має проводитись окремо для всіх територій та для територій з водним стресом. Щодо другого показника звітування за табл. Г.3, то від загального обсягу накопичення води на кінець звітного періоду необхідно відняти загальний обсяг накопичення води на його початок. Варто зазначити, що в контексті аналізу споживання води підприємство для себе має не просто констатувати факт таких змін, а провести їх аналіз з паралельною обробкою відгуків і запитів стейкхолдерів, щоб провести комплексну оцінку наявних та потенційних впливів на соціум та навколишнє середовище і, як наслідок, оптимізувати свою стратегію управління водними ресурсами.

Згідно із рекомендаціями за розкриттями 303-3 та 303-5, суб'єкт

господарювання повинен для стейкхолдерів надавати інформацію про маніпуляції з водними ресурсами не тільки в узагальнених показниках, а й у розрізі об'єктів, які належать підприємству та функціонують на територіях з дефіцитом води (Додаток Е, табл. Е.4).

Якщо підприємство реально турбується про свою репутацію, як соціально-відповідального суб'єкта, управлінському апарату повсякчас потрібно зіставляти дані з таблиці вище з даними про стан водних ресурсів на територіях, де розташовані відповідні об'єкти – тому що на практиці зміни у навколишньому середовищі перш за все асоціюють з діяльністю бізнесу. І якщо реальність негативного впливу підтверджена не тільки думкою громадськості, а й числовими даними, наведеними підприємством, його репутація може швидко сягнути низького рівня. У зворотному випадку – якщо операції з водою позитивно впливають на довкілля та суспільство – суб'єкту господарювання варто підтримувати наявні практики, а інформацію про такий вплив відображати у ESG-звіті для підтримки статусу соціально-відповідального партнера та підприємця.

Кожне з проаналізованих розкриттів у межах стандарту 303 передбачає звітування за операціями з водними ресурсами, які здійснюються постачальниками, значною мірою впливають на водні ресурси у ділянках дефіциту води (Додаток Е, табл. Е.5). Як було зазначено раніше, «значний вплив» – не обов'язково означає «негативний». Тому вважаємо, що дана таблиця повинна формуватися у двох розрізах: за негативними впливами та за позитивними впливами на ділянки з дефіцитом води. Це доцільно у ситуаціях, коли контрагент проводить забір води у ділянках з нормальним рівнем води, проводить після її використання проводить маніпуляції для її очищення та скидає у місця, де визначено значний рівень дефіциту.

Усі представлені форми табличних варіантів розкриттів за стандартом 303 можуть доповнюватись даними, які, як вважає управлінський апарат, можуть сприяти прозорості та чіткості ESG-звіту. Можемо стверджувати, що пропонувані формат звітування за екологічним аспектом сприятиме якісному

відображенню інформації про використання, розподіл та відновлення природних ресурсів у ESG-звітах. Рекомендації GRI є ґрунтовними та простими одночасно, тож до впровадження обов'язкового звітування зі сталого розвитку та використання ESRS, підприємства сформуєть відповідні навички у звітуванні. Таблична форма описаних розкриттів дозволить заінтересованим сторонам проаналізувати чітко подану підприємством інформацію та дасть змогу зіставити її з даними інших суб'єктів господарювання, що також застосовуватимуть цей формат звітування.

Узагальнена інформація з облікового забезпечення формування розкриттів в межах екологічного аспекту за розглянутими стандартами GRI представлена у табл. Ж.1 Додатку Ж. В сучасних умовах бухгалтерський облік на підприємствах повністю автоматизований, і це передбачає зберігання, реєстрацію та контроль інформації за здійснюваними операціями не тільки в межах вартісного вимірника, а й через натуральні показники. Тому використання пропонованих аналітичних розрізів дозволить виокремити інформацію за кожним використаним ресурсом і в межах його натурального вимірювання, і в межах вартісної оцінки, та відобразити достовірну інформацію у ESG-звіті, що й продемонстровано у Додатку Ж.

2.2. Облікове забезпечення формування соціального аспекту ESG-звітності за вимогами GRI: організація і методика

У межах даного пункту дослідження для аналізу було обрано тематичні стандарти GRI, які найбільше розкривають інформацію про дотримання підприємством принципів соціальної відповідальності, що дозволяє сфокусувати увагу на тих аспектах діяльності, які є найбільш актуальними для забезпечення формування довіри з боку стейкхолдерів.

Для розуміння контексту пропонованих форм розкриттів варто зауважити, що «значущі ділянки діяльності» (англ. «significant locations of operation») у контексті стандартів GRI означають ті географічні або функціональні області, де

діяльність підприємства має значний вплив на місцеві громади, навколишнє середовище, інтереси стейкхолдерів або інші важливі сфери. Визначення цих ділянок здійснюється підприємством на основі аналізу масштабів, суттєвості наслідків та їхнього впливу в ході нормальної діяльності. Такий підхід дозволяє виділити зони, які потребують особливої уваги з боку підприємства у контексті його соціальної відповідальності та прозорості звітування.

Щодо відображення соціального аспекту діяльності підприємства для цілей ESG-звітування розглянемо наукові доробки українських дослідників. У публікації «Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі» Дерій Василь окреслив мету, завдання, етапи виникнення у господарському процесі, проблеми і перспективи розвитку соціального обліку; крім того, автором було сформовано визначення поняття «соціальний облік» – «це перманентний процес формування і надання користувачам інформації про економічний, екологічний, соціальний стан підприємства з метою залучення нових інвесторів та покращення внутрішнього клімату» [124].

Наприклад, І. Жиглей у праці «Соціально-відповідальна діяльність: поняття, складові та передумови відображення у системі бухгалтерського обліку» було розроблено модель визначення операції як такої, що належить до соціально відповідальних, з метою її подальшого відображення у обліку. Вона починається з оцінки того, чи належить господарська операція до звичайної діяльності підприємства – якщо відповідності немає, така операція розглядається як надзвичайна подія або усунення її наслідків; якщо операція належить до звичайної діяльності – відбувається перевірка на її входження до складу операційної діяльності. У разі негативної відповіді оцінюється належність операції до інвестиційної або фінансової діяльності; у разі позитивної – на наступному етапі визначається, чи відповідає операція принципам соціальної відповідальності. Якщо відповідність відсутня, операція класифікується як ознака безвідповідальної діяльності, тоді як у разі позитивної відповіді – вона визначається як така, що є складовою соціально відповідальності [125].

Крім того, авторкою встановлено, що операції, пов'язані з соціальною

відповідальністю, з позиції об'єкту бухгалтерського обліку є операціями звичайної діяльності підприємства, що відповідають виявленим автором принципам: «добровільність, відкритість, системність, значимість, недопущення конфліктів, взаємна моральна та матеріальна вигода» [125].

С. Левицька у науковій статті «Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення» запропонувала створення центрів відповідальності «Соціальні затрати», що «уможливить оперативно отримувати інформацію про виконання керівництвом підприємства своїх соціальних програм» [129]. Перелік субрахунків аналітичного обліку, представлених у табл. Г.1 Додатку Г – пропозиція авторки, яку необхідно ввести в рамках зазначених центрів відповідальності, задля фіксування операцій, пов'язаних з соціальними виплатами.

Л. Голінач (Швець) провела сортування соціальних витрат за об'єктами обліку та представила сформовану класифікацію у праці «Витрати соціально-відповідальної діяльності бізнесу» (Додаток Г, рис. Г.3). Крім того, авторка зазначила, що для прицільного спостереження за соціальними витратами суб'єкта господарювання у системі бухгалтерського обліку варто вести аналітичні розрізи за: «галузями економіки, за видами діяльності, періодичністю, способом включення у собівартість, ступенем регламентації, спрямуванням, формою здійснення, мірою витрачання, можливістю управління, ступенем корисності, можливістю контролю їх величини» [158].

Деякі з наукових доробків Н. Бразилій, Ю. Крот та Я. Пастернак теж присвячені квестіям соціального обліку. Зокрема, у публікації «Система забезпечення соціального обліку підприємств» науковицями було сформовано модель забезпечення соціального обліку підприємства. Пропонована система поділяється на три етапи:

- 1) вхід в систему – етап розробки нормативної бази та розпорядчих документів для впровадження соціального обліку, а також пошуку або підготовки кваліфікованих спеціалістів;

- 2) процес – етап руху інформації про соціальну діяльність у

бухгалтерському обліку та використання відповідних методичних прийомів обліку на всіх етапах її формування;

3) вихід із системи – формування звітів про соціальну відповідальність на базі наявної облікової інформації та її передача усім заінтересованим сторонам для прийняття стратегічних рішень [120].

Варто зауважити, що висвітлені наукові доробки є далеко не єдиними у вітчизняних дослідженнях соціального обліку, однак акцентуємо на них увагу, щоб констатувати: дослідження обліку, прямо чи опосередковано пов'язаного з аспектами ESG є актуальною темою досліджень протягом довгого часу. Конкретні пропозиції авторів і сьогодні можуть використовуватись для збору та систематизації інформації, що відображатиметься у ESG-звітності.

Стандарт GRI 401 «Зайнятість 2016» дозволяє суб'єктам господарювання продемонструвати свою соціальну відповідальність, спрямовану на створення комфортного та безпечного робочого середовища, сприяння професійному розвитку, забезпечення лояльності до працівників, стабільності зайнятості і дотримання законодавчих норм [56]. Відповідно до його положень, подібна інформація дає заінтересованим сторонам можливість оцінити ефективність кадрової політики підприємства. Перше розкриття представлено у табл. 2.17.

Таблиця 2.17

Розкриття 401-1 «Нові працівники та плинність кадрів»

Рік	Стать	Вікова категорія (найм / плинність)			Загальний показник найму, чол.	Рівень найму, %	Загальний показник плинності, чол.	Рівень плинності, %
		До 30 років	30-50 років	>50 років				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2024	Жінки	5/2	30/15	1/5	36	3,6	22	2,2
	Чоловіки	6/3	4/2	5/8	15	1,5	13	1,3
Регіональний розподіл загальної сукупності найнятих та звільнених працівників, %		Регіональний розподіл найнятих працівників:						
		Україна: Київська область – 40%, Львівська область – 30%, Одеська область – 20%.						
		Німеччина: Берлін – 10%.						
		Регіональний розподіл звільнених працівників:						
		Україна: Київська область – 40%, Львівська область – 30%, Одеська область – 20%.						
		Італія: Тревизо – 10%.						

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Як бачимо, підприємство повинне звітувати про загальну кількість і та частку нових наймів та звільнень кадрів за звітний період, розподілених за: 1) пропонованими стандартом віковими групами; 2) статтю; 3) регіонами.

Глобальною ініціативою зі звітності пропоновано для розрахунку рівня найму та плинності використовувати порядок розрахунку за формулами Д.4 та Д.5, що наведені у **Додатку Д**. Показники найму та плинності кадрів дозволяють оцінити здатність суб'єкта господарювання до залучення нових працівників з врахуванням різноманітності та гендерної рівності. При цьому значний рівень плинності, в свою чергу, може свідчити про незадоволеність працівників умовами праці, невідповідність корпоративній культурі заявленим при прийому на роботу нормам, порушенням прав трудових ресурсів тощо.

Особлива увага у стандарті приділяється питанням переваг у вигляді пільг для постійних працівників, що не надаються тимчасовим кадрам або сумісникам (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Розкриття 401-2 «Пільги, що надаються працівникам, які працюють на умовах повної зайнятості, та які не надаються працівникам, що працюють на умовах неповної зайнятості»

Пільга / гарантія	Обсяг виплат за значущими ділянками діяльності, грн		Загальний обсяг виплат, грн
	Відділ збуту	Логістичний відділ	
1	2	3	4
Страховання життя	270 000,00	280 000,00	550 000,00
Медичне страхування	500 000,00	350 000,00	850 000,00
Страховання по інвалідності	100 000,00	0,00	100 000,00
Відпустка по догляду за дитиною	0,00	35 000,00	35 000,00
Пенсійне забезпечення	750 000,00	600 000,00	135 000,00
Програми участі персоналу в акціонерному капіталі	0,00	0,00	0,00
Інше	15 000,00	32 000,00	47 000,00
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Деталізація за розкриттям 401-2 повинна відбуватись у розрізі тих пільг і

гарантій, які підприємство включає у соціальний пакет працівника. Узагальнення інформації у бухгалтерському обліку за операціями із надання соціального пакету пропонуємо вести за аналітичними розрізами, пропонованими К. Шиманською (табл. Г.2, **Додаток Г**). Авторкою зазначено, що впровадження обліку витрат за соціальним пакетом на вказаних вище рахунках дасть змогу виокремити затрати за кожним компонентом та дозволить управлінському апарату «робити обґрунтовані висновки про доцільність розширення складу соціального пакету, запровадження його елементів для певних категорій персоналу» [159]. Для цілей ESG-звітування, використання такого підходу до обліку забезпечить зручність у зборі інформації при підготовці звіту.

Інформування за розкриттям 401-2 відбувається у розрізі значущих ділянок діяльності (які підприємство визначає самостійно) та відповідних пільг і гарантій, які надаються підприємством. Вказаний перелік пільг та гарантій пропонує Глобальною ініціативою, проте його доповнення категорією «Інше» дає підприємству можливість висвітлити інформацію за тими «бонусами», які воно надає додатково, наприклад: корпоративний транспорт, додаткові премії, заходи для підтримки фізичного та ментального здоров'я, харчування тощо.

За результатами аналізу цієї частини ESG-звіту заінтересовані сторони можуть оцінити, як підприємство інвестує у людські ресурси та які переваги надає працівникам на умовах повної зайнятості. У випадку, якщо підприємство не робить розділення у наданні пільг між різними за зайнятістю трудовим ресурсам, відповідна таблиця має заповнюватись з приміткою «Пільги надаються у рівному обсязі». Якщо гарантії для працівників, що працюють на умовах повної зайнятості, відрізняються від гарантій, які пропонуються кадрам, що працюють на умовах неповної зайнятості, зазначене розкриття формується у двох таблицях для кожної категорії трудових ресурсів.

Розкриття 401-3 за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності передбачає інформування в частині наданих відпусток по догляду за дитиною (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Розкриття 401-3 «Відпустка по догляду за дитиною»

<i>Показник</i>	<i>Жінки</i>	<i>Чоловіки</i>	<i>Разом</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Працівники, які мають право на відпустку по догляду за дитиною, чол.	10	5	15
Працівники, які скористалися відпусткою по догляду за дитиною, чол.	8	3	11
Працівники, які повернулися після відпустки по догляду за дитиною, чол.	7	2	9
Працівники, які залишилися працювати через 12 місяців після відпустки по догляду за дитиною, чол.	6	2	8
Рівень повернення, %	87,5	66,7	
Рівень утримання, %	85,7	100,0	

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Усі зазначені за розкриттям розрізи визначені GRI 401 з наданням інструкції для розрахунку рівня повернення та рівня утримання (формули Д.6 та Д.7 у Додатку Д). Звітування в такому форматі спрямоване на оцінку рівня гендерної рівності та підтримки працівників, які поєднують роботу із сімейними обов'язками, а також допомагає визначити ефективність політик компанії у сфері роботи з персоналом.

За Стандартом GRI 402 «Трудові/управлінські відносини 2016» підзвітне підприємство має демонструє, як воно керує взаємодією з працівниками в контексті змін в операційній діяльності [57]. Він допомагає оцінити, наскільки суб'єкт господарювання дотримується принципів своєчасного інформування та консультування з кадрами щодо значущих змін, що можуть вплинути на їх зайнятість. Пропонований варіант відображення розкриття за стандартом у ESG-звітності представлено у табл. 2.20.

Таблиця 2.20

Розкриття 402-1 «Мінімальні терміни повідомлення про операційні зміни»

<i>Відділ / підрозділ, у якому відбуваються зміни</i>	<i>Мінімальний термін повідомлення, тижні</i>	<i>Наявність положення про консультацію</i>	<i>Процедура комунікації щодо змін</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Управлінський апарат	3	Без формальних зобов'язань	Індивідуальні зустрічі, офіційні меморандуми

Продовження табл. 2.20

1	2	3	4
Логістичний відділ	4	Передбачено у трудовій угоді	Групові зустрічі, письмове повідомлення через внутрішню корпоративну пошту
Тимчасові співробітники відділу збуду	8	Передбачено у трудовій угоді	Письмове повідомлення, передане через HR та подальша організація групової зустрічі
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Глобальна ініціатива зі звітності пропонує інформувати заінтересовані сторони про мінімальну кількість тижнів, протягом яких зазвичай надається повідомлення працівникам перед впровадженням значущих операційних змін, які можуть суттєво вплинути на них, із зазначенням джерела, де саме той чи інший працівник може знайти таку інформацію. Варто зазначити, що мінімальні строки повідомлення є показником здатності підтримувати задоволеність трудових кадрів під час змін у діяльності суб'єкта господарювання, оскільки передбачає можливість підготуватися до таких змін, зрозуміти їх суть та вплив на подальший робочий процес.

Стандарт GRI 404 «Навчання та освіта 2016» спрямований на демонстрацію зусиль підприємства у розвитку трудових ресурсів через навчання, підвищення кваліфікації, підтримку кар'єрного росту та допомогу у перехідних періодах, таких як вихід на пенсію або звільнення. Він дозволяє оцінити, наскільки ефективно суб'єкт господарювання інвестує в удосконалення людського капіталу, сприяє задоволеності та мотивації персоналу, а його також адаптації до змін. В межах стандарту передбачено подачу інформації у розрізі трьох розкриттів. Зокрема, Розкриття 404-1 «Середня кількість годин навчання на рік на одного працівника» дає уявлення про обсяг інвестицій підприємства у навчання персоналу і показує, як ці інвестиції розподілені між усіма категоріями працівників у розрізі статі та категорії кадрів [59]. Навчання за звітний період охоплює професійні тренінги, оплачувані освітні відпустки, навчання всередині або поза організацією із залученням професіоналів практиків, курси з окремих

тем тощо. Варто наголосити, що навчання на робочому місці в межах звичайної діяльності не є таким, що включається до розкриття.

Пропонований варіант подання інформації у ESG-звіті представлено табл. 2.21, 2.22 та 2.23.

Таблиця 2.21

Загальні дані про навчання

<i>Метрика</i>	<i>Значення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Загальна кількість годин навчання, год.	10 000
Загальна кількість працівників, чол.	1 000
Середня кількість годин навчання на одного працівника, год.	10
Загальні витрати на навчання, грн	4 000 000,00
Середні витрати на навчання одного працівника, грн	4 000,00

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

У даній таблиці пропонується відображати сукупну інформацію по кількості годин та вартості навчання кадрів за звітний період, із зазначенням середніх показників на одного працівника. Розрахунок проводиться за пропонованими Стандартом GRI 404 формулами Д.8 та Д.9 (Додаток Д). Для стейкхолдерів оцінка вказаних даних дозволяє оцінити масштаби витрат на навчання, ефективність використання ресурсів та рівень підтримки професійного розвитку працівників.

Таблиця 2.22

Дані про навчання за статтю

<i>Стать</i>	<i>Загальна кількість годин навчання, год.</i>	<i>Кількість працівників</i>	<i>Середня кількість годин навчання, год.</i>	<i>Загальні витрати на навчання, грн</i>	<i>Середні витрати на навчання одного працівника, грн</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Жінки	4 900	490	10	1 960 000,00	4 000,00
Чоловіки	4 950	495	10	1 980 000,00	4 000,00

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Таке звітування формується через розподіл навчальних годин і витрат між чоловіками, жінками та іншими категоріями статей, що дозволяє оцінити дотримання гендерної рівності у доступі до навчальних ресурсів і допомагає

виявити можливі диспропорції, які можуть потребувати коригування для забезпечення справедливості. Розрахунок середніх показників проводиться за формулами 13 та 14.

Таблиця 2.23

Дані про навчання за категоріями працівників

Категорія працівників	Навчальна програма	Загальна к-ть годин навчання, год.	К-ть прац.	Середня к-ть годин навчання, год.	Загальні витрати на навчання, грн	Середні витрати на навчання одного працівника, грн
1	2	3	4	5	6	7
Виробничий персонал	Стажування за програмою «Еразмус для молодих підприємців»	7 800	650	12	2 600 000,00	4 000,00
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Деталізація інформації про навчальні програми серед різних категорій працівників дає можливість заінтересованим сторонам проаналізувати, наскільки пропорційно розподілені ресурси навчання між підрозділами, а також чи відповідає підхід підприємства потребам конкретних працівників залежно від їхніх функцій. Аналогічно, розрахунок середніх показників проводиться за формулами 13 та 14.

Розкриття 404-2 «Програми підвищення кваліфікації працівників та допомоги у переході» (табл. 2.24) передбачає інформування стейкхолдерів через ESG-звіт про типи і масштаби програм підвищення кваліфікації, до яких були залучені працівники підприємства, а також про пропоновані підприємством програми переходу трудових кадрів, що спрямовані на забезпечення їх зайнятості [59]. Програми підвищення кваліфікації можуть включати внутрішні тренінги, фінансову підтримку зовнішньої освіти, навчання із забезпеченням повернення на роботу тощо. Тоді програми підтримки (при зміні роботи, виході на пенсію чи переході на іншу ділянку) охоплюють допомогу у плануванні, перенавчанні,

послуги з працевлаштування і консультування щодо переходу до нового робочого чи неробочого етапу.

Таблиця 2.24

Розкриття 404-2 «Програми підвищення кваліфікації працівників та допомоги у переході»

<i>Програма</i>	<i>Кількість учасників, чол.</i>	<i>Призначення програми</i>	<i>Зміст та обсяг програми</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Тренінг від провідного спеціаліста галузі	20	Підвищення професійних знань у сфері управління проектами	Програма включає 5 днів інтенсивного навчання, зокрема лекції від провідного експерта з управління проектами, практичні кейси з реального бізнесу, групові вправи з розробки проектів, симуляції кризових ситуацій у проектній діяльності, обговорення кращих практик управління. Передбачено використання сучасних інструментів, таких як Gantt Charts, Agile, Kanban. Включає фінальний іспит та сертифікацію.
Планування виходу на пенсію	15	Допомога працівникам у підготовці до виходу на пенсію	Триденна програма, що охоплює фінансове планування для пенсіонерів, консультації з оформлення пенсійних виплат, юридичні аспекти соціального забезпечення, тренінг з управління персональним бюджетом. Включає майстер-класи з адаптації до нового способу життя (хобі, волонтерство, здоровий спосіб життя), психологічні консультації щодо емоційної адаптації.
Переведення у інший відділ	10	Перенавчання для інтеграції у нові робочі процеси	Дводенний інтенсив, який включає ознайомлення з функціоналом нового відділу, тренінг із нових обов'язків, менторську підтримку від досвідчених колег, симуляції практичних завдань, розробку індивідуальних планів розвитку для кожного працівника, а також тестування отриманих знань і навичок.
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Варто зазначити, що розкриття 404-1 акцентує увагу на числових даних про навчання (години та їхній розподіл), тоді як розкриття 404-2 зосереджене на змісті та значенні програм, які допомагають працівникам у професійному розвитку або адаптації до змін.

Актуальність такого відображення у ESG-звіті полягає в демонстрації роботи підприємства щодо розвитку професійних навичок працівників; деталізація програм дозволяє оцінити спрямованість навчальних заходів на різні професійні потреби, а також прозорість процесу навчання. Для заінтересованих

сторін висвітлення соціальної відповідальності підприємства щодо підтримки працівників під час значущих змін, є важливим показником прагнення компанії зменшити ризики кадрів, пов'язані зі зміною професійного статусу, що позитивно впливає на репутацію суб'єкта господарювання та демонструє відповідність його діяльності цілям сталого розвитку.

Останнім за стандартом GRI 404 є розкриття інформації щодо регулярності оцінки роботи та кар'єрний огляд працівників, з розподілом за статтю та категоріями (табл. 2.25).

Таблиця 2.25

Розкриття 404-3 «Частка працівників, які отримують регулярний огляд результатів роботи та розвитку кар'єри»

Структурний підрозділ підприємства	Частка працівників, щодо яких здійснено перевірку, %			Заходи в межах оцінки	Результати оцінки
	Чол.	Жін.	Σ		
1	2	3	4	5	6
Виробничий цех № 2	70	80	75	Оцінка ефективності виконання робочих завдань, тестування професійних навичок, індивідуальні зустрічі з керівниками, розробка персональних планів розвитку	70% працівників підтвердили відповідність кваліфікації; для 30% призначено додаткове навчання
Логістичний відділ	100	100	100	Аналіз досягнення КРІ, групові тренінги, обговорення можливостей кар'єрного росту, визначення додаткових навчальних потреб, розробка програми підвищення кваліфікації	80% працівників отримали позитивну оцінку; 10% переведено на вищі посади, 10% направлено на навчання
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Відображення у ESG-звіті результатів оцінки і прийнятих відповідних рішень підкреслює системний підхід підприємства до управління людським капіталом.

У поєднанні з розкриттям 404-2 подібне інформування показує підхід підприємства до розвитку навичок працівників. Суб'єкт господарювання демонструє не лише свою увагу до регулярного оцінювання ефективності роботи

персоналу, але й забезпечення умов для постійного професійного зростання, що вказує на стратегічне бачення підприємства у формуванні конкурентоспроможного і кваліфікованого колективу, підвищенню загальної продуктивності.

В межах облікового забезпечення розкриттів за стандартом 404 варто розуміти, що витрати на навчання, тренінги, підвищення кваліфікації, допомогу у переході чи виході на пенсію можуть бути включені до різних типів витрат, з огляду на те, до якої персоналу належить працівник. Тому пропонуємо універсальний підхід до формування аналітичних розрізів, що представлено на рисунку 2.1.

XX	Можуть бути рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності»
XX0	Формування субрахунку «Витрати на розвиток персоналу», що може бути застосований до усіх наведених синтетичних рахунків
XX0.X	Формування аналітичного розрізу з огляді на тип витрат: XX0.1 – Витрати на підвищення кваліфікації XX0.2 – Витрати на навчання XX0.3 – Витрати на допомогу у переході XX0.4 – Витрати, понесені у зв'язку з виходом на пенсію Аналітичний розріз може бути доповнено з огляду на практики підприємства щодо професійного розвитку персоналу

Рис. 2.1. Модель рахунку бухгалтерського обліку для реєстрації витрат, понесених на професійний розвиток персоналу

Джерело: розроблено автором

Відтак, якщо заплановано на навчання персоналу основного виробництва для покращення якості виготовлення продукції, відповідні витрати відобразатимуться за субрахунком 230.2. Якщо проводиться підвищення кваліфікації працівників допоміжних структурних підрозділів, затрати реєструватимуться за субрахунком 910.1.

У випадку, якщо підприємство оплачує тренінги для трудових кадрів адміністративного корпусу, що планують вихід на пенсію (сприяння їх професійній адаптації після виходу на пенсію та підвищенню їх конкурентоспроможності на ринку праці) відповідні витрати відобразатимуться

за субрахунком 920.4. А якщо заплановано навчання персоналу відділу збуду для переходу у інший структурний підрозділ підприємства, затрати на набуття ними відповідних навичок реєструватимуться на субрахунку 930.4.

Таким чином, запропонована модель аналітичних розрізів дозволить в поточному обліку контролювати розподіл витрат суб'єкта господарювання на формування кваліфікованого трудового колективу, а також дозволить швидко знайти і підсумувати інформацію для відображення у ESG-звіті.

Стандарт GRI 405 «Різноманітність і рівні можливості 2016» регламентує підвищення прозорості через ESG-звіт у питаннях різноманітності працівників та органів управління, а також справедливості у винагородах [60]. Він дозволяє оцінити внесок підприємства у забезпечення рівних можливостей та усунення гендерної дискримінації, тож виконання вимог стандарту у звітуванні демонструє прихильність суб'єкта господарювання до принципів соціальної відповідальності.

В межах Розкриття 405-1 «Різноманітність органів управління та співробітників» (табл. 2.26) доцільно надати характеристику складу трудових ресурсів, ключовими з яких є вік та стать [60]. Однак, суб'єкт господарювання може ідентифікувати інші показники різноманітності, які вважає доречними для звітування.

Таблиця 2.26

Розкриття 405-1 «Різноманітність органів управління та співробітників»

Орган управління	Розподіл за статтю, %		Вікова група, %			Вразливі групи та/або національні меншини, %		
	Жінки	Чоловіки	До 30 років	30-50 років	>50 років	Роми	Татари	Греки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ОРГАНИ УПРАВЛІННЯ								
Члени ради директорів	65	35	30	35	35	5	9	13
...
<i>Загальна кількість осіб, гол.</i>								
Члени ради директорів	15	8	7	8	8	1	2	3

Продовження табл. 2.27

1	2	3	4	5	6	7	8	9
<i>ПРАЦВНИКИ</i>								
Виробничий цех	50	50	33	50	17	–	–	3
...
<i>Загальна кількість осіб, чол.</i>								
Виробничий цех	15	15	10	15	5	–	–	1
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Підприємство повинне активно переглядати політику своєї діяльності задля сприяння різноманітності, усунення гендерних упереджень та підтримки рівних можливостей, а ці принципи однаковою мірою застосовуються як просування по службі, так і для політики винагороди. Тому Розкриття 405-2 «Співвідношення базової заробітної плати та винагороди жінок і чоловіків» (табл. 2.27) повинне демонструвати рівність (або невідповідність) в оплаті праці як важливий фактором утримання кваліфікованих кадрів [60].

Стандарт GRI 405 пропонує базувати винагороду на основі середньої заробітної плати, що означає при розрахунку співвідношення основної заробітної плати та винагороди чоловіків та жінок брати до уваги середню базову заробітну плату, яку отримують представники кожної гендерної групи для кожної конкретної категорії працівників за значущими ділянками діяльності. Це не означає, що винагорода повинна встановлюватися саме за цією середньою цифрою, а те, що при аналізі та розрахунках підприємство використовує середні показники для порівняння. Іншими словами: 1) середня заробітна плата кожної гендерної групи є базою для обчислення співвідношення; 2) розрахунок показує, як середній рівень оплати для кожної гендерної групи співвідноситься між собою в межах кожної категорії працівників та в кожній значущій ділянці діяльності.

Таблиця 2.27

**Розкриття 405-2 «Співвідношення базової заробітної плати
та винагороди жінок і чоловіків»**

<i>Відділ / категорія працівників</i>	<i>Заробітна плата чоловіків, грн</i>	<i>Винагорода чоловіків, грн</i>	<i>Заробітна плата жінок, грн</i>	<i>Винагорода жінок, грн</i>	<i>Співвідно шення базової заробітної плати</i>	<i>Співвідношення загальної винагороди</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
1.Виробничий цех						
1.1. Начальник цеху	50 000,00	10 000,00	47 500,00	8 000,00	0,95	0,93
1.2. Начальник дільниці	40 000,00	7 000,00	38 000,00	6 000,00	0,95	0,94
1.3. Майстер	35 000,00	5 000,00	33 000,00	4 500,00	0,94	0,93
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Для формування цього розкриття підприємство може використовувати дані з розкриття 405-1 для визначення загальної кількості працівників у кожній категорії за статтю (зادля уникнення дублювання інформації). Безпосередній розрахунок проводиться за формулами Д.10-Д.13, наведеними у Додатку Д.

Варто зазначити, що під заробітною платою мається на увазі базова регулярна заробітна плата без урахування бонусів та надбавок, тоді як винагорода – включає базову заробітну плату, бонуси, надбавки, премії тощо. Такий порядок визначення показників дозволить об’єктивно оцінити рівність винагороди між гендерними групами, що є ключовим кроком до усунення нерівності та забезпечення прозорості у звітуванні.

З огляду на вимоги розкриття 405-2 пропонуємо формувати аналітичні розрізи рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» у форматі, представленому на рисунку 2.2.

66	Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування
66X	661 – Розрахунки за <u>основною</u> заробітною платою 662 – Розрахунки з депонентами 663 – Розрахунки за іншими виплатами 664 – Розрахунки за <u>винагородами</u>
66X.X	Формування аналітичного розрізу за ланкою діяльності: 66X.1 – Виробничий персонал 66X.2 – Адміністративний персонал 66X.2 – Персонал відділу збуту Аналітичний розріз має бути доповнено з огляду на відділи або категорії працівників
66X.XX	Формування аналітичного розрізу за гендером: 66X.X1 – Виплати жінкам 66X.X2 – Виплати чоловікам Аналітичний розріз може бути доповнено з огляду на практики підприємства щодо професійного розвитку персоналу

**Рис. 2.2. Модель рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»,
удосконалена для потреб ESG-звіттування**

Джерело: розроблено автором

Відповідно до регламенту розкриття 405-2 у звіті повинна надаватись інформація щодо основної та додаткової заробітної плати у розрізах статей та категорій співробітників. Зведення інформації за первинними документами з обліку зарплати може зайняти багато часу в межах підготовки звіту, тому пропонується спрощений підхід – узагальнення інформації за вказаними категорії на аналітичних субрахунках рахунку 66.

Як зазначено у Стандарті GRI 406 «Відсутність дискримінації 2016», Міжнародна організація праці (далі – МОП) стверджує, що дискримінація на підприємстві може виникати за расовою ознакою, статтю, релігійними чи політичними поглядами, з огляду на національне або соціальне походження, через вік, інвалідність, сексуальну орієнтацію, генетичні особливості, спосіб життя тощо. Для демонстрації заінтересованим сторонам відповідальної бізнес-поведінки підприємство повинне висвітлювати у ESG-звіті інформацію щодо боротьби з такими випадками, що в очах стейкхолдерів підтверджує дієвість

існуючих політик щодо уникнення та припинення дискримінації [61].
Пропонований варіант розкриття наведено у табл. 2.28.

Таблиця 2.28

Розкриття 406-1 «Випадки дискримінації та вжиті коригувальні заходи»

<i>Опис випадку дискримінації</i>	<i>Статус вирішення інциденту</i>	<i>Вжиті (плановані) заходи</i>	<i>Результати вжитих заходів</i>	<i>Пов'язані витрати, грн</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Працівник подав скаргу на дискримінацію за статевою ознакою при розподілі обов'язків у виробничому цеху	Випадок розглянуто організацією	Проведення тренінгу для керівника щодо гендерної рівності, винесення догани керівнику цеху. Виплата компенсації постраждалому за моральну шкоду за рахунок коштів підприємства.	Конфлікт вирішено, працівник отримав компенсацію. Тренінг для керівника цеху завершено.	1 000,00 (тренінги) 5 000,00 (компенсація працівнику)
Скарга щодо дискримінації за віковою ознакою під час відбору на керівну посаду	Плани усунення в процесі реалізації	Внесення змін до політики найму з акцентом на рівність, перегляд критеріїв відбору для посад.	Плани усунення в процесі реалізації	—
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Інформування за вказаним розкриттям має включати випадки дискримінації за ознаками, визначеними МОП, або інші форми дискримінації, які стосуються внутрішніх та/або зовнішніх заінтересованих сторін у межах діяльності за звітний період. Стандарт GRI 406 пропонує робити це у розрізах: 1) опис випадку, розглянутого підприємством; 2) плани, що реалізуються або плануються до впровадження для усунення наслідків; 3) результати перевірок в ході нормальної діяльності щодо результативності заходів.

У контексті звітування в межах розкриття «випадок» стосується офіційної дії або скарги, зареєстрованої у підприємстві або компетентними органами через офіційний процес, або випадку невідповідності, виявленого організацією через

встановлені процедури (аудит системи управління, програми внутрішнього моніторингу, механізми розгляду скарг тощо) [61]. Випадок більше не підлягає жодним діям, якщо він вирішений, справа завершена, або подальших дій підприємством від залучених сторін не вимагається (наприклад, коли скаргу було відкликано).

Показник «Пов'язані витрати» пропонувано додати до розкриття, оскільки він дозволяє продемонструвати можливі фінансові зобов'язання підприємства щодо вирішення випадків дискримінації та впровадження коригувальних заходів. Відображення таких витрат, як штрафи, компенсації чи витрати на навчання тощо, підкреслює серйозність підходу суб'єкта господарювання до забезпечення рівності та відповідності законодавчим нормам.

Стандарт GRI 407 «Свобода об'єднання та ведення колективних переговорів 2016» спрямований на забезпечення прозорості у питаннях дотримання прав працівників на свободу асоціацій і колективних переговорів у контексті операцій та постачальників, де ці права можуть порушуватись [62]. Стандарт застосовується, якщо підприємство виявляє ризикові ділянки в ланцюгу постачання вартості та вживає відповідні заходи по відношенню до них.

Глобальна ініціатива зі звітності пропонує у ESG-звіті акцентувати увагу на: типі операції та постачальника; країні чи географічних регіонах з операціями та постачальниками, які вважаються ризикованими; заходах, вжитих підприємством протягом звітного періоду для підтримки прав на свободу асоціацій та колективні переговори [62]. Пропонований формат розкриття представлено **Додатку II** (табл. II.1). Згідно з нормами стандарту GRI 407, вимоги розкриття стосуються як операцій безпосередньо на підприємстві, так і в межах діяльності його контрагентів. Стандарт вимагає оцінювати ризики для прав працівників, що включає власні виробничі, логістичні чи інші операції, де працівники можуть стикатися з обмеженнями у правах на свободу асоціацій і колективні переговори. Що ж стосується операції постачальників, особлива увага повинна приділятися ризикам у ланцюгу постачання, оскільки їх діяльність може проваджуватись у регіонах чи галузях, де існують обмеження прав працівників.

Запропоновано до розкриття додати інформацію про пов'язані витрати в межах провадження заходів усунення ризиків задля забезпечення прозорості у звітності та демонстрації відповідального підходу підприємства до дотримання прав працівників. Подібне висвітлення дозволяє відобразити не лише факт ідентифікації ризиків, але й зусилля та ресурси, спрямовані на їх мінімізацію. Крім того, заінтересовані сторони можуть оцінити рівень фінансових зобов'язань суб'єкта господарювання у питаннях захисту прав працівників і покращення умов праці, а також підкреслює готовність інвестувати у створення стабільних і безпечних робочих відносин, навіть за умов роботи у складних регіонах чи з ризикованими контрагентами.

Варто зазначити, що форму табл. Е.1 доцільно використовувати і для звітування за розкриттями Стандарту GRI 408 «Дитяча праця 2016» [63] та Стандарту GRI 409 «Примусова праця або трудова повинність 2016» [64] – відмінність полягає лиш у наповненості форм за сутністю.

GRI 408 вимагає висвітлення інформації щодо ризиків у операціях підприємства та контрагентів, пов'язаних з дитячою працею – зловживанням, яке не слід плутати з «роботою дітей» або «роботою молодих осіб», яка може бути безпечною та дозволеною відповідно до Конвенцією про мінімальний вік для прийому на роботу МОП № 138 [128]. Розкриття 408-1 «Операції та постачальники з високим ризиком дитячої праці» зосереджується на ідентифікації операцій і постачальників, які працюють у регіонах із підвищеними ризиками, а також на забезпеченні прозорості дій суб'єкта господарювання в цьому напрямі, що підтримує зусилля міжнародних стандартів у боротьбі з найгіршими формами дитячої праці.

GRI 409, в свою чергу, регламентує ідентифікацію операцій та постачальників, які працюють у регіонах із підвищеними ризиками примусової чи обов'язкової праці загалом. Його застосування у звітуванні демонструє відповідальність компанії у дотриманні прав людини в частині висвітлення заходів, спрямованих на викорінення примусової праці [64]. Розкриття 409-1 «Операції та постачальники з високим ризиком примусової чи обов'язкової

праці» пропонує відображати підхід підприємства до оцінки ризиків у зазначеному питанні, що може включати використання даних із визнаних міжнародних джерел (як інформація) та заходи, спрямовані на усунення цих ризиків.

Метою Стандарту GRI 410 «Практики безпеки 2016» є забезпечення якісного відображення у ESG-звіті даних щодо навчання працівників служби безпеки, зокрема формуванню у них навичок та обізнаності в частині дотримання прав людини [65]. Деталі за формою звітування представлені табл. 2.29.

Таблиця 2.29

Розкриття 410-1 «Персонал служби безпеки, навчений політикам або процедурам у сфері прав людини»

Тип персоналу	Кількість, яка пройшла навчання		Спрямованість програми навчання	Пов'язані витрати, грн
	чол.	%		
1	2	3	4	5
Власні працівники служби безпеки	12	80	Тренінг «Основи захисту прав людини» Тривалість: 4 днів. Теми: Використання сили, ідентифікація порушень прав людини, протидія дискримінації, реєстрація осіб, дотримання міжнародних стандартів прав людини.	12 000,00
Співробітники сторонніх організацій	10	100	Методи навчання: Лекції, практичні вправи, моделювання ситуацій.	10 000,00

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Стандартом визначено, що під час підготовки інформації підприємство повинне враховувати загальну кількість працівників служби безпеки, незалежно від того, чи є вони безпосередніми співробітниками підприємства або працівниками сторонніх підприємств. За розкриття маж бути вказано відсоток трудових ресурсів служби безпеки, що обґрунтовано ознайомлений із очікуваннями підприємства щодо дотримання прав людини. Інформація, що надається в межах цієї частини ESG-звіту, демонструє, на скільки активно управлінський апарат впроваджує в практику навчання правам людини.

Показник «Пов'язані витрати» пропонується додати для відображення обсягів фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію зазначених заходів, що дозволяє заінтересованим сторонам оцінити зусилля суб'єкта господарювання щодо дотримання прав людини, а також розуміти її пріоритети у забезпеченні соціально відповідальної діяльності. Витрати можуть включати оплату роботи тренерів, розробку навчальних матеріалів, оренду приміщень, забезпечення працівників проживанням і харчуванням під час тренінгів тощо. Їх відображення також підтверджує, що підприємство усвідомлює важливість підготовки працівників та інвестує у формування культури відповідального ставлення до прав людини.

Облікове забезпечення розкриття відбувається відповідно до алгоритму, зазначеного на рисунку 2.1.

Згідно зі Стандартом GRI 411 «Права корінних народів 2016» у ESG-звіт обов'язковим є включення інформації щодо інцидентів порушень прав корінних народів та заходів, спрямованих на їх усунення [66]. Дотримання норм GRI 411 є критично важливим для підприємств, які працюють у регіонах із присутністю корінних народів, оскільки це сприяє встановленню конструктивних відносин з місцевими громадами через демонстрацію реакції на їх запити. Пропонована форма розкриття представлена у **Додатку II** (табл. II.2).

Під час збирання інформації для ESG-звіту, підприємство має враховувати випадки, що стосуються як працівників, які є представниками корінних народів, так і громад, на які можуть вплинути існуючі або заплановані заходи підприємства. У звіті представники цих категорій визначені як «залучені сторони».

