

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-78-56>

УДК 336.6+657

ІНТЕГРОВАНА МОДЕЛЬ ВПРОВАДЖЕННЯ ЗВІТНОСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

INTEGRATED MODEL FOR IMPLEMENTING SUSTAINABLE DEVELOPMENT REPORTING

Білобловський Святослав Володимирович

аспірант,

ПрАТ «ВНЗ Міжрегіональна Академія управління персоналом»

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1635-8093>**Biloblovskyi Sviatoslav**

Interregional Academy of Personnel Management

У статті розроблено та обґрунтовано інтегровану модель операціоналізації звітування в контексті метрик сталого розвитку. Запропонована модель вирішує проблему розриву між стратегічними цілями організації та вимогами до розкриття нефінансової інформації шляхом системної інтеграції трьох ключових вимірів: стратегічного вирівнювання, ризик-орієнтованого управління та цілісності даних і контролів. Методологічним ядром виступає матриця «7S-TBL-ESRS», що забезпечує трансляцію організаційних принципів та цілей сталого розвитку в керовану систему показників ефективності (KPI), політик та розкриттів інформації. Управління ризиками виражено через формалізовану Декларацію схильності до ризиків (RAS), яка встановлює чіткі порогові значення та тригери для превентивної управлінської реакції. Інформаційно-контрольну основу складає триєдина архітектура MCS-SCS-IMS, яка гарантує моніторинг, стандартизацію джерел та ведення журналів якості, забезпечуючи відтворюваність розрахунків. Функціонування моделі формує наскрізний аудиторський слід, що забезпечує верифікований зв'язок «стратегія-ризик-дані-звітність» та створює передумови для можливості її валідації. Апробація та впровадження моделі ґрунтується на ітеративному циклі PDSA (Plan-Do-Study-Act), що дозволяє здійснити перехід від діагностики до повномасштабного функціонування, гармонізованого з вимогами ESRS та корпоративним циклом бізнес-планування.

Ключові слова: Інтегрована звітність (IR), Звітність зі сталого розвитку, гармонізація з ESRS, система MCS-SCS-IMS, Декларація схильності до ризиків (RAS), шкала 7S-TBL-ESRS.

This article presents an integrated operating model for sustainability reporting that reconciles the expanding ESRS scope with the managerial reality of complex organizations. The paper details a staged implementation that connects strategic alignment, control architecture, and data governance, and documents acceptance criteria and evidence at each stage. It treats reporting not as a document but as an internal, governable process that creates information value and supports independent assurance. Strategic alignment is achieved through a 7S-TBL-ESRS mapping that links McKinsey's elements to the Triple Bottom Line and ESRS blocks, translating principles into objectives, KPIs, policies and disclosures. Acceptance criteria include a board-approved Risk Appetite Statement (RAS) with thresholds and triggers, ESG objectives embedded in budgeting and incentives, and a completed mapping with explicit owners and MCS/SCS/IMS processes, evidenced by protocols, plans, expert opinions and IMS data, validation and change logs. Unity of data and control is delivered by a triune architecture: MCS allocates decision rights and escalation, SCS monitors indicators against RAS thresholds, and IMS standardizes sources and metadata, maintains quality logs and lineage, and preserves an auditable trail. Thresholds τ_i are wired to SCS monitoring and MCS procedures so deviations automatically trigger predefined actions and timelines, turning risk appetite into an operational control surface. The model addresses organizational fragility and manual reporting defects through maturity-based scaling and an assurance-by-design information perimeter that secures access, logging and third-party interaction, lowering the transaction cost of assurance. As a result, the architecture and alignment matrix produce reproducible, decision-useful disclosures and stable reporting cycles.

Keywords: Integrated reporting (IR), Sustainability reporting, ESRS alignment, MCS-SCS-IMS architecture, Risk Appetite Statement (RAS), 7S-TBL-ESRS mapping.

