

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-115>

УДК 657.421.3:061.1]"364"

НЕФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В УПРАВЛІННІ ДЕРЖАВНИМИ УСТАНОВАМИ

NON-FINANCIAL REPORTING IN GOVERNMENT MANAGEMENT

Бондар Микола Іванович

доктор економічних наук, професор,
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1904-1211>

Цятковська Олена Віталіївна

кандидат економічних наук, доцент,
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8825-9778>

Bondar Mykola, Tsiatkovska Olena

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

У статті розглядаються актуальні питання щодо нефінансової звітності державних установ, як інструмент прозорості та підзвітності управління з урахуванням передумов запровадження нових форм звітності. Розглянуто значення нефінансових показників у реалізації євроінтеграційних процесів державними установами. Систематизовано та узагальнено спільні та відмінні характеристики інтегрованої звітності та звітності із сталого розвитку. Проведено порівняння інтерпретації європейських стандартів звітності із сталого розвитку. Виокремлено підходи до інтеграції нефінансових показників до звітності державних установ, що сприяє підвищенню інвестиційної привабливості та ефективності управління державними установами. Визначено ключові переваги та виклики запровадження звітності зі сталого розвитку для державних установ на основі аналізу цієї звітності.

Ключові слова: нефінансова звітність, державні установи, інтегрована звітність, звітність із сталого розвитку, державний сектор, бухгалтерський облік.

The article considers current issues regarding non-financial reporting of state institutions as a tool for transparency and accountability of management, taking into account the prerequisites for the introduction of new forms of reporting. The purpose of the article is to investigate the features of the formation of non-financial reporting by state institutions in the context of European integration and to develop theoretical and methodological recommendations for its improvement, taking into account the specifics of the activities of such institutions. The importance of non-financial indicators in the implementation of European integration processes by state institutions is considered. The common and distinctive characteristics of integrated reporting and sustainable development reporting are systematized and generalized. The interpretation of European sustainable development reporting standards is compared. Approaches to the integration of non-financial indicators into the reporting of state institutions are identified, which contributes to increasing the investment attractiveness and efficiency of management of state institutions. The key advantages and challenges of introducing sustainable development reporting for state institutions are identified based on the analysis of this reporting. For government agencies, the implementation of integrated reporting elements is an extremely important element, as they can use it to report to the public, especially in matters of resource management, fulfillment of social and environmental obligations. Under the influence of global trends, such as open access to information, the public is becoming more demanding of transparency of government agencies, which confirms the appropriateness of the recommendations proposed in this study. Since sustainable development reporting is inherently aimed at increasing transparency of activities, its introduction for government agencies will ensure compliance with the principle of transparency and openness and, accordingly, its transparency to citizens and other stakeholders. This also contributes to the accountability of government agencies regarding their impacts on the environment, social conditions and economic development, which increases the level of public trust in government institutions.

Keywords: non-financial reporting, state institutions, integrated reporting, sustainable development reporting, public sector, accounting.



Постановка проблеми. Оскільки Україна рухається в напрямку імплементації МСБОДС з метою надання доступної і достовірної інформації для різних користувачів звітності, а також забезпечує дотримання принципу транспарентності та відкритості, що сприяє активній співпраці й контактам із різними міжнародними організаціями та підприємствами задля залучення інвестицій в економіку країни і розвитку національного господарства.

Не менш важливим елементом теперішніх глобалізаційних процесів є формування звітності зі сталого розвитку. Запити на інформацію про сталий розвиток суб'єктів господарювання зростають з кожним днем, адже з 1 січня 2024 р. для деяких суб'єктів така звітність є обов'язковою. Тому зростають і запити на створення достовірної звітності, яка відображає реальний стан речей. Відповідно дослідження питання нефінансової звітності на сьогодні є актуальним та потребує подальшого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблемних питань щодо нефінансової звітності присвячена значна кількість робіт як науковців, так і практиків. Зокрема К. В. Безверхий [7], Т. І. Єфименко [10], Л. П. Коритник [11], М. В. Кучерява [11], Н. І. Сушко [16], Л. І. Прохорова [15], Л. І. Щербак [15], О. О. Яблонько [16], досліджували питання нефінансової звітності як для приватного, так і державного сектору.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Глобалізаційні процеси відіграють важливу роль у підвищенні транспарентності державних установ через упровадження міжнародних стандартів, технологій, антикорупційних заходів та тиску з боку міжнародних інституцій. Це допомагає забезпечити ефективність управління, зменшити рівень корупції та підвищити довіру громадян до державних інституцій. Відповідно визначення та дослідження нових підходів до імплементації міжнародного досвіду до складання нефінансової звітності в державних установах залишається невирішеним.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є дослідження особливостей формування нефінансової звітності державними установами відповідно до євроінтеграційних процесів, а також формування теоретичних та методичних рекомендацій щодо удосконалення нефінансової звітності для державних установ з урахуванням їх особливостей діяльності та функціонування. Узагальнити інформацію щодо сутності поняття нефінансова