У контексті цього розкриття «випадок» стосується юридичної дії чи скарги, зареєстрованої в підприємстві або компетентних органах через формальний процес, або випадків невідповідності, ідентифікованих суб'єктом господарювання через встановлені процедури [66]. Відображена у звіті інформація про кількість таких виявлених випадків, пов'язаних із правами корінних народів, допомагає оцінити заінтересованим сторонам стан відносин зі

спільнотами, що важливо на територіях, де проживають корінні народи або де організація має інтереси біля територій їх проживання.

Для моніторингу у динаміці стану вирішення таких інцидентів запропоновано відображення статусу – «на розгляді», «розробка плану вирішення», «реалізація плану вирішення», «інцидент вирішено».

Показник «Пов'язані витрати» пропоновано додати до таблиці для забезпечення прозорості та повноти звітування щодо заходів, вжитих для вирішення інцидентів, пов'язаних із порушенням прав корінних народів. Висвітлення витрат в межах розкриття 411-1 дозволяє оцінити, які ресурси підприємство витрачає для усунення наслідків порушень та запобігання подібним інцидентам у майбутньому, що може свідчити про відповідальність компанії перед зацікавленими сторонами та демонструвати її готовність інвестувати у вирішення соціальних і екологічних проблем.

Метою Стандарту GRI 415 «Державна політика 2016» є ідентифікація підтримки суб'єктом господарювання політичних цілей у тій чи іншій країні [69]. За вимогами Глобальної ініціативи зі звітності, прозорим має бути звітування щодо формування у заінтересованих сторін уявлень про відповідність політичних внесків підприємства його цілям чи іншим публічним позиціям. В межах стандарту передбачено розкриття, представлене табл. 2.30.

Таблиця 2.30

Розкриття 415-1 «Політичні внески»

Країна	Отримувач / бенефіціар	Тип внеску (фінансовий / нефінансовий)	Внесок у грошовій оцінці, грн	Метод оцінки нефінансового внеску
1	2	3	4	5
Україна	Політична партія «Сталий розвиток»	Нефінансовий (будівля за адерсою м. Київ, вул. Магістральна, буд. 24)	8 000 000,00	Відповідно до розділу III Наказу Національного агентства з питань запобігання корупції № 236/21 від 18.05.2021
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Передбачено, що підприємство розраховуватиме внески до політичних

партій відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку. Окрім того, стейкхолдери повинні отримати інформацію про загальну грошову вартість фінансових і нефінансових політичних внесків, здійснених прямо або опосередковано, із зазначенням країни та отримувача (бенефіціара).

Прозоре звітування такого формату є важливим, оскільки будь-які внески у політичні цілі потенційно можуть створювати ризик надмірного впливу політичної партії через діяльність суб'єкта господарювання та ризик корупції. Зокрема, відповідно до Закону України «Про політичні партії в Україні» «загальний розмір (сума) внеску (внесків) на підтримку політичної партії від юридичної особи протягом року не може перевищувати восьмисот розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня року, в якому здійснювалися внески» [137]. Якщо ж підприємство спрямовує внески через посередників (наприклад, лобістів) це може неправомірно обходити чинне законодавство.

Стандарт GRI 416 «Здоров'я та безпека клієнтів 2016» регламентує розкриття інформації про вплив продукції та послуг, які пропонує підприємство, на здоров'я і безпеку споживачів. Основною його метою є оцінка систематичності зусиль суб'єкта господарювання у створенні безпечної продукції та дотриманні відповідних законодавчих та соціальних норм [70]. Розглянемо розкриття 416-1 (табл. 2.31).

Таблиця 2.31

Розкриття 416-1 «Оцінка впливу категорій продуктів і послуг на здоров'я та безпеку»

<i>Категорія продуктів / послуги</i>	<i>Виявлений вплив на здоров'я та безпеку</i>	<i>Критерії оцінки впливу</i>	<i>Частка таких продуктів / послуг з усієї сукупності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Будівельні матеріали	Виділення токсичних речовин при використанні в закритих приміщеннях	Лабораторні дослідження матеріалів, оцінка відповідності екологічним і санітарним нормам	15%
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Такий формат звітування дозволяє заінтересованим сторонам оцінити

масштаби та якість роботи підприємства щодо аналізу продуктів та послуг на безпечність та можливі впливи на здоров'я. Очікується, що після виявлення суттєвих недоліків за певними категоріями управлінський апарат суб'єкта господарювання прийме міри задля їх усунення або, принаймні, якісного попередження потенційно вразливих до продукту чи послуги груп населення.

В свою чергу, розкриття 416-2 (табл. 2.32) спрямоване на висвітлення інформації щодо випадків, коли такі реально було підтверджено негативний вплив певного товару, або такі впливи не відповідають інформації, яку надає підприємство.

Таблиця 2.32

Розкриття 416-2 «Випадки невідповідності щодо впливу продуктів і послуг на здоров'я та безпеку»

<i>Тип випадку</i>	<i>Дата</i>	<i>Опис випадку</i>	<i>Застосовані санкції, штрафи або інші заходи</i>	<i>Чи стосується попередніх періодів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Невідповідність чинному законодавству	–	–	–	–
Невідповідність добровільним нормам	08.02.2024	Відсутність сертифікації на харчовий продукт, який заявлений як органічний	Зобов'язання проходження сертифікації.	Так, продукт був випущений на ринок 29.12.2023
Інше	05.03.2024	Неправильне інформування клієнтів про можливі ризики при перевезенні небезпечних вантажів	Розробити детальні інструкції та навчання персоналу	Ні
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Це розкриття охоплює життєвий цикл продукту чи послуги, починаючи з моменту його виходу на ринок. Воно передбачає, що суб'єкт господарювання розуміє необхідність відповідальності перед соціумом щодо дотримання усіх норм забезпечення здоров'я та безпеки, оскільки клієнти очікують, що отримане благо буде відповідати своїм визначеним функціональним призначенням, не створюючи ризиків.

Варто зазначити, що дане розкриття повинно виключати інформацію, вже доведену до користувачів звітності у розкритті 417-2. Якщо випадків невідповідності щодо впливу товарів або послуг на здоров'я та безпеку споживачів підтверджено у звітному періоді не було, потрібно це вказати.

Положення Стандарту GRI 417 «Маркетинг і маркування 2016» регулюють розкриття, пов'язані з маркетинговими комунікаціями підприємства, інформуванням про його продукцію та/або послуги та відповідне маркування [71]. Стандартом пропонується три напрями відповідного звітування, першим з яких є доступне та достатнє інформування про можливі позитивні та негативні соціальні або екологічні впливи на клієнтів і кінцевих споживачів. Пропонований варіант розкриття 417-1 за вимогами GRI висвітлено табл. 2.33.

Таблиця 2.33

Розкриття 417-1 «Вимоги щодо інформації про продукти і послуги та їх маркування»

<i>Компонент продукту / послуги</i>	<i>Джерело походження</i>	<i>Екологічний або соціальний вплив</i>	<i>Доступність інформації та відповідність маркуванню</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Основна діюча речовина	Вироблено ТОВ «XXX» (сертифікований GMP), м. Харків, Україна	Можливі ризики для здоров'я через передозування або неправильне використання	Детальна інформація щодо способів застосування, дозування, графіку прийому тощо вказана в інструкції до препарату.
Допоміжна речовина	Вироблено ТОВ «XXX» (сертифікований GMP), м. Харків, Україна	Можливі ризики для здоров'я через передозування	
Упаковка (блістер)	Пластик, перероблений з ПЕТ-пляшок власними потужностями підприємства	Зменшення пластикових відходів	Green label на упаковці
...

Продовження табл. 2.33

<i>Застереження щодо використання</i>	Заборонено для використання дітьми до 12 років
<i>Порядок утилізації</i>	Утилізація можлива через спеціальні програми з переробки ліків
<i>Інформація про оцінку, сертифікацію або тестування</i>	Проводилось клінічне випробування лікарського засобу – на підставі позитивного експертного висновку ДЕЦ, згідно наказу Міністерства охорони здоров'я України, затверджено протокол клінічного випробування
<i>Інше</i>	–

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Вказану таблицю варто формувати для кожного продукту (або послуги), які містять компоненти, що прямо або потенційно мають вплив на навколишнє середовище або соціальну сферу. Зокрема, згідно вимог стандарту відображаються дані щодо джерела походження компонентів, їх можливі впливи, наявності та доступності інформування про такі впливи (у вигляді маркування). Окремо передбачено узагальнення інформації за продуктом або послугою: застереження у використанні, порядок утилізації, наявні сертифікати або пройдені тестування, а за потреби – пояснення іншої суттєвої інформації щодо продукту/послуги та його маркування, яку підприємство вважає доцільним висвітлити.

На основі ознайомлення з таблицями потенційний споживач або клієнт може прийняти обґрунтоване рішення про покупку або замовлення.

Розкриття 417-2 за вимогами GRI, що продемонстровано у табл. 2.34, передбачає надання інформації про інциденти невідповідності у звітному періоді продукту або послуги наявному маркуванню чи наданій підприємством щодо них інформації. При цьому, зазначати такі випадки у ESG-звіті необхідно після їх повного офіційного вирішення.

Таблиця 2.34

Розкриття 417-2 «Випадки невідповідності щодо інформації та маркування про продукцію та послуги»

<i>Тип випадку</i>	<i>Дата</i>	<i>Опис випадку</i>	<i>Застосовані санкції, штрафи або інші заходи</i>	<i>Чи стосується попередніх періодів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Невідповідність чинному законодавству	15.06.2024	В інструкції препарату відсутня інформація про протипоказання для дітей	Штраф у розмірі 50 000 грн	Ні
Невідповідність добровільним нормам	10.04.2024	Відсутність Green label на упаковці	Оголошено попередження відповідальним, накладено зобов'язання виправити маркування.	Ні
Інше	25.07.2024	Невірно зазначено джерело походження інгредієнтів у документації на препарат	Вимога надати уточнену інформацію у ESG-звіті	Ні
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Надання відповідної інформації та маркування з урахуванням економічного, екологічного та соціального впливу може бути пов'язане з дотриманням певних законодавчих або нормативних регламентів, або стратегії бренду суб'єкта господарювання в частині диференціації на ринку. А їх недотримання може свідчити про недостатню ефективність внутрішньої системи якості в частині недостатності або невідповідності інформування споживачів. Тож тенденції, показані у зазначеному розкритті свідчитимуть про реальний моніторинг підприємством подібних випадків і покращення заходів внутрішнього контролю.

Розкриття 417-3 «Випадки невідповідності щодо маркетингових комунікацій» за стандартом GRI 417 формою дублює попереднє, однак, свою чергу має містити інформацію про випадки невідповідності за звітний період, що стосуються маркетингових комунікацій суб'єкта господарювання.

Передбачено, що підприємство повинне налагоджувати прозори зв'язок з клієнтами, що базується на принципах добросовісного виконання «соціального договору» та відповідно до законодавчих норм. Суб'єкт господарювання повинен впроваджувати чесні та відповідальні практики у своїй діяльності та взаємодії з клієнтами, реально інформуючи про економічні, екологічні та соціальні наслідки своєї продукції чи наданих послуг, оминаючи дискримінаційні твердження та не користуючись для оманливого нестачею знань клієнтів.

Якщо протягом звітного періоду не було виявлено випадків, зазначених у розкриттях 417-2 та 417-3, у ESG-звіті потрібно це зазначити.

Стандарт GRI 418 «Конфіденційність клієнтів 2016» регламентує розкриття інформації, що стосується порушень у збереженні приватної інформації клієнтів підприємства, що допомагає оцінити, наскільки якісно працює система зберігання та захисту конфіденційних даних [72]. Від підприємства очікується, що процедури зі збору персональних даних споживачів повинні обмежуватись законними способами, при цьому клієнтам вчасно повідомляють про зміни у політиці захисту отриманої від них інформації. Крім того, система управління особистими даними споживачів, що включає процес збору, зберігання та використання інформації в межах, узгоджених з клієнтами, повинна бути прозорою. Запропонований варіант розкриття за GRI 418 представлено табл. 2.35.

Таблиця 2.35

Розкриття 418-1 «Підтверджені скарги щодо порушень конфіденційності клієнтів та втрат їхніх даних»

Тип інциденту	Кількість постраждалих	Деталізація за інцидентом	Чи стосується попередніх періодів	Підтвердження	
				Від зовнішніх сторін	Від регуляторних органів
1	2	3	4	5	6
Втрата даних	–	Випадків не зафіксовано.	–	–	–
Витік даних	50	HR було випадково надіслано на невірну e-mail адресу листа з номерами телефонів клієнтів.	Ні	Клієнтом підприємства та представником місцевої ГО	–

Продовження табл. 2.35

1	2	3	4	5	6
Крадіжка даних	75	Через хакерську атаку у вільний доступ було оприлюднено номери банківських карток клієнтів. Наслідки стали відомі лише зараз після (після появи випадків шахрайства).	Через хакерську атаку 2 роки тому.	–	Повідомленням з офісу Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини
Інше	–	Випадків не зафіксовано.	–	–	–

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

У представленій для звітування таблиці враховано вимоги Глобальної ініціативи зі звітності, в частині деталізації скарг щодо порушень конфіденційності клієнтів та втрат їхніх даних, тобто інформація подається у двох розрізах: 1) підтвердження скарг від зовнішніх сторін (клієнтів, місцевих громад, партнерів тощо) або регуляторних органів (державних або незалежних установ); 2) тип порушення конфіденційності (витік, крадіжка або втрата даних). У стандарті GRI 418 наголошено, що необхідно акцентувати увагу на ситуаціях, у яких значна частина порушень стосується подій, що сталися у попередні роки. У випадку, якщо не було виявлено жодного підтвердження скарг – необхідно зазначити цей факт у звіті [72].

Вважаємо, що впровадження стандартів GRI як інструменту забезпечення прозорості та соціальної відповідальності підприємств в частині звітування є ефективним. Використання стандартизованих форматів розкриття інформації дозволить підприємствам не лише виконувати нормативні вимоги, але й підвищувати довіру заінтересованих сторін. Запропоновані форми розкриттів у табличній формі для звітності забезпечать зрозумілість і точність подачі даних, а включення показників пов'язаних витрат дозволить підкреслити реальну інвестиційну складову у вирішення соціальних та екологічних проблем.

Узагальнена інформація з облікового забезпечення формування розкриттів в

межах соціального аспекту за розглянутими стандартами GRI представлена у табл. Ж.2 Додатку Ж. Як бачимо, здебільшого для інформування заінтересованих сторін про виконання зобов'язань власними працівниками використовуються дані бухгалтерського обліку про понесені витрати за соціальним пакетом, на заробітну плату, винагороди та програми підвищення кваліфікації. Зазначимо, що додатково підприємство у розрізі надання інформації про реалізацію програм з допомоги виходу на пенсію або перехід у інший структурний підрозділ, до розкриття 404-2 може додавати про відповідні понесені витрати, щоб внутрішні стейкхолдери могли оцінити готовність бізнесу у підтримці трудових кадрів.

Що стосується показника пов'язані витрати зазначимо, що у межах всіх розкриттів соціального спрямування вони можуть бути максимально різноманітними, а практики їх понесення – одиничними, тому виокремлення для їх обліку спеціалізованих аналітичних розрізів не буде доцільним (окрім випадку розкриття 410-1). Натомість, інформацію про такі витрати варто окремо фіксувати у внутрішніх реєстрах, які призначені для поточного збору даних для подальшого формування ESG-звітності, з зазначенням дати проведення операції, напряму понесення витрат та суми витрат.

Внески у політичні партії та витрати на покриття призначених штрафів за правилами бухгалтерського обліку можуть відображатись на субрахунках 949 «Інші витрати операційної діяльності» та 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» відповідно для цілей формування розкриттів 415-1 та 417-2.

2.3. Облікове забезпечення формування управлінського аспекту ESG-звітності за вимогами GRI: організація і методика

Управлінський аспект (G – «governance») є однією з трьох ключових складових ESG-звітності, який передбачає інформування не про потенційні конфлікти інтересів, антикорупційні заходи, співпрацю з контрагентами та інші політики належного управління, інформування про які може допомогти залучити інвесторів

та вберегти підприємство від можливих маніпуляцій у ЗМІ або навіть санкцій.

Стандарт GRI 202 «Присутність на ринку 2016» [44] стосується розкриттів інформації про впливи діяльності підприємства на економічний розвиток регіонів та громад, на території яких воно функціонує, та зосереджується, зокрема, на аспектах пов'язаних з наймом працівників з числа місцевих громад та рівня їх заробітної плати.

Першим за стандартом є Розкриття 202-1 «Співвідношення стандартної заробітної плати початкового рівня за статтю та мінімальної заробітної плати» (табл. 2.36), яке дозволяє оцінити, на скільки управління орієнтоване на справедливість у визначенні рівня оплати праці, не залежно від гендерної чи етнічної належності співробітників. Крім того, призначення заробітної плати на рівні вище від мінімальної може сприяти економічному добробуту працівників, а отже – стати важливим фактором у виборі підприємства як місця роботи заінтересованими сторонами, що ознайомлюються з ESG-звітом.

Регламентовано, що дане розкриття повинно застосовуватись тими суб'єктами господарювання, у яких значна частка працівників отримують заробітну плату, що «тісно пов'язана з законами про мінімальну заробітну плату». На практиці часто працівники на низькокваліфікованих ручних роботах отримують заробітну плату на рівні мінімуму або трохи вище, тому найвідчутніше залежить від законодавчо встановленого мінімуму, а його підвищення – безпосередньо впливає на доходи таких працівників.

Таблиця 2.36

Розкриття 202-1 «Співвідношення стандартної заробітної плати початкового рівня за статтю та мінімальної заробітної плати»

Відділ / категорія працівників	Мінімальна заробітна плата, грн	Початкова заробітна плата чоловіків, грн	Початкова заробітна плата жінок, грн	Співвідношення базової заробітної плати до мінімальної	
				чоловіків	жінок
1	2	3	4	5	6
Допоміжний персонал:					
Прибиральник	8 000	9 500	9 500	1,19	1,19
Охоронець		10 000	–	1,25	–
...

Продовження табл. 2.36

1	2	3	4	5	6
Працівники основного виробництва:					
Майстер 1 розряду	8 000	9 000	8 000	1,13	1
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Розкриття за вимогами стандарту GRI 202 має бути сформоване таким чином, щоб дозволити оцінити співвідношення початкової заробітної плати до мінімальної заробітної плати за гендерною ознакою, однак в Україні встановлення мінімальної заробітної плати не залежить від статі. Тому для розрахунку варто використовувати визначені підприємством початкові ставки для аналізованих посад. Зауважимо, що для розрахунку використовується тільки заробітна плата без додаткових винагород, надбавок, премій тощо. Облікове забезпечення розкриття відбувається відповідно до алгоритму, зазначеного на рисунку 2.2.

В межах підготовки зазначеної частини ESG-звіту підприємство може використовувати дані з Розкриття 2-8 «Працівники, які не є співробітниками» Стандарту GRI 2 «Загальні розкриття 2021» для ідентифікації загальної кількості працівників, які не є співробітниками (але робота яких контролюється підприємством) та виключення інформації про них з розкриття 202-1.

Розрахунок для стовбців 5 та 6 таблиці 2.36 проводиться за формулою Д.14 у Додатку Д. Відповідний розрахунок проводиться окремо для жінок та чоловіків, при цьому стандартом зазначено: «у разі необхідності необхідно конвертувати початкову заробітну плату в ті самі одиниці, що використовуються для мінімальної заробітної плати (наприклад, на годинній або місячній основі)».

Відповідно до характеристики Глобальної ініціативи зі звітності Розкриття 202-2 «Частка вищого керівництва, найнятого з місцевого населення», залучення представників місцевих громад до органів управління підприємством – ознака позитивної присутності суб'єкта господарювання на ринку, оскільки це сприяє розвитку людського капіталу та може покращити розуміння потреб таких громад.

Для цілей звітування підприємство має визначити, хто є керівним персоналом на підприємстві, не обмежуючись лише найвищим органом – це

можуть бути менеджери вищих ланок, директор підрозділів, безпосередньо керівник підприємства, члени ради директорів тощо. При цьому такими, що найняті з місцевої громади вважаються особи, які народилися у географічній зоні, де підприємство здійснює свою діяльність, або мають законне право постійного проживання на ній, а «місцева громада» – може включати не тільки вузьку локацію, а й регіон у межах країни або саму країну. Пропонуємо у ESG-звіті подавати інформацію за розкриттям 202-2 за зразком табл. 2.37.

Таблиця 2.37

Розкриття 202-2 «Частка вищого керівництва, найнятого з місцевого населення»

<i>Ділянка діяльності</i>	<i>Категорія керівництва</i>	<i>Загальна кількість працівників у категорії, чол.</i>	<i>Частка найму з місцевої громади, %</i>	<i>Місцева громада, з якої залучено працівників</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Фінансовий відділ	Фінансовий директор	1	100	Львівська область
Рада директорів	Члени ради директорів	10	30	Житомирська область
			50	Львівська область
			20	Харківська область
Відділ контролю якості продукції	Директор відділу контролю якості продукції	1	100	Харківська область
	Заступник директора відділу контролю якості продукції	1	100	Житомирська область
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Якщо підприємство функціонує на кількох географічних територіях і визначає їх для себе, як місцеві громади, до розкриття можна додавати інформацію про приналежність працівників до кожної окремої громади. Якщо ж для підприємства така громада одна – стовбець 5 додавати не доцільно. Для збору даних в межах розкриття варто зауважити, що частка найму з місцевої громади повинна визначатись лише з кількості працівників, які зайняті на повну ставку.

Стандарт GRI 203 «Непрямі економічні наслідки 2016» [45] стосується розкриття інформації про впливи, які створює діяльність підприємства на економіку, навіть якщо вони не пов'язані безпосередньо з фінансовими операціями. Основна його ціль – прозора продемонструвати, який внесок суб'єкта господарювання у добробут суспільства та розвиток місцевої економіки через інвестиції в інфраструктуру, надання послуг чи іншу економічну активність.

Зокрема, перед формуванням Розкриття 203-1 «Вкладення в інфраструктуру та підтримувані послуги» вимагається опис порядку оцінки потреб місцевих громад в модернізації інфраструктури та певного виду послуг. Саме ж розкриття (табл. 2.38 та 2.39) передбачає формування частини ESG-звіту за такими критеріями як: 1) обсяг і характер вкладених коштів чи наданих послуг; 2) потенційний або фактичний вплив вкладень в інфраструктуру або наданих послуг на громади та місцеву економіку. При цьому, стандартом GRI 203 очікується, що джерелом інформації для розкриття мають бути дані з бухгалтерського та управлінського обліків підприємства.

Таблиця 2.38

Вкладення в інфраструктуру

Об'єкт інвестування	Місце знаходження	Обсяг вкладень		Очікуваний або фактичний вплив	
		нат. од.	грн	на громаду	на економіку
1	2	3	4	6	7
Автомагістраль	Харківська область	–	15 000 000	Скорочення часу на подорожі	Зростання товарообігу в регіоні
Відкриття медичного центру	м. Харків	5 апаратів ШВЛ	2 000 000	Підвищення рівня доступу до надання медичних послуг	Створення нових робочих місць, залучення інвестицій у місто
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Вкладення в інфраструктуру пропонуємо реєструвати на аналітичних субрахунках, представлених на рисунку 2.3.

977	Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування
977.1	«Вкладення в інфраструктуру»
977.1X	Формування аналітичного розрізу за об'єктами інвестування

Рис. 2.3. Модель субрахунку 977 «Інші витрати діяльності», удосконалена для потреб ESG-звітування

Джерело: розроблено автором

Відтак, усі витрати на розвиток інфраструктури реєструватимуться на субрахунку 977.1 «Вкладення в інфраструктуру». При застосуванні форми розкриття, запропонованої в табл. 1, у стовпчику 4 відобразатимуться дебетові обороти за рахунком 977.1 у розрізі тих об'єктів, у яких було здійснено вкладення. Пропонований аналітичний розріз можна розшири додатково у межах локації вкладень, підприємство підтримує інфраструктуру більш ніж в одному регіоні. Вважаємо, що такий порядок обліку вкладень забезпечить зручність збору та узагальнення інформації для цілей формування ESG-звітності в частині виконання вимог стандарту 203.

Оскільки прояв впливу підтримки інфраструктури може проявитися через значний відрізок часу, підприємство на власний розсуд може додавати до таблиці вище очікуваний термін завершення проєкту для можливості відслідкувати, чи справдились вказані у звіті прогнози щодо потенційних впливів на місцеві громаду та економіку.

Таблиця 2.39

Підтримувані послуги

Опис послуг	Охоплені громади та місцевості	Характер надання послуг	Вартість наданих послуг, грн	Очікуваний або фактичний вплив	
				на громаду	на економіку
2	3	4	5	6	7
Тренінг з цифрової грамотності	Дергачівська міська територіальна громада	Pro bono	6 000	Підвищення рівня володіння ПК у 2 000 ос.	Підвищення продуктивності працівників
Організація мобільної клініки	Золочівська селищна територіальна громада	Благодійність	2 500	Доступ до медичної допомоги 5 000 осіб	Зменшення витрат на транспортування пацієнтів до міст

Продовження табл. 2.39

1	2	3	4	5	6
Фінансування організації ярмарку місцевого ремесла	Пісочинська селищна територіальна громада	Комерційні	35 000	Покращення культурного середовища та соціальної інтеграції	Зростання доходу від туризму, збільшення податкових надходжень
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

У табл. 2.39 представлено пропонувані формат подання інформації щодо підтримуваних послуг – тобто тих, що надаються суб'єктом господарювання для підтримки населення. Врахування в бізнес-стратегії діяльності, спрямованої не тільки на покращення економічного стану, а й на підвищення якості життя місцевих громад є для інвесторів «зеленим прапором» перед прийняттям рішень щодо подальшої співпраці.

У бухгалтерському обліку собівартість підтримуваних послуг пропонуємо виокремити на аналітичному рахунку 903.0 «Підтримувані послуги» для швидкої ідентифікації їх з-поміж інших послуг, що надаються підприємством.

Для кращого розуміння Розкриття 203-2 «Значні непрямі економічні впливи» у стандарті наведено приклади таких впливів (табл. 2.40).

Таблиця 2.40

Приклади значних непрямих економічних впливів [45]

<i>Вплив</i>	<i>Причина впливу</i>
1	2
Зміни в продуктивності підприємства, галузей або всієї економіки	Більш широке впровадження інформаційних технологій
Економічний розвиток в районах з високим рівнем бідності	Зміни в загальній кількості осіб, які утримуються за рахунок доходу від одного робочого місця
Економічні наслідки покращення або погіршення соціальних чи екологічних умов	Зміна ринку праці на території, де малі фермерські господарства перетворилися на великі плантації; забруднення довкілля
Доступність продуктів і послуг для людей з низьким рівнем доходу	Наявність пільгових цін на фармацевтичні препарати, що сприяє зміцненню здоров'я населення, яке може брати повноцінну участь в економіці; цінова політика, яка не відповідає купівельній спроможності людей з низьким рівнем доходів

Продовження табл. 2.40

<i>1</i>	<i>2</i>
Покращення навичок і знань у професійній спільноті або в географічному регіоні	Коли зміни в потребах підприємства зумовлюють залучення додаткових кваліфікованих працівників у регіон, що, в свою чергу, формує місцеву потребу в нових навчальних закладах
Кількість робочих місць, підтримуваних у ланцюгу постачання або дистрибуції	Вплив на зайнятість постачальників у результаті зростання або скорочення діяльності підприємства
Стимулювання, уможливлення або обмеження прямих іноземних інвестицій	Коли підприємство реформує інвестиції інфраструктуру або послуги, які вона надає в країні, що розвивається, що потім призводить до змін у прямих іноземних інвестиціях у регіоні
Економічні впливи від зміни місцезнаходження підприємства	Вплив аутсорсингу робочих місць за кордон
Економічні наслідки від використання продуктів і послуг	Економічне зростання в результаті використання певного продукту або послуги

Орієнтуючись на приклади зі стандарту та власні практики, підприємство має продемонструвати, які ним було виявлено економічні впливи власної діяльності та деталізувати інформацію у розрізах: 1) чи є ці впливи негативними або позитивними; 2) яка їх значущість «у контексті зовнішніх орієнтирів і пріоритетів заінтересованих сторін, таких як національні та міжнародні стандарти, протоколи і політичні програми»; 3) яка робота була проведена для розуміння суттєвості таких впливів на національному, регіональному чи місцевому рівнях. Пропонований формат розкриття представлено табл. 2.41.

Таблиця 2.41

203-2 «Значні непрямі економічні впливи»

<i>Економічний вплив</i>	<i>Тригер появи впливу</i>	<i>Рівень впливу</i>	<i>Позитивні наслідки</i>	<i>Негативні наслідки</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Зростання рівня зайнятості в Дергачівській міській територіальній громаді	Відкриття нової фабрики у м. Дергачі	Регіональний	Створено 300 нових робочих місць; підвищено рівень доходів місцевого населення	Залежність економіки регіону від одного великого роботодавця

Продовження табл. 2.41

1	2	3	4	5
Покращення транспортної інфраструктури	Будівництво автомагістралі між двома містами	Національний	Зменшення часу доставки товарів на 30%; зниження витрат бізнесу на логістику	Ризик збільшення транспортного навантаження
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Додатково підприємство може інформувати про методику визначення непрямих економічних впливів.

Фактично, згідно зі Стандартом GRI 204 «Закупівельна практика 2016» [46] підприємство має звітувати про підтримку локальної економічної системи через закупівлі у місцевих постачальників, що буде також прямим свідченням скерування управлінської стратегії на підтримку відносин з суспільством та суб'єктами, що проживають та діють на певній території. Формування Розкриття 204-1 «Частка витрат на місцевих постачальників» (табл. 2.42) передбачає, що суб'єкт господарювання на основі даних внутрішніх звітів, фінансових звітів, облікових реєстрів або первинних документів має збирати і подавати інформацію про відсоток бюджету закупівель у місцевих суб'єктів господарювання.

Таблиця 2.42

Розкриття 204-1 «Частка витрат на місцевих постачальників»

Постачальник	Обсяг бюджету закупівель, тис. грн	Частка бюджету закупівель, %	Форма економічної інклюзії
1	2	3	3
<i>Житомирська область</i>			
ТОВ «Х»	25 000,00	7,25	Представник малого бізнесу
...
<i>Рівненська область</i>			
ПрАТ «У»	17 000,00	19,15	Працівники підприємства – люди з порушеннями зору
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

В контексті розкриття, важливим є точне географічне визначення поняття «місцевий» – чи мається на увазі підтримка регіонів, областей чи територій проживання певних громад. Щодо запропонованої форми розкриття варто уточнити, що за умови, коли підприємство визначає місцевих постачальників як таких, що функціонують в межах чітко визначеної території, деталізацію за регіонами наводити не потрібно. Однак якщо суб'єкт господарювання під поняттям «місцевий» має на увазі вітчизняні фірми чи організації, які географічно розташовані у різних регіонах – у звіті варто це позначати.

Важливість розкриття полягає у тому, що показуючи підтримку місцевих постачальників, підприємство демонструє довіру до них та опосередковано може привабити додаткові інвестиції у місцеву економіку. Крім того, якщо говорити забезпечення участі усіх соціальних груп в розвитку економічного середовища, пропонується зазначати форми економічної інклюзії, до яких може бути віднесено постачальника (стовпчик 3 табл. 2.42). Відповідно до стандарту GRI 204, таким формами можуть бути: 1) малі та середні суб'єкти господарювання; 2) бізнес, що належать жінкам; 3) постачальники, якими володіють або в яких працюють представники вразливих, маргіналізованих або недостатньо представлених соціальних груп.

Розрахунки з місцевими постачальниками пропонуємо реєструвати на аналітичних субрахунках, представлених на рисунку 2.4.

631	Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування
631.X	Формування аналітичного розрізу географічним розташуванням постачальника Для постачальників, що не підпадають під визначення «місцевий» використовувати 631.0 – Україна (загалом)
631.XX	Формування аналітичного розрізу за назвою постачальника, з яким співпрацює підприємство

Рис. 2.4. Модель субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», удосконалена для потреб ESG-звітування

Джерело: розроблено автором

Пропонований підхід обліку розрахунків з постачальниками призначений

для відокремлення від загальної сукупності контрагентів тих, які суб'єкт господарювання визначає для себе як «місцеві».

Якщо у підприємства співпраця з місцевими контрагентами спрямована ще й на усунення негативних впливів їх діяльності в ланцюгу постачання, стандартом рекомендовано описати практики, наведені у табл. 2.43.

Таблиця 2.43

**Точки опису негативних впливів місцевих постачальників
на ланцюг постачання [46]**

<i>Практики закупівель</i>	<i>Вжиті підприємством заходи</i>
Строки виконання замовлень	Заходи, вжиті для виявлення та коригування практик закупівель, які спричиняють або сприяють негативному впливу в ланцюгу постачання, в тому числі діалог або інші дії, вжиті для коригування платіжних політик і процедур
Порядок замовлення та оплати	
Закупівельні ціни	
Зміна або скасування замовлень	
Стабільність або тривалість відносин з постачальниками	Політики та практики, що використовуються для вибору місцевих постачальників, як для всього підприємства, так і для конкретних місцевостей
×	Обґрунтування та методика відстеження джерела, походження або умов виробництва сировини та виробничих ресурсів, що закупаються (за можливості)
×	Політику та практики, що використовуються для сприяння економічній інклюзії при виборі постачальників

Наведені у таблиці вище пропозиції до розкриття інформації щодо практики закупівель не вимагаються Глобальною ініціативою зі звітності на обов'язковій основі, однак їх наявність у ESG-звіті дозволить заінтересованим сторонам оцінити ефективність управління ланцюгом постачання та може стати стратегічною перевагою при співпраці з інвесторами, які зацікавлені у розвитку місцевої економіки.

Стандарт GRI 205 «Антикорупція 2016» [47] призначений для розкриття у ESG-звітах практик щодо боротьби з корупційними ризиками в діяльності суб'єкта господарювання, включно з інформацією про проведені заходи з управління конфліктами інтересів, моніторинг спонсорства та пожертв на предмет прихованого хабарництва, навчання працівників з питань боротьби з корупцією та інші пов'язані ініціативи.

Зокрема, Розкриття 205-1 «Господарські одиниці, оцінені на предмет наявності ризиків, пов'язаних з корупцією» (табл. 2.44) передбачає висвітлення даних щодо проведеної підприємством оцінки ланок діяльності на предмет наявності загроз, пов'язаних з хабарництвом, зловживаннями, вимаганням, змовами, конфліктами інтересів або іншими корупційними ризиками.

Таблиця 2.44

Розкриття 205-1 «Господарські одиниці, оцінені на предмет наявності ризиків, пов'язаних з корупцією»

Господарська одиниця	Корупційні ризики	Оцінка корупційних ризиків		
		Причина оцінки	Заходи з оцінки	Результати
1	2	3	4	5
Склад № 5	Конфлікт інтересів Хабарництво	Необґрунтовані фінансові переваги для постачальника ТОВ «Х», наявність великої кількості закупівель в одного контрагента	Розгляд історії тендерів, аудит первинних документів, моніторинг взаємодії з постачальниками, ревізія корпоративної електронної пошти, вивчення потенційних зав'язків співробітників складу з постачальниками	Виявлено конфлікт інтересів. Запроваджено обов'язкову ротацію членів тендерного комітету. Питання про доцільність співпраці з ТОВ «Х» винесено на розгляд ради директорів та фінансового відділу
Магазин № 6	Вимагання Зловживання	Виявлені порушення з боку адміністратора магазину під час попередньої перевірки	Впровадження програми «Таємний покупець», перевірка подарунків, отриманих співробітниками магазину № 6, опитування співробітників та клієнтів	Порушень виявлено
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Стандартом визначено, що в даному контексті поняття «господарська одиниця» означає «єдине місце, яке підприємство використовує для виробництва, зберігання та/або розподілу своїх товарів і послуг, або для адміністративних цілей». Як приклад, це може бути завод, що використовується для виробництва декількох видів продукції або визначена точка торгівлі, яка належить підприємству, та використовується для реалізації товару і здійснення інших видів

операцій, пов'язаних з діяльністю цього підприємства.

Розкриття 205-2 «Інформування та навчання щодо антикорупційних політик і процедур» призначене для інформування заінтересованих сторін про рівень обізнаності усіх причетних до діяльності суб'єкта господарювання щодо його антикорупційної політики, а також про проведені навчальні заходи для працівників та керівного апарату з питань запобігання корупції (табл. 2.45). За вимогами стандарту, інформація в межах зазначеного розкриття повинна відповідати даним з Розкриття 405-1 «Різноманітність органів управління та співробітників» щодо існуючих управлінських органів та кількості осіб в них, а також щодо кількості інших співробітників підприємства за кожною з визначених ним категорій.

Розкриття 205-2 пропонувано у ESG-звіті подавати у вигляді табл. 2.45 та 2.46, наведених нижче.

Таблиця 2.45

Ознайомлення з антикорупційною політикою підприємства

Категорія ознайомих	Загальна кількість осіб в категорії	Ознайомлені особи		Заходи, проведені в межах ознайомлення	Місцезнаходження ознайомих
		Осіб	%		
1	2	3	4	5	6
<i>Органи управління</i>					
Члени ради директорів	15	14	93	Ознайомлення з оновленою політикою під час засідання круглого столу	Україна
Керівник	1	1	100		Україна
<i>Працівники підприємства</i>					
Працівники цеху № 3	52	50	96	Розсилка оновленої політики через корпоративну пошту	Україна
HR	4	4	100		Україна
...
<i>Ділові партнери</i>					
Клієнти	~15 000	~12 000	~80	Розміщення Положення про антикорупційну політику на головній сторінці веб-сайту підприємства	Україна – 10% Італія – 50% Португалія – 35% Інші країни Європи – 5%
Інвестори	7	7	100	Індивідуальні зустрічі	Україна – 3 осіб Німеччина – 2 осіб Канада – 2 осіб
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Для цілей ESG-звіту Глобальна ініціатива зі звітності трактує поняття

«ділові партнери» як стейкхолдери, що прямо або опосередковано пов'язані з діяльністю підприємства, включно з постачальниками, лобістами, клієнтами, органами влади, партнерами у спільній діяльності тощо. Варто зазначити, що для формування розкриття 205-2 збір даних про ознайомленні клієнтів з антикорупційною політикою підприємства може бути дещо складним, оскільки залежно від форми інформування та при великій кількості клієнтів не завжди можна точно відслідкувати кількість таких осіб, тому пропонувано наводити хоча б орієнтовну кількість ознайомих. Наприклад, якщо інформування споживачів про антикорупційні заходи проводиться через вебсайт підприємства, як базу можна використовувати дані про відвідування відповідної електронної сторінки з Google Analytics.

Таблиця 2.46

Навчання співробітників з питань запобігання корупції

Категорія співробітників	Загальна кількість осіб в категорії	Кількість осіб, що пройшли навчання		Заходи, проведені в межах навчання	Місцезнаходження осіб, що пройшли навчання
		Осіб	%		
1	2	3	4	5	6
<i>Органи управління</i>					
Члени ради директорів	15	14	93	Участь у науково-практичній конференції від НАВС	Україна
Керівник	1	1	100		Україна
...
<i>Працівники підприємства</i>					
Працівники цеху № 3	52	46	89	Участь в онлайн-тренінгу за підтримки Open Society Foundations	Україна
HR	4	4	100	Проходження курсу «Антикорупційна політика ЄС: ключові елементи, орієнтація на сталий розвиток, уроки для України» в межах проекту ERASMUS+	Україна
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Навчання співробітників підприємства навичкам запобігання та протидії корупції знижує потенційні фінансові та репутаційні ризики, тоді як інформування заінтересованих сторін про таке навчання – є прямим свідченням

орієнтації бізнес-стратегії на етичну поведінку.

Щодо регіонального розрізу розкриття, то за вимогами GRI 205 воно є обов'язковим, однак якщо підприємство проваджує свою діяльність та співпрацює з контрагентами тільки на в межах одного регіону (наприклад, тільки в межах України), то вважаємо, що стовбець 6 у таблицях 2.45 та 2.46 формувати не доцільно.

Розкриття 205-3 «Підтвержені випадки корупції та вжиті заходи» передбачає, що підприємство через ESG-звіт інформує не тільки про загальну кількість корупційних інцидентів, а й деталізує інформацію у трьох розрізах: 1) підтвержені випадки корупції, після яких працівників підприємства було звільнено або притягнуто до відповідальності; 2) підтвержені випадки корупції, коли контракти з контрагентами було розірвано або не поновлено; 3) судові справи, що були порушені проти підприємства або його працівників через корупцію.

Інформацію щодо випадків корупції, які стали наслідком юридичних тяжб, пропонуємо подавати у вигляді табл. 2.47.

Таблиця 2.47

**Судові справи щодо корупції, порушені проти підприємства
або його працівників**

<i>Єдиний унікальний номер справи</i>	<i>Відповідач</i>	<i>Позивач</i>	<i>Предмет позову</i>	<i>Рішення суду</i>	<i>Впроваджені підприємством заходи</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
003/0003/03	Власне підприємство	ТОВ «Х»	Вимагання хабара при укладенні контракту	Відмова у задоволенні позову через виявлене зловживання правом на позов	Контракт з ТОВ «Х» розірвано, впроваджено політику обов'язкової комплаєнс-перевірки контрагентів
004/0004/04	Іванова І.І. – продавець точки продажу № 2	Антонова А.А. – клієнт	Вимагання хабара за прищвидшене обслуговування	Штраф у розмірі 20 000 грн	Іванову І.І. звільнено, Антоновій А.А. виплачена моральна компенсація, співробітника, проведено навчання для персоналу
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Вважаємо, що у представленій вище частині розкриття 205-3 стейкхолдери будуть зацікавлені не тільки у факті виникнення інциденту, а й в реакції підприємства на нього, тому запропоновано додати стовпчик 6 «Впроваджені підприємством заходи». Можемо стверджувати, що це дозволить проаналізувати так звану «управлінську зрілість» суб'єкта господарювання – його здатність до визнання існуючих помилок та прийняття обґрунтованих рішень щодо їх усунення та запобігання виникненню у майбутньому.

Другу частину розкриття 205-3 представлено табл. 2.48.

