doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.10.047>

УДК 657; 658; 351

Л. Г. Ловінська

доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи НДФІ
ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

Я. В. Олійник

доктор економічних наук, доцент, директор Інституту післядипломної освіти
ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5895-282X>

М. В. Кучерява

кандидат економічних наук, в. о. завідувача відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ
ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, piven_maria@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2948-1234>

**МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ВНЕСКУ КОМПАНІЙ
У РЕАЛІЗАЦІЮ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ
ТА ПРОТИДІЮ COVID-19¹**

Анотація. У статті розглянуто методичні підходи щодо вдосконалення нефінансової звітності підприємств України в контексті імплементації положень Керівництва з ключових показників звітності підприємств щодо внеску у реалізацію Цілей сталого розвитку, виданого ЮНКТАД, у частині вкладу приватного сектору в досягнення ЦСР та відображення наслідків пандемії COVID-19. Обґрунтовано, що перелік показників, визначений цим документом, є еталоном для оцінки внеску компаній у реалізацію ЦСР і може бути покладений в основу розкриття інформації у звіті про управління. За результатами дослідження сформульовано інституціональні підвалини вдосконалення складання нефінансової звітності в умовах кризи, спричиненої пандемією, за допомогою аналізу міжнародних ініціатив. Це дало змогу розробити пропозиції щодо включення додаткових показників у звіт про управління в частині розкриття інформації про вплив COVID-19 на діяльність підприємств та їх внесок у протидію поширенню захворювання.

Ключові слова: сталий розвиток, звіт про управління, ЮНКТАД, Директива 2014/34/ЄС, COVID-19.

Табл. 1. Літ. 26.

Liudmyla Lovinska

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management",
Kyiv, Ukraine, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

Yana Oliinyk

Dr. Sc. (Economics), Associate Professor, SESE "The Academy of Financial Management",
Kyiv, Ukraine, oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5895-282X>

Maria Kucheriava

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management",
Kyiv, Ukraine, piven_maria@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2948-1234>

¹ Статтю підготовлено в рамках проекту, що виконується за грантової підтримки Національного фонду досліджень України (реєстраційний номер: 2020.01/0546).

**METHODOLOGICAL APPROACHES TO ASSESSING COMPANIES
CONTRIBUTION TO THE IMPLEMENTATION OF SDGS
AND COUNTERACTION TO COVID-19**

Abstract. The methodological approaches to improving the non-financial reporting of Ukrainian enterprises in the context of implementing the provisions of the document issued by UNCTAD (GCI), in terms of the private sector's contribution to the COVID-19 are highlighted. The authors identified the lack of unified approach to the standardization of non-financial reporting and the harmonization of companies' core indicators with macro-indicators of SDGs' achievement in the relevant areas. The hypothesis of the study: the GCI as an effective tool to ensure comparability of information disclosed in non-financial statements between companies, industries, geographical areas, countries, can be used to quantify core indicators that should be disclosed by Ukrainian companies for providing the information support for SDGs monitoring. The purpose of the study is to substantiate information support and assessment of business contribution to process of SDGs' monitoring and overcoming the effects of the COVID-19 pandemic, including indicator 12.6.1, by defining the limited list of universal indicators within the national legislation, GCI recommendations and initiatives aimed at disclosure of coronavirus disease's impact on the company's activities. The authors within the study proved that the application of core indicators suggested by the GCI would not only promote the level of data transparency on the impact of reporting entities, but also provide the opportunity to compare information between companies, industries, geographical areas, countries. Based on the results of the study and conducted analysis of international initiatives, the institutional basis for improving the preparation of non-financial reporting within the crisis caused by the COVID-19 pandemic was formulated. This allowed to substantiate the suggestion on inclusion of additional indicators in the management report in terms of disclosing information about the impact of the COVID-19 pandemic on the activities of enterprises and their contribution to combating the spread of the disease.

Keywords: sustainable development, management report, UNCTAD, Directive 2013/34/EU, COVID-19.

JEL classification: M41, O32.

Л. Г. Ловинская

доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

Я. В. Олейник

доктор экономических наук, доцент, директор Института последипломного образования ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

М. В. Кучерявая

кандидат экономических наук, и. о. заведующего отделом методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ВКЛАДА КОМПАНИЙ
В РЕАЛИЗАЦИЮ ЦЕЛЕЙ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ
И ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ COVID-19**

Аннотация. В статье рассмотрены методические подходы к усовершенствованию нефинансовой отчетности предприятий Украины в контексте имплементации положений Руководства по ключевым показателям отчетности предприятий касательно вклада в реализацию Целей устойчивого развития, изданного ЮНКТАД, в части вклада частного сектора в достижение ЦУР и отображения последствий пандемии COVID-19. Обосновано, что перечень показателей, определенный этим

документом, являється еталоном для оцінки вкладу компаній в реалізацію ЦУР і може бути покладено в основу раскрытия информации в отчете об управлении. По результатам исследования сформулированы институциональные основы усовершенствования составления нефинансовой отчетности в условиях кризиса, вызванного пандемией, с помощью анализа международных инициатив. Это позволило разработать предложения по включению дополнительных показателей в отчет об управлении в части раскрытия информации о влиянии COVID-19 на деятельность предприятий и их вклад в противодействие распространению заболевания.

Ключевые слова: устойчивое развитие, отчет об управлении, ЮНКТАД, Директива 2013/34/EC, COVID-19.