Постановка проблеми. Актуальність проблематики впровадження звітності сталого розвитку зумовлена суперечністю між динамічним ускладненням вимог до звітності зі сталого розвитку (ESRS) і неготовністю внутрішніх систем управління організацій забезпечити надійність, порівнянність та верифікованість нефінансових даних. Ця суперечність заострюється через практичні перешкоди: організаційну фрагментацію процесів та критичні недоліки ручного збору даних, що унеможливають масштабування та стійкість звітування.

Виявлений недолік полягає у відсутності інтегрованої моделі управління ESG-звітністю, яка б одночасно забезпечувала: стратегічне узгодження показників з цілями та ризик-апетитом організації, операціоналізацію ризик-орієнтованого підходу з формалізованими тригерами управлінських дій; та стандартизацію даних для забезпечення їх якості та можливості незалежної верифікації. Існуючі підходи не пропонують системного поєднання цих трьох компонентів у єдиному керованому контурі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналітичною основою цього дослідження підходів до побудови моделі звітування, здатної забезпечити належне розкриття нефінансових показників і водночас масштабованість та стійкість системи, стали праці провідних учених і практиків – К. В. Безверхого [1], David J. Cooper [2], Mathew Kevin Bosi [3] та інших.

Дані McKinsey [4] свідчать, що компанії, які водночас фокусуються на зростанні, прибутковості та ESG-пріоритетах («triple outperformers»), послідовно випереджають конкурентів за темпами приросту виручки й рентабельності, на відміну від організацій, орієнтованих лише на фінансові метрики.

Laurence [5] підкреслює, що основні бар'єри рідко мають суто технологічний характер; критичними залишаються управління змінами, ефективні комунікації та формування data-driven культури.

Водночас, як наголошують Beretta, V. та ін. [6], організаціям доцільно переосмислити підходи до впровадження й використання інтегрованого звітування: визначити механізми внутрішньої підтримки та поширення відповідних практик, зосередитися на вдосконаленні внутрішніх процесів і чітко артикулювати очікуваний вплив такої звітності на зацікавлені сторони.

Формулювання завдання дослідження. Метою дослідження є розробка адаптивної

моделі трансформації традиційної системи звітності організації в інтегровану архітектуру, здатну забезпечити комплексне управління звітністю з урахуванням фінансових, статистичних та нефінансових (ESG) вимог. Завдання дослідження полягає у проектуванні та формалізації комплексної моделі управління звітністю зі сталого розвитку, яка інтегрує нормативні вимоги ESRS з операційною реальністю організації: виконати нормативне картування до управлінських елементів і процесів контролю, спроектувати триєдину архітектуру MCS–SCS–IMS (Management Control System, Sustainability Control System, Information Management System), RACI та механізмами ескалації, розгорнути шар управління даними (таксономії, метадані, лінійність, журнали якості) та контрольні активності, узгоджені з вимогами доказовості.

Методи дослідження. У дослідженні використано наступні методи: теоретичний аналіз наукових джерел, наукова абстракція, логічне узагальнення, системний підхід, метод аналізу та синтезу, елементарно-теоретичний аналіз.

Методологічну основу склали: теоретичний аналіз, наукова абстракція, логічне узагальнення, системний підхід та методи аналізу й синтезу, використані для формування концептуальної рамки моделі звітування зі сталого розвитку, її релевантності до міжнародних стандартів та придатності до незалежної верифікації. Для подолання організаційної крихкості та недоліків «ручного» звітування застосовано конструктивний дослідницький підхід із побудовою триєдиної системи MCS–SCS–IMS і процесним моделюванням функції звітування; валідаційний цикл організовано за PDSA (діагностика, вибір цільової архітектури, трансформація, пілот, масштабування).

Виклад основного матеріалу дослідження. Предметом моделювання виступає не стільки сам звіт як документ, скільки керований внутрішньо організаційний процес створення інформаційної цінності: від формування цілей і меж прийняттого ризику до відтворюваних процедур збирання, перевірки й розкриття даних із наданням зовнішньої впевненості щодо звітності зі сталого розвитку.