звітність в державних установах, а також систематизувати основні підходи до трактування порядку регулювання та формування нефінансової звітності державними установами, що забезпечить ефективність управління, зменшити рівень корупції та підвищити довіру громадян до державних інституцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Звітність державних установ є взаємопов'язаною та має певні показники які між собою зв'язуються, узгоджуються та порівнюються. І якщо говорити про взаємозв'язок фінансової та управлінської звітності, то доцільно дослідити саме звіт про управління як документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства й розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [8].

Л. П. Коритник, М. В. Кучерява, досліджуючи зарубіжну практику, стверджують, що звіти про соціальну відповідальність, управління та сталий розвиток перетворились на основне доповнення до фінансових звітів загального призначення. Ці звіти є корисним інструментом забезпечення підзвітності, оскільки відображають не лише фінансовий стан та рівень ефективності використання бюджетних коштів, а й результативність надання державних послуг через розкриття впливу на такі сфери, як соціальна чи екологічна [11, с. 67].

Отже, нефінансова звітність у державних установах узагальнює інформацію як про нематеріальні, так і нефінансові аспекти її діяльності, які спрямовані на підвищення прозорості, відповідальності й ефективності використання державних ресурсів. Об'єктом такої звітності є звичайні об'єкти, що узагальнюються у фінансовій та бюджетній звітності, а також соціальні, екологічні й управлінські фактори впливу на діяльність установи. У сучасних умовах упровадження нефінансової звітності в бюджетних установах є одним із кроків до інтеграції з міжнародними стандартами звітності та підвищення ефективності управління державними активами.

У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що Звіт про управління подається разом із фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом [13].

Т. І. Єфименко зазначає, що інтегрована звітність базується на інформації, яка включає широкий спектр взаємопов'язаних еле-

ментів, що виходить за межі наявного фінансового аналізу [10, с. 8].

На думку О. О. Яблонько, Н. І. Сушко, інтегрована звітність є новою моделлю звітності суб'єктів економічної діяльності, яка поєднує в собі інформацію стосовно фінансового та нефінансового аспектів діяльності підприємства, допомагає повною мірою провести оцінку ефективності й стратегії його діяльності [16, с.330].

Л. І. Прохорова та Л. І. Щербак розглядають запровадження інтегрованої звітності як спосіб отримання повної, розширеної, взаємопов'язаної інформації щодо діяльності бюджетної установи, що забезпечить порівнянність показників звітності держсектору України з державним сектором інших країн [15, с. 54].

Інтегрована звітність – це комплексний підхід до представлення фінансових, нефінансових та соціально-економічних даних компанії або організації, який забезпечує цілісне уявлення про її діяльність, стан та стратегію розвитку. На відміну від традиційної фінансової звітності, яка зосереджується тільки на фінансових показниках, інтегрована звітність охоплює ширший спектр аспектів, таких як фінансова інформація (традиційні фінансові показники, які відображають рентабельність, прибутковість, зобов'язання, активи тощо), інформація про сталий розвиток (екологічні показники, соціальні ініціативи, відповідальне використання ресурсів, зменшення негативного впливу на довкілля), корпоративне управління та соціальна відповідальність (інформація про етичні практики, дотримання прав людини, управління ризиками, заходи щодо корпоративної відповідальності), нематеріальні активи і цінності (дані про людські ресурси, інтелектуальну власність, корпоративну культуру, стратегії розвитку, інновації). Вона надає інформативне уявлення про те, як організація створює цінність у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Головною метою інтегрованої звітності є забезпечення цілісної інформації про діяльність установи, з урахуванням фінансових і нефінансових аспектів із демонстрацією стратегій, спрямованих на довгостроковий розвиток і стійкість, в основу яких покладено підвищення рівня довіри серед інвесторів, партнерів, споживачів та громадськості.

Отже, інтегрована звітність – це інструмент, який сприяє не лише фінансовій прозорості, а й демонстрації соціальної відповідальності, екологічної свідомості та інноваційної

діяльності, спрямованої на сталий розвиток. Інтегрована звітність підприємства охоплює ширший спектр інформації та інструментів, ніж звичайна фінансова звітність. Тому для оцінювання результатів діяльності на майбутні періоди діяльності власникам та іншим користувачам звітності інтегрована звітність надасть більше інформації ніж звичайна звітність.