На сьогодні налічується більш ніж два десятки визнаних міжнародних ініціатив із питань складання нефінансової звітності. Кожна з них фокусується на пріоритеті розкриття інформації про економічні, соціальні, екологічні й управлінські компоненти бізнесу. Протягом 2020 р. унаслідок спалаху захворюваності на коронавірус COVID-19 були розроблені нові міжнародні документи, які мають на меті забезпечити розкриття інформації про діяльність компаній в умовах пандемії.

Слід зазначити, що новаціям нефінансової звітності притаманні ті самі проблеми, як і традиційним підходам. Зокрема, різноманітність визнаних міжнародних рекомендацій із питань складання нефінансової звітності спричиняє продукування величезного масиву інформації, котру неможливо порівнювати між компаніями, галузями, географічними районами, країнами. Така ситуація помітно утруднює уніфікацію нефінансової звітності компаній та перешкоджає реалізації механізму інформаційного забезпечення визначення країнами індикатора 12.6.1 “Кількість компаній, що публікують звіти зі сталого розвитку” [1], котрий є важливим інструментом оцінки внеску приватного сектору в досягнення Цілей сталого розвитку (ЦСР), у т. ч. в умовах пандемії COVID-19.

Водночас безпрецедентна ситуація в новітній історії вимагає реагування й масштабних дій приватного та державного секторів економік із метою подолання унікальних викликів. Очевидно, що жодна країна не зможе вийти з кризи власними силами та без налагодженої співпраці з бізнесом.

Проблеми, з якими стикаються підприємства під час кризи, викликані коронавірусною хворобою, перешкоджають їх сталому розвитку. Тож подальші дослідження, пов'язані зі звітністю підприємств і країн на предмет досягнення ЦСР, доцільно спрямовувати на пошук інструментів, що допоможуть компаніям у розкритті дотримання принципів сталого розвитку та в боротьбі з кризою, а урядам – більш плідно співпрацювати з бізнесом задля реалізації ЦСР і подолання негативних явищ у економіці й суспільстві. Такий підхід сприятиме соціальній згуртованості завдяки поліпшенню обізнаності щодо міжнародних ініціатив із питань розкриття підприємствами їх реакції на пандемію та забезпечення сталого розвитку.

Останніми роками вдосконалення ініціатив стосовно нефінансового звітування здійснюється головним чином із метою підвищення вимог до

прозорості й порівнянності інформації, а також уніфікації підходів до її складання. Згадані тренди є предметом активного наукового дискурсу. Досліджуються шляхи розширення кола об'єктів нефінансової звітності [2; 3], аналізується та критично оцінюється вплив розкриття нефінансової інформації на корпоративну соціальну відповідальність [4–8].

Разом із тим і в науковому, і в професійному середовищі на міждержавному рівні немає єдиного підходу до уніфікації нефінансової звітності та узгодження ключових показників компаній із макроіндикаторами досягнення ЦСР у відповідних сферах.

Робота з узгодження основних показників досягнення ЦСР для компаній із індикаторами їх реалізації на національному й глобальному рівнях тривалий час проводиться в Женеві (Швейцарія) Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності Конференції Генеральної Асамблеї ООН з торгівлі та розвитку (далі – ISAR-UNCTAD). Її результатом у сфері складання нефінансової звітності стало розроблення й оприлюднення в травні 2019 р. ініціативи “Керівництво з основних показників звітності підприємств щодо внеску в досягнення ЦСР” (*Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals*; далі – GCI) [9]. Метою GCI є надання практичної інформації про вимірювання показників досягнення ЦСР у контексті їх узгодження на виконання завдань системи моніторингу ЦСР. Тому саме рекомендації ISAR-UNCTAD є альтернативою домінуючому наразі в ЄС і в Україні підходу до розкриття в нефінансовій звітності, зокрема звіті про управління, інформації в довільній формі за самостійно обраним набором показників.

Ініціатива підготовлена на основі вивчення міжнародного досвіду та не пропонує нових показників. Вона покликана допомогти у виборі загальних показників стійкості, виходячи з поточної практики звітування підприємств і провідних систем звітності (IFRS [10], IIRC [11], SASB [12], GRI [13] та ін.). Важливою особливістю GCI є те, що нею пропонується методологія вимірювання кожного показника та рекомендуються джерела збору даних для розрахунку. При цьому всі показники GCI кількісні, що слугує запорукою їх порівнянності по окремих підприємствах, уможливає їх консолідацію за галузями, країнами, на глобальному рівні.

При розробленні GCI показники обиралися за такими критеріями: відповідність хоча б одному індикатору моніторингу ЦСР; базування на наявних ключових ініціативах або системах звітності та/або наявності у корпоративних звітах; універсальність (можливість застосування до всієї звітності підприємства); порівнянність між галузями; можливість послідовного вимірювання; придатність для консолідованої звітності і звітності юридичних осіб; наявність методології вимірювання й порівнянності даних, чітких рамок звітності та поступового підходу [9].

Викладене дає підстави вважати перелік показників GCI наразі еталоном для оцінки внеску компаній у досягнення ЦСР і визнати ініціативу

GCI визначальною з метою вдосконалення національного законодавства з питань нефінансового звітування. Доречність обрання GCI як еталонного підходу підтверджується й тим, що такий самий напрям удосконалення нефінансової звітності обрано в ЄС.