Таблиця 2.48

Підтверджені випадки корупції

<i>Особа, що вчинила корупційні дії</i>	<i>Характеристика випадку</i>	<i>Застосовані до особи заходи</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Випадки корупції, здійснені співробітниками підприємства</i>		
Іванова І.І. – продавець точки продажу № 2	Вимагання хабаря за пришвидшене обслуговування	Іванову І.І. звільнено
Столярчук С.С. – начальник відділу маркетингу	Прийняття подарунків від рекламної агенції в обмін на забезпечення переваг під час розгляду пропозиції співпраці	Столярчук С.С. оголошено догану, проведено індивідуальне навчання з антикорупційної політики
...
<i>Випадки корупції, здійснені бізнес-партнерами</i>		
ТОВ «Х»	Пропозиція грошових стимулів менеджеру із закупівель	Контракт із ТОВ «Х» розірвано
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

За формою таблиці 2.59 підприємство має надавати характеристику усіх випадків порушення антикорупційної політики та чинного законодавства у розрізі того, чи були такі інциденти спричинені зовнішніми контрагентами, чи працівниками підприємства. Наявність великої кількості випадків корупції на підприємстві може свідчити про дві речі: 1) неефективність відповідної діючої політики, що вимагає від управлінського апарату її перегляду; 2) недостатній рівень кваліфікації трудових кадрів – тоді виникає необхідність у перегляді кадрового складу або посиленому навчанні персоналу.

Метою Стандарту GRI 206 «Антиконкурентна поведінка 2016» [48] є

регламентація положень щодо висвітлення інформації про поведінку підприємства, яка може викликати занепокоєння у заінтересованих сторін, а саме – недотримання здорового конкурентного середовища на ринку.

В межах стандарту передбачено одне Розкриття 206-1 «Судові позови за антиконкурентну поведінку, антимонопольні та монопольні практики» (табл. 2.49), відповідно до якого у звіті надається інформація про: 1) кількість судових справ за звітний період (завершені і ті, що перебувають на розгляді) щодо антиконкурентної поведінки, порушення антимонопольного законодавства або зловживання домінуючим становищем, в яких підприємство є учасником; 2) результати завершених судових справ, у т. ч. судові та будь-які інші рішення. Наявність зазначеного розкриття у ESG-звіті є критично важливою, оскільки практики монополізації впливають не тільки на ціноутворення та пропозицію товарів (робіт, послуг), а й на інші фактори економічного розвитку ринку, на якому функціонує бізнес; це, в свою чергу, створює ряд ризиків для стейкхолдерів, що планують співпрацю з підприємством.

Таблиця 2.49

**Розкриття 206-1 «Судові позови за антиконкурентну поведінку,
антимонопольні та монопольні практики»**

<i>Єдиний унікальний номер справи</i>	<i>Предмет позову</i>	<i>Рішення суду</i>	<i>Впроваджені заходи</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>Відповідач</i>			
001/0001/01	Порушення вимог ст. 6 ЗУ «Про захист від недобросовісної конкуренції»	Компенсація збитків позивачу у розмірі 1,5 млн грн	Виплата компенсації, відкликання продукції з ринку, редизайн продукції
...
<i>Позивач</i>			
002/0002/02	Антиконкурентна угода між постачальниками ТОВ «Х» та ПрАТ «У»	Штраф у розмірі 75 тис. грн	Розірвання угод з постачальниками ТОВ «Х» та ПрАТ «У»
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Розкриття пропонуємо формувати у двох розрізах: коли підприємство є

відповідачем у судовій справі та коли виступає позивачем, оскільки якість ефективності управління виявляється не тільки у визнанні та виправленні недоліків діяльності власне компанії, а й в захисті ринку від недобросовісної конкуренції та боротьбі за чесний бізнес.

Виходячи з позиції, що інформування про існуючі або минулі судові позови чи інші юридичні тяжби щодо порушення антимонопольного законодавства – це прояв відкритості в управлінні, вважаємо, що варто до розкриття додавати дані про вжиті підприємством заходи з усунення таких порушень, оскільки це сприяє зміцненню репутації суб'єкта господарювання та становлення його як такого, що вдосконалює свою бізнес-стратегію і реагує на запити зовнішніх заінтересованих сторін. Крім того, демонстрація реальності управління проявами антиконкурентної поведінки дозволить уникнути спекуляцій інформацією, яка може з'являтися у засобах масової інформації.

У випадку, якщо підприємство за рішенням судів сплачувало штрафи, дані про їх обсяг мають бути зареєстровані на субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки». Зокрема, пропонуємо аналітичні розрізи, представлені на рисунку 2.5.

948	Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування
948.0	Відображення операцій за понесеними у результатів рішень судів витратами
948.0X	948.01 – Штрафи до бюджету 948.02 – Компенсації та штрафи позивачам
948.0XX	Формування аналітичного розрізу у межах позивачів

**Рис. 2.5. Модель субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»,
удосконалена для потреб ESG-звітування**

Джерело: розроблено автором

Щодо G-аспекту у ESG-звітах, який пропонувано подавати у табличних формах відповідно до розкриттів GRI, вважаємо, що такий порядок висвітлення інформації забезпечить зручність аналізу стейкхолдерами якості стратегії управління підприємством. У випадку застосування окреслених форми звітування всіма українськими підприємствами, заінтересовані сторони з легкістю можуть зіставити звіти зі сталого розвитку різних суб'єктів

господарювання для обґрунтованого прийняття рішення щодо подальшої співпраці.

Узагальнена інформація з облікового забезпечення формування розкриттів в межах екологічного аспекту за розглянутими стандартами GRI представлена у табл. Ж.3 Додатку Ж. Зокрема, виділено статті розкриттів щодо заробітної плати, вкладень в інфраструктуру, частки витрат на місцевих постачальників та виплати за рішенням судових позовів, для формування яких використовуються дані бухгалтерського обліку. Зазначимо, що обсяг вкладень може бути виражено як у грошовому так і (паралельно) у натуральному вимірнику, якщо підтримка інфраструктури здійснювалась шляхом надання матеріальних або нематеріальних активів.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження особливостей формування ESG-звітності підприємства в розрізі ключових аспектів встановлено таке:

1. Для цілей розкриття інформації у ESG-звіті про екологічні аспекти діяльності підприємства проаналізовано Стандарти GRI 301 «Матеріали 2016», 302 «Енергія 2016» та 303 «Вода та стічні води 2018» та на їх основі розроблено макети таблиць, застосування вітчизняними суб'єктами господарювання яких дозволить сформуванню репрезентативні та порівнювані щодо впливу на довкілля звіти. Крім того, в частині складу Розкриття 302-5 «Зниження енергетичних потреб продуктів і послуг» запропоновано порядок визначення економічної вигоди, що виникає унаслідок оптимізації енергетичних потреб продуктів/послуг, які реалізуються. Зокрема для послуг, пропонується проводити розрахунок скорочення витрат на енергоспоживання при їх наданні споживачу, а щодо продуктів – визначати рівень збільшення доходу від реалізації оновленої продукції. Розробки в частині облікового забезпечення екологічного аспекту ESG-звітності полягають в: 1) оптимізації аналітичного розрізу рахунку 20 «Виробничі запаси» в межах 4 рівнів (розподіли за класифікацією ресурсу,

характеристикою «відновлюваність», напрямом використання та джерелом походження); 2) виокремленні на 3 рівні аналітичного розрізу субрахунку 203 «Паливо» розподілу за напрямом використання; 3) пропозиціях відображення типів витрат на енергоспоживання на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші операційні витрати» для цілей формування розкриттів за вимогами GRI. Застосування пропонуваніх форматів розкриттів забезпечить надання стейкхолдерам чіткої, повної, прозорої та зіставної інформації щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, а використання у робочому плані рахунків визначних аналітичних розрізів дозволить виокремити інформацію за кожним використаним ресурсом і в межах його натурального вимірювання, і в межах вартісної оцінки для достовірного відображення даних у ESG-звіті.

2. Дослідження підходу до відображення соціального аспекту діяльності підприємства у ESG-звіті базувалось на вимогах стандартів GRI 401 «Зайнятість 2016», 402 «Трудові/управлінські відносини 2016», 404 «Навчання та освіта 2016», 405 «Різноманітність і рівні можливості 2016», 406 «Відсутність дискримінації 2016», 407 «Свобода об'єднання та ведення колективних переговорів 2016», 408 «Дитяча праця 2016», 409 «Примусова праця або трудова повинність 2016», 410 «Практики безпеки 2016», 411 «Права корінних народів 2016», 415 «Державна політика 2016», 416 «Здоров'я та безпека клієнтів 2016», 417 «Маркетинг і маркування 2016» та 418 «Конфіденційність клієнтів 2016». За результатами аналізу їх положень розроблено формат ряду таблиць для відображення інформації про соціальні показники діяльності суб'єктів господарювання, частину з яких запропоновано доповнити показником «Пов'язані витрати», що є додатковим свідченням реальності впровадження соціально спрямованих ініціатив.

3. В межах облікового забезпечення соціального аспекту надано пропозиції щодо формування робочого плану рахунків підприємств: 1) для реєстрації витрат на професійний розвиток персоналу варто виокремлювати на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні

витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності» субрахунок ХХ0 «Витрати на розвиток персоналу»; 2) для цілей розкриттів, пов'язаних з оплатою праці, – оптимізувати рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» через ведення субрахунків 661 «Розрахунки за основною заробітною платою» та 664 «Розрахунки за винагородами», а також формування аналітичних розрізів за ланками діяльності працівників і гендерною ознакою. Крім того встановлено, що застосування пропозицій К. Шиманської щодо реєстрації витрат підприємства на субрахунках 663 «Розрахунки за іншими виплатами», 183 «Інша дебіторська заборгованість», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та 949.1 «Витрати за соціальними пакетом підприємства» зокрема сприятиме якісному поданню інформації у ESG-звітність щодо інформування про затрати за соціальним пакетом працівників. Що стосується показника «пов'язані витрати» зазначимо, що у межах всіх розкриттів соціального спрямування вони можуть бути максимально різноманітними, а практики їх понесення – одиничними, тому виокремлення для їх обліку спеціалізованих аналітичних розрізів не буде доцільним (окрім випадку розкриття 410-1). Натомість, інформацію про такі витрати варто окремо фіксувати у внутрішніх регістрах, які призначені для поточного збору даних для подальшого формування ESG-звітності, із зазначенням дати проведення операції, напряму понесення витрат та суми витрат. Загалом пропозиції спрямовані на забезпечення зрозумілості та зіставності даних у ESG-звітах для оцінки стейкхолдерами зусиль підприємства в частині підтримки соціальної відповідальності. Вони дозволять відстежити заінтересованим сторонам пріоритети підприємства у виконанні «соціального договору».

4. В межах відображення управлінського аспекту діяльності підприємства у ESG-звіті опрацьовано положення стандартів GRI 202 «Присутність на ринку 2016», 203 «Непрямі економічні наслідки 2016», 204 «Закупівельна практика 2016», 205 «Антикорупція 2016» та 206 «Антиконкурентна поведінка 2016». З врахуванням вимог зазначених стандартів запропоновано форми розкриття інформації (розроблено макети таблиць) та окреслено її склад відповідно до

вимог Глобальної ініціативи зі звітності, що стануть джерелом забезпечення заінтересованих сторін зіставними даними для аналізу якості стратегії управління підприємством, результати якого мають бути покладені в основу обґрунтованого прийняття рішення щодо подальшої співпраці.

5. Наведено підходи до облікового відображення інформації за розкриттями відповідних стандартів, зокрема: 1) для цілей формування розкриття 202-1 «Співвідношення стандартної заробітної плати початкового рівня за статтю та мінімальної заробітної плати» інформацію щодо рівня початкової заробітної плати варто реєструвати на субрахунках 661.X2 «Розрахунки за основною заробітною платою чоловіків» та 661.X1 «Розрахунки за основною заробітною платою жінок»; 2) облікове забезпечення розкриття 203-1 «Інвестиції в інфраструктуру та підтримувані послуги» полягає у використанні субрахунків 977.1 «Вкладення в інфраструктуру» та 903.0 «Підтримувані послуги»; 3) до рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» пропонується додати аналітичні розрізи за географічним розташуванням постачальника та його юридичною назвою, що дозволить узагальнити дані для подальшого наповнення розкриття 204-1 «Частка витрат на місцевих постачальників»; 4) узагальнення даних для формування розкриття 206-1 «Судові позови за антиконкурентну поведінку, антимонопольні та монопольні практики» пропонується робити на субрахунку 948.0 «Штрафи та компенсації за рішенням суду» з врахуванням аналітичних розрізів у межах типів штрафів та позивачів – зокрема, використання субрахунку та даних за ним у ESG-звіті стосується випадків, коли за рішенням суду було призначено виплату штрафів або відшкодувань.

Застосування пропонованих напрямів оптимізації робочого плану рахунків дозволить не тільки якісно збирати інформацію, що використовуватиметься в межах формування управлінського аспекту ESG-звіту, а й забезпечить її швидке узагальнення робочою групою, відповідальною за звітування зі сталого розвитку.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора [142, 144, 150, 151, 153, 154, 155].

РОЗДІЛ 3

РОЗВИТОК ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНИХ АСПЕКТІВ ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОСТІ ІНФОРМАЦІЇ У ESG-ЗВІТНОСТІ

3.1. Суттєвість у ESG-звітності як ключовий фактор забезпечення її репрезентативності: теоретичні аспекти

Поняття «суттєвість» у працях вітчизняних та закордонних науковців найчастіше фігурує під час досліджень, які стосуються складання інтегрованої, нефінансової та ESG-звітності. Наприклад, М. Проданчук та ін. у статті «Розвиток інтегрованої звітності в забезпечення збалансованої системи показників управлінської системи» визначають суттєвість як один з базових принципів формування таких звітів [140].

У публікації «Принципи підготовки звітності зі сталого розвитку» О. Бурдюк сформувала алгоритм прийняття рішень щодо суттєвості інформації (рисунк 3.1).

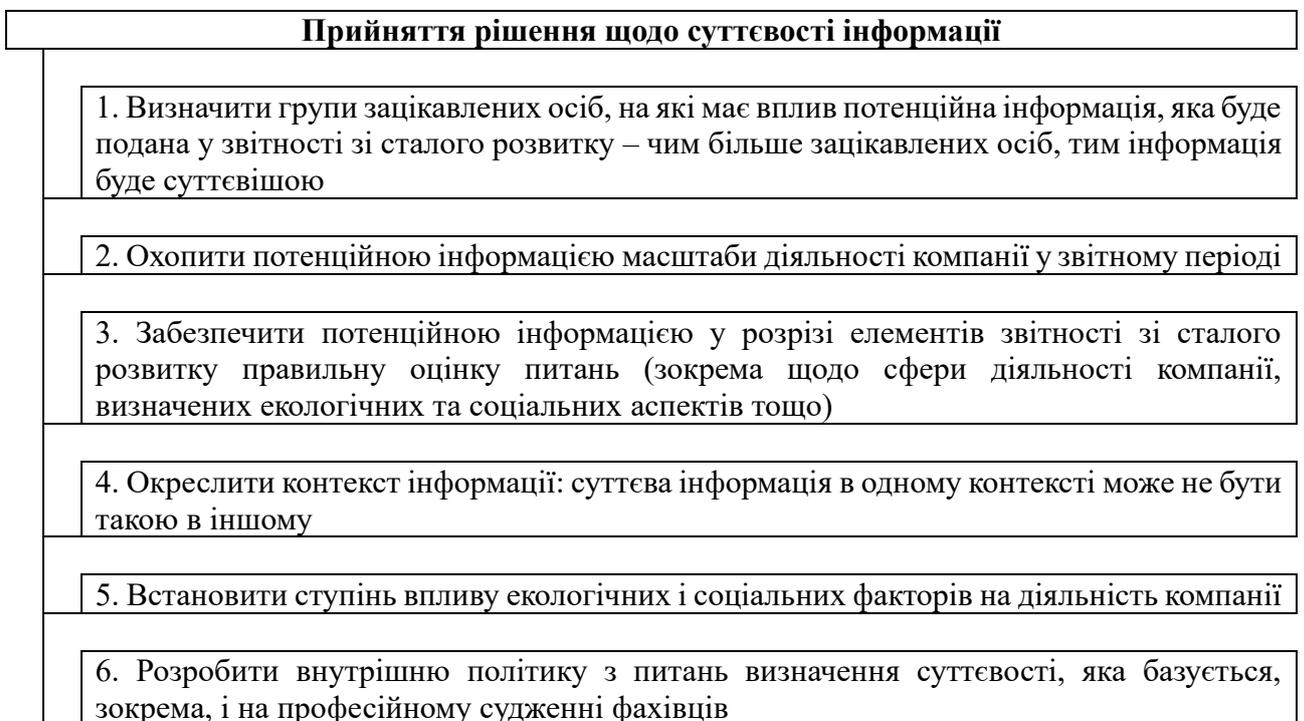


Рис. 3.1. Порядок прийняття рішення щодо суттєвості інформації [121]

При цьому авторка зазначає, суттєвість варто оцінювати у двох розрізах

(історичному та майбутніх перспектив) – необхідно враховувати, що було важливо у минулих періодах і як це вплинуло на підприємство, і які фактори будуть критичними у майбутньому та як суб'єкт господарювання планує на них реагувати.

У дисертаційному дослідженні «Облік у системі управління економічною стійкістю підприємств: інституціональний підхід» Н Лоханова встановила, що суттєвість може відрізнитись з точок зору різних заінтересованих сторін, тож дані у звітності мають висвітлюватись таким чином, щоб вони були корисними для всіх [133].

А. Сингаївська при підготовці опорного конспекту «Корпоративна соціальна відповідальність» встановила, що у соціальній (нефінансовій) звітності розкривається інформація, яка є суттєвою «з точки зору стійкого розвитку та соціального добробуту» [156].

З-поміж іншого, варто згадати працю О. Солодовнік у співавторстві з аспірантом О. Майданником «Підходи до оцінки суттєвості у звітності про сталий розвиток згідно з міжнародними та європейськими стандартами», у якій за результатами аналізу стандартів GRI, МСФЗ та ESRS було описано три підходи до оцінки суттєвості: суттєвість впливу, фінансова суттєвість та подвійна суттєвість [157].

Варто зазначити, що на теренах української науки, дослідження питань, пов'язаних із суттєвістю переважно застарілі та базуються на описі минулих (нині не чинних) редакцій стандартів Глобальної ініціативи зі звітності.

В межах дослідження міжнародних тенденцій наукових розробок за напрямом «суттєвість» за допомогою пакету для мови статистичного програмування R «Bibliometrix» було проаналізовано 488 наукових статей за 2019-2024 роки. Зокрема встановлено – у світі щорічний темп зростання досліджень становить 7,33%, при цьому 23,77% публікацій сформовані завдяки міжнародному співавторству, що свідчить про актуальність наукового пошуку вказаною тематикою.

Географія досліджень представлена на рисунку 3.2.

Country Collaboration Map

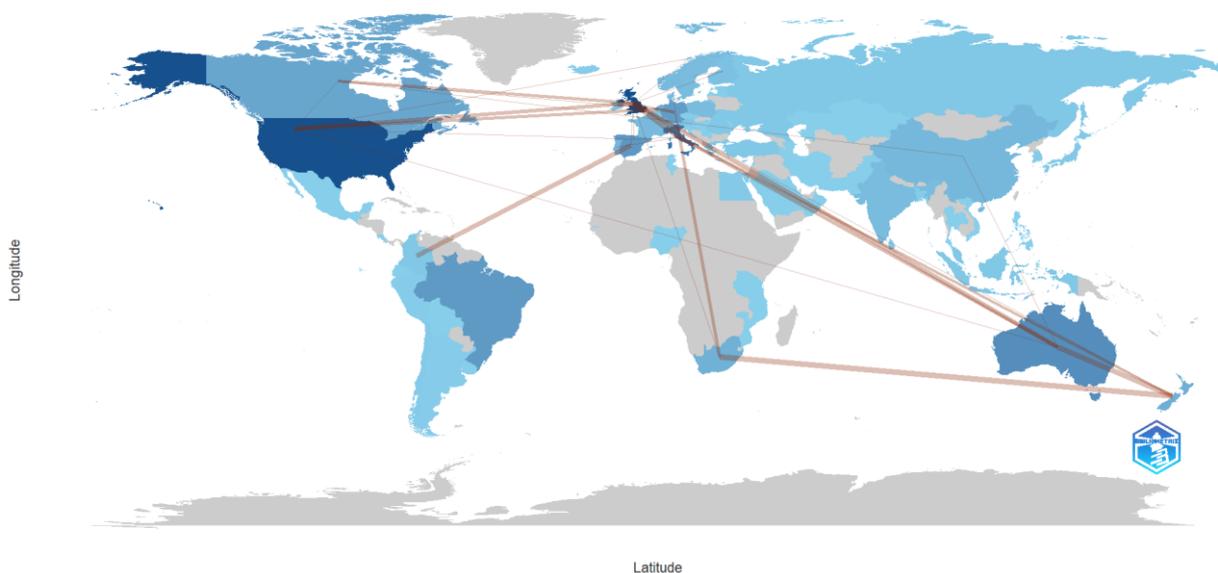


Рис. 3.2. Карта наукових досліджень за напрямом «сутєєвість»

Джерело: сформовано автором

Рисунок 3.2 дозволяє сформувати просторове уявлення про мережі співпраці, ілюструючи географічний вимір проведення досліджень та спільних взаємодій. Перш за все зауважимо, що аналогічно до ситуації з дослідженням за темою «звітність зі сталого розвитку», напрям «сутєєвість» не є популярним в національній науці (всупереч існуючим практикам звітування). Відтак, осередками наукових розробок є Велика Британія, Сполучені Штати Америки, за ними слідує Італія, Австралія, Бразилія, Німеччина, Іспанія Канада, Південна Африка. І, відповідно, країни з найвищими показниками наукового продукування співпрацюють між собою.

Актуальні теми за напрямом «сутєєвість» представлено на рисунку 3.3.

Домінуючими темами у сфері вивчення сутєвості є формування звітності (зокрема інтегрованої та зі сталого розвитку), а також концепції сталого розвитку та ESG. Такі тенденції пояснюються тим, що вимоги до суб'єктів господарювання щодо висвітлення даних про вплив діяльності на довкілля, дотримання принципів соціальної відповідальності та якісного корпоративного управління природньо зумовлюють питання про визначення доречності подання

у звіт тієї чи іншої інформації

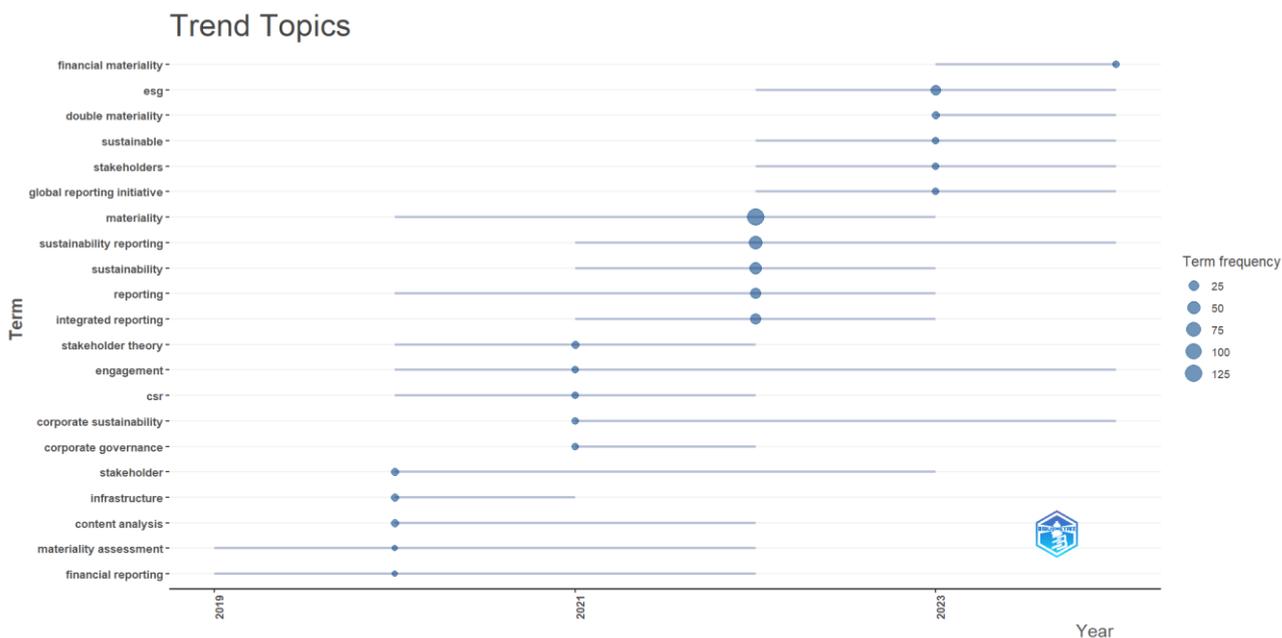


Рис. 3.3. Найпопулярніші теми за напрямом «суттєвість»

Джерело: сформовано автором

Без ретельного вивчення самої сутності суттєвості як явища, що сприяє прозорому звітуванню, не можливо розробити практичні підходи до її визначення, а отже виникатиме одна з ситуацій: 1) підприємство перенасичуватиме звіти інформацією на стільки, що важливі аспекти губитимуться серед другорядних; 2) обмежена кількість даних не дасть заінтересованим сторонам змогу отримати відповіді на ті питання, які постають перед ними під час прийняття рішень про подальшу взаємодію з бізнесом.

Візуалізація на рисунку 3.4 ілюструє частоту вживання ключових слів у аналізованих наукових статтях за напрямом «суттєвість», що дозволяє оцінити зв'язок досліджуваного явища з іншими науковими напрямами.

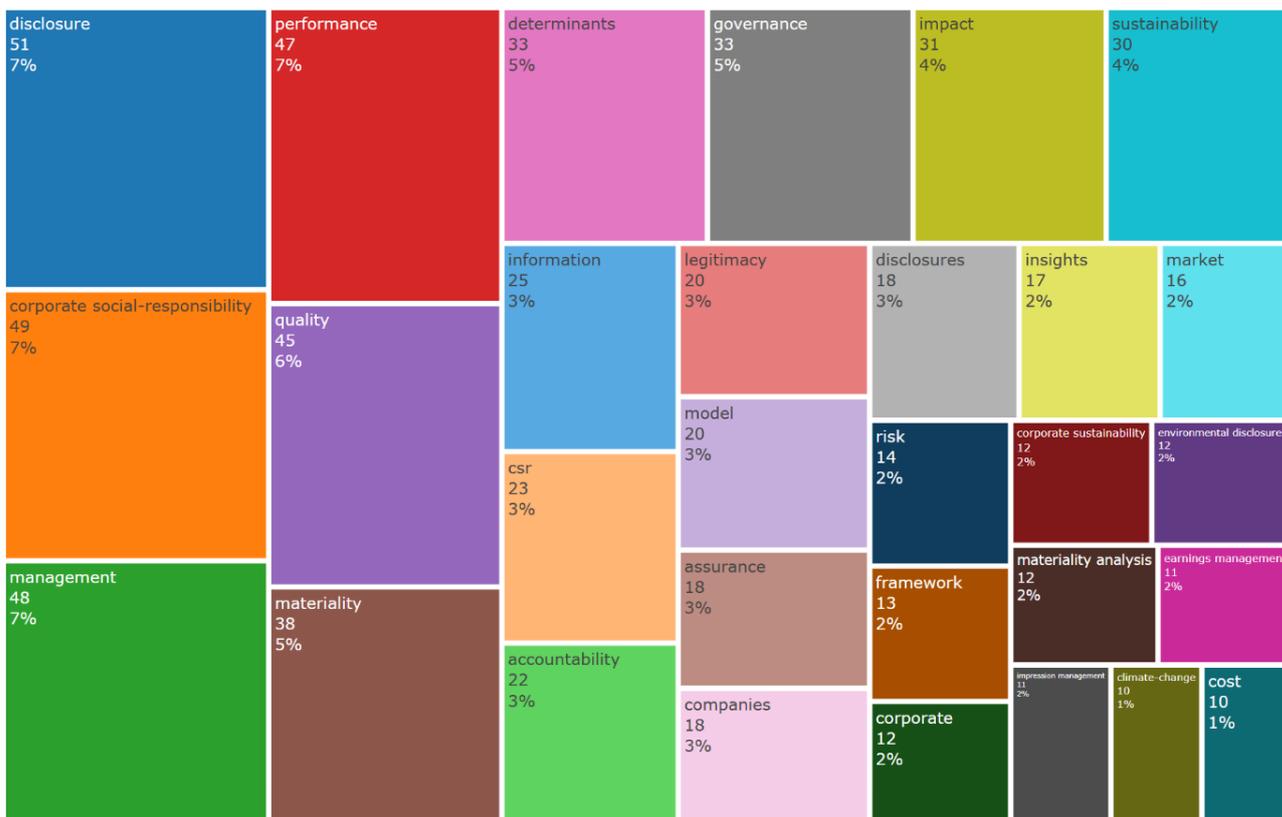


Рис. 3.4. Використання ключових слів у публікаціях за темою «суттєвість»

Джерело: сформовано автором

Основні тематичні напрями досліджень у частині вивчення суттєвості стосуються питань розкриття інформації у звітах, корпоративної соціальної відповідальності, управління та якості звітності, тож суттєвість передусім розглядається як інструмент підвищення прозорості звітів. Водночас відносно низька частота згадувань ключового слова «Materiality Analysis» може свідчити про те, що методичні підходи до визначення суттєвості поки що не є центральною темою дискусії, тож формування практичних підходів до оцінки суттєвості з метою складання ESG-звітів є перспективним напрямом дослідження.

У дослідженні Н. Паділья-Гаррідо та ін. «Аналіз суттєвості у звітності зі сталого розвитку: досвід великих іспанських компаній» [93] було узагальнено інформацію щодо підходів до визначення суттєвості у нормативних документах (Додаток К).

Загальна тенденція визначення поняття «суттєвість» показує, що трактування прогресує від «вузького» фінансового розуміння до ширшого

підходу, який охоплює екологічні, соціальні та управлінські аспекти. Крім того, у різних нормативних актах простежується як формалізоване визначення процесу оцінки суттєвих тем, так і більш гнучкі підходи, які дозволяють підприємствам адаптувати методику під власні потреби. Важливим залишається питання – як правильно трактувати суттєвість у контексті звітування? Звернемось до ранніх досліджень наукової спільноти.

Г. Чонг у статті «Огляд еволюції визначень суттєвості» [15] узагальнив трактування суттєвості найвизначніших дослідників – деякі з них наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Визначення поняття «суттєвість»

<i>Автор</i>	<i>Трактування суттєвості</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
С. Гордон [40]	Суттєвий факт – це факт або неправдиве твердження чи упущення, яке, ймовірно, вплине на поведінку розсудливої людини щодо придбання, утримання або відчуження відповідного активу
Дж. Дор [27]	Твердження, факт або елемент є суттєвим, якщо з урахуванням усіх обставин, які існують на той момент, їх розкриття або метод обробки, ймовірно, вплине або «зробить різницю» у судженнях і поведінці розсудливої людини
М. Четкович [14]	Концепцію, корисна для «відокремлення важливих елементів від неважливих»
Е. Хік [77]	Суттєвість елемента, що входить до фінансової звітності, визначається його впливом на користувача. Питання, яке потрібно вирішити: чи можливо, що середньостатистичний обачний інвестор або розсудлива особа буде впливати на свої інвестиційні рішення, якщо відповідний елемент буде розкритий або якщо чистий дохід чи інший суттєвий показник фінансової звітності буде змінено на відповідну суму?
Дослідницька група з методів аудиту [108]	Бухгалтерська помилка є суттєвою, якщо її викривлення впливає або має впливати на рішення розумного користувача фінансової звітності
П. Фрішкоф [37]	Відносна кількісна важливість певного елемента фінансової інформації для користувача в контексті прийняття рішення
Б. Брандт, К. Хаул [9]	Суттєвість у бухгалтерському обліку – це концепція, яка визначає, що вибір, пов'язаний із фінансовою інформацією, повинен здійснюватися так, щоб відповідати цілям фінансової звітності
Н. Гаталія [38]	Те, що є важливим і що має значення для фінансової звітності та її користувачів

Продовження табл. 3.1

1	2
Т.А. Лі [88]	Суттєвість – це питання судження... Критерії суттєвості повинні бути визначені для кожного судження. Критерії зменшують відповідальність (тобто контроль за діями бухгалтерів) до простого дотримання заздалегідь встановлених правил, які можуть або не можуть відповідати конкретним обставинам. Таким чином, на питання, чи бажані критерії суттєвості, відповідь буде негативною через небезпеку того, що вони будуть сприйматися як жорсткі правила, які заміняють професійні судження бухгалтерів та аудиторів. Якщо ж поставити питання, чи є критерії суттєвості доцільними, відповідь також буде негативною, поки потреби користувачів залишаються відносно невідомими, а концепція правдивої та справедливої інформації залишається невизначеною. Попередження про те, що встановлені критерії не повинні замінювати експертне судження (яке зазвичай дається в аудиторських керівництвах), є недостатнім запобіжним заходом щодо ризиків жорсткого дотримання правил
Міжнародна дослідницька група бухгалтерів [1]	Слід зосереджувати увагу лише на тому, що є важливим або має значення

Можемо стверджувати, що поняття «суттєвість» не має єдиного підходу до трактування межах дослідження звітності в цілому. Однак, спираючись на трактування дослідників та нормативних рамок, можемо викормити основні напрями в поясненні суттєвості для цілей формування ESG-звітів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Підходи до трактування суттєвості

Підхід	Автор / нормативна рамка	Пояснення суттєвості
1	2	3
Суттєвість, як фактор впливу на рішення стейкхолдерів	Гордон, Дор, хік GRI (G4, 2016, 2021)	Інформація є суттєвою, якщо її наявність або відсутність може вплинути на рішення інвесторів, споживачів, державних органів, громадськості та інших заінтересованих сторін; у ESG-звіті означає, що підприємство має розкривати екологічні, соціальні та управлінські фактори, які можуть змінити поведінку заінтересованих сторін
Суттєвість, як критерій прозорості та достовірності інформації	Дослідницька група з методів аудиту, Фрішкоф, Гаталія, МСФЗ S1	Спотворення або виключення важливої інформації у звітності може призвести до хибного розуміння фінансового стану бізнесу; у контексті ESG-звітування означає, що підприємство має уникати маніпуляцій з показниками діяльності в межах ESG-аспектів

Продовження табл. 3.2

1	2	3
Суттєвість, як кількісна або якісна значущість інформації	Фрішкоф, Брандт, Хаул, SASB	Інформація є суттєвою, якщо вона має достатню вимірювану важливість для прийняття рішень; в ESG-звіті використовується для визначення пріоритетності показників, таких як рівень викидів, кількість соціальних ініціатив або вимірювані показники якості корпоративного управління
Суттєвість, як індикатор впливів підприємства на зовнішнє середовище і зовнішнього середовища на підприємство	ESRS	ESG-аспекти важливі не лише через їх фінансовий вплив на підприємство, а й через вплив самого суб'єкта на своє середовище (звітування про вплив змін клімату на діяльність є настільки ж важливим, як і оцінка впливу самого бізнесу на клімат)
Суттєвість, як питання професійного судження	Лі, Міжнародна дослідницька група бухгалтерів, TCFD	Суттєвість не завжди вимірюється чіткими критеріям і залежить від професійного судження; в контексті ESG-звітування означає, що підхід до оцінки важливості тем повинен враховувати практики галузі, досвід робочої групи та результати аналізу експертів
Суттєвість, як фінансовий показник	МСФЗ S1, SASB, TCFD	Суттєвість визначається через вплив інформації на фінансові результати; у ESG-звіті означає, що розкриття інформації має поєднуватись з оцінкою втрат та вигід

Джерело: розроблено автором

Для забезпечення комплексної оцінки суттєвості підприємство має враховувати всі можливі підходи до її трактування, щоб забезпечити повноту оцінки та відповідність очікування користувачів звіту. Тому в якості удосконалення понятійного апарату в межах дослідження пропонуємо наступне трактування терміну «суттєвість» у контексті ESG-звітності: це математично, статистично або експертно обґрунтована оцінка інформації, яка визначає її значущість в межах впливу підприємства на економіку, суспільство і довкілля та відображає здатність відповідати запитам заінтересованих сторін щодо діяльності в межах ESG-аспектів.

Н. Беллантуоно, П. Понтрандольфо та Б. Скоцці у дослідженні «Врахування думки заінтересованих сторін у звітності зі сталого розвитку: новий підхід» [6]

описали 6-кроковий підхід до визначення суттєвості інформації, який може бути застосований і до ESG-звітів, що формуються за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Етапи підходу визначення суттєвості інформації у звітності зі сталого розвитку з врахуванням поглядів стейкхолдерів

<i>Номери етапів</i>	<i>Характеристика етапів</i>
Крок 1	Визначення аспектів сталого розвитку, інформація про які відображена у відповідному звіті
Крок 2	Формування переліку заінтересованих сторін, що будуть залучатись до аналізу суттєвості інформації у звіті зі сталого розвитку, та їх пріоритетів, які можуть вплинути на прийняття рішень
Крок 3	Визначення на калібрування вербальних міток, які будуть використовуватись стейкхолдерами при оцінці аналізованих аспектів з огляду «культурне походження» осіб, що приймають рішення
Крок 4	Оцінка аспектів сталого розвитку підприємством та заінтересованими сторонами в межах пропонованих вербальних міток
Крок 5	Об'єднання оцінок стейкхолдерів за методикою групового прийняття рішень
Крок 6	Визначення суттєвих у звітування аспектів сталого розвитку

Джерело: сформовано автором за [6]

Вважаємо, що зазначений підхід цілком відповідає пропонованому нами трактуванню суттєвості та рекомендаціям GRI. Трактування пояснює суттєвість як здатність інформації відобразити вплив підприємства на економіку, суспільство та довкілля, що узгоджується з першим кроком методики, на якому визначаються аспекти звітності.

Визначення суттєвості передбачає її позиціонування як математично, статистично або експертно обґрунтованої оцінки, що корелюється зі структурою вказаного підходу, який базується на поєднанні кількісних методів (математичні розрахунки, шкала Сааті, логарифмічний метод найменших квадратів) та експертного судження (оцінки заінтересованих сторін, управлінські рішення щодо вибору аспектів звітування).

Крім того, підхід акцентує увагу на врахуванні запитів стейкхолдерів через їх залучення до процесу визначення суттєвості (формування переліку заінтересованих сторін та їх пріоритетів із застосуванням попарного порівняння).

Тож подальше дослідження суттєвості полягатиме у вивченні практичного застосування зазначеного підходу та формування пропозицій з його удосконалення.

3.2. Розвиток методики визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звіті з огляду на галузеві практики звітування

Розглянемо детальніше пропоновану Н. Беллантуоно та ін. [6] методику оцінки суттєвості інформації у звітності зі сталого розвитку та роз'яснимо, як вона може бути адаптовано до ESG-звітів, сформованих за стандартами GRI.

Крок 1 – визначення аспектів сталого розвитку. Підприємство визначає перелік аспектів (фактично – тем, що розкриваються), які є основою формування звіту та: 1) відображають економічний, екологічний та соціальний вплив суб'єкта господарювання; 2) впливають на судження стейкхолдерів [6].

Якщо говорити про оцінку суттєвості інформації у ESG-звіті, сформованому за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності, то аналізованими аспектами будуть пропоновані стандартами GRI розкриття, які можна поділити на три категорії: екологічний вплив, виконання соціального договору та орієнтованість управління на дотримання принципів сталого розвитку.

Крок 2 – визначення заінтересованих сторін та їх пріоритетів. Підприємство визначає перелік стейкхолдерів, що будуть залучатись до оцінки впливу кожного аспекту звітності на їхні рішення, з паралельним розподілом їх на первинних та вторинних, оскільки, як зазначає М. Кларксон, останні є важливими для повноцінного функціонування суб'єкта господарювання [18]. Н. Беллантуоно та ін. пропонують визначати значимість заінтересованих сторін значимість в межах кожної категорії, до яких належать аспекти звітності зі сталого розвитку, [6]. Наприклад, в контексті аналізу суттєвості ESG-звітності, складеної за регламентом GRI однією з категорій є «Екологічний вплив» → до неї відноситься Стандарт GRI 301 «Матеріали 2016» → аналізовані на суттєвість аспекти: Розкриття 301-1 «Використані матеріали за вагою або об'ємом» та

Розкриття 301-2 «Використані вторинні матеріали».

В межах описуваного методу пропонується проводити попарне порівняння: на скільки судження однієї заінтересованої сторони є більш значущим за судження іншої в межах кожної аналізованої категорії – така процедура «поєднує математичний підхід зі спостереженнями, заснованими на психології, і широко застосовується для вирішення різних типів проблем зважування, навіть у сфері сталого розвитку» [6, 98].

Для порівняння запропоновано використовувати індекс домінування, згідно з фундаментальною шкалою суджень Т. Сааті (далі – шкала Сааті) (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Шкала Сааті [99]

<i>Індекс домінування</i>	<i>Визначення</i>	<i>Пояснення</i>
1	Рівнозначна значимість	Два види діяльності в рівній мірі сприяють досягненню мети
3	Помірна значимість	Досвід і судження злегка віддають перевагу одному виду діяльності над іншим
5	Сильна значимість	Досвід і судження надають перевагу одному виду діяльності над іншим
7	Дуже сильна або продемонстрована значимість	Одному з видів діяльності надається дуже сильна перевага над іншим; його домінування демонструється на практиці
9	Надзвичайна значимість	Докази на користь одного виду діяльності над іншим становлять найвище можливе підтвердження
2,4,6,8	Для компромісу між наведеними вище значеннями	Іноді необхідно інтерполювати компромісне судження числово, оскільки для нього немає відповідного слова
Обернені значення	Якщо при порівнянні діяльністю виду «j» діяльності виду «i» присвоєно одне з наведених вище ненульових чисел, то «j» має зворотнє значення при порівнянні з «i»	Порівняння, що передбачає вибір меншого елемента як одиниці для оцінки більшого елемента як кратного цій одиниці
Раціональні числа	Співвідношення, що впливають із шкали	Якщо узгодженість повинна бути забезпечена шляхом отримання «n» числових значень для побудови матриці
1.1. – 1.9	Для пов'язаних видів діяльності	Коли елементи близькі і майже не відрізаються; помірна значимість – 1,3, а екстремальна – 1,9

Тоді, важливість заінтересованої сторони у визначенні суттєвості категорій

сталого розвитку можна розрахувати через логарифмічний метод найменших квадратів [6, 22] (формула 6):

$$U_{kc} = \frac{\sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{kjc}}}{\sum_{t=1}^n \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{tjc}}}, \text{ де:} \quad (6)$$

n – кількість стейкхолдерів у порівнянні;

c – категорія, в межах якої визначається важливість стейкхолдера;

k – стейкхолдер, для якого визначається важливість категорії «с»;

j – інший стейкхолдер, з яким порівнюють стейкхолдера «к»;

t – номер стейкхолдера, який змінюється від 1 до « n »;

u_{kc} – важливість стейкхолдера «к» у визначенні суттєвості за категорією «с»;

a_{kjc} – індекс домінування стейкхолдера «к» (за шкалою Сааті);

$\sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{kjc}}$ – середнє геометричне усіх a_{kjc} стейкхолдера «к»;

$\sum_{t=1}^n \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{tjc}}$ – сума усіх середніх геометричних значень для всіх стейкхолдерів.