За обраним практичним підходом, побудова моделі спирається на три ключові принципи. Перший – стратегічне вирівнювання (alignment) через співставлення (mapping) елементів моделі McKinsey 7S на логіку Triple Bottom Line та блоки ESRS, що переводить нефінансові орієнтири у зрозумілі управлін-

ські цілі, KPI та політики. Другий – ризик-орієнтованість із формалізацією Декларації схильності до ризиків (Risk Appetite Statement, RAS), де для суттєвих елементів задаються порогові значення і тригери управлінської реакції. Третій принцип – єдність «даних і контролю», що реалізується через триєдину архітектуру MCS–SCS–IMS: управлінський контур MCS (Management Control System – система управлінського контролю) забезпечує ухвалення та ескалацію рішень; контур сталого розвитку SCS (Sustainability Control System – система контролю сталого розвитку) відповідає за безперервний моніторинг показників і дотримання RAS (Risk Appetite Statement – декларації схильності до ризику); інформаційний контур IMS (Information Management System – система управління інформацією) забезпечує стандартизацію джерел даних, ведення метаданих, журнали якості та відтворюваність розрахунків.

Запропонована модель формується як рішення щодо подолання двох класичних обмежень впровадження: організаційну крихкість та недоліки ручного звітування. Перше долається через модель зрілості та масштабованості: функція розгортається поетапно – від мінімальної відповідності до стратегічної вбудованості, із чіткими умовами переходів, що забезпечують структурну та навантажувальну стійкість. Друге усувається через інформаційний периметр, який визначає правила доступу, шифрування, протоколювання та взаємодії з зовнішніми учасниками. Такий периметр, поєднаний із підходом відомим як assurance-by-design (можна перекласти як

«вбудована впевненість»), надає аудиторський слід «за замовчуванням» і знижує трансакційні витрати на підтвердження звітності.

Методологічно модель вибудовано як керований цикл PDSA, що уможливорює повторюваність і верифікованість: діагностика вихідного стану, вибір цільової архітектури, трансформація процесів і IT-середовища, пілот із незалежним оцінюванням, повномасштабне розгортання з вбудованими перевітками.

Автором на рис. 1 пропонується наступна логіка послідовності побудови інтегрованої моделі впровадження управління звітністю сталого розвитку в організації, яка має в основі базові контури, що представлені у вигляді етапів.

Далі детально представлено авторські пропозиції щодо поетапного впровадження моделі звітності сталого розвитку, які включають покрокову специфікацію її реалізації.

I. Стратегічно-структурний контур: узгодження звітності з управлінням

Метою цього етапу є узгодження ESG-звітності зі стратегією, ризиками і бізнес-планом організації. В рамках досягнення цієї мети передбачається фіксація ESG-цілей в корпоративній стратегії, затвердження Декларації схильності до ризиків (RAS) з порогоми прийнятності ESG-ризиків та інтеграція ESG-метрик в процеси бюджетування та показники оцінки ефективності (ROE, ROI) тощо.

Для виконання передбачених задач пропонується залучення наступних ролей в розрізі концепції Матриці розподілу відповідальності (RACI, – від Responsible, Accountable, Consulted, and Informed):