У 2017 р. опубліковано Повідомлення Єврокомісії 2017/С 215/01 “Керівництво з нефінансової звітності (методологія звітності з нефінансової інформації)” (далі – Керівництво 2017/С 215/01) [14]. Мета цього документа – допомогти підприємствам у розкритті високоякісної, актуальної, корисної, більш порівнянної нефінансової інформації (екологічної, соціальної, управлінської) у спосіб, який сприятиме стійкому і стабільному зростанню та зайнятості й надаватиме користувачам прозору інформацію.

Застосування Керівництва 2017/С 215/01 не обов’язкове, а компанії, котрі є суб’єктами складання звіту про управління, можуть керуватися при його підготовці та оприлюдненні міжнародними, європейськими або національними стандартами [14]. Тож ухвалення цього документа не стримує інноваційні процеси в практиці звітування.

Керівництво 2017/С 215/01 визначає ключові показники діяльності (*Key Performance Indicators* – KPI) як ефективні інструменти поєднання кількісної та якісної інформації. KPI повинні послідовно використовуватися для звітування компанією, від одного звітного періоду до іншого (для уможливлення проведення ретроспективного й перспективного аналізу її розвитку та зміни позиції).

Отже, гіпотезою цього дослідження є твердження, що GCI як ефективний інструмент забезпечення порівнянності інформації між підприємствами, галузями, географічними районами, країнами, котра розкривається в нефінансовій звітності, може застосовуватися для визначення ключових кількісних показників, які доцільно розкривати компаніям України задля сприяння порівнянності даних і інформаційного забезпечення моніторингу ЦСР. Передбачається, що показники GCI є універсальними й актуальними для підприємств незалежно від виду діяльності, галузі, країни.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні інформаційного забезпечення та оцінки впливу бізнесу в процесі моніторингу ЦСР і подолання наслідків COVID-19, зокрема індикатора 12.6.1, шляхом визначення обмеженого переліку універсальних показників із урахуванням норм національного законодавства, рекомендацій GCI та ініціатив, спрямованих на розкриття впливу на діяльність підприємств коронавірусної хвороби.

Україна є членом ООН і учасницею глобального процесу реалізації ЦСР. Водночас, з огляду на вектор її розвитку, нею взято зобов’язання щодо поступового наближення національного законодавства до європейського, зокрема за рахунок імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС. Задля цього у 2017 р. внесено зміни до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон № 996-XIV) [15], якими встановлена вимога для певних видів підприємств щодо складання звіту про управління та консолідованого звіту про управління. Законодавчо

передбачено, що він готується в довільній формі. У звіті відповідно до розміру й складності бізнесу повинен міститися збалансований і комплексний аналіз економічних, екологічних та/або соціальних сфер діяльності підприємства, а також змін, котрі сталися в цих сферах протягом року, який минув, і до моменту опублікування річного звіту, та їх можливого впливу на діяльність підприємства в довгостроковій перспективі й потенційних ризиків. Суттєва інформація звіту розкривається через фінансові та нефінансові (за потреби) показники [16].

Зміст звіту про управління визначено Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982 (далі – Методичні рекомендації), згідно з якими суттєва інформація розкривається через фінансові й нефінансові (за необхідністю) показники. Набір індикаторів встановлюється відповідно до Методичних рекомендацій та/або міжнародних документів, обраних підприємством для збору інформації з метою складання звіту [16].

Окреслені зміни, з одного боку, реалізують підходи законодавства ЄС, з другого – не визначають обов'язкового переліку ключових показників [16]. Тож компанії самостійно обирають набір показників згідно з тим міжнародним документом з розкриття інформації у сфері сталого розвитку, котрому вони віддають перевагу. Як наслідок, показники, що розкриваються у звітності компаній України, помітно різняться залежно від секторальної й галузевої специфіки їхньої діяльності.

Застосування 33 показників, пропонованих GCI, для складання звітності про сталий розвиток забезпечує максимально можливий ступінь стандартизації національних даних і сприяє їх міжнародній порівнянності. Таке твердження є слушним, як уже наголошувалося, з огляду на універсальність цих показників та їх розроблення на базі наявних ключових ініціатив чи систем звітності. Іншими словами, GCI не містить індикаторів, котрих немає у звітності підприємств. Однак добровільний характер складання нефінансової звітності в ряді країн, гнучкі підходи до вибору показників і формату звітності в рамках чинних стандартів фінансової й нефінансової звітності дають підстави вважати, що розроблення GCI як основи для моніторингу показника 12.6.1 не достатньо для створення інформаційних баз даних проведення такого моніторингу. У зв'язку з цим вивчення інституційних умов і організаційних підходів, необхідних для імплементації моніторингу показника 12.6.1 на основі GCI, є важливим [17].

Обрання обмеженої кількості уніфікованих показників обумовило розкриття інформації про економічні, екологічні й соціальні наслідки діяльності підприємств. Зазначене відповідає спрямованості міжнародних документів, обраних у ролі інституціональної бази їх розроблення, зокрема положенням GCI, та передбачає комплексне висвітлення цієї діяльності за методом потрійного підсумку (*Triple Bottom-Line*) [18]. Такий підхід дає змогу, з одного боку, задовольнити інформаційні запити внутрішніх і зовнішніх зацікавлених сторін у процесі прийняття обґрунтованих рішень щодо впли-

ву підприємства, котре звітує, на економіку, навколишнє природне середовище та суспільство. З другого боку, розкриття обмеженого уніфікованого переліку показників забезпечує реалізацію механізму інформаційного забезпечення визначення країнами індикатора 12.6.1 як важливого інструменту оцінки внеску приватного сектору в досягнення ЦСР. Основна складність при виборі показників полягала в забезпеченні дотримання принципу суттєвості. Однак для цілей підготовки звіту про управління оцінити суттєвість інформації складно через відсутність практики встановлення її вартісного порога. Цей факт підвищує ризик виникнення розбіжності в судженнях про суттєвість у різних стейкхолдерів.