Приклад № 1 – розрахунки за формулою 1: Підприємство має три стейкхолдери (клієнт, постачальник та інвестор), щодо яких необхідно розрахувати важливість у соціальній категорії. За результатами попарних порівнянь за шкалою Сааті управлінським апаратом було визначено наступні індекси домінування:

×		Стейкхолдер, що порівнюється		
		Клієнти	Постачальники	Інвестори
Стейкхолдер, з яким порівнюється	Клієнти	1	1/5	1/3
	Постачальники	5	1	3
	Інвестори	3	1/3	1

В соціальній категорії судженню клієнта надається сильна значимість над судженням постачальника, тоді як помірна перевага – надається досвіду інвестора над постачальником і клієнта – над інвестором. Обернені значення визначаються як зворотні показники до присвоєних вище чисел.

Далі проводиться обчислення геометричних середніх для кожної

заінтересованої сторони:

– для клієнта: $\sqrt[3]{1 \cdot 5 \cdot 3} = \sqrt[3]{15} \approx 2.466$;

– для постачальника: $\sqrt[3]{\frac{1}{5} \cdot 1 \cdot \frac{1}{3}} = \sqrt[3]{\frac{1}{15}} = \sqrt[3]{0,0667} \approx 0,407$;

– для інвестора: $\sqrt[3]{\frac{1}{3} \cdot 1 \cdot 3} = \sqrt[3]{1} = 1$.

Після цього розраховується сума всіх геометричних середніх: $2.466 + 0,407 + 1 = 3.873$.

На фінальному етапі визначається важливість кожного стейкхолдера у соціальній категорії (u_{kc}):

– клієнта: $2.466 \div 3.873 \approx 0,636$;

– постачальника: $0,407 \div 3.873 \approx 0,105$;

– інвестора: $1 \div 3.873 \approx 0,258$.

Для перевірки точності розрахунків можна додати усі показники важливості (вони мають дорівнювати одиниці або бути близькими до цього значення): $0,636 + 0,105 + 0,258 = 0,999$.

За результатами аналізу заінтересованих сторін суб'єкта господарювання було встановлено, що важливість думки клієнта у соціальній категорії є найвищою, тоді як судження інвестора та постачальника є менш значимими.

Крок 3 – вибір та калібрування набору вербальних міток. Етап, на якому підприємство обирає градаційну шкалу з прислівників або прикметників, за якою заінтересовані сторони зможуть оцінити ступінь суттєвості пропонованих до аналізу аспектів [6]. Ю. Донг, І. Сюй та Ш. Юй у статті «Лінгвістичне прийняття рішень декількома особами на основі використання множинних відношень переваги» звертають увагу, що під час вибору таких вербальних міток потрібно враховувати, що їх не повинно бути замало для забезпечення надійної оцінки, але й не забагато, щоб опитувані відчували різницю між відповідями [29].

Таблиця 3.5

Пропоновані варіанти формування градаційної шкали для оцінювання суттєвості аспектів у звіті зі сталого розвитку

×	<i>Рівень значущості аспектів</i>				
	<i>Дуже низький</i>	<i>Низький</i>	<i>Середній</i>	<i>Високий</i>	<i>Дуже високий</i>
<i>Варіанти набору вербальних міток</i>	Взагалі не помітно	Ледве помітно	Помітно	Дуже помітно	Надзвичайно помітно
	Практично неважливо	Незначною мірою	Деяко важливо	Досить важливо	Вкрай важливо
	Майже не відчутно	Деяко відчутно	Помірно відчутно	Явно відчутно	Максимально відчутно
	Взагалі не актуально	Подекуди актуально	Актуально в половині випадків	Актуально більшу частину часу	Завжди актуально
	Дуже мало	Мало	Ні мало, ні багато	Багато	Дуже багато

Джерело: сформовано автором

Як бачимо з табл. 3.5, залежно від того, як сформульовані питання до осіб, що приймають рішення щодо суттєвості аспектів (розкриття) може використовуватись або один набір вербальних міток для всього опитувальника, або можна пропонувати різні шкали. Для заінтересованих сторін погляди на значення одних і тих же міток можуть відрізнятись – «...загалом, спосіб ранжування ярликів у наборі може бути спірним, а відстань (тобто різниця у значенні) між двома послідовними ярликами може бути різною (наприклад, відстань між першим і другим ярликами може бути більшою, ніж між третім і четвертим ярликами)» [6].

Пом'якшення проблеми розуміння шкали обраних міток авторами описуваного підходу пропонується шляхом калібрування через процедуру порівняння пропонованих міток, оскільки вона підвищує надійність оцінки категорій інформації у звітності [6]. Пропоновано використовувати формулу 7:

$$w_{ik} = \frac{\sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{ijk}}}{\sum_{t=1}^m \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{tjk}}}, \text{ де:} \quad (7)$$

n – кількість вербальних міток, які використовуються для оцінювання;

i – мітка, яка оцінюється на значущість;

k – стейкхолдер, який проводить оцінювання;

j – інша мітка, з якою порівнюють мітку « i »;

t – номер мітки, яка змінюється від 1 до « n »;

w_{ik} – вага мітки « i » відповідно до судження стейкхолдера « k »;

a_{ijk} – індекс домінування мітки « i » (за шкалою Сааті);

$\sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{ijk}}$ – середнє геометричне усіх a_{ijk} мітки « i »;

$\sum_{t=1}^m \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{tjk}}$ – сума усіх середніх геометричних значень для всіх міток.

Розрахунок числового показника значущості міток проводиться кожним стейкхолдером за аналогічним алгоритмом до визначення значущості заінтересованих сторін в кожній категорії, яке проводить підприємство.

Приклад № 2 – розрахунки за формуло 2: Один з клієнтів підприємства проводить визначення ваг запропонованих міток. За результатами попарних порівнянь було визначено такі індекси домінування:

×		Мітка, що порівнюється				
		Дуже важливо	Важливо	Сумнівно	Мало важливо	Взагалі не важливо
Мітка, з якою порівнюється	Дуже важливо	1	1/2	1/3	1/5	1/7
	Важливо	2	1	1/2	1/3	1/4
	Сумнівно	3	2	1	1/2	1/3
	Мало важливо	5	3	2	1	1/3
	Взагалі не важливо	7	4	3	3	1

Далі клієнтом проводиться обчислення геометричних середніх для кожної мітки:

– для «дуже важливо»: $\sqrt[5]{1 \cdot 2 \cdot 3 \cdot 5 \cdot 7} = \sqrt[5]{210} \approx 2,914$;

– для «важливо»: $\sqrt[5]{\frac{1}{2} \cdot 1 \cdot 2 \cdot 3 \cdot 4} = \sqrt[5]{12} \approx 1,644$;

– для «сумнівно»: $\sqrt[5]{\frac{1}{3} \cdot \frac{1}{2} \cdot 1 \cdot 2 \cdot 3} = \sqrt[5]{12} \approx 1$;

– для «мало важливо»: $\sqrt[5]{\frac{1}{5} \cdot \frac{1}{3} \cdot \frac{1}{2} \cdot 1 \cdot 3} = \sqrt[5]{0,1} \approx 0,631$;

– для «взагалі не важливо»: $\sqrt[5]{\frac{1}{7} \cdot \frac{1}{4} \cdot \frac{1}{3} \cdot \frac{1}{3} \cdot 1} = \sqrt[5]{0,004} \approx 0,332$.

Сума всіх геометричних середніх: $2,914 + 1,644 + 1 + 0,631 + 0,332 = 6,521$.

Вага кожної мітки для клієнта (w_{ik}):

– для «дуже важливо»: $2,914 \div 6,521 \approx 0,447$;

– для «важливо»: $1,644 \div 6,521 \approx 0,252$;

– для «сумнівно»: $1 \div 6,521 \approx 0,153$;

– для «мало важливо»: $0,631 \div 6,521 \approx 0,097$;

– для «взагалі не важливо»: $0,332 \div 6,521 \approx 0,051$.

Для формування подальших прикладів розрахунків, припустимо, що інвестор та постачальним за аналогічним алгоритмом також проводили визначення ваг міток і отримали наступні результати:

Стейкхолдер	Ваги міток (w_{ik})				
	Дуже важливо	Важливо	Сумнівно	Мало важливо	Взагалі не важливо
Клієнт	0,447	0,252	0,153	0,097	0,051
Інвестор	0,510	0,263	0,130	0,064	0,033
Постачальник	0,519	0,242	0,139	0,064	0,036

Вважаємо, що в межах даного кроку визначення суттєвості варто надати додаткові роз'яснення щодо алгоритму розрахунку ваг міток, які не були зазначені розробниками аналізованого підходу до оцінки суттєвості. Перш за все, в цьому контексті індекси домінування варто розуміти як показники «відстані» між мітками у запропонованій для використання шкалі (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Адаптація шкали Сааті до визначення ваг міток

Індекс домінування	Інтерпретація «відстані»	Пояснення
1	2	3
1	Відстань «відсутня»	Обидві мітки показують однаковий рівень суттєвості розкриття, і між ними немає різниці
3	Мала «відстань»	Мітка «і» показує трохи більшу важливість розкриття аспекту, ніж мітка «j»
5	Середня «відстань»	Мітка «і» вказує на вищий рівень суттєвості «розкриття» аспекту порівняно з міткою «j»
7	Велика «відстань»	Мітка «і» демонструє значно вищу потребу у розкритті аспекту, ніж мітка «j»
9	Дуже велика «відстань»	Мітка «і» чітко вказує на абсолютну важливість розкриття аспекту на відміну від мітки «j»
2,4,6,8	Для компромісу між наведеними вище значеннями	Використовуються для проміжних оцінок, коли різниця між мітками не чітко визначена
Обернені значення	Якщо при порівнянні мітки «j» з міткою «і» присвоєно одне з наведених вище ненульових чисел, то «j» має зворотнє значення при порівнянні з «і»	Порівняння, що передбачає вибір меншого елемента як одиниці для оцінки більшого елемента як кратного цій одиниці

Джерело: розроблено автором

За табл. 3.7 можемо встановити: чим більша семантична «відстань» між мітками, тим вищим буде індекс домінування за шкалою Сааті – між сусідніми мітками показники будуть нижчими, ніж між крайніми значеннями. Перед проведенням попарного порівняння стейкхолдерам необхідно пояснити цю логіку присвоєння індексів і наголосити, що оцінюється не важливість тієї чи іншої мітки в шкалі, а саме «відстань» між ними, оскільки помилка в розрахунках призведе до викривлення ваг міток, а отже – результатів визначення суттєвості розкриттів.

Приклад № 3 – розрахунок ваг міток при помилковому розумінні застосування індексів домінування: Один зі стейкхолдерів оцінював важливість міток за логікою, що 1 – рівнозначна важливість міток у шкалі, 7 – найбільша

важливість мітки у шкалі:

×		<i>Мітка, що порівнюється</i>				
		<i>Дуже багато</i>	<i>Багато</i>	<i>Ні мало, ні багато</i>	<i>Мало</i>	<i>Дуже мало</i>
Мітка, з якою порівнюється	Дуже багато	1	1/7	1	1/7	1
	Багато	7	1	7	1	7
	Ні мало, ні багато	1	1/7	1	1/7	1
	Мало	7	1	7	1	7
	Дуже мало	1	1/7	1	1/7	1

Тоді при застосуванні розрахунків за формулою 2 отримуємо наступні результати:

<i>Мітки:</i>	Дуже багато	Багато	Ні мало, ні багато	Мало	Дуже мало
<i>Ваги міток:</i>	0,265	0,102	0,265	0,102	0,265

В такому випадку, втрачається логіка, де мітка, що відображає найвищу суттєвість розкриття має найбільшу вагу, а мітка, що позначає найменшу суттєвість – найменшу вагу. Застосування таких ваг в оцінюванні порушує репрезентативність загального аналізу.

Другою важливою частиною визначення числових значень міток є порядок попарного порівняння. Відтак, присвоєння індексів домінування повинно відбуватись від мітки, що позначає найвищу суттєвість аспекту, до мітки, що відображає найнижче значення. Випадковий порядок присвоєння показників значущості або їх присвоєння від «найменшої» до «найбільшої» мітки призведе до порушення логіки оцінок.

Приклад № 4 – варіанти порядку присвоєння індексів домінування міткам:
Три заінтересовані сторони проводили попарне порівняння міток. Для відображення порядку присвоєння міткам показників використаємо кольорову шкалу:

Перше порівняння	Друге порівняння	Третє порівняння	Четверте порівняння	П'яте порівняння
------------------	------------------	------------------	---------------------	------------------

Стейкхолдер А присвоював індекси домінування впорядковано, від «найбільшої» мітки до «найменшої»:

×		<i>Мітка, що порівнюється</i>				
		<i>Дуже багато</i>	<i>Багато</i>	<i>Ні мало, ні багато</i>	<i>Мало</i>	<i>Дуже мало</i>
Мітка, з якою порівнюється	Дуже багато	1	1/3	1/5	1/7	1/9
	Багато	3	1	1/3	1/5	1/7
	Ні мало, ні багато	5	3	1	1/3	1/5
	Мало	7	5	3	1	1/3
	Дуже мало	9	7	5	3	1

Стейкхолдер Б присвоював показники значущості у випадковому порядку:

×		<i>Мітка, що порівнюється</i>				
		<i>Дуже багато</i>	<i>Багато</i>	<i>Ні мало, ні багато</i>	<i>Мало</i>	<i>Дуже мало</i>
Мітка, з якою порівнюється	Дуже багато	1	3	5	1/7	9
	Багато	1/3	1	3	1/7	7
	Ні мало, ні багато	1/5	1/3	1	1/3	1/5
	Мало	7	7	3	1	3
	Дуже мало	1/9	1/7	5	1/3	1

Стейкхолдер В оцінював «відстань» у зворотному напрямі – від мітки, що показує найменшу суттєвість, до мітки, що демонструє найвищу:

×		<i>Мітка, що порівнюється</i>				
		<i>Дуже багато</i>	<i>Багато</i>	<i>Ні мало, ні багато</i>	<i>Мало</i>	<i>Дуже мало</i>
Мітка, з якою порівнюється	Дуже багато	1	3	5	7	9
	Багато	1/3	1	3	5	7
	Ні мало, ні багато	1/5	1/3	1	3	5
	Мало	1/7	1/5	1/3	1	3
	Дуже мало	1/9	1/7	1/5	1/3	1

За результатами обчислень отримуємо наступні ваги міток:

Стейкхолдери	Ваги міток				
	<i>Дуже багато</i>	<i>Багато</i>	<i>Ні мало, ні багато</i>	<i>Мало</i>	<i>Дуже мало</i>
А	0,504	0,261	0,128	0,075	0,032
Б	0,134	0,137	0,405	0,040	0,284
В	0,032	0,075	0,128	0,261	0,504

Як бачимо, стейкхолдер А отримав ваги, що відповідають алгоритму: «найвища» у шкалі мітка → найвища суттєвість аспекту → найвище числове значення (і така логіка прослідковується за кожною міткою по спадній до «найнижчої» мітки).

У випадку стейкхолдера В мітки отримали зворотні до суттєвості ваги, що порушує коректність алгоритму: при присвоєнні оцінки «Дуже мало» (найнижча суттєвість) числове значення буде найвищим з можливих, і за результатом обчислень такий аспект буде навпаки вважатись найбільш суттєвим.

Щодо міток стейкхолдера Б, то, фактично, отримані ваги є хаотичними і в числових значеннях не відображають, як за суттєвістю оцінений аспект.

Крок 4 – оцінка аспектів сталого розвитку. За допомогою обраної градаційної шкали підприємство та обрані заінтересовані сторони проводяться оцінювання аспектів звіту зі сталого розвитку, при чому: сам суб'єкт господарювання – його значущості в контексті економічного, екологічного та соціально впливів, а стейкхолдери – з точки зору впливу аспектів на прийняття ними рішень або формування суджень [6]. Щодо розкриттів за GRI, представлених у ESG-звіті, підприємство визначає їхню суттєвість як засобу демонстрації впливу власної діяльності на навколишнє середовище, соціум та орієнтованість управління на дотримання концепції сталого розвитку.

Фактично, на даному етапі кожен аспект отримує якісну оцінку у вигляді мітки (наприклад, «важливий» чи «неважливий»), потім вербальні оцінки переводяться у кількісний показник за допомогою визначених раніше ваг міток (w_i) і для зручності подальшого розрахунку агреговані оцінки позначаються як: x_i – від підприємства; y_i – від заінтересованих сторін.

Крок 5 – об'єднання оцінок заінтересованих сторін. На даному етапі підприємство повинно провести агрегування різних суджень для формування остаточного результату у визначенні суттєвості аспектів, оскільки стейкхолдери приймали рішення спираючись на суб'єктивний досвід щодо впливу діяльності підприємства на власні рішення [6, 35].

Для агрегування таких думок (значущості супутніх міток) допускається як геометричне, так і арифметичне середнє, оскільки жоден з методів не порушує правила однаковості (якщо всі заінтересовані сторони віддали перевагу одному аспекту над іншим, підсумковий результат також показуватиме цю перевагу) [6]. Nicola Bellantuono, Pierpaolo Pontrandolfo та Barbara Scozzi пропонуються розрахунок арифметичного середньозваженого, де ключовою є важливість того чи іншого аспекту для кожної заінтересованої сторони [6, 35]. Визначення відбувається за формулою 8:

$$y_i = \sum_k \omega_{ik} u_{kc}, \text{ де:} \quad (8)$$

i – аспект, щодо якого проводиться об'єднання оцінок;

k – всі стейкхолдери, які брали участь у процесі оцінювання;

c – категорія, до якої належить аспект « i »;

y_i – агрегована оцінка аспекту « i »;

\sum_k – сума оцінювання всіма стейкхолдерами;

ω_{ik} – вага оцінки аспекту « i » для конкретного стейкхолдера (враховує, як мітки, пов'язані з аспектом « i », оцінюються стейкхолдером);

u_{kc} – важливість стейкхолдера « k » у визначенні суттєвості категорії « c ».

Приклад № 5 – розрахунки за формулою 3: Стейкхолдерами було оцінено 3 аспекти в межах соціальної категорії: фінансування соціальних програм, підтримка місцевих громад, конфіденційність споживачів:

<i>Стейкхолдери</i>	<i>Аспекти</i>	<i>Вербальна мітка</i>	<i>Вага мітки</i>	<i>Важливість стейкхолдера у категорії</i>
Клієнт	Економічна діяльність	Сумнівно	0,153	0,636
	Рівність, різноманітність та інклюзія	Важливо	0,252	
	Управління небезпечними матеріалами	Дуже важливо	0,447	

Продовження прикладу № 5

Інвестор	Економічна діяльність	Важливо	0,253	0,258
	Рівність, різноманітність та інклюзія	Взагалі не важливо	0,033	
	Управління небезпечними матеріалами	Важливо	0,253	
Постачальник	Економічна діяльність	Сумнівно	0,139	0,105
	Рівність, різноманітність та інклюзія	Дуже важливо	0,519	
	Управління небезпечними матеріалами	Мало важливо	0,064	

Враховуючи усі зазначені вище дані, можемо визначити агреговані оцінки аспектів (y_i):

– економічна діяльність: $0,153 \times 0,636 + 0,253 \times 0,258 + 0,139 \times 0,105 = 0,177$;

– рівність, різноманітність та інклюзія: $0,252 \times 0,636 + 0,033 \times 0,258 + 0,519 \times 0,105 = 0,223$;

– управління небезпечними матеріалами: $0,447 \times 0,636 + 0,253 \times 0,258 + 0,064 \times 0,105 = 0,356$.

Логіка такого об'єднання оцінок полягає в тому, що важливість стейкхолдера фактично нівелює завищені оцінки, якщо судження такої особи вважається менш важливим в визначеній категорії, та надає вищій значимості оцінюванню, якщо судження заінтересованої сторони є важливим.

Крок 6 – визначення суттєвих аспектів. Фінальний етап передбачає співставлення результатів оцінювання аспектів звітності зі сталого розвитку заінтересованими сторонами (y_i) та безпосередньо підприємством (x_i) через формування матриці суттєвості та їх порівняння з встановленими раніше пороговими значеннями – θ_x та θ_y ; якщо результати перевищують обидва пороги – аспект є безумовно суттєвим [6].

Варто зауважити, що оцінка аспекту підприємством (x_i) фактично дорівнює вазі мітки, яка була присуджена управлінським апаратом, а визначення таких ваг відбувається аналогічно до прикладу № 2.

Н. Беллантуоно та ін. пропонують використовувати правило евклідової норми, якщо аспект знаходиться близько до порогів (формула 9):

$$E_i = \sqrt{x_1^2 + y_1^2} \geq \varepsilon, \text{ де } \varepsilon > \sqrt{\theta x^2 + \theta y^2} \quad (9)$$

Приклад № 6 – розрахунки за формуло 4: За результатами опитувань стейкхолдерів та розрахунків підприємства було визначено агреговані оцінки трьох аспектів у соціальній категорії:

Оцінений аспект звітності	Оцінка стейкхолдерів (y_i)	Оцінка підприємства (x_i)
Економічна діяльність	0,177	0,201
Рівність, різноманітність та інклюзія	0,223	0,358
Управління небезпечними матеріалами	0,356	0,570

Розрахунок оцінок аспектів:

– економічна діяльність (E_1):

$$\sqrt{(0,201)^2 + (0,177)^2} = \sqrt{0,0404 + 0,0313} \approx 0,269;$$

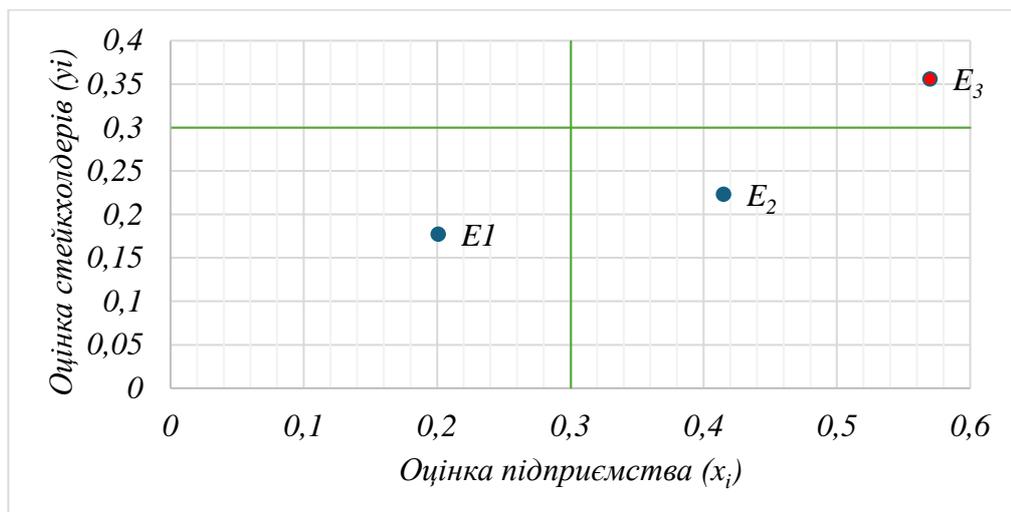
– рівність, різноманітність та інклюзія (E_2):

$$\sqrt{(0,415)^2 + (0,223)^2} = \sqrt{0,1722 + 0,0497} \approx 0,471;$$

– управління небезпечними матеріалами (E_3):

$$\sqrt{(0,570)^2 + (0,356)^2} = \sqrt{0,3249 + 0,1267} \approx 0,662.$$

Враховуючи, що порогові значення для оцінок заінтересованих сторін (θ_y) та підприємства (θ_x) було встановлено на рівні 0,3, матриця суттєвості матиме наступний вигляд:



За результатами аналізу матриці встановлено, що аспект E_3 (червона крапка) є абсолютно суттєвим для висвітлення у ESG-звіті, оскільки його значення

перевищує обидва пороги (зелені лінії). Зворотна ситуація з аспектом , E_1 який не досягає жодного з рівнів.

У випадку з аспектом E_2 бачимо, що матриця дає двоїстий висновок: суттєвість теми «Рівність, різноманітність та інклюзія» для цілей ESG-звітування обумовлена лише оцінкою підприємства, однак не рішенням стейкхолдерів (порогове значення не досягнуто). У таких випадках необхідно порівнювати фінальну оцінку аспекту з пороговим значенням суттєвості (ε) – вона має дорівнювати або перевищувати його.

Оскільки $\varepsilon = \sqrt{0,3^2 + 0,3^2} = 0,424$, а оцінка E_2 становить 0,471, можемо зробити висновок, що аналізований аспект є суттєвим та може бути включений до звіту.

Що стосується ESG-звітності, сформованої за стандартами GRI, то інтерпретувати результати оцінювання можна для визначення того, які розкриття доцільно або недоцільно подавати у звіт – у будь-якому випадку після проведення оцінки суттєвості за описаним методом, суб'єкту господарювання необхідно подавати у ESG-звіт додаток з відповідними результатами для обґрунтування виключення або врахування спірних розкриттів.

Авторами дослідженого підходу зазначено: «Інший перспективний напрямок досліджень стосується результатів аналізу суттєвості, які фактично виходять за рамки нашої роботи. Наприклад, вплив сектору, а також країни або розміру компанії можуть бути серед тем, які варто вивчити в майбутніх дослідженнях» [6]. Визначення суттєвості розкриттів в цілях формування ESG-звітів у будь-якому випадку передбачає врахування суджень стейкхолдерів, однак можемо також стверджувати, що подібний аналіз повинен брати до уваги тенденції звітування зі сталого розвитку у галузі, оскільки частота згадувань певних тем може дати уявлення про загальні вимоги до підприємств на ринку. У зв'язку з цим, пропонуємо до процесу визначення суттєвих тем додати врахування галузевого коефіцієнту суттєвості, визначеного на основі частотного підходу.

Етап 1 – формування бази звітів. Для початку необхідно відібрати певну

кількість нефінансових звітів суб'єктів господарювання, які функціонують у тій же галузі що й підприємство, яке проводить аналіз. Вибір звітів повинен проводитись з паралельним врахуванням питань:

- 1) чи проваджується діяльність в тому ж регіоні;
- 2) на скільки «досвідченим» є підприємство у формуванні звітів зі сталого розвитку або інших подібних звітів.
- 3) чи розкривається у звіті інформація щодо визначення суттєвих тем;
- 4) чи формується звітність за тими ж нормативними рамками.

Подібний перелік факторів, на які варто звертати увагу, дасть змогу сформуванню вибірки, що буде максимально доцільною при аналізі суттєвих тем, оскільки: 1) у різних регіонах вимоги регуляторних органів, місцевих громад та інших заінтересованих сторін можуть відрізнятись, що не дасть можливості сформуванню ясної картини щодо вимог до підзвітної інформації регіону, в якому діє підприємство, яке звітується; 2) «новачки» у сфері звітування зі сталого розвитку можуть бути менш інформативними ніж компанії, які раніше подавали подібну звітність; 3) звіти, в яких відсутні дані щодо використаних підходів до визначення суттєвих тем або не наведена інформація щодо результатів опитування стейкхолдерів, ставлять під сумнів їх прозорість, тоді як врахування таких звітів у вибірку для проведення аналізу призведе до викривлення його результатів.

Якщо підприємство формує ESG-звіт за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності, як було зазначено раніше, його суттєві теми відображаються через розкриття, що регламентовані GRI. Тому в контексті фактору нормативного регулювання під час підбору звітів у вибірку, варто надавати перевагу суб'єктам господарювання, які також застосовують стандарти GRI, що надалі забезпечить зручність проведення галузевого аналізу на основі частотного підходу. При цьому, вважаємо, що загальна вибірка має містити не менше 40 звітів (за можливості) для забезпечення репрезентативної для галузі картини.

Варто зазначити, що з огляду на масштаби галузі, конструктивний аналіз може вимагати більшої кількості звітів для обробки. Або ж кількість публічних

звітів, навпаки, може бути обмеженою, тож якщо вибірка буде недостатньою – це може спотворити результати. Тому застосування пропонованого підходу передбачає постійне тестування в процесі звітування різних за обсягом вибірок для досягнення найдостовірнішого результату. Крім того, не варто брати до уваги застарілу звітність, оскільки з плином часу під тиском впливів зовнішніх викликів суттєві теми можуть змінюватись.

Для формування бази оцінки рекомендуємо використовувати онлайн-банки звітів зі сталого розвитку (наприклад, <https://sustainabilityreports.com/>), в яких є можливість пошуку за галузями та країнами.

У дослідженні В. Гика, О. Височана та О. Височан «Integrated Reporting of Mining Enterprises: Bibliometric Analysis» було встановлено, що «відносно невелика кількість робіт вітчизняних і зарубіжних науковців присвячена проблемам формування концепції інтегрованої звітності гірничодобувних підприємств» [78], хоча проблема звітування представників видобувної промисловості є актуальною. Такі суб'єкти господарювання мають значний вплив на навколишнє середовище через викиди парникових газів, зміну ландшафту, використання водних і земельних ресурсів, а також утворення промислових відходів, що створює необхідність розкриття екологічних та соціальних аспектів у ESG-звітності.

Тож для демонстрації наочності застосування пропонованого нами підходу врахування галузевого впливу на суттєвість було відібрано 40 звітів підприємств видобувної галузі (видобуток металевих руд), на основі інформації з яких будуть проведені подальші розрахунки (Додаток Л – їх загальна характеристика). Вибірка поділяється на 27 звітів зі сталого розвитку, 10 ESG-звітів, 2 звіти зі сталого розвитку та ESG та 1 звіт про відповідальний видобуток золота. Серед них лише 15 звітів містять класичну матрицю суттєвості, тоді як решта підприємств використовують альтернативні графічні узагальнення суттєвих тем (таблиці, діаграми, кольорові мапи тощо) або описовий аналіз таких аспектів. Встановлено, що усі суб'єкти господарювання для оцінки суттєвості враховують думки заінтересованих сторін, переважна більшість – проводить консультації з

залученими експертами та враховує експертну оцінку незалежних організацій, одиничними є практики використання спеціалізованих платформ для оцінки суттєвості та штучного інтелекту.

Етап 2 – категоризація аспектів. Відповідно до підходу Nicola Bellantuono, Pierpaolo Pontrandolfo та Barbara Scozzi, надалі теми та розкриття, щодо яких визначається суттєвість, будуть позначені як «аспекти». Перш за все, для уникнення дублювання під час підготовки до розрахунків, варто усі однакові за сенсом (але різні за формулюванням) аспекти уніфікувати під одне значення. Наприклад, якщо 3 підприємства у звітах як суттєві розкриття визначають «викиди вуглецю», «вуглецевий слід» та «емісії вуглекислого газу» – для цілей аналізу позначаємо суттєву тему «Викиди CO₂» як таку, що була визначена трьома різними суб'єктами господарювання.

За результатами аналізу суттєвих тем у обраних звітів було сформовано переліки суттєвих аспектів та проведено стандартизацію означення тем (**Додаток М**). Окрім того, варто розділити усі аспекти за трьома категоріям: екологічною, соціальною та управлінською – це дозволить виявити, питання якого напрямку є найбільш важливими для розкриття у галузі з точки зору ESG.

Етап 3 – частотний аналіз. Ключовий етап пропонованого нами підходу визначення суттєвості полягає в розрахунку частоти згадувань кожного окремого аспекту (суттєвої теми) за формулою 10:

$$f_i = t \div n \times 100\%, \text{ де:} \quad (10)$$

f_i – частота згадування у звітах аспекту «і»;

t – кількість звітів, в яких визначено аспект «і»;

n – загальна кількість проаналізованих звітів.

Для зручності обробки інформації в межах дослідження та задля демонстрації отриманих результатів розрахунку частот згадування було сформовано розподіл суттєвих тем за категоріями та частотою згадувань у звітах, що представлено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Розподіл суттєвих тем за категоріями та частотою згадувань у звітах

№ з/п	Суттєві теми (аспекти)	Категорія, до якої відноситься суттєві теми			Кількість звітів, у яких згадано аспекти (t)	Частота згадування аспектів, % (f)
		E	S	G		
1	2	3	4	5	6	7
1.	Операційна ефективність			✓	1	2,5
2.	Виробництво			✓	1	2,5
3.	Інтелектуальна власність			✓	1	2,5
4.	Геополітика			✓	1	2,5
5.	Фінансовий вплив			✓	1	2,5
6.	Роль металів і геологічної розвідки в суспільстві		✓		1	2,5
7.	Присутність на ринку			✓	1	2,5
8.	Оподаткування			✓	1	2,5
9.	Управління відповідністю та сертифікація систем управління			✓	1	2,5
10.	Якість продукції та послуг		✓		1	2,5
11.	Використання матеріалів та ресурсів	✓			1	2,5
12.	Доступ до природних ресурсів	✓			1	2,5
13.	Свобода об'єднань		✓		1	2,5
14.	Підтримка вразливих груп		✓		2	5,0
15.	Процес видобування			✓	2	5,0
16.	Дитяча праця		✓		2	5,0
17.	Примусова праця		✓		2	5,0
18.	Взаємодія із заінтересованими сторонами			✓	3	7,5
19.	Співпраця з політичними партіями			✓	3	7,5
20.	Закупівельні практики			✓	4	10,0
21.	Застосування інноваційних практик			✓	4	10,0
22.	Культурна спадщина		✓		4	10,0
23.	Працевлаштування місцевого населення		✓		4	10,0
24.	Відповідність нормативним екологічним вимогам	✓			5	12,5
25.	Економічна діяльність			✓	5	12,5
26.	Підтримка місцевих постачальників		✓		8	20,0
27.	Управління небезпечними матеріалами	✓			8	20,0
28.	Відповідність правовим вимогам			✓	8	20,0
29.	Готовність до надзвичайних ситуацій			✓	9	22,5
30.	Захист конфіденційних даних підприємством			✓	9	22,5
31.	Управління ризиками			✓	9	22,5
32.	Практики інвестування			✓	10	25,0

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5	6	7
33.	Антикорупційні політики			✓	11	27,5
34.	Керування ланцюгом постачання			✓	13	32,5
35.	Навчання трудових кадрів		✓		14	35,0
36.	Планування закриття шахт			✓	14	35,0
37.	Управління якістю повітря	✓			15	37,5
38.	Відносини з корінними народами		✓		18	45,0
39.	Корпоративне управління			✓	18	45,0
40.	Прозорість у діяльності та звітуванні			✓	18	45,0
41.	Управління земельними ресурсами	✓			18	45,0
42.	Розвиток та підтримка місцевих громад		✓		20	50,0
43.	Енергоменеджмент	✓			21	52,5
44.	Рівність, різноманітність та інклюзія		✓		21	52,5
45.	Управління викидами	✓			23	57,5
46.	Корпоративна етика			✓	25	62,5
47.	Управління людським капіталом і трудові відносини		✓		25	62,5
48.	Дотримання прав людини		✓		26	65,0
49.	Управління хвостосховищами	✓			26	65,0
50.	Управління екологічними впливами підприємства	✓			31	77,5
51.	Управління відходами	✓			32	80,0
52.	Відносини з місцевими громадами		✓		34	85,0
53.	Управління впливами на біорізноманіття	✓			34	85,0
54.	Управління водними ресурсами	✓			37	92,5
55.	Охорона здоров'я та безпека працівників		✓		39	97,5
×	Загальна кількість проаналізованих звітів (n):				40	×

Джерело: сформовано автором

Результати визначення частоти згадування суттєвих тем (табл. 3.8) свідчать про те, що підприємства видобувної галузі найбільшу увагу приділяють розкриттю соціальних та екологічних аспектів: зокрема, найчастіше у звітах відображається інформація щодо відносин з місцевими громадами (85,0%), управління впливами на біорізноманіття (85,0%) та водні ресурси (92,5%), а також щодо охорони здоров'я та безпеки працівників (97,5%). Водночас, 8 з 13 суттєвих тем, частота згадування яких лише 2,5%, належать до управлінської категорії, що свідчить про менший рівень пріоритетності цього напрямку

розкриттів для заінтересованих сторін підприємств, які займаються видобутком металевих руд. Загалом, спостерігається тенденція посиленого інформування про соціально-екологічну відповідальність бізнесу, як пріоритетного напрямку звітування зі сталого розвитку.

Етап 4 – розрахунок галузевих коефіцієнтів суттєвості. Галузевий коефіцієнт суттєвості (формула 11) призначений для врахування тенденцій висвітлення аспектів у звітах зі сталого розвитку підприємств певної галузі економіки.

$$b_i = 1 + \left(\frac{f_i - Q2}{IQR} \times 0,5 \right), \text{ де:} \quad (11)$$

b_i – галузевий коефіцієнт суттєвості аспекту «і»;

f_i – частота згадування у звітах аспекту «і»;

$Q2$ – другий (медіана) квантиль ряду частот (значення, нижче якого знаходиться 50% частот);

IQR – міжквартильний розмах ряду частот (різниця між третім (верхнім) квантилем $Q3$ та першим (нижнім) квантилем $Q1$).

i – аспект, щодо якого визначається галузевий коефіцієнт суттєвості.

Фактично, у розрахунку медіана відображає середній рівень висвітлення притаманних для аналізованої галузі суттєвих аспектів у звітах зі сталого розвитку. Розрахунок відхилення від неї частоти згадування конкретного аспекту демонструє один з трьох варіантів: 1) абсолютне відхилення між показниками додатне – суттєвість аспекту є підвищеною; 2) абсолютне відхилення між показниками від'ємне – знижена суттєвість; 3) відхилення немає ($f_i - Q2 = 0$) – аспект є помірно важливим у розрізі галузі без зниження чи підвищення суттєвості.

В той самий час, ділення отриманого відхилення на міжквартильний розмах дозволяє зробити усі отримані значення порівнюваними. Вибір такої бази нормалізації обумовлений прагненням уникнути спотворень суттєвості аспектів – IQR охоплює центральні 50% значень, ігноруючи крайні показники частотності, які можуть бути аномально низькими або високими. Як альтернативу можна було б застосовувати розмах між максимальним та мінімальним значеннями

частотності у вибірці, однак його використання збільшить вплив крайніх частот на нормалізацію – відбуватиметься або надмірне завищення, або надмірне заниження суттєвості аспекту у подальших розрахунках.

Крім того, у формулі 25 запропоновано застосування коригувального коефіцієнту 0,5, який був визначений експериментальним шляхом як оптимальний обмежувач надмірного впливу галузі на суттєвість аспектів (Додаток Н). Зазначимо, що підприємства шляхом власних тестувань можуть обрати інший коригувальний коефіцієнт, який дозволить уникнути викривлень наданих управлінським апаратом та стейкхолдерами оцінок суттєвості.

Додавання одиниці у галузевому коефіцієнті забезпечує формування близького до базового показника суттєвості, шляхом розміщення його в діапазон $[0;2]$. Відтак, якщо галузевий коефіцієнт суттєвості належатиме діапазону $[0;0,99]$ – суттєвість аспекту знижуватиметься; у випадку визначення коефіцієнта на рівні $[1,001;2]$ – суттєвість підвищуватиметься.

Відповідно до визначеного набору частот, наведеного у табл. 38, можемо визначити позиції кuartилів за формулами 12-14:

$$P_{Q1} = (n + 1) \div 4, \text{ де:} \quad (12)$$

P_{Q1} – позиція першого кuartилю у ряді частот;
 n – кількість частот у наборі.

$$P_{Q2} = (n + 1) \div 2, \text{ де:} \quad (13)$$

P_{Q2} – позиція другого кuartилю у ряді частот;
 n – кількість частот у наборі.

$$P_{Q3} = (3 \times (n + 1)) \div 4, \text{ де:} \quad (14)$$

P_{Q3} – позиція першого кuartилю у ряді частот;
 n – кількість частот у наборі.

Відтак, отримуємо наступні значення позицій:

$$- P_{Q1} = (55 + 1) \div 4 = 14;$$

$$- P_{Q2} = (55 + 1) \div 2 = 28;$$

$$- P_{Q3} = (3 \times (55 + 1)) \div 4 = 42.$$

Відповідно до ряду частот значення 14-ої позиції становить 5,0 (Q1), 28-ої – 20,0 (Q2), а значення 42-ої позиції – 50,0 (Q3).

Далі переходимо до визначення міжквартильного розмаху за формулою 15:

$$IQR = Q3 - Q1 \quad (15)$$

Його значення становитиме 45,0.

Для наочності застосування формули 3.6 проведемо розрахунок для 18-го, 26-го та 34-го аспектів («Взаємодія із заінтересованими сторонами», «Підтримка місцевих постачальників» та «Керування ланцюгом постачання»):

$$- b_{18} = 1 + \left(\frac{7,5 - 20}{45} \times 0,5\right) = 0,861;$$

$$- b_{26} = 1 + \left(\frac{20 - 20}{45} \times 0,5\right) = 1;$$

$$- b_{34} = 1 + \left(\frac{32,5 - 20}{45} \times 0,5\right) = 1,139.$$

Як бачимо, за аспектом 18 суттєвість буде знижена, за 34-им – підвищена, а для 26 аспекту суттєвість залишиться незмінною, оскільки частота його згадувань у звітах підприємств, що займаються видобутком металу, не демонструє суттєвих відхилень від медіанного значення для галузі.