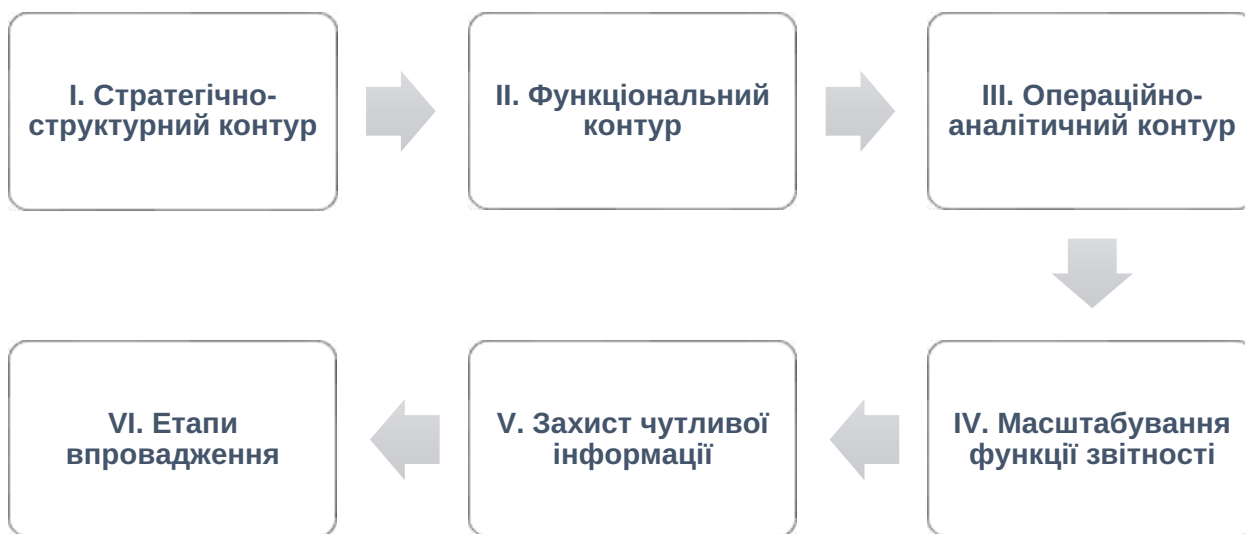


Рис. 1. Інтегрована модель впровадження управління звітністю сталого розвитку в організації

Джерело: сформовано автором

- А – Наглядова рада / Аудиторський комітет;
- R – CEO/CFO/CSO (відповідно: загальне керівництво, інтеграція у фінплан/звітність, ESG-стратегія та матеріальність);
- С – керівники функцій (HR, HSE/Операції, Закупівлі/Ланцюг постачання, Юридична/Compliance, Risk Office, Internal Audit);
- I – IMS/Data-office.

Матриця розподілу відповідальності RACI (від англ. Responsible, Accountable, Consulted, Informed) є інструментом управління проектами та процесами, що призначає конкретні ролі та рівні участі для кожного етапу або артефакту в межах робочого процесу. Інститут проектного менеджменту (PMI) прямо описує RACI як спосіб розподілу повноважень і визначення комунікацій та зав'язків зацікавлених сторін [7]. Відповідно до COSO ICIF (Internal Control Integrated Framework), зокрема принципу 3, управління має встановити структури, лінії підзвітності та розподіл повноважень і відповідальностей (з залученням нагляду зі сторони ради) [8], а офіційне доповнення COSO щодо внутрішнього контролю над звітністю зі сталого розвитку COSO ICSR (Internal Control Over Sustainability Reporting) закликає впроваджувати контрольне середовище й процеси для ESG-даних, спираючись на ICIF [9].

Матриця відповідностей 7S-TBL-ESRS виконує роль "каркаса вирівнювання" між управлінськими елементами організації та нормативними вимогами звітування зі сталого розвитку. Вона поєднує класичну управлінську рамку McKinsey 7S (стратегія, структура, системи/процеси, культура та цінності, стиль/лідерство, персонал, навички) з логікою Triple Bottom Line (People/Planet/Profit) і блочною структурою ESRS (крос-категорії ESRS 1 та 2 та тематичні E/S/G), перетворюючи принципи на конкретні відповідності для розкриття, управління даними та контролів.

На етапі стратегічного вирівнювання модель спирається на чотири ключові елементи (артефакти) – Політику ESG, Декларацію схильності до ризиків (RAS), Карту подвійної суттєвості та Матрицю "7S-TBL-ESRS" та на відповідну інтеграцію з блоком KPI і бізнес-ланом.