Визначення обсягу нефінансової інформації для звіту є досить кропітким процесом. Із широкого спектра показників, що можуть розкривати ризики, вплив і наслідки діяльності підприємства, необхідно обирати ті, котрі несуть суттєве змістове навантаження для відповідних груп стейкхолдерів. При цьому одні й ті самі показники можуть бути суттєвими для одних стейкхолдерів та водночас жодним чином не задовольняти інформаційні інтереси інших.

Відповідно до Посібника з підготовки інтегрованих звітів (*Guidance for the preparation of integrated reports*), опублікованого Міжнародною інтегрованою радою зі звітності (IIRC), при визначенні суттєвості стосовно нефінансової інформації у звіті про управління потрібно враховувати три критерії: мету звіту як частини звітності підприємства; стейкхолдерів (ними можуть бути всі, хто має законний інтерес до діяльності підприємства); обсяг звіту, котрий залежить від обсягу інформації, що висвітлює результати аналізу розвитку й діяльності підприємства, а також містить огляд основних ризиків та невизначеностей [19].

Разом із тим при визначенні суттєвості інформації, як наголошує Керівництво 2017/С 215/01, варто враховувати не лише внутрішні чинники (бізнес-модель, стратегія та основні ризики, вплив і наслідки діяльності), а й зовнішні (ключові галузеві проблеми, інтереси та очікування стейкхолдерів, громадська політика й регуляторні фактори) [14].

На підставі аналізу згаданих документів в основу запропонованих показників, що їх доцільно розкривати компаніям у нефінансовій звітності, зокрема у звіті про управління, покладено визначення суттєвої інформації відповідно до міжнародної ініціативи GRI – як інформації, що відображає істотний економічний, екологічний і соціальний вплив підприємства, котре звітує, або помітно впливає на оцінку та рішення зацікавлених сторін (користувачів) [20].

Наступним важливим питанням було формування концепції змісту такої звітності. Згідно з підходом, передбаченим Директивою 2013/34/ЄС, звіт про управління має містити достовірний огляд розвитку, діяльності та стану підприємства, а також опис основних ризиків і невизначеностей, з котрими воно стикається [20]. За цією логікою такий звіт повинен складатися підприємствами у формі огляду – публічного ознайомлення з метою оцінки, перевірки

тощо. До такого огляду висувається ряд вимог, наприклад, це має бути збалансований, комплексний аналіз фінансових та нефінансових показників.

За вимогами Директиви 2013/34/ЄС, у звіті слід розкрити мету й політику підприємства щодо управління його фінансовими ризиками, в т. ч. політику хеджування, управління ціновим і кредитним ризиками, а також ризиком ліквідності та грошових потоків. Тобто звіт повинен включати інформацію про головні ризики підприємства, їх імовірний вплив на діяльність суб'єкта, основні заходи, які воно вживає для запобігання негативному впливу ризикованих ситуацій. Такі ризики можуть бути пов'язані з різними напрямками діяльності підприємства – виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), постачальниками, діловими відносинами, державним регулюванням тощо. Зазначене, у свою чергу, вимагає розкриття інформації про коротко-, середньо- й довгострокові головні ризики, здатні вплинути на бізнес-модель, господарські операції, фінансові показники та ін.

Підприємство має розкрити суттєву інформацію про основні ризики незалежно від характеру їх причин (внутрішні чи зовнішні) та водночас пояснити методи й способи, що застосовувалися для оцінки таких ризиків і визначення їх ступеня. Також необхідно вказати будь-які істотні зміни в оцінці ризиків та способів управління ними у звітному році. Аналогічного підходу дотримується й GCI.

Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності ЮНКТАД після проведення низки консультацій за участі широкого кола зацікавлених осіб дійшла висновку, що окреслені аспекти економічної, екологічної й соціальної діяльності мають особливе значення [21]. Отже, міжнародні документи, котрі надають рекомендації щодо складання звіту, переважно висвітлюють або широкий перелік ключових показників для забезпечення підприємствам власної ініціативності при виборі тих із них, що розкриватимуться у звіті, або приклади, які основні показники можуть бути розкриті підприємствами. Тому при розробленні пропозицій з удосконалення Методичних рекомендацій шляхом визначення ключових показників, котрі повинні бути розкриті, автори виходили з того, що передусім мають розкриватися такі показники за напрямками: економічна, екологічна, соціальна та інституціональна сфери діяльності підприємств, які звітують.

При розробленні рекомендацій також було виявлено (й це вплинуло на авторський підхід до змісту звіту про управління), що головною проблемою складання нефінансових звітів є їх непорівнянність. Тому велику увагу було приділено роботі з відбору обмеженого числа основних кількісних показників, котрі розкривають вплив діяльності підприємства на засадах концепції потрібного підсумку з опорою на чинні керівні принципи та міжнародні ініціативи, в т. ч. GCI. Згадана ініціатива, як уже підкреслювалося, спрямована на вибір обмеженої кількості основних показників звітності про досягнення ЦСР, котрі повинні мати універсальний характер і бути актуальними для всіх корпорацій та окремих компаній, незалежно від виду їхньої діяльності, галузевої належності й географічного положення.

