

Л.В. Сергієнко-Бердюкова, аспірант

О.М. Баришнікова, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: МІЖНАРОДНІ СИСТЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ

(Представлено д.е.н., проф. Євдокимовим В.В.)

Розглянуто проблему формування звітності сталого розвитку як одного з інструментів управління господарськими процесами промислових підприємств. Загострення економіко-екологічних проблем вимагає пошуку нових механізмів регулювання процесу складання та оприлюднення звітності сталого розвитку. Основою забезпечення економіко-екологічної безпеки промислових підприємств є гармонізація економічної, соціальної та екологічної складових їх господарської діяльності. Встановлено, що одним зі шляхів вирішення проблеми регулювання процесу складання та оприлюднення звітності сталого розвитку є обґрунтування механізму формування та його інформаційного забезпечення даної звітності відповідно до діючих міжнародних систем, до яких належать: AA 1000, GRI, Принципи Екватора, Стандарти Саншайн, Глобальний договір. Розглянуто такі міжнародні системи регулювання звітності сталого розвитку: AA 1000, GRI, Стандарти Саншайн і Глобальний договір, відповідно до яких визначено пріоритетним напрямом подальших досліджень – розробку механізму формування та інформаційного забезпечення звітності сталого розвитку вітчизняних підприємств.

Ключові слова: звітність; сталий розвиток; економіко-екологічні проблеми; міжнародні системи звітності; економіко-екологічна безпека.

Постановка проблеми. Звітність сталого розвитку, зважаючи на сучасні тенденції розвитку економічних систем та їх вплив на економіко-екологічну безпеку й соціальний консенсус у суспільстві, є пріоритетним інформаційним інструментом управління господарською діяльністю промислових підприємств і задоволення запитів зовнішніх користувачів. Зокрема, «зі зростанням ринків соціально відповідального інвестування (СВІ) та більшою увагою інвесторів і кредитних інституцій до ширшого впливу діяльності компаній на економіку, навколишнє середовище та суспільство, зростає потреба в якісній інформації про такий вплив. Традиційно, річна фінансова звітність містить стислу інформацію про екологічні, соціальні аспекти діяльності та корпоративне управління

(ESG) компаній, зокрема щодо істотних ризиків у цих сферах. Нефінансова звітність надає значно більше інформації про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті. Зазвичай фінансова та нефінансова звітності оприлюднюються окремо, суттєво різняться за форматом і мають різні цілі. Фінансова звітність має чітко визначену мету – інформування акціонерів, кредиторів, інвесторів та регуляторів, нефінансова звітність – інформування ширшого кола зацікавлених сторін, зокрема працівників, громадських організацій, органів влади, експертів» [1].

Зважаючи на це, правила, особливості та напрями формування даного виду бухгалтерської звітності набувають все більшої актуальності в бухгалтерській науці та практиці. Адже за відсутності дієвого механізму регулювання процесу складання та оприлюднення звітності сталого розвитку, неминучим є зниження рівня ефективності управління господарськими процесами в напрямі гармонізації економічної, соціальної та екологічної складових господарської діяльності промислового підприємства, що є основою забезпечення його економіко-екологічної безпеки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання становлення та розвитку концепції сталого розвитку економіки порушували у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені: Г.В. Балабанов, С.М. Божко, І.М. Вахович, В.А. Галушак, А.Д. Гвішіані, З.В. Герасимчук, Д.О. Грицишен, Б.М. Данилишин, В.В. Євдокимов, І.В. Жиглей, І.В. Замула, М.Г. Згуровський, О.А. Лаговська, С.А. Лісовський, І.М. Ляшенко, Б.А. Карпінський, І.С. Кондіус, С.О. Криниця, Т.С. Максимова, Л.Ц. Масловська, Л.Г. Мельник, О.М. Нижник, В.М. Степанов, Д.Медоуз, Л.Браун, Д.Кортен, Г.Френч та ін.

Викладення основного матеріалу. Одним із напрямів вирішення проблеми регулювання процесу складання та оприлюднення звітності сталого розвитку є обґрунтування механізму формування та його інформаційного забезпечення даної звітності відповідно до діючих міжнародних систем, до яких належать: AA 1000, GRI, Принципи Екватора, Стандарти Саншайн, Глобальний договір.