Перевірка результативності вирівнювання здійснюється через набір контрольних дій і критеріїв приймання. По-перше, RAS має бути затверджено найвищим (наглядовим) рівнем із чіткими порогами/тригерами t_i (t_i – поріг допустимості), правилами еска-

ляції та прив'язкою до власників показників. По-друге, ESG-цілі мають бути інкорпоровані у KPI та фінансове планування: у фінпланах з'являються цілі та ліміти, які каскадуються до підрозділів, а в системі стимулювання – показники, що відображають суттєві параметри. По-третє, матриця "7S-TBL-ESRS" повинна бути заповнена для кожного елемента 7S із чітким посиланням на відповідні розкриття ESRS, відповідальних і процеси MCS/SCS/IMS.

Доказовою документарною базою виступають протоколи рішень і затверджень (для А), затверджені плани та методики (для R), експертні висновки (для С) і журнали даних/валідацій/змін у IMS (для I). Наявність цих свідчень створює безперервну трасованість «стратегія – RAS – процеси/дані – звіт – впевненість» і спрощує подальшу незалежну перевірку.

Практично це означає, що за кожним артефактом існує блок RACI з одним центром остаточної відповідальності, визначеним виконавцем і списком консультаційних ролей. Такий підхід мінімізує конфлікти інтересів і ризик розмиття контролів, а також унеможливорює ситуації колективної безвідповідальності. Регулярний перегляд RACI-реєстру (зокрема, щоквартально або при суттєвих змінах) підтримує актуальність ролей, а фіксація змін у IMS зберігає аудиторський слід.

II. Функціональний контур: побудова внутрішньої системи управління звітністю

У межах Етапу II пропонується застосування цілісної внутрішньої системи управління звітністю, що вибудовується як функціональний контур із трьох взаємопов'язаних підсистем: MCS (управлінський контроль), SCS (контур сталого розвитку) та IMS (інформаційний менеджмент). Такий поділ закріплює «керований» статус звітності і переводить її з площини суто комунікаційного продукту, який фіксує історичні данні, до проактивного статусу операційної системи управління. У моделі кожній підсистемі визначається чітке призначення: MCS відповідає за контроль відповідності діяльності цілям і політикам, SCS забезпечує неперервний моніторинг ESG-індикаторів, а IMS виконує роль інтегратора, сховища, обробника та верифікатора даних. Таким чином, саме IMS гарантує безперервність і достовірність потоків інформації, які є основою для управлінських рішень.

Ключовим механізмом інтеграції даних і управління в Етапі II виступає ризик-орієнтація через RAS. Автором пропонується

безпосередньо підв'язувати порогові значення t_i до SCS-моніторингу та процедур MCS: перевищення або порушення порогів автоматично генерує події, які ініціюють заздалегідь визначені управлінські дії та ескалації. Завдяки цьому вбудована у RAS логіка стає оперативною частиною підсистем, а не просто декларацією: ліміти контролюються в режимі, наближеному до реального часу, а рішення менеджменту спираються на ідентифіковані ланцюжки даних. У підсумку такий контур функціонує як опорний каркас для надійної підготовки розкриттів інформації і для наступного агрегування в індикаторах моделі (зокрема, коли режими штрафування за порушення t_i відображаються в інтегральних оцінках).

У сукупності запропонований функціональний контур оцінюється як доцільний для організацій, що прагнуть одночасно виконати вимоги ESRS (або інших основ звітування зі сталого розвитку) і посилити керованість бізнес-моделі: наскрізна зв'язка MCS-SCS-IMS забезпечує структурну відповідність, RACI – керовану підзвітність, а модульність узгоджується з вимогами галузевої специфіки та сутевості. Саме такий підхід ставить на меті мінімізацію фрагментації функції звітування та забезпечує надійну операційну основу для подальшого масштабування.

III. Операційно-аналітичний контур: вибір моделі реалізації

В ході розробки Етапу III пропонується розглядати вибір моделі реалізації функції звітування зі сталого розвитку як керований процес розподілу завдань між внутрішніми ресурсами та зовнішніми надавачами послуг відповідно до чотирьох критеріїв: стратегічна значущість і чутливість інформації; трудомісткість і потреба у спеціалізованих інструментах; вимоги регуляторної незалежності (надання впевненості); а також ступінь інтегрованості з управлінською моделлю організації.