Іншим видом нефінансової звітності є звітність зі сталого розвитку – інструмент відображення соціального, екологічного й управлінського впливу діяльності організацій, включно з бюджетними установами. Незважаючи на те, що ця форма звітності здебільшого поширена у приватному секторі, бюджетні установи теж можуть запроваджувати такі підходи для підвищення прозорості та відповідальності. Запровадження елементів нефінансової звітності в діяльність суб'єктів господарювання України викликано необхідністю гармонізації національного законодавства з європейським.

На регіональному рівні діють Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку (European Sustainability Reporting Standards, ESRS), які охоплюють низку напрямів, пов'язаних із довкіллям, соціальною сферою та корпоративним управлінням (ESG, Environmental, Social, Governance), включно з кліматичними змінами, біорізноманіттям, правами людини тощо. Основним призначенням стандартів ESRS є надання простої та логічно зрозумілої інформації про сталий розвиток. Стандарти – невід'ємний елемент CSR [9].

Директива про корпоративну звітність та сталий розвиток (CSRD) є важливим кроком у напрямі підвищення прозорості й відповідальності компаній щодо екологічних, соціальних і управлінських (ESG) аспектів. Основні положення CSRD встановлюють ініціативи щодо розширення обсягу компаній, покращання стандартів звітності, включення специфічних показників, забезпечення незалежності аудиту, участі зацікавлених сторін та залучення до глобальних ініціатив. Зокрема, Директива поширюється на більшу кількість підприємств, включно з малим і середнім бізнесом, якщо вони мають певні показники, як-от обсяги доходу або кількість працівників.

Крім того, вимоги до звітності стали більш суворими, зокрема вимога подавати інформацію за єдиними стандартами, що спростить порівняння між компаніями. Суб'єкти господарювання повинні звітувати про свої впливи на екологію та суспільство, а також про стратегії

управління ризиками в цих сферах, а відповідна звітність підлягатиме перевірці незалежними аудиторами, що підвищить довіру до наданої інформації. Проте підприємства повинні враховувати думки різних зацікавлених сторін при формуванні звітів, що забезпечить ширше охоплення питань сталого розвитку. Також CSRD підтримує інтеграцію з глобальними стандартами, такими як встановлені ООН або міжнародними організаціями.

Водночас, хоча CSRD безпосередньо стосується корпоративного сектору, державні установи можуть проявити ініціативу для покращання своєї звітності щодо сталого розвитку. Вони можуть використовувати аналогічні принципи для звітності про впливи на сталий розвиток, підвищуючи рівень прозорості й відповідальності перед суспільством.

Отже, глобалізаційні процеси мають значний вплив на забезпечення транспарентності (прозорості) звітності в державних установах, що проявляється через стимулювання держави до прийняття міжнародних стандартів і практик у сфері бухгалтерського обліку та звітності, таких як Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) або міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі (IPSAS). Ці стандарти допомагають уніфікувати підходи до ведення звітності, що дає змогу зробити її зрозумілою та прозорою не лише всередині країни, а й на міжнародному рівні.

Погоджуючись із позицією, викладеною у Стратегії запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку, доцільно зазначити, що доступ до нефінансової інформації є важливим чинником, який сприяє сталому розвитку підприємства, підвищує його інвестиційну привабливість та конкурентоспроможність, а аудиторський висновок, наведений у звіті, надає впевненість у достовірності такої інформації. Оскільки Україна є кандидатом у члени Європейського Союзу, вітчизняна звітність має відповідати директивам ЄС, що забезпечить гармонізацію національних норм із законодавством ЄС і, відповідно, полегшить вихід українських компаній на міжнародні ринки капіталу, допоможе залучати іноземні інвестиції.

Відсутність звітності зі сталого розвитку у поєднанні з фінансовою звітністю позбавляє зацікавлені сторони можливості отримати повну картину діяльності підприємства, включно із соціальними та екологічними аспектами, разом із його економічними результатами. Інтегрована звітність та звіт-

ність із сталого розвитку мають схожі цілі та багато спільних характеристик, але відрізняються за обсягом і фокусом. Ключові спільні та відмінні риси цих видів звітності наведено у табл. 1.

Інтегрована звітність має на меті забезпечити більш комплексне уявлення про компанію, включаючи як фінансові, так і нефінансові фактори, що впливають на її загальну цінність. Звітність зі сталого розвитку зосереджена на екологічних, соціальних та управлінських показниках і відображає лише частину діяльності компанії – ту, що пов'язана зі сталим розвитком. Обидва підходи доповнюють один одного і можуть використовуватися разом для глибшого аналізу діяльності компанії.

Згідно з вимогами Директив (ЄС) 2022/2464 та 2013/34/ЄС, великі, малі та середні підприємства, а також материнські компанії великих груп повинні включати до окремого розділу свого звіту про управління інформацію, що дає змогу оцінити вплив їхньої діяльності на сталий розвиток, а також показує, яким чином питання сталого розвитку впливають на їхній розвиток, ефективність і фінансове становище [2, 3].