Результати обчислень галузевих коефіцієнтів суттєвості за сформованою вибіркою звітів підприємств видобувної галузі представлені у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

**Галузеві коефіцієнти суттєвості (b_i) аспектів у звітах підприємств
видобувної галузі (видобуток металевих руд)**

<i>№ аспекту</i>	b_i								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	0,806	12	0,806	23	0,889	34	1,139	45	1,417
2	0,806	13	0,806	24	0,917	35	1,167	46	1,472
3	0,806	14	0,833	25	0,917	36	1,167	47	1,472
4	0,806	15	0,833	26	1,000	37	1,194	48	1,500
5	0,806	16	0,833	27	1,000	38	1,278	49	1,500
6	0,806	17	0,833	28	1,000	39	1,278	50	1,639
7	0,806	18	0,861	29	1,028	40	1,278	51	1,667
8	0,806	19	0,861	30	1,028	41	1,278	52	1,722
9	0,806	20	0,889	31	1,028	42	1,333	53	1,722

Продовження табл. 3.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
10	0,806	21	0,889	32	1,056	43	1,361	54	1,806
11	0,806	22	0,889	33	1,083	44	1,361	55	1,861

Джерело: сформовано автором

Показники ранжовано кольоровими відмітками для зручності сприйняття: жовтим кольором означені аспекти, щодо яких суттєвість буде знижено; блакитний – аспекти з незмінною в контексті галузі суттєвістю; зелені показники – аспекти, суттєвість яких буде підвищено.

Серед усіх аналізованих суттєвих тем варто виділити аспект 49 «Управління хвостосховищами», як такий, що є специфічним для підприємств досліджуваної галузі. Звертаємо на нього увагу, оскільки при визначенні суттєвості аспектів на основі частотного аналізу можуть виникати суттєві теми, розкриття що яких ще не застосовувались у практиці звітування підприємства та не описуються у тематичних стандартах GRI, однак у галузі частота його згадувань є значно вищою за середній показник. В такому разі рекомендуємо включати подібні теми до ESG-звітів, що свідчатиме про врахування тенденцій звітування зі сталого розвитку у галузі.

Етап 5 – оцінка суттєвості аспектів з огляду на галузеві практики. В межах даного кроку пропонуємо у визначення суттєвості за формулою 3.4 врахувати вплив галузі за формулою 16:

$$E_{ib} = E_i \times b_i, \text{ де:} \quad (16)$$

E_{ib} – оцінка суттєвості аспекту «і» з врахуванням галузевого впливу;

E_i – оцінка суттєвості аспекту «і» за результатами аналізу стейкхолдерів та підприємства;

b_i – галузевий коефіцієнт суттєвості аспекту «і».

Якщо говорити про практичне застосування, умовно попередньо було визначено оцінки суттєвості трьох аспектів (у прикладах вище), однак підприємство вирішило додатково відслідкувати вплив практик звітування у галузі.

З врахуванням розрахованих коефіцієнтів суттєвості були сформовані наступні показники:

<i>Оцінений аспект звітності</i>	E_i	b_i	E_{ib}
Економічна діяльність	0,269	0,917	0,247
Рівність, різноманітність та інклюзія	0,471	1,361	0,567
Управління небезпечними матеріалами	0,662	1,000	0,662

До застосування галузевих коефіцієнтів суттєвості аспект «Управління небезпечними матеріалами» вважався абсолютно суттєвим. Визначення b_i на рівні 1 показало, що це розкриття є типовим для видобувної галузі, і суттєвість даного аспекту залишається незмінно. У ситуації з темою «Економічна діяльність» суттєвість додатково знизилась, що свідчить не тільки про недоцільність подання розкриття до звіту з огляду на судження підприємства та заінтересованих сторін, а й з врахуванням тенденцій галузі. Що ж стосується спірного аспекту «Рівність, різноманітність та інклюзія», то його суттєвість була додатково підтверджена з огляду на врахування галузевого коефіцієнту.

Таким чином, шляхом формування обґрунтованого алгоритму розрахунків було удосконалено підхід Н. Беллантуоно та ін. до визначення суттєвості аспектів ESG-звітів.

Рисунок 3.6 узагальнює описаний підхід до визначення суттєвості аспектів (тем) ESG-звітності. Відтак, в початковому алгоритмі застосовуються тільки 6 етапів, які, з-поміж іншого, передбачають присвоєння числових значень оцінкам аспектів (ваги міток) та рівням впливу стейкхолдерів, що проводять оцінювання, в межах тих категорій, яким належать аспекти (важливість стейкхолдера). Подібний порядок визначення суттєвості відповідає сформованому раніше визначенню суттєвості, оскільки математично та експертно обґрунтовує рівень значущості інформації.

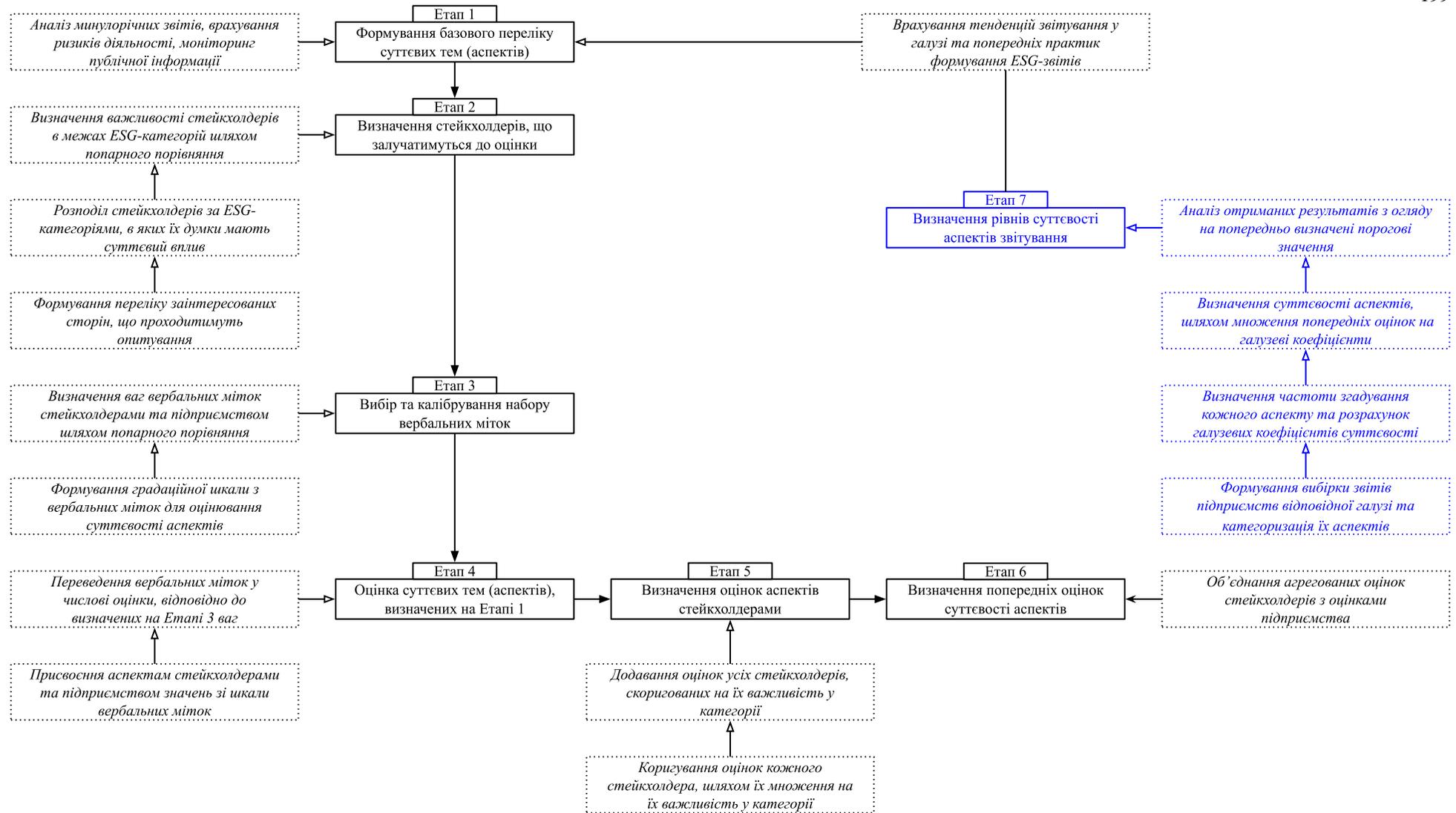


Рис. 3.5. Підхід до оцінки суттєвості аспектів ESG-звітів, що враховує тенденції звітування у галузі

Джерело: сформовано автором

Удосконалення підходу (на рисунку 3.5 означено синім кольором) полягає у врахуванні в рівень суттєвості фактичних галузевих тенденції у звітуванні, що забезпечує комплексний підхід до визначення важливості розкриттів інформації. Його застосування дозволяє сформувавши репрезентативний звіт, що відповідає запитам заінтересованих сторін, та продемонструвати стейкхолдерам відповідальне ставлення до формування ESG-звіту. Крім того, включення тем, що отримали вищий рівень суттєвості після застосування галузевих коефіцієнтів, які розраховувались на основі частоти згадування, можна вважати статистично обумовленим, що так само відповідає параметризованому раніше поняттю суттєвості.

Варто зазначити, що у випадку, коли суб'єкт господарювання на початку своєї діяльності має обмежений доступ до суджень заінтересованих сторін (або через їх обмежену кількість, або через технічну неспроможність збору достатньої кількості даних), ідентифікація ключових трендів звітування на основі частотного підходу може стати основою формування репрезентативної картини актуальних суттєвих тем. В такому випадку суб'єкти господарювання можуть проводити порівняльний аналіз переліку власно визначених суттєвих тем з аспектами, які були визначені через аналіз ESG-звітів у галузі, та формувати базовий перелік розкриттів для звітності, що з появою достатнього обсягу суджень заінтересованих сторін повинен удосконалюватись.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження теоретичних засад та напрямів удосконалення визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звітності встановлено таке:

1. Аналіз вітчизняних наукових праць дозволив встановити, що поняття «суттєвість» застосовується в контексті дослідження процесу складання нефінансової та інтегрованої звітності, а також звітності зі сталого розвитку, здебільшого в контексті того, що вона є один з принципів формування зазначених звітів, але напрями її розуміння можуть відрізнитись залежно від застосовуваних підходів до її оцінки та рамок нормативного регулювання.

2. За результатами проведення дослідження міжнародних тенденцій

наукових розробок за напрямом «суттєвість» за допомогою пакету для мови статистичного програмування R «Bibliometrix» встановлено, що науковий інтерес до суттєвості на міжнародній арені щорічно зростає по всьому світу, причому домінуючими темами (аналогічно до українських досліджень) є формування звітності, концепції сталого розвитку та ESG. Загальна тенденція визначення поняття «суттєвість» показує, що трактування прогресує від «вузького» фінансового розуміння до ширшого підходу, який охоплює екологічні, соціальні та управлінські аспекти. Тож за результатами аналізу ряду нормативних актів та наукових праць виявлено ключові характеристики поняття «суттєвість» в контексті ESG-звітування та запропоновано наступне його трактування: це математично, статистично або експертно обґрунтована оцінка інформації, яка визначає її значущість в межах впливу підприємства на економіку, суспільство і довкілля та відображає здатність відповідати запитам заінтересованих сторін щодо діяльності в межах ESG-аспектів.

3. Важливість конкретизації поняття «суттєвість» полягає у двох ключових моментах: 1) трактування має враховувати вимоги усіх стандартів та положень, за якими описуються підходи до визначення суттєвості; 2) трактування має бути своєрідно базою розуміння того, які саме практичні методи оцінки можуть бути розроблені, оскільки визначено необхідність встановлення критеріїв оцінки інформації на основі кількісних та якісних характеристик, впливів на ключові сфери сталого розвитку та відповідності очікуванням стейкхолдерів.

4. Вивчаючи існуючі розробки науковців щодо методів визначення суттєвості інформації для цілей звітування зі сталого розвитку (зокрема ESG-звітування) встановлено, що запропонований Н. Беллантуоно, П. Понтрандольфо та Б. Скоцці підхід відповідає пропонованому трактуванню суттєвості та рекомендаціям GRI за якісними характеристиками, оскільки дозволяє сформулювати математично та експертно обґрунтовану оцінку суттєвості, що базується на поєднанні кількісних методів (математичні розрахунки, шкала Сааті, логарифмічний метод найменших квадратів) та експертного судження (оцінки заінтересованих сторін, управлінські рішення щодо вибору аспектів звітування). В межах опису вказаного методу визначення суттєвих тем було запропоновано адаптацію шкали Сааті до визначення ваг міток, як додаткового інструменту роз'яснення особам, що приймають участь в опитуванні, алгоритму визначення

числових ваг міток, якими оцінюється суттєвість аспектів звітності.

5. Враховуючи, що за результатами застосування запропонованого Н. Беллантуоно, П. Понтрандольфо та Б. Скоцці підходу визначені суттєві теми не можна назвати «статистично обумовленими», було запропоновано його удосконалення через врахування галузевих тенденцій звітування, що визначаються на основі розрахунку частоти згадування у звітах аспектів – така пропозиція спрямована на оптимізацію процесу визначення суттєвості інформації. Було розроблено порядок розрахунку галузевого коефіцієнту суттєвості, що визначається на основі порівняння частоти згадування аспекту з другим квантилем ряду частот і нормалізації отриманого значення на міжквартильний розмах ряду частот. У формулі передбачено застосування коригувального коефіцієнту 0,5 як оптимального обмежувача надмірного впливу галузі на суттєвість аспектів та додавання одиниці, як фактору забезпечення формування близького до базового показника суттєвості, шляхом поміщення його в діапазон $[0;2]$.

6. Як базу вивчення застосовності запропонованого удосконалення було відібрано 40 звітів підприємств видобувної галузі (видобуток металевих руд), на основі даних яких проведено категоризацію суттєвих тем (аспектів), розраховано частоту кожного аспекту та на основі отриманих даних – розраховано галузеві коефіцієнти суттєвості. Аналіз показав, що запропонована формула є легко застосовною та може використовуватись на практиці.

Окреслено загальний алгоритм визначення суттєвості, який враховує наукові розробки Н. Беллантуоно, П. Понтрандольфо та Б. Скоцці та автора, та встановлено, що його застосування дозволить підприємствам уникати перенасичення ESG-звітів другорядною інформацією (через орієнтацію на галузеві тенденції), а також зменшить ризик викривлення суттєвих тем, який може виникнути через обмежений доступ до суджень стейкхолдерів.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора [147, 149].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нові вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних положень, а також розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення облікового забезпечення формування ESG-звітності. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. За результатами дослідження передумов формування та тенденцій розповсюдження ідеї сталого розвитку встановлено, що ESG-звітність в концепції СР є інструментом демонстрації заінтересованим сторонам ефективності управління ризиками у розрізі екологічних, соціальних та управлінських аспектів, тоді як класична звітність зі сталого розвитку – спрямована на інформування широкого кола осіб про результати досягнення ЦСР. Для виокремлення ESG-звітності як окремої форми звітування запропоновано дефініцію поняття «ESG-звітність» як виду нефінансової звітності у сфері сталого розвитку, який є підвидом звіту зі сталого розвитку і формується з метою надання стейкхолдерам інформації щодо нефінансових аспектів діяльності підприємства через висвітлення чітко визначених показників, пов'язаних з екологічними ризиками, соціальною відповідальністю та корпоративним управлінням переважно за теперішній час.

2. Ґрунтуючись на порівняльній характеристиці стандартів GRI, ISSB та ESRS як ключових нормативних рамок регулювання формування ESG-звітності, а також на основі аналізу тенденцій їх застосування встановлено, що найоптимальнішим варіантом для українських підприємств є використання стандартів Глобальної ініціативи зі звітності. Задля гармонізації підходів до процесу ESG-звітування відповідно до вимог GRI, а також адаптації українських підприємств до практик формування ESG-звітів, сформовано практичні рекомендації у розрізі чотирьох етапів із запровадження практик ESG-звітування, в межах яких розроблено комунікаційну стратегію та анкету. Їх застосування дозволить налагодити зворотній зв'язок зі стейкхолдерами та отримати повноцінну і достовірну інформацію для потреб звітування.

3. Аналіз основних положень теорії заінтересованих сторін, теорії легітимності та інституційної теорії дозволив виокремити ключові фактори впливу на ESG-звітування: інтереси внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів, очікування та вимоги суспільства, соціальні та етичні норми, законодавчий та юридичний тиск, кращі практики складання звітів конкурентами, професійні вимоги. На їх основі параметризовано поняття «ESG-звітування» як одного із засобів досягнення та підтримання легітимності підприємства, на основі висвітлення у звітах інформації з врахуванням запитів стейкхолдерів і тиску інституційного середовища. Крім того, було розроблено систему критеріїв оцінки процесу ESG-звітування, застосування яких забезпечує системний підхід до виявлення напрямів вдосконалення ESG-стратегії та ESG-звітів підприємства.

4. Для цілей розкриття інформації у ESG-звіті про екологічні аспекти діяльності підприємства проаналізовано ряд стандартів GRI та на їх основі розроблено макети таблиць, застосування яких вітчизняними суб'єктами господарювання дозволить сформулювати репрезентативні та порівнювані щодо впливу на довкілля звіти. В частині складу Розкриття 302-5 «Зниження енергетичних потреб продуктів і послуг» запропоновано порядок визначення економічної вигоди, що виникає унаслідок оптимізації енергетичних потреб продуктів/послуг, які реалізуються. Зокрема для послуг, пропонується проводити розрахунок скорочення витрат на енергоспоживання при їх наданні споживачу, а щодо продуктів – визначати рівень збільшення доходу від реалізації оновленої продукції.

Розробки в частині облікового забезпечення екологічного аспекту ESG-звітності полягають в оптимізації аналітичного розрізів рахунку 20 «Виробничі запаси» (та субрахунку 203 «Паливо» зокрема) та формування пропозицій з відображення типів витрат на енергоспоживання на рахунках витрат 9 класу. Застосування пропорованих форматів розкриттів забезпечить надання стейкхолдерам чіткої, повної, прозорої та зіставної інформації щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, а використання у робочому плані рахунків визначених аналітичних розрізів дозволить виокремити інформацію за кожним використаним ресурсом і в межах його натурального

вимірювання, і в межах вартісної оцінки для достовірного відображення даних у ESG-звіті.

5. Дослідження підходу до відображення соціального аспекту діяльності підприємства у ESG-звіті базувалось на основі вимог стандартів ряду стандартів GRI, які стосуються взаємодії бізнесу з громадами, власними співробітниками та найманими працівниками. Розроблено формат таблиць для відображення інформації про соціальні показники діяльності суб'єктів господарювання, частину з яких запропоновано доповнити показником «Пов'язані витрати», що є додатковим свідченням реальності впровадження соціально спрямованих ініціатив. В межах облікового забезпечення соціального аспекту сформовано пропозиції до робочих планів рахунків, зокрема: щодо реєстрації витрат на професійний розвиток персоналу на рахунку 23 «Виробництво» та рахунках витрат 9 класу; для цілей розкриттів, пов'язаних з оплатою праці, – оптимізувати рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Крім того встановлено, що реєстрація витрат підприємства за соціальними пакетом працівника на субрахунках 663 «Розрахунки за іншими виплатами», 183 «Інша дебіторська заборгованість», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та 949.1 ««Витрати за соціальними пакетом підприємства»» сприятиме якісному поданню інформації у ESG-звітність щодо інформування про підтримку трудових кадрів. Що стосується показника пов'язані витрати зазначимо, що у межах всіх розкриттів соціального спрямування вони можуть бути максимально різноманітними, а практики їх понесення – одиничними, тому виокремлення для їх обліку спеціалізованих аналітичних розрізів не буде доцільним (окрім випадку розкриття 410-1). Натомість, інформацію про такі витрати варто окремо фіксувати у внутрішніх регістрах, які призначені для поточного збору даних для подальшого формування ESG-звітності, з зазначенням дати проведення операції, напряму понесення витрат та суми витрат. Загалом вважаємо, що пропозиції спрямовані на забезпечення зрозумілості та зіставності даних у ESG-звітах для оцінки стейкхолдерами зусиль підприємства в частині підтримки соціальної відповідальності. Вони дозволять відстежити заінтересованим сторонам його пріоритети у виконанні «соціального договору».

6. В межах відображення управлінського аспекту діяльності підприємства у ESG-звіті опрацьовано положення стандартів GRI, які стосуються якості корпоративного управління. Запропоновано форми розкриття інформації (розроблено макети таблиць) та окреслено її склад відповідно до вимог Глобальної ініціативи зі звітності, що стануть джерелом забезпечення заінтересованих сторін зіставними даними для аналізу якості стратегії управління підприємством, результати якого мають бути покладені в основу обґрунтованого прийняття рішення щодо подальшої співпраці. Наведено підходи до облікового відображення інформації за розкриттями відповідних стандартів, зокрема що стосується застосування пропонованих субрахунків 661.X2 «Розрахунки за основною заробітною платою чоловіків», 661.X1 «Розрахунки за основною заробітною платою жінок», 977.1 «Вкладення в інфраструктуру», 903.0 «Підтримувані послуги», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (в межах пропонованих аналітичних розрізів), 948.0 «Штрафи та компенсації за рішенням суду». Застосування пропонованих напрямів оптимізації робочого плану рахунків дозволить не тільки якісно збирати інформацію, що використовуватиметься в межах формування управлінського аспекту ESG-звіту, а й забезпечить її швидке узагальнення робочою групою, відповідальною за звітування зі сталого розвитку.

7. Виявлено ключові характеристики поняття «суттєвість» в контексті ESG-звітування та встановлено, що це математично, статистично або експертно обґрунтована оцінка інформації, яка визначає її значущість в межах впливу підприємства на економіку, суспільство і довкілля та відображає здатність відповідати запитам заінтересованих сторін щодо діяльності в межах ESG-аспектів. Параметризація базується на систематизації підходів до трактування терміну «суттєвість» у дослідженнях науковців і нормативних стандартах. Описане визначення є базою для розробки практичних методів оцінки суттєвості, оскільки визначено необхідність встановлення критеріїв оцінки інформації на основі кількісних та якісних характеристик, впливів на ключові сфери сталого розвитку та відповідності очікуванням заінтересованих сторін.

8. У зв'язку з відсутністю нормативно визначеного підходу до визначення

суттєвості, який відповідає усім визначеним автором якісним характеристикам, удосконалено існуючий авторський підхід до оцінки суттєвості інформації у ESG-звітах через врахування галузевого аналізу на основі частотного підходу, оскільки частота згадувань певних груп показників розкриває загальні напрями ESG-звітування функціонуючих підприємств галузі та в цілому окреслює запити стейкхолдерів, які має задовольнити звіт; пропозиції спрямовані на оптимізацію процесу визначення суттєвості інформації.

Зокрема, запропоновано порядок розрахунку галузевого коефіцієнту суттєвості, що визначається на основі порівняння частот згадувань певного аспекту з другим квантилем ряду частот і нормалізації отриманого значення на міжквартильний розмах ряду частот. У формулі передбачено застосування коригувального коефіцієнту 0,5, визначеного експериментальним шляхом як оптимальний обмежувач надмірного впливу галузі на суттєвість аспектів, та додавання одиниці, що забезпечує формування близького до базового показника суттєвості, шляхом розміщення його в діапазон $[0;2]$.

Окреслено загальний алгоритм визначення суттєвості, застосування якого дозволить підприємствам уникати перенасичення ESG-звітів другорядною інформацією (через орієнтацію на галузеві тенденції), а також зменшить ризик викривлення суттєвих тем, який може виникнути через обмежений доступ до суджень стейкхолдерів. Крім того, використання в процесі ESG-звітування суттєвих тем, ідентифікованих через застосування галузевого коефіцієнту суттєвості, який розраховувався на основі частоти згадування, можна вважати статистично обумовленим, що так само відповідає параметризованому раніше поняттю суттєвості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Accountants International Study Group. Materiality in accounting: current practices in canada, the united kingdom and the united states. 1974. 22 p.
2. Amran A., Haniffa R. Evidence in development of sustainability reporting: a case of a developing country. Business strategy and the environment. 2011. Vol. 20, no. 3. P. 141–156. URL: <https://doi.org/10.1002/bse.672>.
3. An introduction to ISSB's new International Sustainability Disclosure Standards (IFRS SDS). EcoAct. URL: <https://eco-act.com/blog/issb-disclosure-standards/>.
4. Anti-Apartheid movement: history. Avoice Digital Library. URL: <https://avoice.cbcbinc.org/exhibit/anti-apartheid-movement/history/>.
5. Bashatweh A. D. M. Accounting theory and its impact on adoption of sustainability reporting dimensions - A field study. International journal of accounting and financial reporting. 2018. Vol. 8, no. 4. 82-99 p. URL: <https://doi.org/10.5296/ijaf.v8i4.13736>
6. Bellantuono N., Pontrandolfo P., Scozzi B. Capturing the stakeholders' view in sustainability reporting: a novel approach. Sustainability. 2016. Vol. 8, no. 4. P. 379. URL: <https://doi.org/10.3390/su8040379>.
7. Bernard J., Friedan B. The feminine mystique. Marriage and family living. 1963. Vol. 25, no. 3. P. 381. URL: <https://doi.org/10.2307/349095>.
8. Boulding K.E. The economics of the coming spaceship Earth. Environmental Quality in a Growing Economy. Baltimore : Johns Hopkins University Press, 1966. P. 3–14.
9. Brandt B., Houle K. Materiality. CA magazine. 1982. P. 30–32.
10. Brown N., Deegan C. The public disclosure of environmental performance information – a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. Accounting and business research. 1998. Vol. 29, no. 1. P. 21–41. URL: <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9729564>.
11. Bukanov G. M. The concept of sustainable development as a basis for the formation of state environmental policy at the state and regional levels. «Scientific

notes of taurida V.I. vernadsky university», series «public administration». 2020. No. 3. P. 71–76. URL: <https://doi.org/10.32838/tnu-2663-6468/2020.3/13>.

12. Carson R. Silent spring. Boston : Houghton Mifflin, 1962. 368 p.

13. Chen J. C., Roberts R. W. Toward a more coherent understanding of the organization–society relationship: a theoretical consideration for social and environmental accounting research. *Journal of business ethics*. 2010. Vol. 97, no. 4. P. 651–665. URL: <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0531-0>.

14. Chetkovich M. Standards of disclosure and their development. *Journal of accountancy*. 1955. No. 1 (127). P. 48–52.

15. Chong H. G. A review on the evolution of the definitions of materiality. *International journal of economics and accounting*. 2015. Vol. 6, no. 1. P. 15. URL: <https://doi.org/10.1504/ijea.2015.068978>.

16. Christensen H. B., Hail L., Leuz C. Mandatory CSR and sustainability reporting: economic analysis and literature review. *Review of accounting studies*. 2021. URL: <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5>.

17. Civil rights movement. Wikipedia, the free encyclopedia. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Civil_rights_movement.

18. Clarkson M. B. E. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *The academy of management review*. 1995. Vol. 20, no. 1. P. 92. URL: <https://doi.org/10.2307/258888>.

19. Climate Disclosure Standards Board (CDSB). IAS Plus. URL: <https://www.iasplus.com/en-gb/resources/sustainability-en-gb/cdsb>.

20. Conmy S. What's the difference between sustainability and ESG?. The Corporate Governance Institute. URL: <https://www.thecorporategovernanceinstitute.com/insights/guides/difference-between-sustainability-and-esg/?srsltid=AfmBOoomUk9qwBM3u8ME0FSJGH0-CxnuMMUkvzV39WtRy-p2d1FKeT1A>.

21. Corporate sustainability reporting. An official EU website. URL: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en#legislation.

22. Crawford G., Williams C. A note on the analysis of subjective judgment matrices. *Journal of mathematical psychology*. 1985. Vol. 29, no. 4. P. 387–405. URL: [https://doi.org/10.1016/0022-2496\(85\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0022-2496(85)90002-1).

23. Dagilienė L., Nedzinskienė R. An institutional theory perspective on non-financial reporting. *Journal of financial reporting and accounting*. 2018. Vol. 16, no. 4. P. 490–521. URL: <https://doi.org/10.1108/jfra-06-2016-0054>.

24. Deegan C. *Financial accounting theory*. McGraw-Hill Australia, 2013. 640 p. URL: https://books.google.com.ua/books/about/Financial_Accounting_Theory.html?id=zH-_BQAAQBAJ&redir_esc=y.

25. DiMaggio P., Powell W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields (translated by G. yudin). *Journal of economic sociology*. 2010. Vol. 11, no. 1. P. 34–56. URL: <https://doi.org/10.17323/1726-3247-2010-1-34-56/>.

26. 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. EUR-Lex – Access to European Union law. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj/eng?utm_source=chatgpt.com.

27. Dohr J. Materiality: what does it mean in accounting?. *Journal of accountancy*. 1950. No. 1 (122). P. 54–56.

28. Donaldson T., Preston L. E. The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *The academy of management review*. 1995. Vol. 20, no. 1. P. 65. URL: <https://doi.org/10.2307/258887>.

29. Dong Y., Xu Y., Yu S. Linguistic multiperson decision making based on the use of multiple preference relations. *Fuzzy sets and systems*. 2009. Vol. 160, no. 5. P. 603–623. URL: <https://doi.org/10.1016/j.fss.2008.08.011>.

30. ESG Ratings: Measuring a company's resilience to long-term, financially relevant ESG risks. MSCI. URL: <https://www.msci.com/sustainable-investing/esg-ratings>.

31. ESG, CSR, sustainability reporting – what's the difference?. Connect Earth.

URL: <https://connect.earth/esg-csr-sustainability-reporting-whats-the-difference/>.

32. European Commission signals ESRS alignment with GRI. GRI. URL: <https://www.globalreporting.org/news/news-center/european-commission-signals-esrs-alignment-with-gri/>.

33. Fernando S., Lawrence S. A theoretical framework for CSR practices: integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory. *The journal of theoretical accounting*. 2014. No. 10. P. 149–178. URL: https://www.researchgate.net/publication/290485216_A_theoretical_framework_for_CSR_practices_Integrating_legitimacy_theory_stakeholder_theory_and_institutional_theory.

34. First Set of draft ESRS. EFRAG. URL: <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs/sector-agnostic/first-set-of-draft-esrs>.

35. Forman E., Peniwati K. Aggregating individual judgments and priorities with the analytic hierarchy process. *European journal of operational research*. 1998. Vol. 108, no. 1. P. 165–169. URL: [https://doi.org/10.1016/s0377-2217\(97\)00244-0](https://doi.org/10.1016/s0377-2217(97)00244-0).

36. Freeman R. E. *The stakeholder approach*. Strategic management. Cambridge University Press. 276 p. URL: https://books.google.com.ua/books/about/Strategic_Management.html?hl=uk&id=Np mA_qEiOpkC&redir_esc=y.

37. Frishkoff P. An empirical investigation of the concept of materiality in accounting. *Journal of accounting research*. 1970. Vol. 8. P. 116. URL: <https://doi.org/10.2307/2674697>.

38. Ghatalia N. Materiality for auditors: a U.S.–U.K. approach. *The chartered accountants*. 1984. No. 1 (20). P. 500–503.

39. 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>.

40. Gordon S. Accountants and securities acts. *Journal of accountancy*. 1933. No. 1 (105). P. 438–439.

41. GRI 1: Foundation 2021. Universal Standard. 39 p.

42. GRI 2: General Disclosures 2021. Universal Standard. 58 p.
43. GRI 201: Economic Performance 2016. Topic Standard. 19 p.
44. GRI 202: Market Presence 2016. Topic Standard. 15 p.
45. GRI 203: Indirect Economic Impacts 2016. Topic Standard. 11 p.
46. GRI 204: Procurement Practices 2016. Topic Standard. 11 p.
47. GRI 205: Anti-corruption 2016. Topic Standard. 16 p.
48. GRI 206: Anti-competitive Behavior 2016. Topic Standard. 13 p.
49. GRI 207: Tax 2019. Topic Standard. 21 p.
50. GRI 3: Material Topics 2021. Universal Standard. 30 p.
51. GRI 301: Materials 2016. Topic Standard. 13 p.
52. GRI 302: Energy 2016. Topic Standard. 19 p.
53. GRI 303: Water and Effluents 2018. Topic Standard. 28 p.
54. GRI 305: Emissions 2016. Topic Standard. 26 p.
55. GRI 308: Supplier Environmental Assessment 2016. Topic Standard. 14 p.
56. GRI 401: Employment 2016. Topic Standard. 16 p.
57. GRI 402: Labor/Management Relations 2016. Topic Standard. 13 p.
58. GRI 403: Occupational Health and Safety 2018. Topic Standard. 35 p.
59. GRI 404: Training and Education 2016. Topic Standard. 15 p.
60. GRI 405: Diversity and Equal Opportunity 2016. Topic Standard. 15 p.
61. GRI 406: Non-discrimination 2016. Topic Standard. 15 p.
62. GRI 407: Freedom of Association and Collective Bargaining 2016. Topic Standard. 13 p.
63. GRI 408: Child Labor 2016. Topic Standard. 14 p.
64. GRI 409: Forced or Compulsory Labor 2016. Topic Standard. 13 p.
65. GRI 410: Security Practices 2016. Topic Standard. 11 p.
66. GRI 411: Rights of Indigenous Peoples 2016. Topic Standard. 14 p.
67. GRI 413: Local Communities 2016. Topic Standard. 16 p.
68. GRI 414: Supplier Social Assessment 2016. Topic Standard. 14 p.
69. GRI 415: Public Policy 2016. Topic Standard. 12 p.
70. GRI 416: Customer Health and Safety 2016. Topic Standard. 12 p.
71. GRI 417: Marketing and Labeling 2016. Topic Standard. 14 p.

72. GRI 418: Customer Privacy 2016. Topic Standard. 12 p.
73. GRI and the European Sustainability Reporting Standards (ESRS) – Q&A. GRI. URL: <https://www.globalreporting.org/media/q10htdar/q-and-a-gri-and-the-esrs.pdf>.
74. GRI welcomes role as «co-constructor» of new EU sustainability reporting standards. GRI. URL: <https://www.globalreporting.org/news/news-center/gri-welcomes-role-as-co-constructor-of-new-eu-sustainability-reporting-standards/>
75. Gunningham N., Kagan R. A., Thornton D. Social license and environmental protection: why businesses go beyond compliance. *Law social inquiry*. 2004. Vol. 29, no. 2. P. 307–341. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1747-4469.2004.tb00338.x>.
76. Gutterman A. S. The long journey and evolution of sustainability reporting. LinkedIn. URL: <https://www.linkedin.com/pulse/long-journey-evolution-sustainability-reporting-alan-s-gutterman-202xc/>.
77. Hick E. Materiality. *Journal of accounting research*. 1964. No. 1 (2). P. 170.
78. Hyk V., Vysochan O., Vysochan O. Integrated reporting of mining enterprises: bibliometric analysis. *Studies in business and economics*. 2022. Vol. 17, no. 3. P. 90–99. URL: <https://doi.org/10.2478/sbe-2022-0048>.
79. IFRS Foundation and GRI to align capital market and multi-stakeholder standards to create an interconnected approach for sustainability disclosures. IFRS. URL: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/ifrs-foundation-signs-agreement-with-gri/>.
80. IFRS S1 «General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information». IFRS Sustainability Disclosure Standard. 48 p. 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>.
81. IFRS S2 «Climate-related Disclosures». IFRS Sustainability Disclosure Standard. 49 p. 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>.
82. International Sustainability Standards Board. Wikipedia, the free

encyclopedia.

URL:

https://en.wikipedia.org/wiki/International_Sustainability_Standards_Board#cite_note-0-1.

83. Isomorphism in ESG and sustainability reporting - twenty now. Twenty Now.

URL: <https://www.twentynow.com/sustainability-initiatives/governance/isomorphism-in-esg-and-sustainability-reporting/>.

84. ISSB and TCFD. IFRS. URL: <https://www.ifrs.org/sustainability/tcf/>.

85. Katsikas E., Manes Rossi F., Orelli R. L. Towards integrated reporting. Cham : Springer International Publishing, 2017. URL: <https://doi.org/10.1007/978-3-319-47235-5>.

86. Krantz T. The history of environmental social and governance (ESG). IBM.

URL: <https://www.ibm.com/think/topics/environmental-social-and-governance-history>.

87. Kuzey C., Uyar A. Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey. Journal of cleaner production. 2017. Vol. 143. P. 27–39. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.12.153>.

88. Lee T. A. Materiality : a review and analysis of its reporting significance and auditing implications. London : Auditing Practices Committee of the Consultative Committee of Accountancy Bodies, 1984.

89. Lehenchuk S. F., Oliinyk O. V., Zavalii T. O. Institutional signaling with the help of ESG reporting. Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis. 2024. No. 2(58). P. 24–31. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-24-31](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-24-31).

90. Major MJ, Ribeiro J. A teoria institucional na investigação em contabilidade. In: Major MJ, Vieira R, editors. Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática. Lisboa: Escolar Editora, 2009. P. 37-59

91. Mapping sustainability reporting research with the UN's sustainable development goal. R. Raman et al. Heliyon. 2023. Vol. 9, no. 8. P. e18510. URL: <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e18510>

92. Martínez-Ferrero J., García-Sánchez I.-M. Coercive, normative and mimetic

isomorphism as determinants of the voluntary assurance of sustainability reports. *International business review*. 2017. Vol. 26, no. 1. P. 102–118. URL: <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.05.009>.

93. Materiality analysis in sustainability reporting: Insights from large Spanish companies / N. Padilla-Garrido et al. *Corporate social responsibility and environmental management*. 2024. URL: <https://doi.org/10.1002/csr.2866>.

94. Meyer J. W., Rowan B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*. 1977. Vol. 83, no. 2. P. 340–363. URL: <https://doi.org/10.1086/226550>.

95. Mysaka H., Derun I. Legitimacy theory in the formation of the institutional and legal basis of the companies' non-financial reporting system. 61. 2021. No. 61. P. 60–71. URL: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2021-61-06>.

96. Navigating the reporting landscape. *Accounting for Sustainability*. URL: <https://www.accountingforsustainability.org/en/knowledge-hub/guides/navigating-the-reporting-landscape.html>.

97. Questions and answers on the adoption of european sustainability reporting standards. European Commission. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043.

98. Ruf B. M., Muralidhar K., Paul K. The development of a systematic, aggregate measure of corporate social performance. *Journal of management*. 1998. Vol. 24, no. 1. P. 119–133. URL: <https://doi.org/10.1177/014920639802400101>.

99. Saaty T. L. How to make a decision: the analytic hierarchy process. *European journal of operational research*. 1990. Vol. 48, no. 1. P. 9–26. URL: [https://doi.org/10.1016/0377-2217\(90\)90057-i](https://doi.org/10.1016/0377-2217(90)90057-i).

100. SASB Standards overview. SASB. URL: <https://sasb.ifrs.org/standards/>.

101. Schiopoiu Burlea A., Popa I. Legitimacy theory. *Encyclopedia of corporate social responsibility*. Berlin, Heidelberg, 2013. P. 1579–1584. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-642-28036-8_471.

102. Second-wave feminism. Wikipedia, the free encyclopedia. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Second-wave_feminism.

103. Spence C., Husillos J., Correa-Ruiz C. Cargo cult science and the death of

politics: a critical review of social and environmental accounting research. *Critical perspectives on accounting*. 2010. Vol. 21, no. 1. P. 76–89. URL: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.09.008>.

104. Stakeholder theory: the state of the art / B. L. Parmar et al. *The academy of management annals*. 2010. Vol. 4, no. 1. P. 403–445. URL: <https://doi.org/10.1080/19416520.2010.495581>.

105. Suchman M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of management review*. 1995. Vol. 20, no. 3. P. 571–610. URL: <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>.

106. Sustainability reporting trends 2024: GRI standards dominate worldwide. London Reporting Academy. URL: <https://www.reporting.academy/en/pages/gri-standards-maintain-leadership-in-global-sustainability-reporting/>.

107. Sustainable finance: commission adopts the european sustainability reporting standards. European Commission. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/MEX_23_4044.

108. Techniques S. G. o. A. Materiality in auditing. Toronto : Canadian Institute of Chartered Accountants, 1965. 22 p.

109. The Compact for Responsive and Responsible Leadership: A Roadmap for Sustainable Long-Term Growth and Opportunity. World Economic Forum. 09.01.2017. URL: https://www3.weforum.org/docs/Media/AM17/The_Compact_for_Responsive_and_Responsible_Leadership_09.01.2017.pdf.

110. The History of ESG & Timeline Infographic. The Sustainable Agency. URL: <https://thesustainableagency.com/blog/the-history-of-esg/#Present>.

111. The limits to growth: A report for the Club of Rome's project on the predicament of mankind / ed. by M. D. Hager, Project on the Predicament of Mankind. New York, NY : Universe Books, 1972. 205 p.

112. The New institutionalism in organizational analysis / ed. by P. W. W, D. Paul. Chicago : University of Chicago Press, 1991. 478 p.

113. The move to mandatory reporting: Survey of Sustainability Reporting 2024. KPMG International, 2024. URL:

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/2024/11/the-move-to-mandatory-reporting-executive-summary.pdf.coredownload.inline.pdf>.

114. Vaz N., Fernandez-Feijoo B., Ruiz S. Integrated reporting: an international overview. *Business ethics: a european review*. 2016. Vol. 25, no. 4. P. 577–591. URL: <https://doi.org/10.1111/beer.12125>.

115. Welcome to the GRI academy. GRI. URL: <https://www.globalreporting.org/academy/home/>.

116. Who Cares Wins 2005 conference report: investing for long-term value. IFC. URL: <https://www.ifc.org/en/insights-reports/2000/publications-report-whocareswins2005--wci--1319576590784>.

117. World Commission On Environment and Development. *Our common future* (oxford paperbacks). Oxford : Oxford University Press, 1987. 416 p. URL: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>.

118. Zamula I., Nazarenko T., Seletska D. Assessment of the development of the biomethane market in Ukraine during and after martial law: environmental and customs approaches. *Public Policy and Accounting*. 2024. Вип. 2(10). С. 9-17. DOI: [https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2\(10\)-9-17](https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2(10)-9-17).

119. Автоматизована система комерційного обліку електричної енергії. Вікіпедія. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Автоматизована_система_комерційного_обліку_електричної_енергії.

120. Бразілій Н., Крот Ю., Пастернак Я. Система забезпечення соціального обліку підприємств. *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 2 (49). С. 123–128. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/949>.

121. Будько О. Принципи підготовки звітності зі сталого розвитку. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: економічні науки*. 2020. № 57. С. 26–34. URL: <https://er.chdtu.edu.ua/bitstream/ChSTU/1644/1/5.pdf>.

122. Гевко В., Ребрина Н. Теорія зацікавлених сторін в системі стратегічного управління. Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції пам'яті почесного професора ТНТУ, академіка НАН України чумаченка миколи

григоровича ТНТУ ім. і.пулюя, м. Тернопіль, 21 берез. 2012 р. С. 59–60. URL: https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/7789/2/Conf_2012_Hevko_V-The_stakeholder_theory_in_the_59-60.pdf.