«Багато підприємств бачать звітність як процес дотримання вимог законодавства, а не як процес передачі значущої інформації. Крім того, різні напрями звітності розвивалися відокремлено один від одного, додаткові вимоги та інформаційні запити додавалися до вже існуючої моделі, а не інтегрувалися в неї. Тенденція додавання все нових вимог зберігається. Такий підхід став причиною формування складного,

багато в чому дублюючого набору розрізаних відомостей. У результаті не розкриваються існуючі важливі взаємозв'язки, наприклад, між: стратегією і ризиком, фінансовими та нефінансовими показниками, корпоративним управлінням і показниками, і власними показниками організації та показниками інших організацій у ланцюжку створення додаткової вартості» [3, с. 5].

AA 1000. Стандарт AA 1000 передбачає інтеграцію екологічних і соціальних аспектів в організацію бізнесу з метою підвищення соціальної та екологічної відповідальності бізнесу перед суспільством за рахунок максимального залучення груп зацікавлених сторін, і врахування їхньої думки під час аналізу діяльності підприємства. Основними етапами процесу звітування за сталим розвитком є планування (ідентифікація зацікавлених сторін, визначення цінностей і завдань компанії), звітність (виявлення найбільш актуальних питань, збір та аналіз інформації), підготовка звіту і проведення зовнішнього аудиту. Стандарти AA 1000 розроблені таким чином, щоб забезпечувати інформацією, яка є своєчасною, надійною та має бути адресованою інвесторам і стейкхолдерам для забезпечення їхньої впевненості. Серія стандартів фактично забезпечує регулювання всіх процесів взаємодії підприємства із зацікавленими особами, складання і подання необхідної інформації та її підтвердження шляхом верифікації. Радою було видано три серії стандартів:

1. AA 1000 AccountAbility Principles Standard (AA 1000 APS) – визначає основоположні принципи, відповідно до яких підприємство має складати звітність сталого розвитку;

2. AA 1000 Assurance Standard (AA 1000 AS) – визначає методики оцінки ступеня і характеру відповідності звітності стандартам AA 1000;

3. The AA 1000 StakeholderEngagement Standard (AA 1000S ES) – гарантує основу для забезпечення комунікаційного процесу між зацікавленими сторонами і підприємством.

Відповідно до стандарту, підприємство бере на себе відповідальність за складання та подання звітності сталого розвитку, його відповідності принципам стандарту. Підприємство зобов'язується співпрацювати із зацікавленими сторонами щодо надання відповідей на їх запити.

Підприємство має взаємодіяти із зацікавленими сторонами щодо розробки стратегії розвитку та управління своєю діяльністю. Успішна участь залежить насамперед від розуміння того, хто має бути і є зацікавленою стороною, і яка його роль у діяльності підприємства.

Між керівництвом і зацікавленими сторонами має бути створений спільний план взаємодії, що має містити: цілі та завдання взаємодії; очікувані результати від участі; існуючі відносини (формальні або неформальні, ділові); ступінь і характер впливу; тип зацікавлених сторін (держава, споживачі, кредитори, інвестори); взаємодію зацікавлених сторін між собою. Після формування плану зацікавлені сторони беруть участь у підготовці звітності сталого розвитку, після чого суб'єкт подає звітність і передає на огляд користувачам, які його аналізують, перевіряють законність і правомірність його складання й подання.

Стандартом передбачено п'ять основних рівнів взаємодії з суб'єктом господарювання, кожен з яких має характерні методи співпраці у сфері формування, підготовки та подання звітності стійкого розвитку за стандартом AA 1000: консультування (опитування, фокус-групи, зустрічі з окремими зацікавленими сторонами, зустрічі з громадськістю, семінари, механізми зворотного зв'язку, Інтернет, консультативні комітети); домовленість (ведення переговорів з робітниками через профспілки); навчання (багатосторонні форуми, консультативні групи, досягнення консенсусу процесів, участь у процесі прийняття рішень, фокус-групи, схеми он-лайн зворотного зв'язку); співпраця (спільні проекти, спільні підприємства, партнерство, багатосторонні ініціативи); надання повноважень (інтеграція зацікавлених сторін в управлінні, розробки стратегії та операцій управління).

Стандарти AA 1000 впливають на довіру до звітності сталого розвитку підприємства. «Сертифікація осіб (аудиторів), які можуть підтверджувати нефінансову звітність на достовірність стандартам AA 1000, проводиться Радою. Звітність може також підтвердити сама Рада на замовлення підприємства. В свою чергу, звітність може бути перевірена не тільки зовнішньою особою (організацією), а й внутрішнім аудитором (за наявності сертифіката). Відповідно до стандарту, виділяють такі етапи верифікації звітності:

1. Принципи AccountAbility: аудитор має оцінити показники на відповідність принципам (повнота, суттєвість та чутливість).