Європейські стандарти звітності з питань сталого розвитку (ESRS) є частиною вимог Європейського Союзу щодо корпоративної звітності, зокрема в рамках Корпоративної звітності щодо сталого розвитку (CSRD). Ці стандарти розроблені Європейською організацією з фінансової звітності та сталого розвитку (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) і є підґрунтям для звітності компаній про сталий розвиток в ЄС.

ESRS містить чотири основних блоки стандартів: ESRS E (Environmental – Екологічні стандарти); ESRS S (Social – Соціальні стандарти); ESRS G (Governance – Управлінські стандарти); та четвертий блок стандартів – ESRS 1 та ESRS 2, які є загальними та всеохоплюючими. Зокрема ESRS 1 фокусується на загальних розкриттях, і його головна мета – встановити загальні вимоги до звітності компаній, що стосуються їхнього впливу на сталий розвиток та взаємодії з основними проблемами сталого розвитку. Відповідно до цього стандарту, компанії повинні розкрити загальну інформацію, яка допоможе зацікавленим сторонам зрозуміти контекст їхньої діяльності в площині сталого розвитку. ESRS 1 ставить мету створити єдину платформу для звітності, щоб надати компаніям можливість чітко і прозоро розкривати свою діяльність у

Таблиця 1

Порівняння інтегрованої звітності та звітності зі сталого розвитку

Характеристика	Інтегрована звітність	Звітність зі сталого розвитку
Спільні характеристики		
Орієнтація на довгостроковий розвиток	Мають на меті показати стратегії організації, спрямовані на стійкий розвиток та створення довготривалої цінності	
Інформація про нефінансові показники	Містять дані про екологічну та соціальну діяльність, корпоративне управління, ставлення до ресурсів і людського капіталу	
Прозорість та відповідальність	Допомагають компанії забезпечити прозорість перед стейкхолдерами – інвесторами, працівниками, клієнтами та громадськістю	
Спрямованість на зацікавлені сторони	Ураховують інтереси різних стейкхолдерів, зокрема акціонерів, регуляторів, громадськості та екологічних організацій	
Відмінні характеристики		
Обсяг інформації	Має ширший обсяг, адже охоплює як фінансові, так і нефінансові аспекти. Включає не тільки соціальні та екологічні показники, а й фінансові результати та стратегію створення цінності для інвесторів	Фокусується переважно на екологічних, соціальних показниках та управлінні (ESG – Environmental, Social, Governance), зокрема впливі на довкілля, соціальній відповідальності та питаннях сталого розвитку. Фінансові аспекти менш пріоритетні
Основний фокус	Відображає цілісну картину діяльності компанії, включно з тим, як нефінансові чинники впливають на створення загальної цінності	Відповідність принципам сталого розвитку, тобто мінімізація екологічного впливу, соціальна відповідальність, доброчесне управління
Користувачі	Охоплює ширшу аудиторію, особливо інвесторів та акціонерів, котрі прагнуть розуміти, як нефінансові фактори впливають на довгострокову прибутковість	Орієнтована здебільшого на регуляторів, громадські організації та стейкхолдерів, які цікавляться саме екологічним і соціальним впливом
Регламентуючі стандарти	Спирається на принципи Міжнародної ради інтегрованої звітності (IIRC), яка пропонує рекомендації щодо того, як компанії повинні звітувати про створення цінності в цілому.	Базується на таких стандартах, як GRI (Global Reporting Initiative) та SASB (Sustainability Accounting Standards Board), що детально регламентують екологічні, соціальні та управлінські аспекти.

Джерело: сформовано автором на основі [2; 3]

контексті сталого розвитку. ESRS 2 є стандартом, що стосується загальних розкриттів у рамках Європейських стандартів звітності з питань сталого розвитку і є частиною регулювання звітності компаній щодо їхнього впливу на сталий розвиток. Стандарт ESRS 2 визначає, які саме загальні розкриття інформації компанії повинні здійснити у звітах про сталий розвиток, аби забезпечити прозорість і порівнянність для всіх зацікавлених сторін [1].

Отже, на основі аналізу цих стандартів визначено, що існує три категорії ESRS: всеохоплюючі, тематичні (екологічні, соціальні

та корпоративне управління) і секторальні стандарти.

Всеохоплюючі та тематичні стандарти не залежать від сектору, тобто вони застосовуються до всіх підприємств, незалежно від того, в якому секторі або секторах підприємство працює.

Підприємства можуть використовувати стандарти SASB, щоб ефективніше ідентифікувати, управляти та передавати інвесторам інформацію щодо сталого розвитку, яка має фінансове значення. Наразі розроблено 77 галузевих стандартів з бухгалтерського

обліку сталого розвитку. Використання стандартів SASB є добровільним [1].