123. Демко І. І. Екологічний облік як інструмент ефективної діяльності підприємства. Proceedings of the VII international scientific and practical conference, м. Naples, 13–14 лют. 2023 р. С. 16–19. URL: <https://intersci.eu/wp-content/uploads/2023/02/Formation-of-ideas-about-the-position-and-role-of-science.pdf#page=17>.

124. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: економічні науки. 2014. № 2. С. 95–103. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/17309>.

125. Жиглей І. В. Соціально відповідальна діяльність: поняття, складові та передумови відображення у системі бухгалтерського обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 3 (24). С. 170–181. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/2948/19.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

126. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/351>.

127. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інстр. М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291 : станом на 13 груд. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

128. Конвенція про мінімальний вік для прийому на роботу N 138 (укр/рос) : Конвенція Міжнар. орг. пр. від 26.06.1973 № 138. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_054#Text.

129. Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми

розвитку. 2014. № 797. С. 255–262. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_met a&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=VNULPM_2014_797_36.

130. Легенчук С. Ф., Серпенінова Ю. С. Легітимаційна теорія додаткового розкриття облікової інформації про соціальну та екологічну діяльність підприємства. Економіка, управління та адміністрування. 2024. № 1(107). С. 103–110. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-1\(107\)-103-110](https://doi.org/10.26642/ema-2024-1(107)-103-110).

131. Лелеченко А. Феномен поняття «Сталий розвиток». Державне управління: удосконалення та розвиток. 2017. № 12. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1649>.

132. Ленъ В. С., Колівешко О. М. Екологічний облік: поняття та зміст. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. 2014. № 2. С. 223–229. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vcndtue_2014_2_33.

133. Лоханова Н. О. Облік у системі управління економічною стійкістю підприємств: інституціональний підхід : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2013. 45 с.

134. Нестеренко О., Митрофанова Л., Кизим А. Розвиток методичих аспектів формування інтегрованої звітності: імплементація європейського досвіду. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2024. № 1 (35). С. 18–32. URL: <https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/54666/1/zb-npr-econ-strat-01-2024-18-32.pdf>.

135. Перетворення нашого світу: Порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року. UNDP. URL: <https://www.undp.org/uk/ukraine/publications/peretvorennya-nashoho-svitu-poryadok-dennyu-u-sferi-staloho-rozvytku-do-2030-roku>.

136. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.1999 № 318 : станом на 3 листоп. 2020 р. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

137. Про політичні партії в Україні : Закон України від 05.04.2001 № 2365-III : станом на 19 груд. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2365-14#Text>.

138. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 18.10.2024 № 1015-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-p#Text>.

139. Проекти нормативно-правових актів у 2025 р. Міністерство Фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/draft_normative_legal_acts_in_2025-821.

140. Розвиток інтегрованої звітності в забезпеченні збалансованої системи показників управлінської системи / М. Проданчук та ін. Financial and credit activity problems of theory and practice. 2021. № 6 (47). С. 111–123. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3928>.

141. Селецька Д.О. Вплив теорії заінтересованих сторін на формування ESG-звітності. Матеріали VI Всеукраїнської студентської наукової конференції «Формування сучасної науки: методика та практика», 20 грудня 2024 року. Івано-Франківськ: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 60-62.

142. Селецька Д.О. Економічна сутність екологічного обліку. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої «Дням Ракоці» Закарпатського угорського інституту імені Ференца Ракоці II, 26-17 березня 2024 року. Берегове : Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II, 2024. С. 224-227.

143. Селецька Д.О. Звітність зі сталого розвитку: становлення, зміст, актуальність. Економіка, управління та адміністрування. 2024. Вип. 2(108). С. 109-117. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-2\(108\)-109-117](https://doi.org/10.26642/ema-2024-2(108)-109-117).

144. Селецька Д.О. Звітування за стандартом GRI 401 «Зайнятість 2016» як засіб демонстрації корпоративної соціальної відповідальності. Збірник наукових праць з матеріалами VIII Міжнародної наукової конференції «Проблеми та перспективи реалізації та впровадження міждисциплінарних наукових досягнень», 20 грудня 2024 року. Конотоп: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 77-81.

145. Селецька Д.О. Кадрове забезпечення для формування ESG-звітності. Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства», 10-11 жовтня 2024 року. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2024. С. 119-121.

146. Селецька Д.О. Нормативне регулювання формування звітності зі сталого розвитку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2024. Вип. 2(58). С. 58-66. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-58-66](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-58-66).

147. Селецька Д.О. Параметризація поняття «суттєвість» у контексті ESG-звітності. Матеріали VIII Міжнародної студентської конференції «Цифровізація науки та сучасні тренди її розвитку», 7 березня 2025 року. Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2025. С. 21-26.

148. Селецька Д.О. Поняття «ESG-звітність» у концепції сталого розвитку. Колективна монографія «Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту економічних систем: проблеми і шляхи розвитку» за редакцією проф. Петра Куцика та проф. Ігоря Яремка. 2024. С. 391-409. URL: <https://oaz.conf.lviv.ua/materialy/>.

149. Селецька Д.О. Практичні аспекти методики визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звіті. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2025. Вип. 3. 28 с. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2025/3/10763>.

150. Селецька Д.О. Розкриття інформації у ESG-звіті за стандартом GRI 404 «Навчання та освіта»: організаційний та обліковий аспекти. Матеріали LIV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку», 7 березня 2025 року. Клагенфурт (Австрія): Всеукраїнська Асамблея докторів наук з державного управління, 2025. С. 286-190.

151. Селецька Д.О. Розкриття інформації у ESG-звіті за стандартом GRI 203 «Непрямі економічні наслідки 2016»: організаційний та обліковий аспекти. Матеріали VI Міжнародної наукової конференції «Інноваційні тенденції сьогодення в сфері природничих, гуманітарних та точних наук», 7 березня 2025

року. Львів: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2025. С. 51-55.

152. Селецька Д.О. Становлення концепції звітності зі сталого розвитку. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення», 29-30 травня 2024 року. Львів : Львівський торговельно-економічний університет, 2024. С. 148-149.

153. Селецька Д.О. Формування ESG-звітності за стандартами GRI: екологічний аспект. Економіка та суспільство. 2024. Вип. 69. 15 с. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-145>.

154. Селецька Д.О. Формування ESG-звітності за стандартами GRI: соціальний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2024. Вип. 3(59). С. 20-36. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-3\(59\)-20-36](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-3(59)-20-36).

155. Селецька Д.О., Дятко О.В. Сутність та роль екологічного податку: досвід Європейського союзу. Тези IV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу», 9-10 листопада 2023 року. Житомир : Житомирська політехніка, 2023. С. 251.

156. Сингаївська А. Корпоративна соціальна відповідальність : опор. конспект лекцій. Київ : Київ. ун-т ринк. відносин, 2013. 41 с.

157. Солодовнік О., Майданник О. Підходи до оцінки суттєвості у звітності про сталий розвиток згідно з міжнародними та європейськими стандартами. Економіка та суспільство. 2024. № 63. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-83>.

158. Швець Л. Витрати соціально відповідальної діяльності бізнесу. Вісник ЖДТУ. 2011. № 2 (56). С. 163–168. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/4691/37.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

159. Шиманська К. В. Облік операцій з надання соціального пакету працівникам підприємства в межах виконання положень колективного договору. «Вісник ЖДТУ». 2009. № 2 (48). С. 138–144. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/93612>.

ДОДАТКИ

Додаток А – Хронологічний опис появи та укорінення концепції сталого розвитку за Г. Букановим

Додаток Б – Макет анкети збору даних для формування ESG-звіту

Додаток В – Пропонована комунікаційна стратегія зі стейкхолдерами

Додаток Г – Підходи українських вчених до облікового забезпечення розкриття інформації про екологічну та соціальну діяльність

Додаток Д – Формули, пропоновані до застосування стандартами GRI

Додаток Е – Форми розкриттів, регламентовані Стандартом GRI 303 «Вода та стічні води 2018»

Додаток Ж – Узагальнені пропозиції автора щодо облікового забезпечення формування розкриттів за стандартами GRI

Додаток И – Розроблені автором форми розкриттів ESG-звітності за соціальним аспектом

Додаток К – Узагальнення інформації про суттєвість у стандартах та тематичних рамках розкриття інформації (авторства Н. Паділья-Гаррідо та ін.)

Додаток Л – Характеристика аналізованих звітів видобувної галузі (видобуток металевих руд) в частині підходів до визначення суттєвості

Додаток М – Суттєві теми, визначені підприємствами, що належать до видобувної галузі (видобуток металевих руд)

Додаток Н – Визначення оптимального коригувального коефіцієнту в розрахунку b_i

Додаток П – Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

Додаток Р – Довідки про впровадження результатів дисертаційного дослідження у діяльність підприємств та організацій

5-16 червня 1972 року	Конференція ООН з проблем середовища, оточуючого людину (Стокгольмська конференція)
1983 рік	Створення Міжнародної (Світової) комісії з довкілля і розвитку (Комісія Брундтланд)
1987 рік	Публікація доповіді Комісії Брундтланд у вигляді книги «Наше спільне майбутнє» («Звіт Брундтланд») та офіційний розпуск Комісії 90
3-14 червня 1992 року	Конференція ООН з питань довкілля та розвитку (Саміт Землі)
20-22 червня 1994 року	Друга Європейська конференція з навколишнього середовища та охорони здоров'я
24 червня – 3 липня 1994 року	Форум «Міста і сталий розвиток» (Глобальний манчестерський форум)
3-14 червня 1996 року	Друга конференція з населених пунктів (Habitat II)
23-27 червня 1997 року	19-а спеціальна сесія Генеральної Асамблеї ООН (Ріо +5) та підбиття перших підсумків Саміту Землі
1998 рік	Проведення форуму «Здорове середовище міста» за підтримки ООН
16-18 червня 1999 року	Третя міністерська конференція з навколишнього середовища та здоров'я (Форум «Здорова планета»)
6-8 вересня 2000 року	Саміт Тисячоліття, що був зустріччю голів 189 держав світу та затвердження Декларації Тисячоліття ООН, прийняття зобов'язання досягти Цілей розвитку тисячоліття до 2015 року
2002 рік	Всесвітня зустріч на вищому рівні зі сталого розвитку («Саміт Землі – 2002») та прийняття Йоганнесбурзької декларації зі сталого розвитку та Плану виконання рішень
20-22 червня 2012 року	Конференція з питань сталого розвитку (Ріо +20)
2015 рік	Саміт зі сталого розвитку, на якому було схвалено план дій на період після 2015 року, що включає 17 глобальних Цілей та 169 завдань зі сталого розвитку

**Хронологічний опис появи та укорінення
концепції сталого розвитку за Г. Букановим [11]**

Анкета збору даних для формування ESG-звіту

Мета анкети: збір інформації, яку підприємство хоче використати для формування ESG-звіту та подальшого удосконалення ESG-стратегії.

Блок 1: Основна інформація про респондента

1. Ваше ім'я та прізвище:
 - _____
2. Ваша роль або взаємодія з підприємством (постачальник, споживач, співробітник, інвестор тощо):
 - _____
3. Скільки років Ви співпрацюєте/взаємодієте з підприємством?
 - Менше року
 - 1-3 роки
 - 3-5 років
 - Більше 5 років
4. Чи приймали Ви раніше участь в опитуванні?
 - Так
 - Ні
5. Чи були враховані Ваші запити та/або пропозиції?
 - Так
 - Ні
6. Якщо Ваші запити та/або пропозиції було враховано – яким саме чином?
 - _____
7. Залиште, будь ласка, контактний телефон:
 - _____
8. Залиште, будь ласка, контакту електронну адресу:
 - _____

Блок 2: Екологічні аспекти

9. Чи були Ви свідком позитивного та/або негативного екологічного впливу нашого підприємства?

- Так
- Ні

10. Опишіть, який саме вплив підприємство здійснює на навколишнє середовище.

- _____

11. Як би Ви оцінили ініціативи та/або заходи нашого підприємства зі зменшення негативного впливу на довкілля?

- Дуже позитивно
- Позитивно
- Нейтрально
- Негативно
- Дуже негативно

12. Які екологічні аспекти варто детальніше висвітлювати в ESG-звіті?

- Управління відходами
- Споживання енергії
- Викиди CO₂
- Управління водними ресурсами
- Охорона біорізноманіття
- Інше: _____

13. Чи є у Вас пропозиції щодо зменшення негативного або збільшення позитивного екологічного впливу нашого підприємства?

- _____

14. Інші пропозиції та зауваження щодо екологічних аспектів діяльності підприємства:

- _____

Блок 3: Соціальні аспекти

15. Чи були Ви свідком позитивного та/або негативного соціального впливу нашого підприємства?

- Так
- Ні

16. Опишіть, який саме вплив підприємство здійснює на працівників, місцеве населення, корінні громади, соціум загалом тощо.

- _____

17. Як би Ви оцінили ініціативи та/або заходи нашого підприємства зі зменшення негативного впливу на працівників, місцеве населення, корінні громади, соціум загалом тощо?

- Дуже позитивно
- Позитивно
- Нейтрально
- Негативно
- Дуже негативно

18. Які соціальні аспекти варто детальніше висвітлювати в ESG-звіті?

- Підтримка місцевих громад
- Співпраця з корінними народами
- Охорона праці на підприємстві
- Гендерна рівність в трудових відносинах
- Підтримка соціальних рухів
- Інше: _____

19. Чи є у Вас пропозиції щодо зменшення негативного або збільшення позитивного соціального впливу нашого підприємства?

- _____

20. Інші пропозиції та зауваження щодо соціальних аспектів діяльності підприємства:

- _____

Блок 4: Корпоративне управління

16. Як Ви оцінюєте аспекти корпоративного управління у контексті досягнення цілей сталого розвитку?

- Дуже позитивно
- Позитивно
- Нейтрально
- Негативно
- Дуже негативно

17. Які елементи корпоративного управління варто детальніше висвітлювати в ESG-звіті для підвищення прозорості у діяльності підприємства?

- Антикорупційні програми
- Прозорість у прийнятті рішень
- Залучення стейкхолдерів до процесу прийняття рішень
- Відповідність нормативним вимогам
- Подолання антикокрентної поведінки
- Інше: _____

18. Які корпоративні ініціативи для покращення ESG-управління варто впровадити?

- Проведення регулярних тренінгів з етики та соціальної відповідальності
- Підвищення прозорості звітності
- Впровадження нових антикорупційних заходів
- Поліпшення механізмів зворотного зв'язку зі стейкхолдерами
- Інше: _____

19. Інші пропозиції та зауваження щодо управлінських аспектів діяльності підприємства:

- _____

Блок 5: Загальні пропозиції

20. Чи є у Вас додаткові пропозиції або коментарі щодо покращення ESG-стратегії нашого підприємства?

- Ні
- Якщо так, опишіть: _____

21. Якщо у Вас інші пропозиції щодо покращення діяльності нашого підприємства, співпраці або налагодження комунікації, опишіть їх:

- _____

22. Чи хотіли б Ви стати учасником робочої групи для поліпшення ESG-звітності підприємства?

- Так
- Ні

23. Якщо Ви бажаєте стати учасником робочої групи для поліпшення ESG-звітності підприємства, опишіть своє бачення напрямів покращення:

- _____

Дякуємо за відповіді!

За результатами їх опрацювання на сайті підприємства будуть оприлюднені відповідні звіти. За необхідності, ми зв'яжемося з Вами для уточнення інформації.

У випадку, якщо Ваші запити не були опрацьовані (Ви не знайшли відповідної інформації на сайті або не отримали зворотного зв'язку) – напишіть нам або зателефонуйте.

Раді співпраці!

Пропонована комунікаційна стратегія зі стейкхолдерами

<i>Тип стейкхолдерів</i>	<i>Формат комунікації</i>	<i>Період комунікації</i>	<i>Цілі комунікації та додаткові пояснення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Інвестори	Круглі столи з презентацією фінансових показників; зв'язок через електронну пошту; вебінари з провадження ESG-аспектів у діяльність підприємства; збір інформації через розміщену на сайті підприємства загальнодоступну анкету	Раз на півріччя з ініціативи підприємства; щороку після оприлюднення ESG-звітності	Пояснення фінансових результатів, пов'язаних із впровадженням ESG-стратегії. Важливо також організувати сесії запитань і відповідей для глибшого розуміння їх запитів
Співробітники підприємства	Внутрішні новинні розсилки; комунікація через внутрішній портал або CRM-систему; особисті зустрічі з управлінським апаратом; опитування; збір інформації через розміщену на сайті підприємства загальнодоступну анкету	Щоквартально або за необхідності, залежно від змін в ESG-стратегії підприємства; щороку після оприлюднення ESG-звітності	Підтримка усвідомлення внутрішньої політики та цілей у сфері сталого розвитку, залучення працівників до ESG-ініціатив, мотивування їх на активну участь у досягненні цілей сталого розвитку
Місцеві громади	Публічні форуми; зустрічі з лідерами громад; спілкування через соціальні мережі; публікації в ЗМІ; збір інформації через розміщену на сайті підприємства загальнодоступну анкету	Раз на півріччя з ініціативи підприємства; щороку після оприлюднення ESG-звітності	Пояснення соціальної та екологічної відповідальності підприємства, демонстрація взаємодії з громадами та підтримка місцевих ініціатив
Постачальники та підрядники	Офіційні зустрічі, переговори; комунікація через тендерні комітети; письмові повідомлення, електронна пошта; збір інформації через розміщену на сайті підприємства загальнодоступну анкету	Під час укладання угод, а також під час оновлення їх умов; щороку після оприлюднення ESG-звітності	Узгодження екологічних і соціальних практик у процесі виробництва або постачання; визначення впливу на навколишнє середовище та соціальних аспектів постачання; вимоги дотримання корпоративної соціальної відповідальності

1	2	3	4
Регуляторні органи	Через ESG-звітність та фінансову звітність; призначення зустрічей, запрошення делегацій; письмові запити	Після введення нових законодавчих вимог, які впливають на ESG-стратегію підприємства; щороку після оприлюднення ESG-звітності	Забезпечення відповідності законодавчим нормам, що впливають на ESG-стратегію та відповідне звітування
Споживачі, клієнти	Оголошення через соціальні мережі; вебінари з провадження ESG-аспектів у діяльність підприємства та інші відкриті заходи; збір інформації через розміщену на сайті підприємства загальнодоступну анкету	Постійно протягом року до моменту остаточного формування ESG-звіту, особливо – під час впровадження нових ESG-політик; щороку після оприлюднення ESG-звітності	Інформування споживачів про екологічні ініціативи, відповідність продукції чи послуг аспектам ESG, а також збір відгуків від споживачів для покращення продукції чи послуг
Громадські організації	Круглі столи, онлайн-конференції, письмова кореспонденція, спільні ініціативи; збір інформації через розміщену на сайті підприємства загальнодоступну анкету	Після впровадження нових екологічних чи соціальних ініціатив; щороку після оприлюднення ESG-звітності	Співпраця в питаннях соціальної та екологічної відповідальності, зокрема залучення до спільних проектів для покращення стану навколишнього середовища та покращення умов життя населення
Медіа	Прес-релізи, брифінги, конференції, інтерв'ю; збір інформації через розміщену на сайті підприємства загальнодоступну анкету	Щоразу на запит представників медіа; після впровадження нових екологічних чи соціальних ініціатив; щороку після оприлюднення ESG-звітності	Популяризація заходів у сфері сталого розвитку, висвітлення досягнень підприємства у впровадженні ESG-стратегії та створення позитивного іміджу

Джерело: розроблено автором

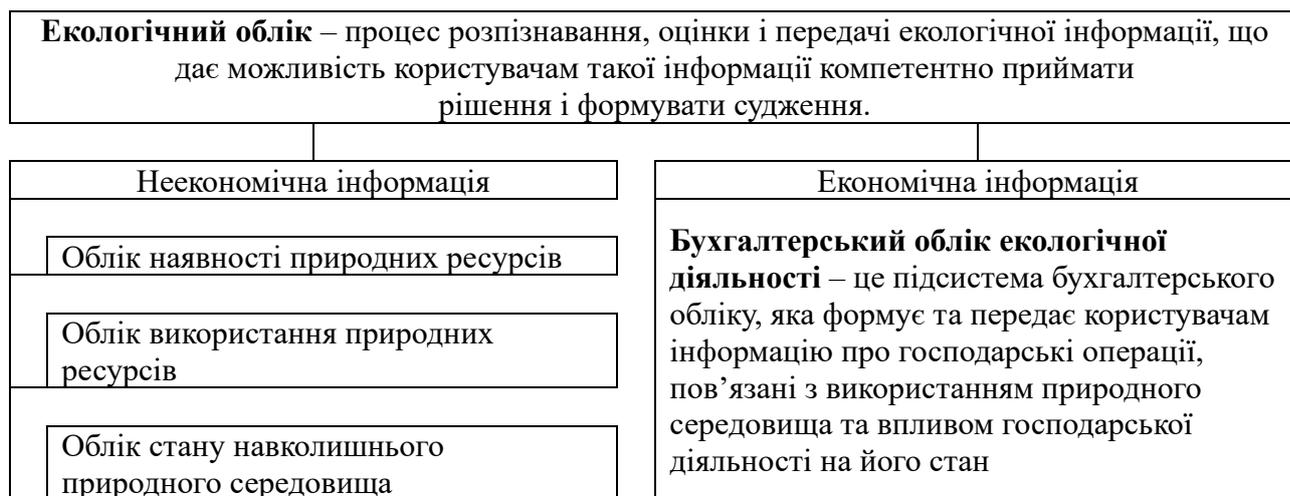


Рис. Г.1. Структура екологічного обліку за В. Ленєм та О. Колівешко [132]



Рис. Г.2. Об’єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності за І. Замулою [126]

Соціальні витрати	Витрати на розвиток трудових ресурсів:	Оплата праці, формування соціального пакету, створення соціальних гарантій і пільг працівникам, участь у капіталі та розподілі чистого прибутку, реалізація пенсійної програми, створення додаткових робочих місць, утримання об'єктів соціальної інфраструктури, пошук та підбір працівників, навчання, підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації працівників, формування корпоративної культури та позитивного мікроклімату, дотримання прав людини, проведення гендерної політики
	Витрати на охорону праці та техніку безпеки	Забезпечення працівників спеціальним харчуванням та одягом, медичний огляд, досягнення технічної та технологічної безпеки, утримання об'єктів медичного призначення, обладнання робочого місця працівника
	Витрати на якість продукції	Попередження випуску продукції незадовільної якості, контроль і оцінка якості продукції, виправлення браку у виробництві
	Витрати на збереження навколишнього середовища	Ресурсозберігаюче безвідходне виробництво, повторне використання відходів, переробка та утилізація використаної продукції, заходи для зниження рівня забруднення, захист навколишнього середовища
	Витрати на проведення соціальних ініціатив на користь громади	Підтримка незахищених верств населення (допомога дитячим будинкам, інтернатам, будинкам пристарілих), розвиток освіти, науки, культури, мистецтва, допомога в разі стихійних лих та природних катаклізмів, підтримка справ охорони здоров'я громадян (запобігання СНІДу, туберкульозу тощо) та техніки безпеки (програми тверезості за кермом, профілактика злочинності тощо)

*Рис. Г.3. Класифікація соціальних витрат
за об'єктами обліку за Л. Голінач (Швець) [158]*

Таблиця Г.1

Рекомендації щодо аналітичного обліку С. Левицької [129]

Субрахунок	Назва	Характеристика
949	Інші витрати операційної діяльності	Ведення аналітики за видами понаднормових соціальних виплат
42/n	Фонд соціальних виплат	Ведення аналітики за переліком виплат, передбачених соціальним пакетом, що здійснюються за рахунок фонду соціальних виплат
663	Розрахунки за іншими виплатами	Ведення аналітики за категорією працівників (або підрозділів)
23 91 92 93	Виробництво Загальновиробничі витрати Адміністративні витрати Витрати на збут	Ведення аналітики за видами нормативних (передбачених чинним законодавством) соціальних виплат

Таблиця Г.2

Облікове відображення операцій підприємства, пов'язаних із наданням соціального пакету працівникам за К. Шиманською [159]

Субрахунки	Операції, що відображаються
663 «Розрахунки за іншими виплатами»	Операції, пов'язані із визнанням доходу працівника у вигляді додаткового блага (оскільки такі доходи працівника пов'язані із його трудовою діяльністю)
183 «Інша дебіторська заборгованість»	Для позик строком понад 12 місяців з дати балансу
377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	Для позик строком до 12 місяців з дати балансу
949.1.1 «Витрати, пов'язані з наданням безпроцентних позик	Оскільки витрати на надання соціального пакету працівникам підприємства, а також утримання об'єктів соціальної інфраструктури мають непродуктивний характер (вони є заохочувальними або компенсаційними) та обліковуються на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності», варто виокремити рахунок аналітичного обліку 949.1 «Витрати за соціальними пакетом підприємства»
949.1.2 «Витрати, пов'язані із забезпеченням працівників житлом»	
949.1.3 «Витрати, пов'язані із компенсацією витрат на проживання (комунальні платежі)»	
949.1.4 «Витрати на добровільне медичне страхування працівників»	
949.1.5 «Витрати на навчання працівників»	
949.1.6 «Витрати на спортивно-оздоровчі заходи та лікування працівників»	
949.1.7 «Витрати на культурно-масові заходи»	
949.1.8 «Витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури»	
949.1.9 «Інші витрати, пов'язані із соціальним забезпеченням працівників»	

$$\text{ЧВМ} = \sum \text{ВМ} \div \sum \text{М} \times 100\%, \text{ де:} \quad (\text{Д.1})$$

ЧВМ – частка вторинних матеріалів;

$\sum \text{ВМ}$ – загальна кількість використаних вторинних матеріалів;

$\sum \text{М}$ – загальна кількість використаних матеріалів.

$$\%_{\text{ВППМ}} = \text{ВППМ} \div \text{РП} \times 100\%, \text{ де:} \quad (\text{Д.2})$$

$\%_{\text{ВППМ}}$ – відсоток відновленої продукції та її пакувальних матеріалів;

ВППМ – продукція та її пакувальні матеріали, відновлені протягом звітного періоду;

РП – реалізована продукція за звітний період.

$$\text{К}_E = \sum E \div \text{СП}, \text{ де:} \quad (\text{Д.3})$$

К_E – коефіцієнт енергоємності;

$\sum E$ – енерговитрати;

СП – визначений підприємством специфічний показник.

$$\text{РН} = \text{НП} / \text{ЗП} \times 100\%, \text{ де:} \quad (\text{Д.4})$$

РН – рівень найму;

НП – кількість нових працівників;

ЗП – загальна кількість працівників.

$$\text{РП} = \text{ЗВП} / \text{ЗП} \times 100\%, \text{ де:} \quad (\text{Д.5})$$

РП – рівень плинності;

ЗВП – кількість працівників, які залишили підприємство;

ЗП – загальна кількість працівників.

$$РП = \text{ПП} / \text{ПнП} \times 100\%, \text{ де:} \quad (Д.6)$$

РП – рівень повернення;

ПП – кількість працівників, які повернулися на роботу;

ПнП – кількість працівників, які мали повернутися.

$$РУ = \text{ПП}_{12} / \text{ПП} \times 100, \text{ де:} \quad (Д.7)$$

РУ – рівень утримання;

ПП₁₂ – кількість працівників, які залишилися працювати через 12 місяців;

ПП – кількість працівників, які повернулися на роботу.

$$\text{ГНсер.} = \text{ГН} / \text{КП}, \text{ де:} \quad (Д.8)$$

ГНсер. – середня кількість годин навчання на одного працівника;

ГН – загальна кількість годин навчання;

КП – загальна кількість працівників.

$$\text{ВНсер.} = \text{ВН} / \text{КП}, \text{ де:} \quad (Д.9)$$

ВНсер. – середні витрати на навчання одного працівника;

ВН – загальні витрати на навчання;

КП – загальна кількість працівників.

$$СЗЖ = ЗЗЖ / КЖ, \text{ де} \quad (Д.10)$$

СЗЖ – середня заробітна плата жінок у категорії;

ЗЗЖ – загальна заробітна плата жінок у категорії;

КЖ – кількість жінок у категорії.

$$СЗЧ = ЗЗЧ / КЧ, \text{ де:} \quad (Д.11)$$

СЗЧ – середня заробітна плата чоловіків у категорії;

ЗЗЧ – загальна заробітна плата чоловіків у категорії;

КЧ – кількість чоловіків у категорії.

$$СЗП = СЗЖ / СЗЧ, \text{ де:} \quad (Д.12)$$

СЗП – співвідношення заробітної плати жінок до чоловіків;

СЗЖ – середня заробітна плата жінок у категорії;

СЗЧ – середня заробітна плата чоловіків у категорії.

$$СЗВ = (СЗЖ + СВЖ) / (СЗЧ + СВЧ), \text{ де:} \quad (Д.13)$$

СЗВ – співвідношення заробітної плати та винагорода жінок до чоловіків;

СЗЖ – середня заробітна плата жінок у категорії;

СВЖ – середня винагорода жінок у категорії;

СЗЧ – середня заробітна плата чоловіків у категорії;

СВЧ – середня винагорода чоловіків у категорії.

$$СВ_{зп} = Б_{зп} / М_{зп}, \text{ де:} \quad (Д.14)$$

СВ_{зп} – співвідношення базової заробітної плати до мінімальної;

Б_{зп} – початкова заробітна плата;

М_{зп} – мінімальна заробітна плата.

Таблиця Е.1

Розкриття 303-3 «Водозабір» [53]

Забір води	Всі території, мегалітри	Території з водним стресом, мегалітри
1	2	3
Забір води за джерелами:		
Поверхнева вода (всього)
Прісна вода
Інша вода
Підземна вода (всього)
Прісна вода
Інша вода
Морська вода (всього)
Прісна вода
Інша вода
Вироблена вода (всього)
Прісна вода
Інша вода
Вода зі сторонніх джерел (всього)
Прісна вода
Інша вода
Загальний забір вод третіми сторонами за джерелами забору:		
Поверхнева вода
Підземна вода
Морська вода
Вироблена вода
Загальний забір води:		
Поверхнева вода (всього) + Підземна вода (всього) + Морська вода (всього) + Вироблена вода (всього) + Вода зі сторонніх джерел (всього)

Таблиця Е.2

Розкриття 303-4 «Скидання води» [53]

Скидання води	Всі території, мегалітри	Території з водним стресом, мегалітри
1	2	3
Скидання води за напрямками:		
Поверхневі води	...	×
Підземні води	...	×
Морські води	...	×
Води зі сторонніх джерел	...	×
Вода зі сторонніх джерел, яка була передана у використання іншим суб'єктам	...	×
Скидання води за типами:		
Прісна вода
Інша вода
Загальне скидання води:		

Таблиця Е.3

Розкриття 303-5 «Споживання води» [53]

<i>Споживання води</i>	<i>Всі території, мегалітри</i>	<i>Території з водним стресом, мегалітри</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Загальне споживання води
Зміна в обсягах накопичення води, якщо таке накопичення було визначене як таке, що впливає на водні ресурси	...	×

Таблиця Е.4

Характеристика за об'єктами, розташованими на місцях з дефіцитом води [53]

<i>Операції з водою</i>	<i>Обсяги води, що використовується за об'єктами</i>		
	<i>Об'єкт А</i>	<i>Об'єкт Б</i>	<i>Об'єкт В</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Забір води:			
Поверхнева вода
Підземна вода
Морська вода
Вироблена вода
Вода зі сторонніх джерел
Споживання води:			
Загальне споживання води

Таблиця Е.5

Операції з водними ресурсами у ланцюгу постачання [53]

Забір води:	
Загальний обсяг забору води постачальниками, що мають значний вплив на водні ресурси у місцях з дефіцитом води, мегалітри	...
Скидання води:	
Частка постачальників, що мають значний вплив на водні ресурси, якими було визначено мінімальні вимоги до якості стічних вод (у т.ч. тих, що скидаються), %	...
Споживання води:	
Загальний обсяг споживання води постачальниками, що мають значний вплив на водні ресурси у місцях з дефіцитом води, мегалітри	...

Таблиця Ж.1

Облікове забезпечення ESG-звітності в межах екологічного аспекту

<i>Розкриття за GRI</i>	<i>Стаття розкриття у звіті</i>	<i>Рахунок/субрахунок, з обороту якого використовується інформація</i>	<i>Грошовий вимірник</i>	<i>Натуральний вимірник</i>	
Розкриття 301-1 «Використані матеріали за вагою або об'ємом»	Обсяг використання	20 «Виробничі запаси» (у межах пропонуваніх аналітичних розрізів)		+	
	Обсяг використання		+		
Розкриття 301-2 «Використані вторинні матеріали»	Кількість використання				+
	Кількість використання		+		
Розкриття 301-3 «Відновлені продукти та матеріали їх пакування»	Всього відновлено	20 «Виробничі запаси» (у межах пропонуваніх аналітичних розрізів)		+	
	З них: перероблено			+	
	З них: повторно використано			+	
Розкриття 302-1 «Споживання енергії в межах підприємства»	Спожите невідновлюване паливо (П _{НВ})	203 «Паливо» (у межах пропонуваніх аналітичних розрізів)		+	
	Спожите відновлюване паливо (П _В)			+	
Додаткова таблиця «Витрати, понесені на споживання енергії»	Витрати	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші операційні витрати»	+		

Джерело: сформовано автором

Продовження Додатку Ж

Таблиця Ж.2

Облікове забезпечення ESG-звітності в межах соціального аспекту

<i>Розкриття за GRI</i>	<i>Стаття розкриття у звіті</i>	<i>Рахунок/субрахунок, з обороту якого використовується інформація</i>	<i>Грошовий вимірник</i>	<i>Натуральний вимірник</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Розкриття 401-2 «Пільги, що надаються працівникам, які працюють на умовах повної зайнятості, та які не надаються працівникам, що працюють на умовах неповної зайнятості»	Обсяг виплат за значущими ділянками діяльності	663 «Розрахунки за іншими виплатами» 183 «Інша дебіторська заборгованість» 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	+	
	Загальний обсяг виплат	949.1 «Витрати за соціальними пакетом підприємства»	+	
Розкриття 404-1 «Середня кількість годин навчання на рік на одного працівника»	Загальні витрати на навчання	230 «Витрати на підвищення кваліфікації працівників основного виробництва» 910 «Витрати на підвищення кваліфікації працівників допоміжного виробництва» 920 «Витрати на підвищення кваліфікації адміністративного персоналу» 930 «Витрати на підвищення кваліфікації працівників відділу збуту» 940 «Інші витрати на підвищення кваліфікації»	+	
			+	
Розкриття 405-2 «Співвідношення базової заробітної плати та винагороди жінок і чоловіків»	Заробітна плата чоловіків	661.X2 «Розрахунки за основною заробітною платою чоловіків»	+	

Продовження Додатку Ж

Продовження табл. Ж.2

1	2	3	4	5	
Розкриття 405-2 «Співвідношення базової заробітної плати та винагороди жінок і чоловіків»	Винагорода чоловіків	664.X2 «Розрахунки за винагородами чоловіків»	+		
	Заробітна плата жінок	661.X1 «Розрахунки за основною заробітною платою жінок»	+		
	Винагорода жінок	664.X1 «Розрахунки за винагородами жінок»	+		
Розкриття 406-1 «Випадки дискримінації та вжиті коригувальні заходи»	Пов'язані витрати	91 «Загальновиробничі витрати»* 92 «Адміністративні витрати»* 93 «Витрати на збут»* 94 «Інші операційні витрати»*	+		
Розкриття 407-1 «Операції та постачальники, де може бути порушене право на свободу асоціації»			+		
Розкриття 411-1 «Випадки порушення прав корінних народів»			+		
Розкриття 415-1 «Політичні внески»			Внесок у грошовій оцінці	+	
Розкриття 417-2 «Випадки невідповідності щодо інформації та маркування про продукцію та послуги»			Застосовані санкції, штрафи або інші заходи	+	
Розкриття 410-1 «Персонал служби безпеки, навчений політикам або процедурам у сфері прав людини»	Пов'язані витрати	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші операційні витрати» (у аналітичних розрізах за моделлю на рисунку 2.4)	+		

*Витрати реєструються на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до норм НП(С)БО 16 «Витрати» [136]

Джерело: сформовано автором

Продовження Додатку Ж

Таблиця Ж.3

Облікове забезпечення ESG-звітності в межах управлінського аспекту

<i>Розкриття за GRI</i>	<i>Стаття розкриття у звіті</i>	<i>Рахунок/субрахунок, з обороту якого використовується інформація</i>	<i>Грошовий вимірник</i>	<i>Натуральний вимірник</i>
Розкриття 202-1 «Співвідношення стандартної заробітної плати початкового рівня за статтю та мінімальної заробітної плати»	Початкова заробітна плата чоловіків	661.X2 «Розрахунки за основною заробітною платою чоловіків»	+	
	Початкова заробітна плата жінок	661.X1 «Розрахунки за основною заробітною платою жінок»	+	
Розкриття 203-1 «Інвестиції в інфраструктуру та підтримувані послуги»	Обсяг вкладень	977.1 «Вкладення в інфраструктуру»	+	+
	Вартість наданих послуг	903.0 «Підтримувані послуги»	+	
Розкриття 204-1 «Частка витрат на місцевих постачальників»	Обсяг бюджету закупівель	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (у межах пропонованих аналітичних розрізів)	+	
Розкриття 206-1 «Судові позови за антиконкурентну поведінку, антимонопольні та монополійні практики»	Рішення суду	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» (у межах пропонованих аналітичних розрізів)	+	

Джерело: сформовано автором

Додаток И

Таблиця И.1

Розкриття 407-1

«Операції та постачальники, де може бути порушене право на свободу асоціації та колективні переговори»

<i>Операція / постачальник</i>	<i>Тип операції / постачальника</i>	<i>Географічний регіон</i>	<i>Ризики</i>	<i>Вжиті заходи</i>	<i>Результати заходів</i>	<i>Пов'язані витрати, грн</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
<i>Інформація за контрагентами</i>						
ТОВ «XXX»	Видобуток сировини	Латинська Америка (Мексика)	Відсутність профспілок через та примус до індивідуальних контрактів	Переговори для створення незалежної профспілки із залученням представників місцевої влади.	Створена незалежна профспілка, забезпечено представництво працівників	25 000,00 (юридичні послуги)
...
<i>Інформація за операціями підприємства</i>						
Виробничий відділ А	Виробництво продукції	—	Ігнорування запитів працівників на організацію колективних переговорів	Організовано круглий стіл між керівництвом та працівниками; впроваджено політику участі працівників у прийнятті рішень	Ухвалено правила колективних переговорів, створено робочу групу з працівників	5 000,00 (організація переговорів)
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Продовження Додатку И

Таблиця И.2

Розкриття 411-1 «Випадки порушення прав корінних народів»

Опис випадку	Місце випадку	Залучені сторони	Статус	Заходи для вирішення	Результати вирішення	Пов'язані витрати, грн
1	2	3	4	5	6	7
<i>Інформація за представниками місцевих громад</i>						
Забруднення водойм через виробничі відходи	м. ХХХ, район ХХХ, вул. ХХХ	Місцева громада	На розгляді	Очищення води, скорочення скидання відходів	–	25 000,00 (дослідження) 750 000,00 (закупка системи очищення)
...
<i>Інформація за працівниками підприємства</i>						
Дискримінація працівника – представника корінного народу через відмову в кар'єрному просуванні	Виробничий відділ № 2, підрозділ «У»	Працівник, внутрішній профспілковий комітет	Реалізація плану вирішення	Проведення внутрішнього розслідування, тренінг із недопущення дискримінації	Працівника поновлено в конкурсі на посаду, запущено антикризову програму для профілактики	15 000,00 (навчання)
...

Джерело: розроблено автором, заповнено умовними даними

Додаток К

**Узагальнення інформації про суттєвість у стандартах
та тематичних рамках розкриття інформації (авторства Н. Паділья-Гаррідо та ін.) [93]**

<i>Стандарти / рамки</i>	<i>Визначення суттєвості</i>	<i>Тип суттєвості</i>	<i>Порядок визначення суттєвих тем</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
GRI G4	Аспекти, які відображають значні економічні, екологічні та соціальні впливи організації; або які суттєво впливають на оцінку та рішення зацікавлених сторін.	Суттєвість впливу	1. Визначення релевантних тем 2. Формування пріоритетів для визначення суттєвих тем 3. Створення матриці суттєвості 4. Валідація суттєвих тем 5. Перегляд суттєвих тем
Стандарти GRI 2016	Суттєві теми – це теми, які відображають значні економічні, екологічні та соціальні впливи організації; або які суттєво впливають на оцінки та рішення зацікавлених сторін.	Суттєвість впливу	Не містить чіткого переліку кроків, які необхідно здійснити. Однак такі кроки неявно викладені в GRI 101-103, які збігаються з кроками GRI G4
Стандарти GRI 2021	Теми, які відображають найбільш значущі впливи організації на економіку, навколишнє середовище та людей, включно з впливом на їхні права людини.	Він фокусується на суттєвості впливу, інформуючи про фінансову суттєвість	1. Визначення контексту діяльності підприємства 2. Визначення фактичних та потенційний впливів 3. Оцінка важливості впливів 4. Визначення пріоритетності найбільш значущих впливів для звіту
ESRS	Подвійна суттєвість має два виміри: суттєвість впливу та фінансова суттєвість. Питання сталого розвитку відповідає критерію подвійної суттєвості, якщо воно є суттєвим з точки зору впливу або з фінансової точки зору, або з обох.	Подвійна суттєвість	–

Продовження Додатку К

1	2	3	4
МСФЗ S1	Інформація є суттєвою, якщо можна обґрунтовано очікувати, що її пропуск, викривлення або приховування вплине на рішення, які основні користувачі фінансової звітності загального призначення приймають на основі цієї звітності, що включає фінансову звітність та фінансові розкриття, пов'язані зі сталим розвитком, і яка надає інформацію про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує.	Фінансова суттєвість	<ol style="list-style-type: none"> 1. Визначення інформації, яка може бути суттєвою 2. Оцінка інформації на суттєвість 3. Організація інформації в проекті фінансової звітності 4. Оцінка інформації, наданої в проекті фінансової звітності в цілому
SASB	Інформація є фінансово суттєвою, якщо можна обґрунтовано очікувати, що її пропуск, викривлення або приховування вплине на інвестиційні або кредитні рішення, які приймають користувачі на основі своїх оцінок короткострокових, середньострокових і довгострокових фінансових результатів і вартості підприємства.	Фінансова суттєвість	Пошук рівня суттєвості та карта суттєвості
TCFD	Суттєвість – це концепція, розроблена для застосування професійного судження з метою визначення прийнятних рівнів розкриття інформації в основних звітах і, таким чином, інформування користувачів цих звітів для прийняття ними рішень.	Фінансова суттєвість	Чотири широко прийняті рекомендації, пов'язані з управлінням, стратегією, управлінням ризиками, показниками та цілями. Дають вказівки для всіх секторів, а також додаткові орієнтири для певних секторів.