Нові виклики та ризики, спричинені пандемією COVID-19, вимагають розкриття в нефінансовій звітності, зокрема у звіті про управління, інформації про діяльність підприємств, котру вони проводять для усунення її негативних наслідків.

Вивчення ініціатив із питань розкриття інформації про вплив поширення коронавірусної хвороби на підприємства та їхній внесок у подолання пандемії дало змогу окреслити напрями розкриття додаткової інформації.

Так, результатом діяльності міжнародних організацій із пошуку шляхів оприлюднення інформації про сучасну кризу є дихотомічний підхід. Він передбачає, з одного боку, наведення порівняльних даних за кожним показником, що розкривається в нефінансовій звітності до пандемії, під час неї та після, а з другого – доповнення кількісними і якісними показниками, котрі характеризують вплив COVID-19 на діяльність підприємств, чинних міжнародних документів.

Застосування дихотомічного підходу дало можливість сформулювати пропозиції щодо доповнення нефінансової звітності вітчизняних підприємств, у т. ч. звіту про управління:

- 1) порівняльними показниками, що додають інформацію про їх значення до пандемії, під час неї та після;
- 2) новими показниками (кількісними і якісними), котрі розкриватимуть вплив COVID-19 на діяльність підприємств.

Таким чином, концептуальний підхід до визначення змісту звіту про управління полягає в тому, що в його основу покладено ключові показники, запропоновані GCI й доповнені індикаторами, рекомендованими міжнародними документами, спрямованими на розкриття впливу на діяльність підприємств кризи, зумовленої пандемією, та заходів з її подолання. До таких документів належать:

- Рамковий підхід до оцінки та моніторингу даних Всесвітньої організації охорони здоров'я (World Health Organization (2020). *Monitoring and Evaluation Framework*) [22];

- Повідомлення Міжнародної організації комісій з цінних паперів IOSCO/OR/02/2020 від 29.05.2020 “Про важливість розкриття інформації щодо COVID-19” [23];

- Рамковий документ ООН щодо вжиття невідкладних соціально-економічних заходів із протидії COVID-19 (A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19) [24];

- документ Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку “Підсумок роздумів щодо фінансової звітності в умовах COVID-19” (Summary of COVID-19 Financial Reporting Considerations) [25].

При виборі показників перевага віддавалася тим, що за національним законодавством мають визначені джерела. Тому більшість із них не потребують розрахунку, а лише заповнюються за даними відповідного джерела. Втім, окремі показники вимагають нетрудомістких обчислень, наприклад податки та інші платежі державі, частка жінок на керівних посадах.

З урахуванням спрямованості міжнародних ініціатив головним чином на забезпечення порівнянності інформації авторами складено перелік ключових показників, які можуть розкриватись у звіті про управління (таблиця), на базі їх переліку, наведеного в GCI [9]. При цьому ми виходили з положення Директиви 2013/34/ЄС про те, що основною частиною такого звіту повинен бути збалансований і комплексний аналіз розвитку, діяльності та стану підприємства відповідно до розміру й складності бізнесу, котрий містить як фінансові, так і нефінансові ключові показники діяльності [20].

Запропонований перелік охоплює показники, що відображають вплив підприємства на економіку, навколишнє природне середовище і громаду або здатні істотно вплинути на оцінку й рішення стейкхолдерів, особливо в умовах подолання наслідків COVID-19. Інформація, розкрита за їх допомогою, допомагає стейкхолдерам оцінити перспективи діяльності підприємства в контексті його цілей, проаналізувати динаміку та здійснити порівняння з іншими суб'єктами господарювання. Разом із тим така інформація у звіті є більш зрозумілою, збалансованою, надає всебічне уявлення у стислій і ефективній формі.

Вибір запропонованих показників та акцент на них у звітах може супроводжуватися описовою інформацією, що забезпечує їх загальний контекст, з метою підвищення корисності останніх для зацікавлених сторін. За національним підходом українські підприємства можуть розкривати суттєву інформацію про розмір, обсяги діяльності, складність, структуру, економічне значення й ризики, на котрі вони наражаються, а також (коли вважають за доцільне) щодо того, як економічні, екологічні й соціальні показники діяльності пов'язані з довгостроковою стратегією, можливостями та їхніми цілями. Отже, цей перелік ключових показників відповідає вимогам національного законодавства.

Пропоновані рекомендації залишають підприємствам достатню гнучкість при розкритті показників, навіть якщо компанії разом зі звітом про управління складають інші види нефінансової звітності та послуговуються міжнародними керівними документами. Такий підхід дає змогу найкращим чином врахувати міжнародний досвід, застосувати вже розроблені інструменти, використати подібні підходи при складанні європейської й міжнародної звітності, а також створює умови для порівняння нефінансової інформації між підприємствами й галузями (секторами). При цьому варто враховувати, що згідно з національним законодавством розкриття нефінансових показників середніми підприємствами є необов'язковим.