Європейські стандарти звітності про сталий розвиток складаються з 12 стандартів у розрізі різних сфер впливу на сталий розвиток. На сьогодні офіційного їх перекладу немає, тому деякі стандарти трактуються та ідентифікуються по-різному. Зокрема у табл. 2 узагальнено інформацію щодо інтерпретації ESRS в Україні.

Так, ESRS S1 К. В. Безверхий та А. В. Озеран визначають як «Власна робоча сила», а PwC ідентифікують як «Власний персонал».

Правильніше, для стандарту ESRS S1 "Own Workforce" використовувати назву "Власна робоча сила", Оскільки "робоча сила"

є терміном, який частіше використовується в економічному, трудовому праві та сфері сталого розвитку для позначення всіх працівників організації, зокрема тих, хто бере активну участь у виробничих процесах або інших операціях компанії. Це точніший термін для опису людей, котрі працюють у компанії, незалежно від того, чи є вони постійними, тимчасовими або працюють за іншими умовами.

«Персонал» – це більш загальний термін, який також включає працівників, але може мати дещо ширше значення, включаючи адміністративний персонал та інші категорії співробітників (наприклад, в організаціях, де є підрозділи, що займаються підтримкою, навчанням, управлінням), і не підкреслювати

Таблиця 2

Порівняння підходів до інтерпретації європейських стандартів звітності зі сталого розвитку

№ з/п	Шифр стандарту	Безверхий К. В.	Озеран А. В.	Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г.	PwC
1	ESRS 1	Загальні вимоги	Загальні вимоги	Загальні вимоги	Загальні вимоги
2	ESRS 2	Загальні розкриття інформації	Загальні розкриття	Загальні розкриття	Загальні розкриття
3	ESRS E1	Зміна клімату	Зміна клімату	Зміна клімату	Зміна клімату
4	ESRS E2	Забруднення	Забруднення	Забруднення	Забруднення
5	ESRS E3	Водні та морські ресурси	Водні та морські ресурси	Водні та морські ресурси	Водні та морські ресурси
6	ESRS E4	Біорізноманіття та екосистеми	Біорізноманіття та екосистеми	Біорізноманіття та екосистеми	Біорізноманіття та екосистеми
7	ESRS E5	Використання ресурсів і циркулярна економіка	Використання ресурсів і циркулярна економіка	Використання ресурсів і циркулярна економіка	Використання ресурсів і циркулярна економіка
8	ESRS S1	Власна робоча сила	Власна робоча сила	Власний персонал	Власний персонал
9	ESRS S2	Роль працівників у створенні ланцюгу вартості	Працівники у ланцюгу створення вартості	Працівники у ланцюжку створення вартості	Працівники у ланцюгу створення вартості
10	ESRS S3	Постраждалі громади	Спільноти (громади), на які вчиняється вплив	Зачеплені громади	Громади під впливом
11	ESRS S4	Споживачі та кінцеві користувачі	Споживачі та кінцеві користувачі	Споживачі та кінцеві користувачі	Споживачі та кінцеві користувачі
12	ESRS G1	Ведення бізнесу	Корпоративне управління	Ведення бізнесу	Ділова поведінка

Джерело: сформовано на основі [7; 9; 12]

аспект діяльності в розумінні саме робочої сили.

Назва «Власна робоча сила» найкраще відповідає змісту стандарту, який фокусується на правах працівників, умовах праці, розвитку трудових відносин та соціальних аспектах. Терміни "робоча сила" і "умови праці" мають чітке економічне та юридичне підґрунтя, що робить їх точними й зрозумілими в контексті ESRS S1. Отже, для точності й відповідності контексту звітності, "Власна робоча сила" буде найбільш коректним і зрозумілим варіантом.

Стандарт ESRS S2 «Workers in the Value Chain» зосереджується на соціальних аспектах, що стосуються працівників, зайнятих у ланцюгах постачання компанії при створенні вартості продукту. Цей стандарт вимагає від компаній надання детальної інформації про вплив на працівників, які є частиною їхнього ланцюга постачання, зокрема щодо умов праці, прав людини, рівності, безпеки та добробуту працівників в цілому. Проте при інтерпретації назви ESRS S2 «Workers in the Value Chain» виникають різні погляди щодо формування дефініції. Зокрема, більшість проаналізованих науковців ідентифікують її як «Працівники в ланцюгу створення вартості», проте в ESRS S2 ідеться саме про працівників, задіяних у процесі постачання та виробництва, тобто створення додаткової вартості продукту. Варто зазначити, що ESRS S1 відображає інформацію про власних працівників підприємства, а ESRS S2 – інформацію про всіх інших, які впливають на створення вартості. Тому доцільно інтерпретувати назву ESRS S2 як «Працівники в ланцюгу постачання».