Додаток Л

**Характеристика аналізованих звітів видобувної галузі (видобуток металевих руд)
в частині підходів до визначення суттєвості**

<i>№ з/п</i>	<i>Підприємства</i>	<i>Тип звіту</i>	<i>Наявність матриці суттєвості</i>	<i>Опис підходу до визначення суттєвих тем</i>	<i>Нормативні рамки, відповідно до яких проводиться звітування</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	
1.	Aya Gold & Silver Inc.	Sustainability Report	-	Аналіз суттєвих тем здійснено через платформу Onyen ESG, виявлено прогалини в зборі даних. Після першого звіту році проведено новий аналіз суттєвості та визначено порядок дій для поступового розширення звітності. Головний орієнтир – стандарти GRI, SASB, TCFD. Впроваджено новий підхід до безперервного вдосконалення управління сталістю.	GRI, SASB, TCFD
2.	Barrick Gold Corporation	Sustainability Report	-	Проведено щорічний аналіз суттєвих тем шляхом опитування внутрішніх та зовнішніх заінтересованих сторін (запропоновано оцінити 48 аспектів за шкалою від 1 до 5 з точки зору фінансової та впливової суттєвості). У поточному звіті враховано нові вимоги GRI щодо подвійної суттєвості (double materiality), що означає оцінку як впливу підприємства на суспільство та навколишнє середовище, так і зворотного впливу цих факторів на підприємство.	GRI, SASB, TCFD, Double Materiality
3.	Canada Nickel Company Inc.	ESG Report	-	Вперше проведено визначення рівня суттєвості у 2022 році. Процес включав чотири етапи: дослідження (аналіз галузевих стандартів та історичних даних), пріоритизацію (врахування корпоративних цілей та консультації зі стейкхолдерами), валідацію (оцінку ключових результатів) та інтеграцію (включення пріоритетів у стратегію компанії). Відібрано 12 пріоритетних напрямків, що відображають основні ризики та можливості компанії.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
4.	Capstone Copper Corp.	Sustainability Report	-	Вперше проведено комплексний аналіз суттєвих тем після об'єднання Capstone Mining та Mantos Copper. Процес включав консультації з внутрішніми та зовнішніми заінтересованими сторонами, аналіз ключових ESG-ризиків та можливостей. Розглянуто широке коло питань, зокрема зміни клімату, управління водними ресурсами, охорону біорізноманіття, управління хвостосховищами та соціальні аспекти. Визначено п'ять стратегічних пріоритетів сталого розвитку та встановлено цілі до 2030 року.	GRI, SASB, TCFD
5.	Centerra Gold Inc.	ESG Report	+	Оновлено оцінку суттєвих ESG-питань, використовуючи ризик-орієнтований підхід. Процес включав п'ять фаз: ідентифікація потенційно суттєвих питань через аналіз документів, порівняльний аналіз конкурентів та консультації зі стейкхолдерами, створення попередньої карти суттєвих питань, валідація результатів із залученням керівників компанії та інтеграція у звітність. Виокремлено такі ключові теми як охорона довкілля, зміна клімату, водні ресурси, соціальний вплив та відповідальні закупівлі.	GRI, SASB
6.	China Gold International Resources Corp. Ltd.	ESG Report	-	Здійснено щорічний аналіз суттєвих тем з використанням багаторівневого процес оцінки ESG-факторів: ідентифікація потенційно значущих тем, що базується на законодавчих вимогах, міжнародних стандартах та корпоративній стратегії. Проаналізовано зворотний зв'язок від заінтересованих сторін. Результати аналізу передано на розгляд та затвердження ради директорів, після чого розроблено плани інтеграції суттєвих тем у бізнес-операції. Головними темами стали екологічне управління, відповідальне видобування, управління водними ресурсами та зниження викидів вуглецю.	GRI, CASS-CSR4.0

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
7.	Dundee Precious Metals Inc.	Sustainability Report	-	Оновлено підхід до визначення суттєвих тем через консультації із заінтересованими сторонами та оцінку ключових ризиків і можливостей. Процес включав підхід, що поєднував внутрішню експертизу, оцінку глобальних стандартів, аналіз ризиків ESG та порівняльний аналіз конкурентів. Отримані результати узагальнені в оновленій матриці суттєвості, яка визначає стратегічні напрямки сталого розвитку.	GRI, SASB
8.	Dynacor Group Inc.	ESG Report	-	Оновлено перелік суттєвих тем відповідно до вимог стейкхолдерів та стандартів GRI. Процес включав аналіз основних ESG-аспектів, проведення внутрішнього аудиту та оцінку ефективності поточних ініціатив. Особливу увагу приділено покращенню системи простежуваності золота та оновленню політик у сфері прав людини.	GRI
9.	Eldorado Gold Corporation	Sustainability Report	+	Застосовано структурований підхід до визначення суттєвих тем: аналіз відгуків заінтересованих сторін, оцінка їх важливості та відображення результатів у матриці суттєвості. Також проведено детальний аналіз ризиків ESG з використанням методики, що відповідає стандартам GRI та SASB.	GRI, SASB
10.	Endeavour Silver Corp.	Sustainability Report	-	Процес визначення суттєвих тем включав консультації із заінтересованими сторонами, аналіз нормативних вимог та оцінку ризиків ESG. Використано підходи GRI та SASB. Основними темами стали безпека праці, вплив на навколишнє середовище та етичні аспекти ведення бізнесу.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
11.	Equinox Gold Corp.	ESG Report	+	Проведено оцінку суттєвих тем через формальні та неформальні опитування стейкхолдерів. Аналіз включав відповідність стандартам GRI та SASB, що допомогло визначити ключові фактори впливу. В ході оцінки також враховано зміни у світових ESG-трендах та потенційні ризики, пов'язані з її операційною діяльністю.	GRI, SASB
12.	Ero Copper Corp.	Sustainability Report	-	Застосовано системний підхід до визначення суттєвих тем: консультації зі внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами, аналіз галузевих ризиків та оцінку відповідності міжнародним стандартам. Особлива увага приділена очікуванню акціонерів, місцевих громад, регуляторних органів та екологічних рейтингів. Визначено ключові теми, пов'язані з кліматичними змінами, безпекою праці, управлінням водними ресурсами та соціальним впливом.	GRI, SASB
13.	First Majestic Silver Corp.	Sustainability Report	-	Застосовано новий підхід до визначення рівня суттєвості: 1) аналіз бізнес-стратегії, галузевих ризиків, регуляторних змін і міжнародних стандартів; 2) групування тем за спільними характеристиками; 3) визначено основних стейкхолдерів, включно із співробітниками, представниками громади та інвесторами; 4) проведено 11 інтерв'ю, переглянуто 28 відкритих джерел; 5) теми ранжовано за пріоритетністю; 6) валідацію результатів проведено топ-менеджментом та радою директорів.	GRI, SASB, TCFD
14.	First Mining Gold Corp.	ESG Report	-	Аналіз суттєвих тем проведено через оцінку впливу діяльності на громади, довкілля та економіку. Враховано думки заінтересованих сторін. Фокусувалася на питаннях управління водними ресурсами, впливу на біорізноманіття, зміні клімату та соціальному впливі. Наголошується, що підприємство витратило понад 11 мільйонів доларів на оцінку впливу на довкілля для проєкту Springpole, що включало збір базових даних, консультації, технічні дослідження та оцінку ризиків.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
15.	First Quantum Minerals Ltd.	ESG Report	-	Використано структурований підхід до визначення суттєвих тем: аналіз ризиків, регуляторних змін, консультації зі стейкхолдерами. Аналіз включав оцінку прав людини, зміну клімату, управління відходами, трудові практики та соціальний вплив. Визначення суттєвих тем ґрунтувалося на аналізі ESG-ризиків, а також оцінці фінансового впливу певних питань. Зазначено, що підприємство приділяє увагу розвитку місцевих громад, зокрема через інвестиції в соціальні проекти та підтримку працевлаштування на місцевому рівні.	GRI, SASB, TCFD
16.	Foran Mining Corporation	Sustainability Report	-	Визначено пріоритетні теми сталого розвитку через аналіз ринкових тенденцій, регуляторних вимог та консультації із заінтересованими сторонами. Фокус на нульовому вуглецевому сліду, у зв'язку з чим покращено моніторинг викидів парникових газів; запроваджено програму раціонального використання води. Визначення суттєвих тем базувалося на глибокому аналізі екологічних, соціальних і корпоративних факторів, що мають довгостроковий вплив на бізнес. Підписано угоду про співпрацю з корінними народами для взаємної вигоди та сприяння розвитку регіону.	GRI, SASB
17.	Fortuna Mining Corp.	Sustainability Report	-	Оновлено підхід до визначення суттєвих тем через аналіз галузевих стандартів та регуляторних вимог: виявлення ключових тем шляхом консультацій з внутрішніми та зовнішніми стейкхолдерами, аналіз даних за останні шість років та врахування очікувань місцевих громад. Окрему увагу приділено безпеці праці, боротьбі з корупцією та дотриманню прав людини.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
18.	Galiano Gold Inc.	Sustainability Report	-	Процес визначення суттєвих тем включа опитування співробітників, партнерів, місцевих громад, а також аналіз екологічного та соціального впливу. Увагу зосереджено на управлінні водними ресурсами, змінах клімату, трудових практиках та залученню місцевих постачальників. Оцінка суттєвих тем була оновлена на основі зовнішніх оцінок та досліджень.	GRI, SASB
19.	Goldmining Inc.	Sustainability Report	-	Проведено перший аналіз суттєвих тем у рамках запуску власної програми сталого розвитку: оцінено ключові екологічні, соціальні та управлінські фактори, що впливають на компанію; проведено консультації зі стейкхолдерами; проаналізовано найкращі практики у галузі, зокрема щодо політик мінімізації екологічного впливу. Сформовано зобов'язання розширювати систему моніторингу ESG та інтегрувати дані стратегію сталого розвитку.	GRI, SASB
20.	Iamgold Corporation	Sustainability Report	+	Проведено консультації із заінтересованими сторонами, зокрема співробітниками, місцевими громадами, інвесторами, державними установами. Аналіз враховував ризики, пов'язані з діяльністю. Визначені суттєві теми включають управління водними ресурсами, кліматичні ризики, безпеку праці та соціальні інвестиції. Виділено понад 100 мільйонів доларів на місцеві закупівлі та інвестовано 15 мільйонів доларів у соціальні проекти.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
21.	Ivanhoe Mines Ltd	Sustainability Report	-	Визначення суттєвих тем проводиться щорічно – охоплює оцінку впливу на економіку, довкілля та суспільство. Аналіз включав консультації з місцевими громадами, регуляторними установами, працівниками та інвесторами.. У рамках своєї ESG-стратегії реалізовано соціальні ініціативи, такі як навчальні програми та підтримка місцевих бізнесів, загальною вартістю 2,2 мільярда доларів.	GRI, SASB, World Economic Forum Stakeholder Capitalism Metrics
22.	K92 Mining Inc.	Sustainability Report	+	Процес визначення суттєвих тем здійснено за участі незалежної третьої сторони. Загалом, проведено ідентифікацію актуальних питань через аналіз практик аналогічних компаній, оцінки ESG-агенцій і міжнародних стандартів. Далі теми пріоритизовані шляхом опитування внутрішніх і зовнішніх заінтересованих сторін, які оцінювали вплив та значущість питань. Отримані результати підтверджені керівництвом компанії під час спеціальної сесії. Створено дорожню карту для підвищення ефективності заходів у коротко- та середньостроковій перспективі.	GRI, SASB
23.	Kinross Gold Corporation	Sustainability and ESG Report	-	У процесі визначення суттєвих тем враховувалися очікування інвесторів, регуляторні зміни, аналіз ризиків та консультації зі стейкхолдерами. Особливу увагу приділено питанням відповідального видобутку, управління природними ресурсами та декарбонізації. Отримані результати використано для встановлення коротко- та довгострокових цілей компанії.	GRI, SASB, ICMM

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
24.	Lundin Gold Inc.	Sustainability Report	+	Використано підхід подвійної суттєвості, що передбачає аналіз як впливу бізнесу на довкілля і суспільство, так і впливу ESG-факторів на фінансові результати. Аналіз включав кілька етапів: виявлення потенційно суттєвих питань через аналіз ринкових тенденцій і міжнародних стандартів, консультації із заінтересованими сторонами, оцінку регуляторних змін і внутрішню експертну оцінку.	GRI, SASB
25.	Lundin Mining Corporation	Sustainability Report	+	Оцінка суттєвості ґрунтується на консультаціях із стейкхолдерами, галузевих дослідженнях і відповідності міжнародним стандартам. Суттєві теми не змінилися з попереднього року, охоплюють екологічні, соціальні й управлінські ризики. Особливу увагу приділено інтеграції нових екологічних норм, управлінню водними ресурсами та впливу на клімат.	GRI, SASB
26.	Mkango Resources Ltd.	ESG Report	-	Вперше формально визначено суттєві теми, процес включав внутрішній аналіз ESG-ризиків, оцінку екологічного та соціального впливу та врахування норм міжнародних стандартів. Проведено консультації з місцевими громадами та державними установами, що допомогло сформуванню підходу до розробки засад екологічного управління та соціальних інвестицій.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
27.	NexGen Energy Ltd.	Sustainability Report	-	Застосовано підхід комплексного аналізу суттєвості, який включає консультації зі стейкхолдерами, оцінку глобальних ESG-трендів та виконання нормативних вимог. Проведено оновлений аналіз суттєвості, що охоплював аспекти екологічної безпеки, вплив на клімат, інвестиції в місцеві громади та управління трудовими ресурсами. Особливий акцент зроблено на інтеграції ESG-принципів у процес видобутку урану, щоб забезпечити мінімальний вплив на довкілля. Отримано схвалення підходів до визначення суттєвих тем в межах екологічного аспекту на рівні провінції, що підтверджує відповідність її стратегії сучасним стандартам сталого розвитку.	GRI, SASB
28.	Novo Resources Corp.	Sustainability Report	-	Проведено оцінку суттєвості у відповідності до стандартів GRI 2021: сформовано перелік потенційно суттєвих тем, теми оцінено за їхньою важливістю та впливом на бізнес, після чого результати передано на затвердження комітету зі сталого розвитку та керівництва компанії. Не виявлено нових суттєвих тем, але переглянуто пріоритетність існуючих тем у зв'язку з переходом основного активу підприємства – проекту Nullagine Gold – у режим технічного обслуговування.	GRI
29.	Orla Mining Ltd.	Sustainability Report	+	Оновлено підхід до оцінки суттєвості через залучення зовнішньої консультативної компанії ESG Global Advisors. Крім того, підхід включав внутрішнє опитування керівництва, аналіз пріоритетів інвесторів і регуляторних органів, а також оцінку глобальних ESG-трендів. Теми були оцінені за рівнем впливу на компанію та заінтересованих сторін. Виявлено, що управління водними ресурсами, трудові відносини, безпека та права людини, а також поводження з відходами стали більш значущими аспектами.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
30.	Osisko Gold Royalties Ltd.	Sustainability Report	+	Аналіз рівня суттєвості тем включав порівняння з конкурентами, перегляд галузевих стандартів і вивчення тенденцій серед інвесторів. Визначено, що кліматичні ризики, водокористування, безпека праці, корпоративне управління та права людини є основними суттєвими питаннями.	GRI
31.	Pan American Silver Corp.	Sustainability Report	-	Процес включав три ключові етапи: 1) ідентифікацію потенційно суттєвих тем на основі бізнес-аналізу та міжнародних стандартів; 2) залучення заінтересованих сторін через опитування та інтерв'ю; 3) затвердження результатів комітетом з ESG. Основні теми охоплюють управління водними ресурсами, зміну клімату, соціальний вплив, безпеку праці та дотримання прав людини.	GRI, SASB, ICMM
32.	Perpetua Resources Corp.	Sustainability Report	-	Визначено суттєві теми через комплексний аналіз впливу діяльності на довкілля, громади та економіку. Оцінка враховувала норми міжнародних стандартів, аналіз ризиків і консультації зі стейкхолдерами. Основні аспекти включали управління водними ресурсами, біорізноманіття, вплив на громади та відповідальне корпоративне управління. Розпочато програму раннього відновлення навколишнього середовища, що передбачає усунення наслідків видобутку. На основі аналізу розроблені дорожні карти сталого розвитку з конкретними екологічними та соціальними ініціативами.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
33.	Rupert Resources Ltd.	Sustainability Report	-	Здійснено аналіз суттєвих тем, орієнтуючись на три головні аспекти: вплив на довкілля, економічну сталість та соціальний розвиток. Процес включав збір базових даних, залучення місцевих громад та оцінку відповідності міжнародним стандартам звітування. Визначені ключові теми охоплюють мінімізацію викидів вуглецю, відповідальне управління ресурсами та інтеграцію сталих практик у діяльність. Окремий акцент зроблено на можливості створення першого безвуглецевого золотого рудника, що передбачає перехід на 100% відновлювану енергію.	GRI, SASB
34.	Sherritt International Corporation	Sustainability Report	+	Проведено оцінку суттєвих тем відповідно до міжнародних стандартів, включаючи GRI та SASB. Аналіз охоплював екологічні, соціальні та управлінські (ESG) ризики та можливості. Проведено консультації із заінтересованими сторонами, аналіз корпоративних документів і порівняльне дослідження конкурентів. Визначені теми, такі як управління водними ресурсами, кліматичні ризики та соціальний вплив, інтегровані у стратегію компанії та враховані в оновленій системі корпоративного управління.	GRI, SASB
35.	Silvercorp Metals Inc.	Sustainability Report	+	Застосовано оновлений підхід до оцінки суттєвості, що включало аналіз макроекономічних факторів, консультації із заінтересованими сторонами та внутрішню оцінку ризиків. Визначено 21 ключову тему, які були ранжовані за рівнем впливу на компанію та стейкхолдерів. Результати аналізу суттєвості затверджено ESG-центром управління та радою директорів компанії.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
36.	SilverCrest Metals Inc.	ESG Report	+	Вперше офіційно проведено аналіз суттєвих тем у рамках своєї ESG-стратегії. Процес включав оцінку ключових екологічних, соціальних і управлінських питань, проведення консультацій зі тсейкхолдерами та використання міжнародних стандартів звітності. Основна увага приділена управлінню водними ресурсами, охороні праці, правам людини та зміні клімату. Зокрема, компанія реалізує п'ятирічний план інвестицій у водну інфраструктуру на суму 1,5 млн доларів, щоб вирішити проблеми водного дефіциту, ідентифіковані під час аналізу ризиків.	GRI, SASB
37.	SSR Mining Inc.	ESG and Sustainability Report	+	Проведено щорічний аналіз суттєвості відповідно до стандартів GRI та SASB. Процес включав три ключові етапи: визначення основних тем через внутрішній аналіз ризиків і стратегічних пріоритетів, залучення заінтересованих сторін через консультації та опитування, а також оцінку впливу визначених тем на фінансові, екологічні та соціальні показники підприємства. Основна увага зосереджена на управлінні водними ресурсами, зменшенні викидів парникових газів, безпеці праці та корпоративному управлінні. Оцінка результатів проводилася комітетом зі сталого розвитку.	GRI, SASB
38.	Steppe Gold Ltd.	ESG Report	-	Визначено суттєві теми шляхом аналізу економічних, соціальних і екологічних аспектів діяльності. Процес включав консультації з місцевими громадами, співробітниками та регуляторними органами. Особлива увага приділена управлінню водними ресурсами, впливу на біорізноманіття, безпеці праці та гендерній рівності. Виявлені теми згруповані у три основні категорії: довкілля, соціальні аспекти та корпоративне управління.	GRI, SASB

Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5	6
39.	Torex Gold Resources Inc.	Responsible Gold Mining Report	+	Здійснено оцінку суттєвості відповідно до стандартів GRI, SASB та ICMM. Процес включав оновлений аналіз ризиків, оцінку міжнародних ESG-трендів та врахування регуляторних змін. Проведено консультації з місцевими громадами, урядовими установами, співробітниками та інвесторами. Основні теми охоплюють зміну клімату, управління водними ресурсами, соціальний вплив та права людини. Отримані результати стали основою для оновлення ESG-стратегії компанії та формування карти розвитку сталих ініціатив до 2030 року.	GRI, SASB, ICMM
40.	Wheaton Precious Metals Corp.	Sustainability Report	+	Здійснено оновлений аналіз суттєвості, що охоплював три головні етапи: визначення потенційних тем через оцінку галузевих ризиків та міжнародних стандартів, консультації із заінтересованими сторонами та валідацію отриманих результатів управлінським апаратом. Особливий акцент зроблено на відповідальному управлінні природними ресурсами, оцінці впливу на громади, зменшенні викидів парникових газів та інтеграції ESG-факторів у процес ухвалення інвестиційних рішень. Виявлені суттєві теми використовуються для вдосконалення механізмів корпоративного управління.	GRI, SASB

Джерело: сформовано автором

Додаток М

Суттєві теми, визначені підприємствами, що належать до видобувної галузі (видобуток металевих руд)

<i>№ з/п</i>	<i>Підприємства</i>	<i>Суттєві теми</i>	<i>Стандартизовані означення тем</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.	Aya Gold & Silver Inc.	Охорона здоров'я та безпека	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Вода	Управління водними ресурсами
		Готовність до надзвичайних ситуацій	Готовність до надзвичайних ситуацій
		Відносини з громадою	Відносини з місцевими громадами
		Викиди та енергетика	Управління викидами
			Енергоменеджмент
		Антикорупція	Антикорупційні політики
Економічна діяльність	Економічна діяльність		
2.	Barrick Gold Corporation	Залучення громади	Відносини з місцевими громадами
		Розвиток громади та соціально-економічний внесок	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Працевлаштування місцевого населення	Працевлаштування місцевого населення
		Закупівля у місцевих і національних постачальників	Підтримка місцевих постачальників
		Охорона праці та здоров'я	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Екологічна відповідність	Відповідність нормативним екологічним вимогам
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Якість повітря та викиди	Управління якістю повітря
			Управління викидами
		Зарплати і відповідальна оплата праці	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Управління небезпечними матеріалами	Управління небезпечними матеріалами
		Захист біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
Плани і системи реагування на надзвичайні ситуації	Готовність до надзвичайних ситуацій		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
3.	Canada Nickel Company Inc.	Ділова етика та поведінка	Корпоративна етика
		Структура корпоративного управління	Корпоративне управління
		Права корінних народів та відносини з ними	Відносини з корінними народами
		Взаємодія з громадами	Дотримання прав людини
		Регіональний економічний розвиток	Відносини з місцевими громадами
		Соціальний вплив на регіон	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Кліматичні зміни	Управління екологічними впливами підприємства
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Охорона здоров'я, безпека та добробут	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Персональний і професійний розвиток	Навчання трудових кадрів
		Рівність, різноманітність та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
4.	Capstone Copper Corp.	Клімат і енергетика	Енергоменеджмент
		Водні ресурси	Управління екологічними впливами підприємства
		Управління хвостосховищами і відходами	Управління водними ресурсами
		Біорізноманіття	Управління хвостосховищами
		Якість повітря	Управління відходами
		Охорона здоров'я і безпека	Управління впливами на біорізноманіття
		Зайнятість і кадрова політика	Управління якістю повітря
		Економічний вплив на громади	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Права людини	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Антикорупційна політика	Розвиток та підтримка місцевих громад
	Дотримання прав людини		
	Антикорупційні політики		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
5.	Centerra Gold Inc.	Охорона здоров'я та безпека	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Стандарти праці та безпека персоналу	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Відносини з корінними народами	Відносини з корінними народами
		Дотримання екологічних норм та дозвільна документація	Відповідність нормативним екологічним вимогам
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Взаємодія з громадами та інвестиції	Відносини з місцевими громадами
			Розвиток та підтримка місцевих громад
			Практики інвестування
		Біорізноманіття та екологічні впливи	Управління впливами на біорізноманіття
		Кліматичні зміни та викиди парникових газів	Управління екологічними впливами підприємства
		Закриття шахт та рекультивація земель	Управління викидами
		Енергетичний менеджмент	Управління земельними ресурсами
		Корпоративна етика та антикорупційна політика	Планування закриття шахт
			Енергоменеджмент
			Антикорупційні політики
			Корпоративна етика
6.	China Gold International Resources Corp. Ltd.	Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Викиди парникових газів	Управління викидами
		Дотримання екологічних норм	Відповідність нормативним екологічним вимогам
		Взаємодія з місцевими громадами	Відносини з місцевими громадами
		Охорона здоров'я та безпека працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Біорізноманіття та екологічні впливи	Управління впливами на біорізноманіття

Продовження Додатку М

1	2	3	4
6.	China Gold International Resources Corp. Ltd.	Біорізноманіття та екологічні впливи Антикорупція Закупівлі у місцевих постачальників Інновації у сфері сталого розвитку	Управління екологічними впливами підприємства Антикорупційні політики Підтримка місцевих постачальників Застосування інноваційних практик
7.	Dundee Precious Metals Inc.	Клімат і енергетика Управління водними ресурсами Біорізноманіття та збереження навколишнього середовища Управління хвостосховищами Відходи та циркулярна економіка Взаємодія з громадами та локальний розвиток Перспективи після закриття шахт Права людини Охорона здоров'я та безпека на робочому місці Інновації та технології Сукупний економічний вплив Бізнес-етика та прозорість Етика та доброчесність Кадрова політика та корпоративна культура	Енергоменеджмент Управління екологічними впливами підприємства Управління водними ресурсами Управління впливами на біорізноманіття Управління хвостосховищами Управління відходами Відносини з місцевими громадами Розвиток та підтримка місцевих громад Планування закриття шахт Дотримання прав людини Охорона здоров'я та безпека працівників Застосування інноваційних практик Економічна діяльність Прозорість у діяльності та звітуванні Корпоративна етика Управління людським капіталом і трудові відносини
8.	Dynacor Group Inc.	Економічна ефективність Корпоративне управління Охорона здоров'я та безпека працівників Права людини	Економічна діяльність Корпоративне управління Охорона здоров'я та безпека працівників Дотримання прав людини

Продовження Додатку М

1	2	3	4
8.	Dynacor Group Inc.	Різноманіття, інклюзія та рівність можливостей	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Гідна праця	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Робота з місцевими громадами	Відносини з місцевими громадами
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Управління відходами	Управління відходами
		Відповідальне використання хімічних речовин	Управління небезпечними матеріалами
		Споживання енергії	Енергоменеджмент
		Кліматичні зміни	Управління екологічними впливами підприємства
9.	Eldorado Gold Corporation	Охорона здоров'я та безпека працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Зміни клімату та енергоменеджмент	Енергоменеджмент Управління екологічними впливами підприємства
		Права людини	Дотримання прав людини
		Взаємодія з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Хвостосховища та управління відходами	Управління хвостосховищами Управління відходами
		Біорізноманіття та відновлення територій	Управління впливами на біорізноманіття
		Локальна зайнятість та закупівлі	Підтримка місцевих постачальників
		Корпоративне управління та прозорість	Корпоративне управління Прозорість у діяльності та звітуванні
		Різноманіття та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Інклюзивне та залучене робоче середовище	
10.	Endeavour Silver Corp.	Безпека та здоров'я працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Розвиток громад	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Карбоновий слід	Управління викидами
		Управління відходами та хвостосховищами	Управління хвостосховищами

Продовження Додатку М

1	2	3	4
10.	Endeavour Silver Corp.	Управління відходами та хвостосховищами	Управління відходами
		Управління водними ресурсами та біорізноманіття	Управління водними ресурсами Управління впливами на біорізноманіття
		Управління та управлінські ризики	Управління ризиками Корпоративне управління
		Корпоративна етика	Корпоративна етика
		Сталий ланцюг постачання	Керування ланцюгом постачання
11.	Equinox Gold Corp.	Дотримання екологічних стандартів та управління інцидентами	Відповідність нормативним екологічним вимогам Готовність до надзвичайних ситуацій
		Кліматичні зміни та зменшення викидів CO ₂	Управління викидами Управління екологічними впливами підприємства
		Управління хвостосховищами та відходами	Управління хвостосховищами Управління відходами
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Збереження біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Охорона здоров'я та безпека працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Різноманітність, інклюзія та рівні можливості	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Залученість працівників та розвиток персоналу	Навчання трудових кадрів
		Відносини з корінними народами	Відносини з корінними народами
		Взаємодія з громадами та інвестиції у соціальні програми	Відносини з місцевими громадами
			Розвиток та підтримка місцевих громад
			Практики інвестування
		Корпоративне управління та етика	Корпоративне управління
Бізнес-етика та протидія корупції	Корпоративна етика		
	Антикорупційні політики		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
11.	Equinox Gold Corp.	Права людини	Дотримання прав людини
		Управління ризиками	Управління ризиками
12.	Ero Copper Corp.	Бізнес-етика	Корпоративна етика
		Охорона здоров'я, безпека та добробут працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Права людини	Дотримання прав людини
		Рівність, різноманіття та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Соціальна відповідальність та спадщина	Культурна спадщина
		Зміни клімату	Управління екологічними впливами підприємства
		Закриття шахт	Планування закриття шахт
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Управління хвостосховищами та відходами	Управління хвостосховищами
			Управління відходами
		Біорізноманіття та землекористування	Управління впливами на біорізноманіття
			Управління земельними ресурсами
13.	First Majestic Silver Corp.	Якість повітря	Управління якістю повітря
		Біорізноманіття та використання земель	Управління впливами на біорізноманіття
			Управління земельними ресурсами
		Викиди вуглецю та зміна клімату	Управління викидами
		Енергоефективність	Енергоменеджмент
		Управління хвостосховищами	Управління хвостосховищами
		Відходи	Управління відходами
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Різноманітність, рівність та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Охорона здоров'я та безпека працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Фізична безпека та кібербезпека	

Продовження Додатку М

1	2	3	4
13.	First Majestic Silver Corp.	Фізична безпека та кібербезпека	Захист конфіденційних даних підприємством
		Залученість працівників та розвиток персоналу	Навчання трудових кадрів
		Взаємодія з громадами та інвестиції	Відносини з місцевими громадами
			Розвиток та підтримка місцевих громад
			Практики інвестування
		Права корінних народів	Відносини з корінними народами
		Бізнес-етика та прозорість	Корпоративна етика
			Прозорість у діяльності та звітуванні
		Взаємовідносини з урядами	Співпраця з політичними партіями
		Ланцюг постачання	Керування ланцюгом постачання
		Права людини	Дотримання прав людини
Партнерства у галузі	Взаємодія із заінтересованими сторонами		
Операційна ефективність	<i>Інше (категорія «Корпоративне управління»)</i>		
14.	First Mining Gold Corp.	Викиди парникових газів	Управління викидами
		Якість повітря	Управління якістю повітря
		Якість води	Управління водними ресурсами
		Використання водних ресурсів	
		Планування управління хвостосховищами	Управління хвостосховищами
		Управління відходами	Управління відходами
		Землекористування	Управління земельними ресурсами
		Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Консультації з корінними народами	Відносини з корінними народами
		Залучення корінних народів до працевлаштування та контрактів	Працевлаштування місцевого населення
			Практики інвестування
Інвестиції у громади	Розвиток та підтримка місцевих громад		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
14.	First Mining Gold Corp.	Охорона здоров'я громади	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Регіональні закупівлі	Підтримка місцевих постачальників
		Охорона здоров'я та безпека працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Різноманітність, рівність та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Антикорупція та прозорість	Антикорупційні політики
		Податкова прозорість	Прозорість у діяльності та звітуванні
15.	First Quantum Minerals Ltd.	Викиди парникових газів	Управління викидами
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Управління хвостосховищами	Управління хвостосховищами
		Якість повітря	Управління якістю повітря
		Управління відходами	Управління відходами
		Охорона здоров'я та безпека	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Практики зайнятості та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
			Управління людським капіталом і трудові відносини
		Взаємодія з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Права корінних народів	Відносини з корінними народами
		Переселення громад	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Розвиток робочої сили	Навчання трудових кадрів
		Корпоративне управління	Корпоративне управління
		Управління ризиками ESG	Управління ризиками
		Дотримання прав людини	Дотримання прав людини
Антикорупційні заходи	Антикорупційні політики		
Ланцюг постачання	Керування ланцюгом постачання		
16.	Foran Mining Corporation	Перехід до низьковуглецевої економіки	Управління викидами
		Адаптація до змін клімату	Управління екологічними впливами підприємства
		Якість повітря	Управління якістю повітря

Продовження Додатку М

1	2	3	4
16.	Foran Mining Corporation	Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Управління хвостосховищами	Управління хвостосховищами
		Управління відходами та небезпечними матеріалами	Управління відходами Управління небезпечними матеріалами
		Водне управління	Управління водними ресурсами
		Охорона здоров'я та безпека працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Трудові практики, безпека та права людини	Дотримання прав людини Управління людським капіталом і трудові відносини
		Різноманітність, рівність та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Взаємодія з громадами та інвестиції	Відносини з місцевими громадами
			Розвиток та підтримка місцевих громад
			Практики інвестування
		Взаємовідносини з корінними народами	Відносини з корінними народами
		Корпоративне управління	Корпоративне управління
		Етика та прозорість	Корпоративна етика
			Прозорість у діяльності та звітуванні
		Керування ланцюгом постачання	Керування ланцюгом постачання
		Управління ризиками	Управління ризиками
		Правове та регуляторне середовище	Відповідність правовим вимогам
Кібербезпека та захист даних	Захист конфіденційних даних підприємством		
Підготовка до надзвичайних ситуацій	Готовність до надзвичайних ситуацій		
17.	Fortuna Mining Corp.	Бізнес-етика та прозорість	Корпоративна етика
			Прозорість у діяльності та звітуванні
		Прозора ESG-звітність	Управління ризиками
		Управління ризиками ESG	Відносини з корінними народами
Дотримання прав людини			

Продовження Додатку М

1	2	3	4
17.	Fortuna Mining Corp.	Ланцюг постачання	Керування ланцюгом постачання
		Надійність ланцюга постачання металів	
		Охорона здоров'я та безпека працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Взаємодія з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Управління людським капіталом	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Різноманіття та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Кліматична стратегія	Управління екологічними впливами підприємства
		Управління енергією	Енергоменеджмент
		Біорізноманіття та землекористування	Управління впливами на біорізноманіття
			Управління земельними ресурсами
		Управління хвостосховищами та відходами	Управління хвостосховищами
			Управління відходами
		Поводження з небезпечними матеріалами	Управління небезпечними матеріалами
Контроль якості повітря	Управління якістю повітря		
Дотримання міжнародних стандартів	Відповідність правовим вимогам		
18.	Galiano Gold Inc.	Безпечне робоче середовище	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Показники безпеки	
		Навчання з безпеки	
		Дорожня безпека	
		Відносини з місцевими громадами	Відносини з місцевими громадами
		Діалог із зацікавленими громадами	Взаємодія із заінтересованими сторонами
		Економічний внесок компанії	Економічна діяльність
		Локальні закупівлі та розвиток місцевої економіки	Підтримка місцевих постачальників
Здоров'я громади	Розвиток та підтримка місцевих громад		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
18.	Galiano Gold Inc.	Інвестиції у громади	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Трудові відносини	Практики інвестування
		Механізми подання скарг	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Співробітники та контрактні працівники	
		Якість взаємовідносин	
		Навчання та розвиток	
		Різноманіття та рівні можливості	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Корпоративна етика	Корпоративна етика
		Управління ризиками	Управління ризиками
		Антикорупція та комплаєнс	Антикорупційні політики
		Незаконний видобуток корисних копалин	Відповідність правовим вимогам
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Управління хвостосховищами	Управління хвостосховищами
		Управління пилом і шумом	Управління відходами
		Управління відходами	
		Управління земельними ресурсами	Управління земельними ресурсами
		Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Планування закриття шахт	Планування закриття шахт
Споживання енергії та викиди парникових газів	Управління викидами		
Адаптація до змін клімату	Енергоменеджмент		
19.	Goldmining Inc.	Кліматичні зміни	Управління екологічними впливами підприємства
		Якість повітря	Управління якістю повітря
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
Управління відходами	Управління відходами		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
19.	Goldmining Inc.	Поводження з буровими відходами	Управління відходами
		Охорона здоров'я та безпека	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Права людини	Дотримання прав людини
		Взаємодія з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Місцеві закупівлі	Підтримка місцевих постачальників
		Управління талантами та розвиток персоналу	Навчання трудових кадрів
		Різноманітність та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Корпоративне управління	Корпоративне управління
		ESG-управління	
20.	Iamgold Corporation	Біорізноманіття та використання земель	Управління впливами на біорізноманіття
			Управління земельними ресурсами
		Закриття шахт та рекультивация	Планування закриття шахт
		Використання водних ресурсів	Управління водними ресурсами
		Управління хвостосховищами та відходами	Управління хвостосховищами
			Управління відходами
		Енергоефективність та зміни клімату	Енергоменеджмент
			Управління екологічними впливами підприємства
		Взаємодія з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Відносини з працівниками	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Охорона здоров'я, безпека та добробут	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Права людини та безпека	Дотримання прав людини
		Бізнес-етика та прозорість	Корпоративна етика
Прозорість у діяльності та звітуванні			
Взаємовідносини з корінними народами	Відносини з корінними народами		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
21.	Ivanhoe Mines Ltd	Біорізноманіття та використання земель	Управління впливами на біорізноманіття
		Закриття шахт та рекультивація	Управління земельними ресурсами
		Використання водних ресурсів	Планування закриття шахт
		Управління хвостосховищами та відходами	Управління водними ресурсами
		Енергоефективність та зміни клімату	Управління хвостосховищами
		Взаємодія з громадами	Управління відходами
		Відносини з працівниками	Енергоменеджмент
		Охорона здоров'я, безпека та добробут	Управління екологічними впливами підприємства
		Права людини та безпека	Відносини з місцевими громадами
		Бізнес-етика та прозорість	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Взаємовідносини з корінними народами	Охорона здоров'я та безпека працівників
			Дотримання прав людини
		22.	K92 Mining Inc.
Безпека та права людини	Дотримання прав людини		
Взаємодія з громадами	Відносини з місцевими громадами		
Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами		
Управління хвостосховищами та відходами	Управління хвостосховищами		
Бізнес-етика	Управління відходами		
Гендерна рівність та розширення прав жінок	Корпоративна етика		
Різноманітність та рівність можливостей	Рівність, різноманітність та інклюзія		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
22.	K92 Mining Inc.	Управління викидами парникових газів	Управління викидами
		Відносини з працівниками	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Локальні закупівлі	Підтримка місцевих постачальників
		Соціальні інвестиції у громади	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Антикорупційні заходи	Практики інвестування
		Планування закриття шахт	Антикорупційні політики
		Артизанальне та дрібномасштабне видобування	Планування закриття шахт
		Управління енергоспоживанням	Процес видобування
		Якість повітря	Енергоменеджмент
23.	Kinross Gold Corporation	Охорона здоров'я та безпека	Управління якістю повітря
		Різноманіття, рівність та інклюзія	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Розвиток людського капіталу	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Взаємодія з громадами	Навчання трудових кадрів
		Права корінних народів	Відносини з місцевими громадами
		Права людини	Відносини з корінними народами
		Генерування спільної цінності	Дотримання прав людини
		Використання водних ресурсів та водні ризики	Культурна спадщина
		Біорізноманіття та використання земель	Управління водними ресурсами
		Хвостосховища та управління відходами	Управління впливами на біорізноманіття
		Кліматичні зміни та енергетика	Управління земельними ресурсами
		Бізнес-етика та прозорість	Управління хвостосховищами
			Управління відходами
			Енергоменеджмент
			Управління екологічними впливами підприємства
			Корпоративна етика

Продовження Додатку М

1	2	3	4
23.	Kinross Gold Corporation	Бізнес-етика та прозорість	Прозорість у діяльності та звітуванні
		Відповідальне постачання	Керування ланцюгом постачання
		Кібербезпека та конфіденційність	Захист конфіденційних даних підприємством
		Закриття шахт	Планування закриття шахт
24.	Lundin Gold Inc.	Адаптація до змін клімату та енергетика	Енергоменеджмент Управління екологічними впливами підприємства
		Скидання води	Управління водними ресурсами
		Зміна землекористування та закриття шахт	Планування закриття шахт Управління земельними ресурсами
		Вплив на біорізноманіття та стан екосистем	Управління впливами на біорізноманіття
		Управління відходами та хвостосховищами	Управління хвостосховищами Управління відходами
		Гарантована зайнятість	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Охорона здоров'я та безпека	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Навчання та розвиток персоналу	Навчання трудових кадрів
		Соціальні, економічні та культурні права громад	Відносини з місцевими громадами
		Права корінних народів	Відносини з корінними народами Дотримання прав людини
		Політична взаємодія та лобювання	Співпраця з політичними партіями
		Взаємовідносини з постачальниками	Керування ланцюгом постачання
25.	Lundin Mining Corporation	Ділова доброчесність і прозорість	Прозорість у діяльності та звітуванні Корпоративна етика
		Викиди парникових газів	Управління викидами
		Якість повітря	Управління якістю повітря
		Управління хвостосховищами та відходами	Управління хвостосховищами Управління відходами
		Взаємодія з громадами та розвиток	Відносини з місцевими громадами

Продовження Додатку М

1	2	3	4
25.	Lundin Mining Corporation	Взаємодія з громадами та розвиток	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Громадське здоров'я та безпека	
		Використання водних ресурсів та їх ефективність	Управління водними ресурсами
		Охорона здоров'я та безпека на робочому місці	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Практики безпеки	
		Права людини	Дотримання прав людини
		Рекультивация та закриття шахт	Планування закриття шахт
		Біорізноманіття	Управління земельними ресурсами
		Управління кризами та готовність до надзвичайних ситуацій	Управління впливами на біорізноманіття
		Інновації в бізнес-моделях гірничодобувної галузі	Готовність до надзвичайних ситуацій
		Відповідальні практики постачання	Застосування інноваційних практик
		Відповідальне транспортування продукції	
		Різноманітність та інклюзія	Керування ланцюгом постачання
		Залучення та утримання талантів	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Корінні народи / Вразливі групи	Навчання трудових кадрів
		Стійкість до змін клімату	Відносини з корінними народами
		Склад ради директорів та нагляд за ESG	Підтримка вразливих груп
		Інтелектуальна власність	Управління екологічними впливами підприємства
Кібербезпека та захист даних	Корпоративне управління		
26.	Mkango Resources Ltd.	Відповідальні закупівлі та споживання	<i>Інше (категорія «Корпоративне управління»)</i>
		Викиди	Захист конфіденційних даних підприємством
		Біорізноманіття	Закупівельні практики
		Водні ресурси	Управління викидами