Розглядається, що внутрішня реалізація стратегічних компонентів (формування ESG-цілей, підтримання RAS, управлінська аналітика) є інструментом збереження інтелектуального контролю над моделлю створення цінності для організації та ризик-профілем, а також гарантує збереження зв'язку управлінської звітності, бюджетного циклу та KPI-системи. У цій частині IMS виступає як внутрішній стандарт даних і верифікації (метадані, журнали якості, трасованість), який виступає в якості базису для управлінських рішень, тоді як SCS забезпечує безпе-

ковий моніторинг нефінансових індикаторів відносно порогів RAS, а MCS – своєчасний запуск коригувальних дій у разі відхилень. Таке поєднання оцінюється як доцільне для зниження ризику фрагментації управління та підтримання безперервності й достовірності інформаційних потоків у межах єдиної архітектури.

Водночас слід наголосити, що аутсорсинг технічних операцій обробки даних доцільний там, де виникає висока повторюваність рутинних процедур, значна трудомісткість або необхідність у вузькоспеціалізованих інструментах збору та обліку, включно з цифровими платформами декарбонізації та енергообліку. Залучення зовнішніх провайдерів у цій сфері дозволяє скористатися ефектом масштабу і технологічною готовністю ринку, не розбудовуючи надлишкових потужностей усередині організації.

Розглядається також сценарій змішаної реалізації для текстових і методичних компонентів звітності зі сталого розвитку, де внутрішня стратегічна комунікація доповнюється галузевою експертизою й порівняльними бенчмарками зовнішніх консультантів. Усі такі рішення закріплюються в IMS через підключення джерел і прозорі журнали обміну даними, що зберігають відтворюваність і аудиторський слід.

Окремим елементом виступає необхідність дотримання регуляторно-визначеної зовнішньої незалежності на етапі верифікації/аудиту нефінансової інформації. Це не є опцією, а виступає як пряма вимога ESRS – перевірка та надання впевненості не можуть бути інтегровані у внутрішні контури організації, аби зберегти довіру користувачів.

У практичному вимірі автором вважається за доцільне використати динамічну модель вибору: на початкових рівнях зрілості функції звітування в організації обсяг зовнішньої підтримки є більшим, що прискорює досягнення відповідності мінімальним регуляторним вимогам і зменшує часовий горизонт виходу на регулярний цикл звітування. В подальшому, зі зростанням зрілості функції звітування до стратегічного рівня, частина компетенцій переноситься всередину, зберігаючи зовнішню незалежність лише в блоці аудиту та в окремих спеціалізованих технологічних функціях. Такий підхід узгоджується з концепцією масштабування, застосованій у моделі зрілості, і забезпечує плавне перерозподілення повноважень без дублювання функцій та перевантаження персоналу [10; 11].

Таким чином, логіка застосування етапу III у моделі розглядається як практичний механізм збалансування внутрішніх і зовнішніх ресурсів. Внутрішні підрозділи організації доцільно використовувати щодо реалізації стратегічних рішень (які відповідають за ключові компетенції) та опрацюванням чутливої інформації, тоді як зовнішніх провайдерів пропонується залучати там, де потрібні спеціалізовані технології, ефект масштабу та незалежність підтвердження результатів. Інформаційний периметр (правила доступу, NDA, журнали протоколювання) гарантує керувану взаємодію із зовнішніми надавачами послуг.