2. Підзвітність принципів: у звітності має бути перевірені показники повноти і точності відображення. На кінцевому етапі перевірки аудитор складає висновок про достовірність нефінансового звіту та присвоює їй відповідний рівень інформаційного забезпечення (табл. 1).

«Висновок верифікації звітності має містити таку інформацію: методологію перевірки (способи і прийоми верифікації); перелік

користувачів, для яких звітність містить потрібну інформацію; вказівку рівня інформаційного забезпечення та типу верифікації; думку аудитора про достовірність нефінансового звіту, а також вказівки рекомендацій (зауважень) до звітності; дату, місце складання» [5, с. 17].

Таблиця 1

Рівні інформаційного забезпечення при верифікації звітності [5, с. 11]

Ознака	Високий рівень	Середній рівень
Об'єктивність	Надання високих гарантій щодо відповідності інформації у звіті, що, в свою чергу, надає користувачам більшої впевненості	Інформація у звітності є недостатньо прозорою, що забезпечує середній рівень гарантій для користувачів
Характеристика доказів	Висока надійність доказів, що наводяться у звітності (плани, документи, договори). Інформація зазначається про всі рівні підприємства – від виробництва до ради директорів	Обмеження глибини інформації звітності внаслідок корпоративної таємниці доказів
Висновок звітності	Висновок звітності є позитивним з високим рівнем інформаційного забезпечення	Висновок звітності є позитивним з середнім рівнем інформаційного забезпечення

Таким чином, серія стандартів AA 1000 забезпечує весь процес складання і перевірки звітності сталого розвитку, слугує найважливішим інструментом регулювання процесу складання й подання такого роду звітності. Використання стандартів AA 1000 дозволяє забезпечити звітність господарської діяльності підприємства, що надається зацікавленим особам. Проте використання даної системи регулювання звітності сталого розвитку не відповідає вітчизняним реаліям та може застосовуватися лише фрагментарно. Зокрема, пропонуємо впровадити в діючу практику на українських промислових підприємствах підходи щодо взаємодії із зацікавленими сторонами та верифікації звітності сталого розвитку.

Стандарти Саншайн. Відповідно до положень стандартів, формат звітності має складатися в основному з тексту, що може бути доповнений графіками та діаграмами. Порівняльні дані, що охоплюють п'ятирічний період, можуть мати важливе значення для поточного місця розкриття в перспективі. Рекламний матеріал не має бути врахований, оскільки це може призвести до скептицизму щодо точності та повноти розкриття фактичної інформації. Аналізуючи стандарти Саншайн варто наголосити на основних сферах діяльності підприємства, що охоплюються ними при визначенні вимог до звітності сталого розвитку (табл. 2).

Таблиця 2

*Вимоги до звітності сталого розвитку,
що визначені стандартами Саншайн*

Напрямок	Характеристика
I стандарт: Клієнти	Звітність має містити інформацію про продукт, який виготовляє (надає) фірма, зокрема: рівень задоволеності клієнтів; ризик отримання травм від нормального використання продукції; рівень шуму, запахів та інших фізичних чинників або проблем, пов'язаних з використанням продукту; здатність до біологічного розкладання продуктів, її упаковки; незвичайна вартість життєвого циклу, враховуючи ремонт, споживання енергії; рівень викидів по конкретній моделі, для продуктів, що є джерелами забруднення повітря; описи, які можуть містити інформацію про генну інженерію, пестициди і хімічні речовини; значущі характеристики продукції; кількість позовів, поданих клієнтами і регулюючими органами щодо товарів, послуг та ринкової практики компанії
II стандарт: Співробітники компанії	1. Безпека і стабільність; 2. Здоров'я працівників; 3. Пенсійні програми; 4. Плани на майбутнє
III стандарт: Діяльність компанії	1. Імена, адреси і кількість акцій, що знаходяться в руках двадцятки найбільших акціонерів; 2. Навколишнє середовище та стійкий розвиток; 3. Суспільні блага, що характеризуються створенням нових робочих місць; 4. Нормативно-правовий профіль компанії, який характеризується судовими справами, що висунуті проти компанії протягом попередніх п'яти років; 5. Фінансові дані; 6. Податки; 7. Дані фонду будівництва, що характеризується створенням нових об'єктів виробничого та соціального призначення; 8. Автотранспортна діяльність; 9. Інвестиції компанії; 10. Благодійні внески; 11. Лобіювання і політична діяльність
IV стандарт: Державна та соціальна політика	1. Заяви про прихильність компанії або недотримання; 2. Кількість і зміст торгівлі з країнами, які офіційно рекомендуються як питання національної політики (так, наприклад, ворожих відносин або порушення прав людини); 3. Основні урядові контракти за своєю природою і суму в доларах, і обсяг, і характер покарання за посадові