Продовження Додатку М

1	2	3	4
26.	Mkango Resources Ltd.	Ланцюг постачання та соціально-економічні вигоди	Керування ланцюгом постачання
		Відносини з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Людський капітал	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Прозорість, розкриття інформації та лідерство	Прозорість у діяльності та звітуванні
		Етична бізнес-практика	Корпоративне управління
27.	NexGen Energy Ltd.	Екологічне управління	Корпоративна етика
		Рекультивация	Управління екологічними впливами підприємства
		Дотримання нормативних вимог	Управління земельними ресурсами
		Охорона здоров'я та безпека	Відповідність правовим вимогам
		Сильні відносини з громадами та корінними народами	Охорона здоров'я та безпека працівників
28.	Novo Resources Corp.	Корпоративне управління	Відносини з місцевими громадами
		Прозорість та розкриття інформації	Відносини з корінними народами
		Охорона здоров'я, безпека та добробут	Корпоративне управління
		Громади	Прозорість у діяльності та звітуванні
		Культурна спадщина	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Біорізноманіття та управління земельними ресурсами	Відносини з місцевими громадами
		Кліматичні зміни	Культурна спадщина
		Управління водними ресурсами	Управління впливами на біорізноманіття
29.	Orla Mining Ltd.	Відносини з громадами	Управління земельними ресурсами
		Геополітика	Управління екологічними впливами підприємства
		Охорона здоров'я та безпека працівників	Управління водними ресурсами
		Управління водними ресурсами	Відносини з місцевими громадами
		Викиди парникових газів	Інше (категорія «Корпоративне управління»)

Продовження Додатку М

1	2	3	4
29.	Orla Mining Ltd.	Управління відходами та небезпечними матеріалами	Управління відходами Управління небезпечними матеріалами
		Етика бізнесу та прозорість	Корпоративна етика Прозорість у діяльності та звітуванні
		Управління людським капіталом та трудові відносини	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Управління ESG	Корпоративне управління
		Перехід до кліматичної нейтральності	Управління екологічними впливами підприємства
		Фізичний вплив змін клімату	
		Вплив на біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Управління енергією	Енергоменеджмент
		Якість повітря	Управління якістю повітря
		Кібербезпека	Захист конфіденційних даних підприємством
		30.	Osisko Gold Royalties Ltd.
Використання водних ресурсів	Управління водними ресурсами		
Управління хвостосховищами та відходами	Управління хвостосховищами		
	Управління відходами		
Відносини з громадами	Відносини з місцевими громадами		
Відносини з корінними народами	Відносини з корінними народами		
Корпоративне управління	Корпоративне управління		
Етика бізнесу та доброчесність	Корпоративна етика		
Викиди в повітря	Управління викидами		
Землекористування та біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття		
	Управління земельними ресурсами		
Людські ресурси	Управління людським капіталом і трудові відносини		
Охорона здоров'я, безпека та добробут	Охорона здоров'я та безпека працівників		
Різноманіття, рівність та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія		
Права людини	Дотримання прав людини		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
30.	Osisko Gold Royalties Ltd.	Фінансовий вплив	Інше (категорія «Корпоративне управління»)
		Кібербезпека та захист даних	Захист конфіденційних даних підприємством
31.	Pan American Silver Corp.	Охорона здоров'я та безпека	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Управління хвостосховищами	Управління хвостосховищами
		Відносини з громадами та корінними народами	Відносини з місцевими громадами
			Відносини з корінними народами
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Готовність до надзвичайних ситуацій	Готовність до надзвичайних ситуацій
		Рекультивация та закриття шахт	Планування закриття шахт
			Управління земельними ресурсами
		Соціально-економічний вплив	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Енергія та викиди парникових газів	Управління викидами
Енергоменеджмент			
Розвиток людського капіталу	Навчання трудових кадрів		
32.	Perpetua Resources Corp.	Етика бізнесу	Корпоративна етика
		Прозорість	Прозорість у діяльності та звітуванні
		Різноманітність та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Охорона здоров'я та безпека працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Залученість працівників	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Трудові відносини	
		Взаємодія з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Права людини	Дотримання прав людини
		Права корінних народів	Відносини з корінними народами
		Викиди парникових газів	Управління викидами
		Якість повітря	Управління якістю повітря
		Управління енергоспоживанням	Енергоменеджмент
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Управління відходами та небезпечними матеріалами	Управління відходами

Продовження Додатку М

1	2	3	4
32.	Perpetua Resources Corp.	Управління відходами та небезпечними матеріалами	Управління небезпечними матеріалами
		Вплив на біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Управління хвостосховищами	Управління хвостосховищами
33.	Rupert Resources Ltd.	Роль металів і геологічної розвідки в суспільстві	<i>Інше (категорія «Соціальна відповідальність»)</i>
		Управління викидами парникових газів та енергією	Управління викидами Енергоменеджмент
		Вплив на біорізноманіття та екологію	Управління впливами на біорізноманіття Управління екологічними впливами підприємства
		Управління хвостосховищами та відходами	Управління хвостосховищами Управління відходами
		Взаємини з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Культурна спадщина та традиції	Культурна спадщина
		Місцевий економічний розвиток та забезпечення робочих місць	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Юридична та екологічна відповідність	Відповідність нормативним екологічним вимогам Відповідність правовим вимогам
		Прозорість, комунікація та залучення	Прозорість у діяльності та звітуванні Управління людським капіталом і трудові відносини
34.	Sherritt International Corporation	Клімат, енергія та викиди	Управління викидами
			Енергоменеджмент
			Управління екологічними впливами підприємства
		Готовність до надзвичайних ситуацій і цілісність активів	Готовність до надзвичайних ситуацій

Продовження Додатку М

1	2	3	4
34.	Sherritt International Corporation	Зайнятість	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Колективні переговори	
		Стічні води та відходи	Управління відходами
		Водні ресурси	Управління водними ресурсами
		Місцеві громади	Відносини з місцевими громадами
		Різноманітність та рівність можливостей	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Охорона здоров'я та безпека на робочому місці	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Непрямий економічний вплив	Економічна діяльність
		Економічна діяльність	
		Практики закупівель	Закупівельні практики
		Присутність на ринку	<i>Інше (категорія «Корпоративне управління»)</i>
		Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Закриття шахт та рекультивация	Планування закриття шахт
			Управління земельними ресурсами
		Дитяча праця	Дитяча праця
		Примусова праця	Примусова праця
Боротьба з корупцією	Антикорупційні політики		
Оподаткування	<i>Інше (категорія «Корпоративне управління»)</i>		
Навчання та освіта	Навчання трудових кадрів		
35.	Silvercorp Metals Inc.	Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Управління скидами та відходами	
		Утилізація ресурсів і відходів	Управління відходами
		Рекультивация земель та екологічне відновлення	Управління земельними ресурсами
Управління екологічними впливами підприємства			

Продовження Додатку М

1	2	3	4
35.	Silvercorp Metals Inc.	Зменшення викидів парникових газів і реагування на кліматичні зміни	Управління екологічними впливами підприємства
		Біорізноманіття	Управління викидами
		Управління забрудненням повітря	Управління впливами на біорізноманіття
		Охорона здоров'я та безпека на робочому місці	Управління якістю повітря
		Захист прав працівників	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Повага до прав людини	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Взаємовідносини з громадами та їх розвиток	Дотримання прав людини
		Професійне навчання та розвиток	Відносини з місцевими громадами
		Відповідальний ланцюг постачання	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Запобігання катастрофам і управління надзвичайними ситуаціями	Навчання трудових кадрів
		Управління хвостосховищами	Керування ланцюгом постачання
		Дослідження та інновації	Готовність до надзвичайних ситуацій
		Управління відповідністю та сертифікація систем управління	Управління хвостосховищами
		Управління ризиками	Застосування інноваційних практик
		Управління радою директорів	<i>Інше (категорія «Корпоративне управління»)</i>
		Якість продукції та послуг	Управління ризиками
Етика бізнесу	Корпоративне управління		
36.	SilverCrest Metals Inc.	Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Хвостосховища та мінеральні відходи	Управління хвостосховищами
		Екологічний вплив продукції та послуг	Управління відходами
		Зміна клімату	Управління екологічними впливами підприємства
		Викиди парникових газів	Управління викидами
		Використання енергії	Енергоменеджмент

Продовження Додатку М

1	2	3	4
36.	SilverCrest Metals Inc.	Водні ресурси	Управління водними ресурсами
		Кібербезпека та конфіденційність	Захист конфіденційних даних підприємством
		Використання матеріалів та ресурсів	<i>Інше (категорія «Екологія»)</i>
		Управління ризиками критичних інцидентів	Готовність до надзвичайних ситуацій
		Зберігання та транспортування	Керування ланцюгом постачання
		Практики закупівель	Закупівельні практики
		Стійкість бізнес-моделі	Корпоративне управління
		Планування закриття	
		Політика та регуляторне середовище	Співпраця з політичними партіями
		Відповідність	Відповідність правовим вимогам
		Прозорість	Прозорість у діяльності та звітуванні
		Взаємодія з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Доступ до природних ресурсів	<i>Інше (категорія «Екологія»)</i>
		Етика бізнесу / Чесні бізнес-практики	Корпоративна етика
		Боротьба з корупцією	Антикорупційні політики
		Свобода об'єднань	<i>Інше (категорія «Соціальна відповідальність»)</i>
		Недискримінація	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Різноманітність та інклюзія	
		Практики праці	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Винагороди та компенсації	
		Доступ до праці	
Добробут працівників			
Набір і утримання талантів	Навчання трудових кадрів		
Охорона здоров'я та безпека на робочому місці	Охорона здоров'я та безпека працівників		
Соціальний вплив інфраструктурних інвестицій і послуг	Практики інвестування		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
36.	SilverCrest Metals Inc.	Працевлаштування представників місцевих громад	Працевлаштування місцевого населення
		Розвиток та підтримка місцевих громад	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Дитяча праця	Дитяча праця
		Права людини	Дотримання прав людини
		Примусова праця	Примусова праця
		Корінні народи / Вразливі групи	Відносини з корінними народами Підтримка вразливих груп
37.	SSR Mining Inc.	Зміна клімату	Управління екологічними впливами підприємства
		Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Розвиток громад	Розвиток та підтримка місцевих громад
		Переселення	
		Охорона здоров'я та безпека	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Хвостосховища	Управління хвостосховищами
		Етика	Корпоративна етика
		Права людини	Дотримання прав людини
		Міське працевлаштування	Працевлаштування місцевого населення
		Місцеві закупівлі	Підтримка місцевих постачальників
		Взаємодія із зацікавленими сторонами	Взаємодія із заінтересованими сторонами
		Водні ресурси	Управління водними ресурсами
		Закриття шахт	Планування закриття шахт
		Практики закупівель	Закупівельні практики
		Механізми подання скарг	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Відходи	Управління відходами
		Різноманітність та інклюзія	Рівність, різноманітність та інклюзія
		Дозволи та відповідність	Відповідність правовим вимогам
		Якість повітря	Управління якістю повітря
		Мистецьке та дрібномасштабне видобування	Процес видобування
Інвестиції в інфраструктуру	Практики інвестування		

Продовження Додатку М

1	2	3	4
37.	SSR Mining Inc.	Прозорість у державних платежах	Прозорість у діяльності та звітуванні
		Ланцюг постачання	Керування ланцюгом постачання
		Розвиток працівників і персоналу	Навчання трудових кадрів
		Виробництво	Інше (категорія «Корпоративне управління»)
38.	Steppe Gold Ltd.	Зобов'язання до ESG	Корпоративне управління
		ESG-стратегія та принципи	
		Етика бізнесу та прозорість	Корпоративна етика Прозорість у діяльності та звітуванні
		Управління ризиками	Управління ризиками
		Відповідність правовим вимогам	Відповідність правовим вимогам
		Права людини	Дотримання прав людини
		Людський капітал	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Охорона здоров'я та безпека	Охорона здоров'я та безпека працівників
		Громада	Відносини з місцевими громадами
		Зміна клімату	Управління екологічними впливами підприємства
		Екологічне управління	
		Управління водними ресурсами	Управління водними ресурсами
		Біорізноманіття	Управління впливами на біорізноманіття
		Відходи та небезпечні матеріали	Управління відходами
			Управління небезпечними матеріалами
Закриття шахт та рекультивація	Планування закриття шахт		
	Управління земельними ресурсами		
39.	Torex Gold Resources Inc.	Управління ESG	Корпоративне управління
		Відносини з громадами	Відносини з місцевими громадами
		Безпека та права людини	Дотримання прав людини
			Охорона здоров'я та безпека працівників
		Корпоративна етика	Корпоративна етика

Продовження Додатку М

1	2	3	4
39.	Torex Gold Resources Inc.	Зміна клімату та викиди парникових газів	Управління викидами
		Управління водними ресурсами	Управління екологічними впливами підприємства
		Управління людським капіталом і трудові відносини	Управління водними ресурсами
		Управління хвостосховищами	Управління людським капіталом і трудові відносини
		Відходи та небезпечні матеріали	Управління хвостосховищами
		Вплив на біорізноманіття	Управління відходами
		Управління енергоспоживанням	Управління небезпечними матеріалами
		Керування ланцюгом постачання	Управління впливами на біорізноманіття
		Якість повітря	Енергоменеджмент
		Кібербезпека	Керування ланцюгом постачання
		40.	Wheaton Precious Metals Corp.
Права людини	Захист конфіденційних даних підприємством		
Рішення щодо ESG та інвестицій	Управління екологічними впливами підприємства		
Інвестиції в громади	Дотримання прав людини		
Етика бізнесу	Практики інвестування		
Корпоративне управління	Розвиток та підтримка місцевих громад		
Управління ризиками	Корпоративна етика		
Взаємовідносини з працівниками	Корпоративне управління		
Різноманітність, рівність та інклюзія	Управління ризиками		
Охорона здоров'я та безпека	Управління людським капіталом і трудові відносини		
ІТ та кібербезпека	Рівність, різноманітність та інклюзія		

Визначення оптимального коригувального коефіцієнту в розрахунку b_i

Для проведення тестувань із застосовності коригувальних коефіцієнтів у розрахунку галузевого коефіцієнту суттєвості було використано нейромережу GPT-4o як інструмент підбору умовних даних та проведення розрахунків.

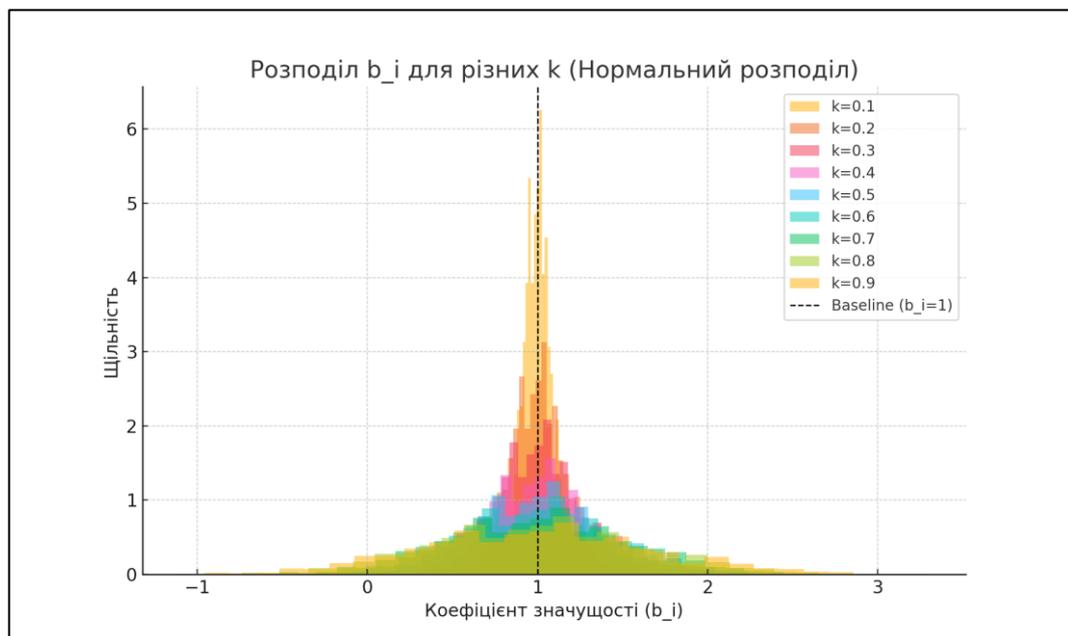
Дані тестування:

Було змодельовано два типи ряду частот: 1) з нормальним розподілом (симетричний, середнє значення $\sim 50\%$, стандартне відхилення 15); 2) з асиметричним розподілом (логнормальний, що відображає реальні галузеві ситуації з нерівномірною частотністю згадувань).

Кожен з рядів містив по 1000 показників частоти.

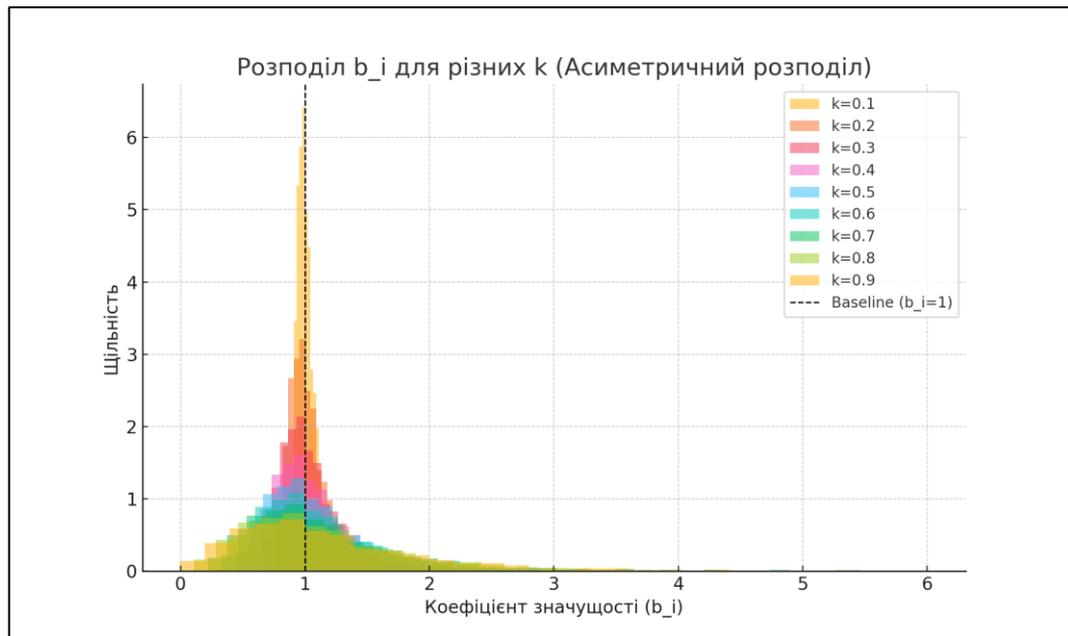
Візуалізація результатів тестування:

Графіки показують розподіл галузевого коефіцієнта суттєвості (b_i) при різних значеннях коригувального коефіцієнта (0,1; 0,2; 0,3; 0,4; 0,5; 0,6; 0,7; 0,8; 0,9).



**Рис. Н.1. Вплив коефіцієнтів коригування на b_i
(при нормальному розподілі)**

Джерело: сформовано нейромережею GPT-4o



*Рис. Н.2. Вплив коефіцієнтів коригування на b_i
(при асиметричному розподілі)*

Джерело: сформовано нейромережею GPT-4o

Висновки:

Для нормального розподілу: при малих значеннях коригувального коефіцієнта (0,1–0,3) значення b_i концентруються близько 1, але слабо показують вплив галузі на суттєвість аспектів. При великих значеннях (0,7–0,9) – показник b_i «розтягується», доходячи до 3 і нижче 0, що викликає ризик спотворень. Коефіцієнт 0,5 забезпечує найбільш рівномірний розподіл без значних викривлень.

Для асиметричного розподілу: великі значення коригувального коефіцієнту призводять до розкиду b_i аж до 4–5, що не відповідає умові його знаходження у діапазоні $[0;2]$. Малі значення (0,1–0,3) – роблять b_i менш чутливим до змін. Оптимальним залишається коригувальний коефіцієнт 0,5, який дає плавний перехід між зниженими та підвищеними значеннями суттєвості.

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

Статті у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України з присвоєнням категорії «Б»:

1. Селецька Д.О. Звітність зі сталого розвитку: становлення, зміст, актуальність. Економіка, управління та адміністрування. 2024. Вип. 2(108). С. 109-117. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2024-2\(108\)-109-117](https://doi.org/10.26642/ema-2024-2(108)-109-117). (0,62 д.а.)

2. Селецька Д.О. Нормативне регулювання формування звітності зі сталого розвитку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2024. Вип. 2(58). С. 58-66. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-58-66](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-58-66). (0,8 д.а.)

3. Селецька Д.О. Практичні аспекти методики визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звіті. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2025. Вип. 3. 28 с. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2025/3/10763>. (1,10 д.а.)

4. Селецька Д.О. Формування ESG-звітності за стандартами GRI: екологічний аспект. Економіка та суспільство. 2024. Вип. 69. 15 с. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-145>. (0,81 д.а.)

5. Селецька Д.О. Формування ESG-звітності за стандартами GRI: соціальний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2024. Вип. 3(59). С. 20-36. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-3\(59\)-20-36](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-3(59)-20-36). (1,4 д.а.)

6. Zamula I., Nazarenko T., Seletska D. Assessment of the development of the biomethane market in Ukraine during and after martial law: environmental and customs approaches. Public Policy and Accounting. 2024. Вип. 2(10). С. 9-17. DOI: [https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2\(10\)-9-17](https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2(10)-9-17). (загальний обсяг 0,88 д.а., особисто автору належить 0,16 д.а.: проведено SWOT-аналіз ринку біометану в Україні та базі аналізу окреслено перспективи його розвитку)

Статті у інших наукових виданнях:

7. Селецька Д.О. Поняття «ESG-звітність» у концепції сталого розвитку. Колективна монографія «Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту економічних систем: проблеми і шляхи розвитку» за редакцією проф. Петра Куцика та проф. Ігоря Яремка. 2024. С. 391-409. URL: <https://oaz.conf.lviv.ua/materialy/>. (0,71 д.а.)

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

8. Селецька Д.О. Вплив теорії заінтересованих сторін на формування ESG-звітності. Матеріали VI Всеукраїнської студентської наукової конференції «Формування сучасної науки: методика та практика», 20 грудня 2024 року. Івано-Франківськ: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 60-62. (0,16 д.а.)

9. Селецька Д.О. Економічна сутність екологічного обліку. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої «Дням Ракоці» Закарпатського угорського інституту імені Ференца Ракоці II, 26-17 березня 2024 року. Берегове : Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II, 2024. С. 224-227. (0,15 д.а.)

10. Селецька Д.О. Звітування за стандартом GRI 401 «Зайнятість 2016» як засіб демонстрації корпоративної соціальної відповідальності. Збірник наукових праць з матеріалами VIII Міжнародної наукової конференції «Проблеми та перспективи реалізації та впровадження міждисциплінарних наукових досягнень», 20 грудня 2024 року. Конотоп: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2024. С. 77-81. (0,2 д.а.)

11. Селецька Д.О. Кадрове забезпечення для формування ESG-звітності. Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства», 10-11 жовтня 2024 року. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2024. С. 119-121. (0,22 д.а.)

12. Селецька Д.О. Становлення концепції звітності зі сталого розвитку. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення», 29-30 травня 2024 року. Львів : Львівський торговельно-економічний університет, 2024. С. 148-149. (0,11 д.а.)

13. Селецька Д.О., Дятко О.В. Сутність та роль екологічного податку: досвід Європейського союзу. Тези IV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу», 9-10 листопада 2023 року. Житомир : Житомирська політехніка, 2023. С. 251. (загальний обсяг 0,1 д.а., особисто автору належить 0,06 д.а.: описано порядок запровадження в країнах ЄС податку на викиди вуглецю та обсяги його надходжень)

14. Селецька Д.О. Розкриття інформації у ESG-звіті за стандартом GRI 404 «Навчання та освіта»: організаційний та обліковий аспекти. Матеріали LIV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку», 7 березня 2025 року. Клагенфурт (Австрія): Всеукраїнська Асамблея докторів наук з державного управління, 2025. С. 286-190. (0,22 д.а.)

15. Селецька Д.О. Розкриття інформації у ESG-звіті за стандартом GRI 203 «Непрямі економічні наслідки 2016»: організаційний та обліковий аспекти. Матеріали VI Міжнародної наукової конференції «Інноваційні тенденції сьогодення в сфері природничих, гуманітарних та точних наук», 7 березня 2025 року. Львів: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2025. С. 51-55. (0,21 д.а.)

16. Селецька Д.О. Параметризація поняття «суттєвість» у контексті ESG-звітування. Матеріали VIII Міжнародної студентської конференції «Цифровізація науки та сучасні тренди її розвитку», 7 березня 2025 року. Вінниця: ТОВ «УКРЛОГОС Груп», 2025. С. 21-26. (0,27 д.а.)

Україна, 04074
 м. Київ, вул. Мукачівська
 буд. 6, оф. 47
 Код ЄДРПОУ 44668818
 тел./viber
 +380 97 905 99 73
 E-mail: info@sdfu.org.ua
 www.sdfu.org.ua

**SUSTAINABLE
 DEVELOPMENT
 FUND OF UKRAINE**



**ФОНД
 СТАЛОГО РОЗВИТКУ
 УКРАЇНИ**

Від «06» «грудня» 2024 р., № ДД-01-1225

м. Київ

ДОВІДКА
про використання результатів наукового дослідження в діяльності ГО «Фонд сталого розвитку України»

Засвідчую, що в рамках наукового дослідження Селецької Д.О. за науковим напрямом “Облікове забезпечення формування ESG-звітності” розроблено методичні рекомендації, які використовуються ГО «Фонд сталого розвитку України» при реалізації тренінгів з ESG-звітування та під час консультування підприємств щодо формування ними звітності зі сталого розвитку.

Зокрема, в межах тренінгів було запропоновано вивчення комплексного підходу, що передбачає проходження 4 етапів, які поміж іншого включають: формування робочої груп, навчання відповідним навичкам, залучення стейкхолдерів до обговорення суттєвих тем, збір даних, вибір стандартів Глобальної ініціативи зі звітності, проведення аналізу та аудиту зібраних даних, структурування інформації та створення індексу GRI, розробку контенту для звіту, публікацією ESG-звіту та проведення постпублікаційного моніторингу.

Використання в освітніх цілях запропонованих методичних підходів дозволило підвищити обізнаність партнерів організації в частині складання звітності зі сталого розвитку. Запропоновані Д.О. Селецькою етапи підготовки підприємств до ESG-звітування стали основою удосконалення розроблених ГО «Фонд сталого розвитку України» відповідних тренінгів.

ГРОМАДСЬКА ОРГАНІЗАЦІЯ «ФОНД СТАЛОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ» (SDFU) створена в червні 2022 року на основі єдності інтересів команди однодумців задля спільної реалізації разом із партнерами проєктів, що сприятимуть реалізації державної Стратегії сталого розвитку України.

Голова ГО «ФОНД СТАЛОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ»

Вадим ВОВК



Ukraine, 04074, Kyiv city, Mukachivska street
 building 6, apartment 47. EDRPOU code: 44668818
 Phone/viber: +380 97 905 99 73, E-mail: info@sdfu.org.ua
 www.sdfu.org.ua

Продовження Додатку Р

Громадська організація
«Житомирська спілка
волинських чехів»



Nevládní organizace
«Žyťomyrský spolek
Volyňských čechů»

Україна
10014
м. Житомир
вул. Покровська, 4

www.chehvolyni.com.ua
chehvolyni@gmail.com
тел. +38 068 170 15 15

Ukrajina
10014
m. Žyťomyr
ul. Pokrovská, 4

06.08.2024

№06/08-1

ДОВІДКА

**про використання наукових результатів дисертаційної роботи
Селецької Дар'ї Олегівни**

Громадська організація «Житомирська спілка волинських чехів» позиціонується як відповідальний стейкхолдер та завжди активно досліджує звітність підприємств, зокрема на предмет взаємодії з місцевими громадами. Тому вважаємо, що наукове дослідження облікового забезпечення формування ESG-звітності є актуальним, оскільки обумовлене зростаючою потребою у забезпеченні прозорості діяльності вітчизняних підприємств перед громадськістю, що відповідає глобальним трендам сталого розвитку.

За результатами вивчення пропозицій здобувачки вищої освіти ступеня «доктор філософії» СЕЛЕЦЬКОЇ Д.О. було прийнято рішення про впровадження в діяльність Житомирської спілки волинських чехів пропонованого підходу до оцінки ESG-звітів підприємств на їх відповідність інституційним викликам та запитам заінтересованих сторін. Зокрема, застосування сформованих здобувачкою критеріїв оцінки ESG-звітів дозволить виявляти сильні та слабкі сторони ESG-стратегії підприємств та формулювати рекомендації щодо її вдосконалення з урахуванням потреб місцевих громад.

Житомирська спілка волинських Чехів планує використовувати цей підхід у своїй подальшій діяльності, зокрема для аналізу впливу підприємств на соціальну сферу та розробки рекомендацій для покращення їх взаємодії з громадами.

Довідка видана для пред'явлення до Спеціалізованої вченої ради із захисту дисертацій.

Голова ГО «Житомирська
спілка волинських чехів»



Людмила ЧИЖЕВСЬКА
Людмила ЧИЖЕВСЬКА

Продовження Додатку Р



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
 Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr Polytechnic State University

вул. Чуднівська, 103, м. Житомир, 10005
 103, Chudnivska Str., Zhytomyr, Ukraine, 10005
 Phone./fax: (0412) 24-14-22, 24-14-23, e-mail: rector@ztu.edu.ua, https://ztu.edu.ua, код ЄДРПОУ 05407870
 СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ВІДПОВІДАЄ ДСТУ ISO 9001:2015 та ДСТУ ISO 21001:2019
 QUALITY MANAGEMENT SYSTEM ISO 9001:2015 and ISO 21001:2019

Від 25.02.2025 № 44-19.05/256
 На № _____ від _____

ДОВІДКА

**про впровадження результатів наукового дослідження
 СЕЛЕЦЬКОЇ Дар'ї Олегівни в освітній процес
 Державного університету «Житомирська політехніка»**

Засвідчую, що науково-практичні результати дисертації Д.О. Селецької, що полягають в обґрунтуванні теоретичних положень та удосконаленні організаційно-методичних рекомендацій з облікового забезпечення формування ESG-звітності підприємства для досягнення вимог Цілей сталого розвитку України до 2030 р., використовуються в освітньому процесі Державного університету «Житомирська політехніка» при підготовці фахівців за освітніми ступенями «бакалавр» та «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Пропозиції впроваджено в освітній процес для удосконалення структури та змісту навчально-методичного забезпечення таких навчальних дисциплін як «Звітність підприємств» та «Соціальна відповідальність».

Висновки, наведені в дисертації, сприяють удосконаленню освітнього процесу, підвищенню якості підготовки фахівців з обліку та оподаткування в частині отримання ними теоретичних і практичних знань у сфері облікового забезпечення формування ESG-звітності та розвитку навичок оцінки соціальної відповідальності бізнесу.

Використання результатів Д.О. Селецької свідчать про їх завершеність, актуальність і можливість впровадження в освітній процес закладів вищої освіти.

Проректор з науково-педагогічної
 роботи та інноваційного розвитку



Димитрій ГРИЦИШЕН

Приватне підприємство «Аудиторська компанія «Зовнішфінаудит»
 Банк: АТ «Райффайзен банк Аваль», м. Київ
 Код 37151639, МФО 380805, рахунок № 26006306803
 10003, м. Житомир, вул. Перемоги, 99, офіс 82
 телефон: +38 (067) 32-07-711

**АУДИТОРСКА КОМПАНІЯ
 ЗОВНІШФІНАУДИТ**

13.10.2024 р.

№ 13/10-18

ДОВІДКА
про використання наукових результатів дисертаційної роботи
Селецької Дар'ї Олегівни

Зростаючі вимоги інвесторів до прозорості інформації про екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності підприємств, а також підвищення уваги до сталого розвитку, змушують компанії адаптувати свої нефінансові звіти відповідно до міжнародних стандартів. Підприємства, які інтегрують ESG-показники у свою звітність, отримують конкурентні переваги, оскільки формують репутацію соціально відповідального партнера.

Дослідження, проведене щодо інтеграції даних бухгалтерського обліку в ESG-звітність, є особливо актуальним у світлі постійних змін у нормативно-правовому регулюванні та зростаючих очікувань суспільства щодо відповідальності бізнесу.

Результати проведеного Д.О. Селецькою дослідження дозволило удосконалити методичні підходи до обліку та відображення операцій, які знаходять відображення у ESG-звітності, що забезпечує прозорість та обґрунтованість наданої інформації. Зокрема, впровадження запропонованих аналітичних розрізів рахунків бухгалтерського обліку дозволять доповнити та деталізувати робочий план рахунків підприємства й удосконалити облік ESG-даних задля підвищення якості звітності.

Впровадження запропонованих підходів інтеграції даних бухгалтерського обліку в ESG-звітність у діяльність ПП «АК «Зовнішфінаудит» дозволить покращити надання послуг клієнтам компанії з аутсорсингу бухгалтерських послуг з відображення ESG-даних у звітності та відповідного розкриття інформації про екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності підприємства. Зокрема, клієнти отримають можливість більш прозоро демонструвати свої зусилля у сфері сталого розвитку, що, у свою чергу, сприятиме підвищенню довіри з боку інвесторів і зацікавлених сторін.

Керівник
 ПП «АК «ЗОВНІШФІНАУДИТ»



Сергій РАТУШНИЙ

Продовження Додатку Р

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «НАУКОВО-ВИРОБНИЧЕ
ПІДПРИЄМСТВО «ЕКОЛОГІЧНІ ІННОВАЦІЇ»**

Код ЄДРПОУ: 45075406

Україна, 19810, Черкаська область, Золотоніський район, селище Кононівка, вулиця Кальонова, будинок 36
+380632005360; nvpecoinn.com

№26-06-2024-1 від 26.06.2024 р.

Довідка про впровадження

Підтверджую, що результати наукового дослідження здобувачки вищої освіти ступеня «доктор філософії» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» Селецької Дар'ї Олегівни в частині розробки табличних форм для відображення у ESG-звітності впливу діяльності підприємств на довкілля були реалізовані в діяльності ТОВ «НВП «ЕКІОНН».

Підприємством було використано запропоновані рекомендації щодо структурованого подання екологічних показників, що включає:

- систематизацію екологічних даних у табличній формі для відображення динаміки впливу підприємства на довкілля;
- розподіл даних за екологічними категоріями (викиди, використання ресурсів, утилізація відходів тощо);
- формування розкриттів до стандартів GRI для полегшення інтеграції екологічних показників у загальну ESG-звітність.

Запровадження такого формату відображення даних сприяє підвищенню прозорості інформації та покращенню взаємодії із зацікавленими сторонами, включаючи регуляторні органи, інвесторів та місцеві громади.

Використання форм табличного відображення дозволило ТОВАРИСТВУ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «НАУКОВО-ВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО «ЕКОЛОГІЧНІ ІННОВАЦІЇ» удосконалити процес узагальнення даних щодо екологічних ризиків та сформувати цілісну систему екологічного моніторингу підприємства для цілей ESG-віттування.

Виконавчий директор
РУСАЛІВСЬКИЙ Богдан
(довірність №2 від 14.06.2024)



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ІН-ПРОГРЕС ГРУП»

Код ЄДРПОУ: 45505846

18009, Україна, Черкаська обл., місто Черкаси, вулиця Куліша Пантелеймона, будинок, 1, квартира, 76

№121 від 04.02.2025 р.

Довідка про впровадження

Проведене СЕЛЕЦЬКОЮ Дар'єю Олегівною дослідження щодо удосконалення методичних підходів ведення бухгалтерського обліку для забезпечення якісного ESG-звітування були впроваджені в діяльність ТОВ «ІН-ПРОГРЕС ГРУП».

Компанія провела оптимізацію робочого плану рахунків з урахуванням специфіки екологічних та соціальних зобов'язань підприємства. Використання аналітичних рахунків полегшило не тільки процес реєстрації відповідних господарських операцій, а й дозволило швидко зібрати дані для формування звітності. Як наслідок – підвищено достовірність фінансової та нефінансової інформації, яка використовуватиметься у звітності зі сталого розвитку, що є важливим показником відповідального підходу до процесу звітування.

Апробація ТОВ «ІН-ПРОГРЕС ГРУП» результатів дослідження свідчить про їх реальність та ефективність використання в сучасних умовах господарювання.

Директор



ЗАЄЛЕНЧЕЦЬ Олексій

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«АР БІЛД»**

90124, Закарпатська обл., Берегівський р-н, село Сільце, вулиця Молодіжна, буд. 1

15.10.2024

№ 11

**ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Селецької Дар'ї Олегівни**

Товариство з обмеженою відповідальністю «АР БІЛД» підтверджує, що результати дисертаційного дослідження здобувачки наукового ступеня «доктор філософії» Селецької Дар'ї Олегівни в частині облікового забезпечення формування ESG-звітності знайшли практичне застосування в діяльності підприємства.

Зважаючи на зростаючу роль комунікації з партнерами, клієнтами та інвесторами у процесі формування нефінансової звітності, компанією було прийнято рішення про впровадження комунікаційної стратегії та спеціалізованої анкети, які сприяють вибудові ефективного діалогу із заінтересованими сторонами.

Зазначені інструменти використовуються для налагодження зворотного зв'язку зі споживачами щодо оцінки рівня соціальної відповідальності підприємства, підвищення рівня залученості співробітників у процес формування ESG-стратегії, виявлення ключових очікувань стейкхолдерів та інтеграції їх у систему корпоративного управління, забезпечення прозорості й підзвітності діяльності підприємства відповідно до очікувань громадськості щодо забезпечення сталого розвитку вітчизняного бізнесу.

Запровадження цих підходів дозволило ТОВ «АР БІЛД» не лише вдосконалити процес підготовки ESG-звіту, а й покращити корпоративну репутацію, зміцнити довіру стейкхолдерів та посилити свою позицію на ринку.

Директор ТОВ «АР БІЛД»



Василь ШКЕЛЕБЕЙ

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ПАРТНЕР – 2»**

90232, Закарпатська обл., Берегівський р-н, с. Велика Бийгань, вул. Головна, буд. 126

№ 25 від 12.11.2024

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Селецької Дар'ї Олегівни**

Товариство з обмеженою відповідальністю «ПАРТНЕР-2» засвідчує, що результати дисертаційного дослідження аспірантки Державного університету «Житомирська політехніка» Селецької Дар'ї Олегівни щодо облікового забезпечення формування ESG-звітності були впроваджені в діяльність компанії.

Зокрема, запропоновані табличні форми розкриття інформації за вимогами стандартів Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) в розрізі екологічного та соціального аспектів використовуються ТОВ «ПАРТНЕР-2» при:

- оцінці впливу діяльності підприємства на довкілля та місцеві громади;
- розробці заходів щодо оптимізації управління екологічними ризиками;
- підготовці нефінансової звітності для потреб інвесторів, партнерів та органів державної влади.

Запровадження розроблених підходів дозволило удосконалити систему звітності підприємства, підвищити її прозорість та відповідність вимогам стейкхолдерів, що є важливим чинником для сталого розвитку будівельного бізнесу.

ТОВ «ПАРТНЕР-2» планує й надалі використовувати зазначені форми у процесі ESG-звітування, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності компанії.

Директор ТОВ «ПАРТНЕР-2»



Ольга РОМАН

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ДИСТРИБУЦІЙНА КОМПАНІЯ БУДІВЕЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ «ПРАЙД ГРАД»

Україна, 10019, Житомирська область, м. Житомир, Корольовський район, вул. Комерційна, буд. 4, оф. 201.
ЄДРПОУ: 45269045. ІПН: 452690406250. Тел.: +38(096)-017-24-86.
Р/р: UA343077700000026007211201037. АТ «А-БАНК», м. Дніпро.

№ 1702/1/2025-Ж

«17» лютого 2025 р.

ДОВІДКА

про впровадження в господарську діяльність результатів наукового дослідження **СЕЛЕЦЬКОЇ Дар'ї Олегівни**

Підтверджую, що результати дисертаційного дослідження аспірантки Державного університету «Житомирська політехніка» Селецької Дар'ї Олегівни в частині підходу до визначення суттєвих тем для формування ESG-звітів були впроваджені в діяльність Товариства з обмеженою відповідальністю «Дистрибуційна компанія будівельних матеріалів «Прайд Град».

Підприємством було використано удосконалену Селецькою Д.О. методику визначення суттєвих аспектів ESG-звітності. Зокрема, після оцінки суттєвості тем стейкхолдерами та менеджментом підприємства було проведено розрахунок галузевого коефіцієнту суттєвості, що базується на порівняльному аналізі екологічних, соціальних та управлінських розкриттів у нефінансових звітах підприємств галузі. Впровадження у процес визначення суттєвих тем галузевого коефіцієнту суттєвості дозволило об'єктивно визначати ключові напрями впливу та покращити якість нефінансової звітності.

Важливість такого підходу полягає в тому, що він дозволяє адаптувати ESG-стратегію відповідно до актуальних тенденцій галузі. Крім того, це допомагає не лише у процесі підготовки ESG-звітності, а й у стратегічному плануванні розвитку бізнесу через врахування галузевих ризиків.

Запровадження алгоритму дозволило ТОВ «ДКБМ «Прайд Град» підготувати інформативну базу для складання репрезентативного ESG-звіту відповідно до актуальних запитів.

Довідка, надана для представлення у Спеціалізованій вченій раді.

Директор
ТОВ «ДКБМ «ПРАЙД ГРАД»



Черепанський Л.М.