Окрім того, очікуваний результат від запровадження пропонованого переліку ключових показників полягає в тому, що його застосування дасть змогу користувачам:

- порівнювати звіти одного підприємства за різні періоди та звіти компаній між собою;
- сформулювати висновки відповідно до своїх інформаційних запитів, у т. ч. щодо подолання підприємствами кризових явищ, зокрема спричинених COVID-19;

Таблиця. Рекомендований перелік ключових і додаткових показників, які розкриватимуть вплив COVID-19 на діяльність підприємств

Рекомендовані національним законодавством напрями формування інформації у звіті про управління	Пропозиції щодо ключових показників	Пропозиції стосовно додаткових показників
1. Організаційна структура та опис діяльності підприємства		Навести інформацію описового характеру, що є суттєвою для розуміння змін, спричинених COVID-19, зокрема в організаційній структурі підприємства, його стратегії та цілях, сфері діяльності, випуску продукції, наданні послуг, ринковій частці підприємств у різних сегментах тощо
2. Результати діяльності	Доходи. Додана вартість	
3. Ліквідність та зобов'язання	Податки та інші платежі державі	Навести: – інформацію описового характеру, необхідну для розуміння змін руху грошових коштів підприємства, спричинених COVID-19; – інформацію про очікувані грошові потоки підприємства та фактично отримані в період карантинних заходів COVID-19. Додати показники: – обсяг залучених підприємством кредитних ресурсів під час пандемії COVID-19; – темп приросту (або зниження) сум сплачених податків і платежів; – опис факторів, за рахунок яких знижено суму нарахованих і сплачених податків та платежів; кількість штрафів за несвоєчасні розрахунки з бюджетом унаслідок пандемії
4. Екологічні аспекти	Рециркуляція води: – фактично використано води; – відведено зворотних (стічних) вод, у т. ч. нормативно-очищених зворотних (стічних) вод на очисних спорудах. Ефективність використання води. Навантаження на водні ресурси. Скорочення утворення відходів. Переробка відходів. Обсяг утилізованих відходів.	Навести динаміку зростання/зменшення: ефективності водокористування в умовах дистанційного режиму роботи (в натуральних і грошових вимірниках), енергоефективності (в натуральних та грошових вимірниках)

Продовження таблиці

Рекомендовані національним законодавством напрями формування інформації у звіті про управління	Пропозиції щодо ключових показників	Пропозиції стосовно додаткових показників
	Небезпечні відходи. Викиди парникових газів. Відновлювана енергія. Енергоефективність	
5. Соціальні аспекти та кадрова політика	Частка жінок на керівних посадах. Загальна сума витрат на виконання наукових досліджень і розробок. Витрати на професійне навчання одного працівника. Заробітна плата штатних працівників. Заробітна плата працівників-жінок. Заробітна плата працівників – зовнішніх сумісників. Заробітна плата працівників, які працюють за цивільно-правовими договорами. Відношення днів непрацездатності внаслідок виробничого травматизму до відпрацьованого робочого часу. Кількість випадків виробничого травматизму. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами	Доповнити показниками: – частота випадків захворюваності працівників на COVID-19; – сума витрат на оплату лікарняних, здійснених під час пандемії COVID-19; – сума витрат на створення безпечних умов праці в контексті протидії COVID-19; – сума витрат, пов'язаних зі сплатою штрафів за неналежні умови праці в контексті протидії COVID-19; – сума витрат на додаткове страхування здоров'я працівників (life insurance); – тривалість навчання працівників на предмет протидії COVID-19, год.; – тривалість дистанційної форми роботи працівників в умовах COVID-19, год. на тиждень; – рівень запровадження дистанційної форми роботи, %
7. Дослідження та інновації	Витрати на охорону навколишнього природного середовища	Навести інформацію щодо: – темпу приросту (зниження) обсягів інвестування (залученого та здійсненого); – витрат на інвестиційні проекти, в т. ч. ті, фінансування яких тимчасово припинено; – суми витрат на заходи з подолання пандемії COVID-19 на рівні місцевих громад із наданням опису заходів, на які спрямовані витрати; – суми витрат на підтримку досліджень і розробок у сфері протидії поширенню COVID-19; – суми витрат на забезпечення діджиталізації бізнес-процесів на підприємстві в умовах протидії поширенню COVID-19

Запінчення таблиці

Рекомендовані національним законодавством напрями формування інформації у звіті про управління	Пропозиції щодо ключових показників	Пропозиції стосовно додаткових показників
9. Перспектива розвитку		Показати очікувані зміни фінансового стану компанії у коротко- та довгостроковій перспективах
10. Корпоративне управління	<p>Кількість засідань виконавчого органу.</p> <p>Члени виконавчого органу.</p> <p>Відвідування членами виконавчого органу засідань.</p> <p>Розподіл членів виконавчого органу за віковими групами.</p> <p>Кількість жінок серед членів виконавчого органу.</p> <p>Частка жінок серед членів виконавчого органу.</p> <p>Частка членів виконавчого органу – осіб з обмеженими можливостями.</p> <p>Кількість засідань аудиторського комітету.</p> <p>Відвідування аудиторського комітету його членами.</p> <p>Сума винагороди голови та членів виконавчого органу.</p> <p>Кількість акцій, якими володіють голова та члени виконавчого органу.</p> <p>Загальна кількість та характер підтверджених випадків корупції</p> <p>Середня тривалість навчання працівників з питань боротьби з корупцією, в розрізі працівників за рік</p>	<p>Розкрити інформацію із наведенням приміток щодо відповідності показників нормам чинного законодавства.</p>

Складено за: Guidance for the preparation of integrated reports / International Integrated Reporting Council. 2019. URL: https://integratedreporting.org/.../1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf; IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19 / IOSCO. 2020. URL: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOCP655.pdf>.

– проводити шляхом включення у звітність показників GCI моніторинг досягнення ЦСР на національному і глобальному рівнях.