злочини, пов'язані з державними контрактами

Зазначені стандарти визначають лише напрями формування інформації та формат їх представлення. Хоча стандартами передбачена заборона на представлення інформації рекламного характеру, звітність складена за даними стандартами буде мати суто описовий характер діяльності підприємства. Так відсутні конкретні вимоги щодо показників звітності та механізму їх формування. Використання зазначених стандартів промисловими підприємствами для формування звітності сталого розвитку як засобу відображення стану та інформаційного забезпечення управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства є недоцільним. Інформація, отримана з такого звіту, повинна мати суб'єктивний характер та значною мірою залежатиме від політики підприємства.

Глобальний договір. Глобальний договір визначає 10 основоположних принципів, що розкривають діяльність суб'єктів господарювання відповідно до концепції сталого розвитку. В цілому, глобальний договір характеризує лише інформацію, яка має бути представлена в звітності сталого розвитку й відповідно напрями діяльності підприємства для забезпечення сталого розвитку й відповідного рівня економіко-екологічної безпеки. У вітчизняній системі звітності сталого розвитку положення глобального договору є досить популярними серед підприємств, які складають такий вид звітності. Проте звітність вітчизняних підприємств, що складена згідно з положеннями Глобального договору [2], здебільшого має рекламний характер, а ніж інформаційного джерела прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами щодо економіко-екологічної безпеки зокрема й сталого розвитку промислового підприємства в цілому. Лише окремі підприємства підвищили інформативність своєї звітності шляхом застосування в комплексі положень Глобального договору та Глобальної ініціативи зі звітності, що має комплексний характер, а протоколи результативності дозволяють сформуванню ефективний інформаційний простір для внутрішніх і зовнішніх користувачів щодо економіко-екологічної безпеки промислового підприємства.

Глобальна ініціатива зі звітності (далі – GRI). Система регулювання звітності сталого розвитку GRI – керівництво, що містить положення, які передбачають включення в звітність інформації про господарську діяльність промислових підприємств, яка важлива та істотна для більшості підприємств і становить інтерес для більшості зацікавлених сторін.

У цілому система регулювання GRI має три типи стандартів: стратегія і характеристика: елементи, що визначають загальний контекст, необхідний для розуміння результатів діяльності промислового підприємства, такі як її стратегія, характеристика і корпоративне управління; менеджмент: елементи звітності, що описують реакцію промислового підприємства на результати діяльності в конкретній сфері; показники результативності: показники, що дають порівняну інформацію про економічні, екологічні та соціальні результати діяльності промислового підприємства. Всім підприємствам рекомендується готувати звіти на основі керівництва – готувати відкриту звітність і незалежно від їх масштабу, галузі або розташування. Звітність може приймати різні форми, враховуючи публікацію в мережі Інтернет або на паперовому носію, окрему публікацію або включення в річні чи фінансові звіти. Підприємствам рекомендується дотримуватися певної структури при складанні звіту, проте вони можуть віддати перевагу іншому формату (табл. 3).

Таблиця 3

Рекомендована структура звітності відповідно до вимог GRI

№ з/п	Назва елемента звітності
1	Стратегія та характеристика підприємства
2	Загальні відомості про суб'єкт господарювання
3	Параметри звіту
4	Управління, зобов'язання і взаємодія із зацікавленими сторонами

Джерело: узагальнено на основі [4]

Система GRI передбачає три рівні звітування, які відповідно отримали позначення С, В і А. Різниця в рівнях, насамперед, пов'язана з кількістю показників, за якими звітується підприємство. Якщо підприємство проводило зовнішню оцінку (верифікацію) звіту, то вона може позначатися позначкою «плюс» (+) до відповідного рівня звітності за кількістю показників. Наприклад, звітність з рівнем В+ означає, що компанія надала інформацію про значну кількість (але не всі) показники та провела верифікацію нефінансового звіту. Перший розділ, відповідно до системи GRI, «Стратегія та характеристика» необхідний для того, щоб дати загальне, стратегічне уявлення про відношення підприємства до сталого розвитку для забезпечення контексту для подальшої і детальнішої інформації, що розкривається відповідно до інших розділів керівництва. Даний розділ має складатися із заяви посадової особи, характеристики