ESRS S3 «Affected Communities» вимагатиме від компаній систематичного підходу до моніторингу та управління впливом на громади, де вони працюють. Інформація повинна бути повною та прозорою, охоплюючи політики, моніторинг, оцінку впливу, а також інвестиції та партнерства для покращання соціальних умов. Отже, назву стандарту доцільно ідентифікувати не в негативному контексті, а саме «Постраждалі громади», «Зачеплені громади», «Громади під впливом», як пропонують різні науковці та практики, а як «Громади, на які впливає діяльність». Адже в Методичних рекомендаціях рекомендовано розкривати інформацію у звіті стосовно не тільки негативного впливу, а й на позитивних аспектах співпраці.

Ідентифікація ESRS G1 також має різні варіанти, а саме: корпоративна поведінка,

корпоративне управління, ділова поведінка, поведінка в бізнесі та ведення бізнесу. Проте не всі з них віддзеркалюють те, що покладено в основу цього стандарту. Зокрема якщо будемо розглядати корпоративне управління, то такий варіант стосується системи управління, ведення бізнесу – ідеться про процес ведення бізнесу з точки зору стратегії, політики й операційних процесів. Оскільки сутність стандарту стосується етичних принципів і практик, що регулюють поведінку компаній у бізнес-середовищі, прийнятним для використання може бути «Корпоративна поведінка».

Узагальнену рекомендовану ідентифікація Європейських стандартів звітності про сталий розвиток з їх класифікацією наведено в табл. 3.

У контексті звітування зі сталого розвитку в ESRS 2 «Загальне розкриття інформації» передбачено основні складові щодо управління сталими впливами, ризиками та можливостями компанії. Вони допомагають визначити, як підприємства повинні оцінювати та керувати аспектами сталого розвитку, щоб бути більш прозорими й відповідальними перед зацікавленими сторонами (інвесторами, споживачами, державними органами та ін.).

Нефінансова звітність для державних установ є одним із ключових елементів для розкриття інформації про певні об'єкти діяльності. Аналіз чинної структури звітності свідчить про те, що в державних установах складається фінансова, бюджетна, статистична, податкова та інша звітність, яку подають відповідно до тих вимог та рекомендацій, які до них висуваються.

Зокрема бюджетна звітність щодо виконання паспорта бюджетної програми є свого роду формою нефінансової звітності, в якій відображаються, як фінансові, так і нефінансові показники. Щодо звітності зі сталого розвитку, то для державних установ цей формат звітності вкрай актуальний, оскільки за своїм призначенням вони є неприбутковими. Тобто їхнє основне завдання полягає в забезпеченні соціального ефекту в суспільстві від своєї діяльності, що реалізується через виконання Цілей сталого розвитку.

Хоча значна частина ініціатив зі сталого розвитку здебільшого орієнтовані на приватний сектор, державні установи також відіграють важливу роль у просуванні принципів сталого розвитку і можуть отримати істотні переваги від систематичної звітності в цій сфері.

Таблиця 3

Європейські стандарти звітності про сталий розвиток (ESRS)

№ з/п	Шифр стандарту	Назва стандарту	Вид стандарту	
1	ESRS 1	Загальні вимоги	ВСЕОХОПЛЮЮЧІ	
2	ESRS 2	Загальне розкриття інформації		
3	ESRS E1	Зміна клімату	Екологічні	ТЕМАТИЧНІ
4	ESRS E2	Забруднення		
5	ESRS E3	Водні та морські ресурси		
6	ESRS E4	Біорізноманіття та екосистеми		
7	ESRS E5	Використання ресурсів та циркулярна економіка		
8	ESRS S1	Власна робоча сила*	Соціальні	
9	ESRS S2	Працівники в ланцюгу постачання*		
10	ESRS S3	Громади, на які впливає діяльність*		
11	ESRS S4	Споживачі та кінцеві користувачі		
12	ESRS G1	Корпоративна поведінка*	Корпоративне управління	

Джерело: сформовано та запропоновано автором на основі [1]

За результатами складання цієї звітності державні установи можуть оптимізувати використання ресурсів (енергії, води, матеріалів) через регулярний моніторинг, що значно знизить витрати бюджету.

Державні установи є не лише регуляторами, а й користувачами бюджетних коштів, які здатні стимулювати сталий розвиток через державні програми або підтримку бізнесу, орієнтованого на стійкість. Сталий розвиток через звітність може стати основою для розвитку екологічно чистих технологій та інноваційних рішень.