Окремо слід зауважити, що запровадження пропозицій з удосконалення нормативного забезпечення складання нефінансової звітності, в т. ч. звіту про управління, за описаним підходом не викликає ускладнення діяльності підприємства й управління ним. Джерелами пропонованих до використання фінансових і нефінансових показників можуть бути первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку, дані оперативного обліку, фінансова, статистична, податкова звітність. До того ж при запровадженні цих показників не передбачаються витрати на отримання додаткових адміністративних послуг (дозволів, ліцензій, сертифікатів, атестатів, погоджень, висновків).

Насамкінець слід наголосити: можливість розкриття підприємствами суттєвої інформації на власний розсуд, передбачена міжнародними й національними документами, набула особливої актуальності в умовах невизначеності та непрогнозованих процесів у економіці й суспільстві, викликаних пандемією COVID-19. Розкриття показників про зміни, котрі відбулися в усіх сферах діяльності підприємств протягом звітних періодів починаючи з 2020 звітного року, дасть можливість визначити ступінь впливу пандемії та оцінити наслідки непередбачуваних подій, а зацікавленим сторонам – окреслити напрямки їх подолання.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Поява GCI свідчить про перехід нефінансової звітності на новий щабель розвитку та поступове формування парадигми нефінансового звітування в контексті розкриття інформації про внесок бізнесу в реалізацію Цілей сталого розвитку. Застосування запропонованих у GCI ключових показників сприятиме не лише прозорості інформації щодо впливу компаній, які звітують, а й забезпечуватиме можливість порівнювати інформацію між компаніями, галузями, географічними районами, країнами. Прагнення до уніфікації показників звітності про сталий розвиток відображає появу тенденцій її стандартизації. Подібний шлях становлення подолали свого часу IFRS, котрі наразі є глобальними стандартами.

Запропонований підхід відповідає сучасним викликам і слугує основою розв'язання проблем оцінки внеску приватного сектору в досягнення ЦСР. Адже розкриття показників, які відповідають певним ключовим індикаторам GCI, дає підстави стверджувати, що нефінансова звітність може вважатися звітом зі сталого розвитку [26]. Це дає змогу на макрорівні визначити чисельність суб'єктів господарювання, котрі звітують про свій вклад у реалізацію ЦСР, та розрахувати індикатор 12.6.1 “Кількість підприємств, які публікують звіти зі сталого розвитку” [26]. На сьогодні така можливість в Україні відсутня, як і інформаційне забезпечення моніторингу досягнення ЦСР 12 “Забезпечення переходу до раціональних моделей споживання і виробництва” та відстеження виконання завдання 12.6, за котрим компаніям, особливо великим і транснаціональним, рекомендується застосовувати стійкі

методи виробництва й відображати інформацію про раціональне використання ресурсів у своїх звітах.

Список використаних джерел

1. Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development / UN. 2019. URL: https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202020%20review_Eng.pdf (дата звернення: 08.12.2020).
2. Stolyow H., Paugam L. The expansion of non-financial reporting: an explanatory study. *Accounting and Business Research*. 2018. Vol. 48, No. 5. P. 525–548. URL: <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1470141>.
3. Vukić N. M., Vuković R., Calace D. Non-financial reporting as a new trend in sustainability accounting. *Journal of Accounting and Management*. 2018. Vol. VII, No. 2. P. 13–26.
4. Crowther D. A Social Critique of Corporate Reporting: A Semiotic Analysis of Corporate Financial and Environmental Reporting. London : Routledge, 2017. 346 p. URL: <https://doi.org/10.4324/9781315186047>.
5. Humbert F. Sustainability Reporting: A Critical Assessment of the E.U. CSR Directive and Its German Implementation from a Human Rights Perspective. *Schmalenbach Business Review*. 2019. Vol. 71, Iss. 2. P. 279–285. URL: <https://doi.org/10.1007/s41464-018-0061-3>.
6. Mandatory Non-financial Disclosure and its Influence on CSR: An International Comparison / G. Jackson, J. Bartosch, E. Avetisyan et al. *Journal of Business Ethics*. 2019. Vol. 162 (2). P. 323–342. URL: <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04200-0>.
7. Ловінська А. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А. Нормативно-правове забезпечення звіту про управління підприємств в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 19–44. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2018.06.019>.
8. Sierra-Garcia L., Garcia-Benau M. A., Bolas-Araya H. M. Empirical Analysis of Non-Financial Reporting by Spanish Companies. *Administrative Sciences*. 2018. Vol. 8 (3). P. 1–17. URL: <https://doi.org/10.3390/admsci8030029>.
9. Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals / UNCTAD. 2019. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf.
10. The IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.
11. International Integrated Reporting Council. URL: <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/>.
12. The Sustainability Accounting Standards Board (SASB). URL: <https://www.cdsb.net/sustainability-accounting-standards-board-sasb>.
13. GRI. URL: <https://www.globalreporting.org/>.
14. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C215/01) : Communication from the European Commission / European Commission. URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).
15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
16. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.
17. Ловінська А. Г. Деякі аспекти звітності компаній про сталий розвиток. *Фінанси України*. 2020. № 3. С. 23–42. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.03.023>.
18. Elkington J. 25 Years Ago I Coined the Phrase “Triple Bottom Line”. Here’s Why It’s Time to Rethink It. *Harvard Business Review*. 2018. URL: <https://hbr.org/2018/06/25-years-ago-i-coined-the-phrase-triple-bottom-line-heres-why-im-giving-up-on-it>.