ключових дій та можливостей. Другий розділ – «Загальні відомості» – розкриває наступну інформацію: назва підприємства; головні бренди, види продукції і послуг; функціональна структура підприємства, враховуючи основні підрозділи, операційні компанії, дочірні компанії і спільні підприємства; розташування штаб-квартири; кількість країн, в яких здійснюється діяльність, і їх перелік, де здійснюється основна діяльність або які особливо значущі з точки зору питань сталого розвитку; характер власності і організаційно-правова форма; ринки, на яких працює підприємство (враховуючи географічний розподіл, сектори обслуговування й категорії споживачів і бенефіціарів); масштаб (кількість працівників, обсяг продажів, загальну капіталізацію, кількісні характеристики продукції або наданих послуг); істотні зміни масштабів, структури або власності впродовж звітного періоду; винагороди, отримані за звітний період. У третьому розділі GRI суб'єкт господарювання має розкрити основні параметри звітності: 1) загальні відомості про звіт (звітний період, дата публікації попереднього звіту, цикл звітності, контактна інформація для питань щодо звіту або його вмісту); 2) межі звіту (процес визначення вмісту звіту, враховуючи межі звіту (наприклад, країни, підрозділи, дочірні компанії, потужності, здані в оренду, спільні підприємства, постачальники), обмеження області охоплення або кордонів звіту, підстави для включення в звіт даних про спільні підприємства, дочірні підприємства, оренді виробництва, передачі частини функцій зовнішнім підрядчикам й іншим організаційним одиницям, які можуть істотно вплинути на порівнянність з попередніми звітами й іншими організаціями, методи виміру даних і розрахунків, опис значень будь-якого викривлення інформації, наведеної в попередніх звітах, а також підстав для таких викривлень (наприклад, злиття/поглинання, зміна періодів звітності, характеру бізнесу, методів оцінки), істотні зміни щодо попередніх періодів звітності); 3) показники змісту GRI – таблиця, що вказує на розташування стандартних елементів у звіті; 4) підтвердження звітності (політика і практичні підходи щодо зовнішнього підтвердження звіту). Завершальною частиною звітності є «управління, зобов'язання і взаємодія із зацікавленими сторонами», у якій зазначається механізм оцінки управління економічною, екологічною і соціальною результативністю. При наданні інформації за показниками результативності застосовуються такі рекомендації щодо складання даних:

- звітність про тенденції: у звіті має бути представлена інформація за поточний звітний період (наприклад, рік) і не менше чим за два попередні періоди, а також перспективні цільові показники на

короткостроковий і довгостроковий періоди, якщо вони були встановлені;

- використання протоколів: організаціям варто використовувати протоколи до показників результативності при представленні інформації за показниками. Вони містять основні рекомендації щодо інтерпретації та складання інформації;

- представлення даних: у деяких випадках використання абсолютних і відносних величин є корисним й адекватним способом представлення даних. Якщо в звіті використовуються відносні або абсолютні величини, варто також навести відповідні абсолютні значення;

- агрегація даних: при підготовці звіту підприємство має визначити адекватний рівень агрегації даних;

- одиниці: дані, що оприлюднюються, мають бути наведені з використанням загальноприйнятих міжнародних одиниць (наприклад, кг, т, л) і розраховані з використанням стандартних перевідних коефіцієнтів.

Висновки. Таким чином, звітність сталого розвитку надає інформацію, що задовольняє багато категорій зацікавлених осіб. З огляду на викладене вище, перспективою подальших досліджень є розробка механізму формування та інформаційного забезпечення звітності сталого розвитку відповідно до міжнародних систем: AA 1000, GRI, Принципи Екватора, Стандарти Саншайн, Глобальний договір.

Список використаної літератури:

1. Аналітичний огляд Спільноти СВБ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr_ukraine_white_paper_2013_july_integrated_reporting.pdf.
2. Глобальний Договір // Українська мережа Глобального Договору ООН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.globalcompact.org.ua/ua/about/what>.
3. На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в 21 в. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.svb.org.ua/sites/default/files/ir-discussion-paper-2011_single-rus.pdf.

4. GRI Network Structure // Global Reporting Initiative [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhoWeAre>.
5. The Terms of Reference for the Standards Board (June 2009) // Account Ability [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.accountability.org/images/content/4/3/430.pdf>.
6. *Грицишен Д.О.* Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств : монографія / *Д.О. Грицишен*. – Житомир : ЖДТУ, 2015. – 540 с.

СЕРГІЄНКО-БЕРДЮКОВА Лариса Василівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік діяльності підприємств-утилізаторів відходів.

БАРИШНІКОВА Олена Миколаївна – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- звітність сталого розвитку підприємств.

Стаття надійшла до редакції 10.08.2015.