Звітність дає змогу державним органам систематично оцінювати прогрес у досягненні Цілей сталого розвитку (SDGs), що важливо для формування національної політики, спрямованої на їх досягнення, тобто звітність зі сталого розвитку має бути інтегрована у стратегічне планування державних установ і включати як екологічні, так і соціальні та економічні аспекти.

Водночас запровадження та імплементація звітності зі сталого розвитку в діяльність державних установ збільшить адміністративне навантаження, яке вимагатиме додаткових ресурсів, часу та кваліфікації з урахуванням того, що установи будуть повинні формувати та подавати звітність нового фор-

мату. Подання такої звітності потребуватиме від працівників державних установ відповідної кваліфікації та знань для збору, обробки та аналізу даних, що може бути проблемою без належного навчання. Крім того, для підвищення ефективності звітності необхідно вкладати кошти в систему збору та аналізу даних, а також у створення інфраструктури для моніторингу впливу сталого розвитку, що може бути дорогим.

Lucia-Maria Udrescu розглядала питання доцільності й переваги включення ESG-інформації у внутрішній контроль управління структурою звітності в державних установах Румунії [6, с. 243].

Аналіз наукових публікацій та зарубіжного досвіду показує, що звітність зі сталого розвитку застосовується в державних установах. Зокрема, шведські муніципалітети та державні компанії продемонстрували, що включення показників ESG сприяє покращанню екологічних показників залучення зацікавлених сторін та підвищення довіри громадськості [6, с. 243].

Hockerts & Wüstenhagen (2010), досліджуючи процес запровадження звітності зі сталого розвитку, стверджують, що країни, які приймають і впроваджують сильні структури звітності ESG, зазвичай сприймаються ключовими союзниками як більш зрілі й надійні. Це

розуміння виникає в результаті вжиття заходів щодо прозорості, підзвітності та стійкості, які передбачені звітністю ESG [5].

Висновки. Встановлено, що головною метою нефінансової звітності є забезпечення цілісної інформації про діяльність установи, з урахуванням фінансових і нефінансових аспектів, з демонстрацією стратегій, спрямованих на довгостроковий розвиток і стійкість, в основу яких покладено підвищення рівня довіри серед інвесторів, партнерів, споживачів та громадськості. У результаті дослідження проаналізовано ERSR, які встановлюють вимоги до формування та розкриття інформації у звітності зі сталого розвитку, з визначенням їхніх основних складових та ідентифікацією для використання в системі бухгалтерського обліку та фінансової

звітності через розроблення Методичних рекомендацій щодо формування звітності зі сталого розвитку відповідно до ERSR, що сприятиме пришвидшенню адаптаційного періоду й ефективному процесу складання звітності установами. Визначено ключові переваги та виклики запровадження звітності зі сталого розвитку для державних установ на основі аналізу цієї звітності. Запровадження такої звітності для держустанов є доцільним і навіть необхідним. Це допоможе установам державного сектору бути прозорими, відкритими, відповідальними й ефективними в управлінні ресурсами, а також у досягненні глобальних Цілей сталого розвитку (SDGs). Однак для успішної імплементації необхідно забезпечити належну інфраструктуру, стандарти та кваліфікацію персоналу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772&qid=1732372158047>
2. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
3. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>
4. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>
5. Hockerts K., Wüstenhagen R. Greening Goliaths versus emerging Davids – Theorizing about the role of incumbents and new entrants in sustainable entrepreneurship. *Journal of Business Venturing*. 2010. Vol. 25 (5). P. 481–492. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jbusvent.2009.07.005>
6. Lucia-Maria Udrescu. Implementing esg reporting in public institutions: a case study of Romania's internal managerial control framework. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*, Issue 4/2024. P. 241–247. URL: https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2024-04/24_Udrescu.pdf
7. Безверхий К. Імплементация европейских стандартов отчетности про стаильный розвиток. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Сер.: Економічні науки*. 2024. № 2. С. 134–150. URL: [https://doi.org/10.31617/3.2024\(133\)08](https://doi.org/10.31617/3.2024(133)08).
8. Бюджетний кодекс України №2456-VI від 01.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 14.04.2021)
9. Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку (CSRD). URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/services/csrd.html>
10. Єфименко Т. І. Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції. *Фінанси України*. 2014. № 10. С. 8–11. URL: https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4146
11. Коритник Л. П., Кучерява М. В. Нефінансова звітність як інструмент залучення додаткових коштів закладів вищої освіти. *Наукові праці НДФІ*. № 4 (97). 2021. С. 65–81. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2021.04.065>
12. Озеран А. Інформація про стаильный розвиток у звіті про управління. *Стаильный розвиток економіки*. 2024. № 2 (49). С. 282–287. URL: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-45>
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. (дата звернення: 31.03.2024).

14. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку : розпорядження Кабінету Міністрів України № 1015-р від 18.10.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text> (дата звернення: 30.10.2024)
15. Прохорова Л. І., Щербак Ю. М. Інтегрована звітність як інструмент модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України. *Сучасні проблеми бухгалтерського обліку та фінансів* : матеріали Всеукр. наук. конф., 21–22 листопада 2018 р. Київ : НУХТ, 2018. С. 54–55. URL: <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/f643e89b-0231-4210-9986-254a09d48ef3/content#page=53>
16. Яблонько О. О., Сушко Н. І. Інтегрована звітність у діяльності бюджетних установ. *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки* : матеріали І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. 2017. С. 328–331. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/13262/1/%D0%AF%D0%B1%D0%BB%D0%BE%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%9E.%D0%9E..PDF>

REFERENCES:

1. Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772&qid=1732372158047>
2. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
3. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>
4. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>
5. Hockerts K., Wüstenhagen R. Greening Goliaths versus emerging Davids – Theorizing about the role of incumbents and new entrants in sustainable entrepreneurship. *Journal of Business Venturing*. 2010. Vol. 25 (5). P. 481–492. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jbusvent.2009.07.005>
6. Lucia-Maria Udrescu. Implementing esg reporting in public institutions: a case study of Romania's internal managerial control framework. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*, Issue 4/2024. P.241-247. URL: https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2024-04/24_Udrescu.pdf
7. Bezverxyj K. (2024) Implementaciya yevropejskyh standartiv zvitnosti pro stalyy rozvytok [Implementation of European sustainability reporting standards]. *Zovnishnya torgivlya: ekonomika, finansy, pravo*. Ser.: Ekonomichni nauky. № 2. P. 134–150. DOI: [https://doi.org/10.31617/3.2024\(133\)08](https://doi.org/10.31617/3.2024(133)08). [in Ukraine].
8. Bjudzhetnyj kodeks Ukrainy (2021) [Budget Code of Ukraine 2021 (Verkhovna Rada of Ukraine)]. *Ofitsiyyny sayt Verkhovnoyi Rady Ukrainy*. [The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> [in Ukraine].
9. Dyrektyva YeS pro korporativnu zvitnist zi stalogo rozvytku (CSRD). [EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)]. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/services/csrd.html> [in Ukraine].
10. Yefy`menko T. I. (2014) Zaprovadzhennya integrovanoyi zvitnosti ta reformuvannya buxgalters`kogo obliku v umovax yevrointegraciyi [Introduction of integrated reporting and accounting reform in the context of European integration]. *Finansy Ukrainy*. № 10. P. 8–11. URL: https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4146. [in Ukraine].
11. Korytnyk L. P., Kucheryava M. V. (2021) Nefinansova zvitnist yak instrument zaluchennya dodatkovykh koshtiv zakladiv vyshhoyi osvity [Non-financial reporting as a tool for attracting additional funds for higher education institutions]. *Naukovi praci NDFI*. № 4 (97). P. 65–81. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2021.04.065> [in Ukraine].
12. Ozeran A.(2024) Informaciya pro stalyy rozvytok u zviti pro upravlinnya [Information on sustainable development in the management report]. *Stalyy rozvytok ekonomiky*. № 2 (49). P. 282–287. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-45> [in Ukraine].
13. The Law of Ukraine On Accounting and Financial Reporting in Ukraine (1999) dated 16.07.1999, No. 996. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/show/996-14> (accessed 07 August 2023). [in Ukrainian]
14. Pro sxvalennya Strategiyi zaprovadzhennya pidpry`yemstvamy zvitnosti iz stalogo rozvytku : rozporiadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrainy # 1015-r vid 18.10.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text> (data zvernennya: 30.10.2024). [in Ukraine].

15. Proxorova L. I., Shherbak Yu. M. (2018) Integrovana zvitnist yak instrument modernizaciyi buxgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori Ukrayiny [Integrated reporting as a tool for modernizing accounting in the public sector of Ukraine]. Suchasni problemy buxgalterskogo obliku ta finansiv : materialy Vseukr. nauk. konf., 21–22 ly`stopada 2018 r. Kyiv : NUXT, P. 54–55. URL: <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/f643e89b-0231-4210-9986-254a09d48ef3/content#page=53> [in Ukraine].
16. Yablonko O. O., Sushko N. I. (2017) Integrovana zvitnist u diyalnosti byudzhetyh ustanov. Oblik, analiz, audyt i opodatkovannya v umovax globalizaciyi ekonomiky [Integrated reporting in the activities of budgetary institutions] : materialy I Mizhnar. nauk.-prakt. internet-konf. P. 328–331. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/13262/1/%D0%AF%D0%B1%D0%BB%D0%BE%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%9E.%D0%9E..PDF> [in Ukraine].