19. Guidance for the preparation of integrated reports / International Integrated Reporting Council. 2019. URL: https://integratedreporting.org/.../1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf.

20. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.

21. Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators / UNCTAD. *UNCTAD Research Paper*. 2018. No. 1. URL: https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf.

22. Monitoring and Evaluation Framework / World Health Organization. 2020. URL: https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f_1&download=true.

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

24. A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19 / UN. 2020. URL: https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf.

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

26. Methodology for SDG indicator 12.6.1: Draft from the Custodian Agencies. UNCTAD. 2019. 28 p. URL: https://environmentlive.unep.org/media/docs/projects/draft_proposal_methodology_12_6_1_may_2019.pdf.

References

1. UN. (2019). *Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development*. Retrieved from https://unstats.un.org/sdgs/indicators/Global%20Indicator%20Framework%20after%202020%20review_Eng.pdf (дата звернення: 08.12.2020).

2. Stolowy, H., & Paugam, L. (2018). The expansion of non-financial reporting: an explanatory study. *Accounting and Business Research*, 48 (5), 525–548. DOI: 10.1080/00014788.2018.1470141.

3. Vukić, N. M., Vuković, R., & Calace, D. (2018). Non-financial reporting as a new trend in sustainability accounting. *Journal of Accounting and Management*, VII (2), 13–26.

4. Crowther, D. (2017). *A Social Critique of Corporate Reporting: A Semiotic Analysis of Corporate Financial and Environmental Reporting*. London: Routledge. DOI: 10.4324/9781315186047.

5. Humbert, F. (2019). Sustainability Reporting: A Critical Assessment of the E.U. CSR Directive and Its German Implementation from a Human Rights Perspective. *Schmalenbach Business Review*, 71 (2), 279–285. DOI: 10.1007/s41464-018-0061-3.

6. Jackson, G., Bartosch, J., Avetisyan, E., Kinderman, D., & Knudsen, J. S. (2019). Mandatory Non-financial Disclosure and its Influence on CSR: An International Comparison. *Journal of Business Ethics*, 162 (2), 323–342. DOI: 10.1007/s10551-019-04200-0.

7. Lovinska, L., Oliynyk, Ya., & Bondar, T. (2018). Regulatory and legal basis for enterprise management reporting in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 6, 19–44. DOI: 10.33763/finukr2018.06.019 [in Ukrainian].

8. Sierra-Garcia, L., Garcia-Benau, M. A., & Bollas-Araya, H. M. (2018). Empirical Analysis of Non-Financial Reporting by Spanish Companies. *Administrative Sciences*, 8 (3), 1–17. DOI: 10.3390/admsci8030029.

9. UNCTAD. (2019). *Guidance on core indicators for entity reporting on contribution towards implementation of the Sustainable Development Goals*. Retrieved from https://unctad.org/system/files/official-document/diae2019d1_en.pdf.
10. The IFRS Foundation. (n. d.). Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.
11. International Integrated Reporting Council. (n. d.). Retrieved from <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/>.
12. The Sustainability Accounting Standards Board (SASB). (n. d.). Retrieved from <https://www.cdsb.net/sustainability-accounting-standards-board-sasb>.
13. GRI. (n. d.). Retrieved from <https://www.globalreporting.org/>.
14. European Commission. (2017). *Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information)* (2017/C215/01) (Communication from the European Commission). Retrieved from [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN).
15. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *On accounting and financial reporting in Ukraine* (Law No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
16. Ministry of Finance of Ukraine. (2018). *About the statement of Methodical recommendations on drawing up of the report on management* (Order No. 982, December 7). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18> [in Ukrainian].
17. Lovinska, L. (2020). Some aspects of companies' sustainability reporting. *Finance of Ukraine*, 3, 23–42. DOI: 10.33763/finukr2020.03.023 [in Ukrainian].
18. Elkington, J. (2018). 25 Years Ago I Coined the Phrase “Triple Bottom Line”. Here's Why It's Time to Rethink It. *Harvard Business Review*. Retrieved from <https://hbr.org/2018/06/25-years-ago-i-coined-the-phrase-triple-bottom-line-heres-why-im-giving-up-on-it>.
19. International Integrated Reporting Council. (2019). *Guidance for the preparation of integrated reports*. Retrieved from https://integratedreporting.org/.../1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf.
20. European Parliament, & Council. (2015, June 26). *Directive 2013/34/EU on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.
21. UNCTAD. (2018). Reporting on the Sustainable Development Goals: A Survey of Reporting Indicators. *UNCTAD Research Paper*, 1. Retrieved from https://unctad.org/system/files/official-document/ser-rp-2018d1_en.pdf.
22. WHO. (2020). *Monitoring and Evaluation Framework*. Retrieved from https://www.who.int/docs/default-source/coronaviruse/who-ncov-me-framework-web.pdf?sfvrsn=656e430f_1&download=true.
23. IOSCO. (2020). *IOSCO Statement on Importance of Disclosure about COVID-19*. Retrieved from <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCPD655.pdf>.
24. UN. (2020). *A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19*. Retrieved from https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf.
25. IFAC. (2020). *Summary of COVID-19 Financial Reporting Considerations*. Retrieved from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>.
26. UNCTAD. (2019). *Methodology for SDG indicator 12.6.1: Draft from the Custodian Agencies*. Retrieved from https://environmentlive.unep.org/media/docs/projects/draft_proposal_methodology_12_6_1_may_2019.pdf.