IV. Масштабування функції звітності: модель зрілості

Етап IV в частині масштабування функції звітування за моделлю зрілості розглядається як логічне продовження попередніх етапів. В його основі лежить трактування масштабованості не як одноразового «нарощення потужності», а як властивості системи без надмірного опору переходити між рівнями навантаження та охопленням об'єктів, зберігаючи сумісність і неперервність (load- і structural-scalability). Таке розуміння кореспондує з тезою про крихкість і стійкість: система крихка, коли намагається «одразу бути великою» без закладених конструкційних опцій масштабування, а стійка (robust) – коли здатна витримувати збурення. Фактично справжня масштабованість означає мінімізацію витрат часу та ресурсів при розширенні або згортанні функції звітування.

У запропонованій моделі рівні зрілості, – базовий, інтегрований і стратегічний, втілюються не лише ступені відповідності, а й інституційний рівень масштабованості. На базовому рівні система забезпечує мінімальну відповідність і працює під обмеженим навантаженням; на інтегрованому – частково вбудовує нефінансові показники в бюджетний цикл і KPI, підвищуючи структурну масштабованість, і на стратегічному – досягає повної вбудованості ESG-логіки в управління, переходить до регулярного аудиту й циклічної адаптації з опорою на індексні показники результативності.

З метою науково-прикладної валідації переходів між рівнями зрілості пропонується впровадження індексного підходу через показник ESG-EIM. Індекс агрегує економічні, часові, стратегічні, репутаційні та регуляторні складові, нормовані на інтервалі $[0;1]$, а також підтримує порогово-штрафну логіку через параметри τ_i і γ_i : (τ_i – поріг допустимості, а $\gamma_i >$

0 - параметр «жорсткості» санкції) вихід показника за критичні межі не може бути скомпенсований вищими параметрами в інших сферах, що дисциплінує масштабування та робить його сумісним з RAS. У практичній площині це означає, що підняття рівня зрілості відбувається лише за умов досягнення цільової якості даних, стабільності параметрів індексу та підтвердженої керованості процесів.

V. Захист чутливої інформації: інформаційний периметр і доступ

Етап V розглядається як формалізація інформаційного периметра звітності – цілісного набору політик, ролей і технічних засобів, що з'єднує управлінські підходи з практиками захисту даних і забезпечує доказовість для зовнішньої оцінки. Така постановка задачі прямо продовжує ідеї управління даними для ESG має спиратися на сучасні цифрові рішення (хмара, Big Data, блокчейн) та інструменти штучного інтелекту, але їх застосування можливе лише за умови формалізації доступів і валідації операцій над даними в межах єдиної IMS-екосистеми.

У межах окресленого периметра розглядається доцільним, по-перше, встановити класифікаційний режим для звітної інформації з поділом на відкриті, обмежені, внутрішні та критичні категорії, що дозволяє від початку підв'язати рівні захисту до характеру даних і очікувань користувачів. По-друге, оцінюється як доцільне використати єдину політику управління даними, що чітко фіксує, хто саме збирає, хто затверджує й хто подає показники у звіт; таким чином знімається невизначеність відповідальності та забезпечується слід управлінських рішень. По-третє, для взаємодії із зовнішніми провайдерами пропонується посилений контур контролю: договори NDA (нерозголошення інформації), розмежування прав доступу, аудит сторонніх сервісів, обов'язкове шифрування та ведення логів доступу. Вказані механізми трактуються як ключові засади периметра, що роблять використання хмарних та інтелектуальних сервісів безпечним для чутливих ESG-даних.

На практичному рівні інформаційний периметр спирається на принципи безпеки сучасних систем управління даними: рольове й атрибутивне керування доступом, централізована автентифікація, протоколювання операцій, а також функції контролю якості даних, що забезпечують якість і відтворюваність даних. У контексті регуляторних вимог окремий акцент має бути зроблено на захисті персональних даних і відповідності до GDPR

або аналогічних регуляторних вимог: сучасні платформи даних повинні пропонувати належний рівень контролю доступу, захисту та гнучких налаштувань, щоб відповідати вимогам прозорості та прав суб'єктів даних.

Автором оцінюється як доцільне використати інструменти ШІ в межах строгого периметра: дані мають надходити до моделей через контрольовані конектори IMS, з попереднім знеособленням, зі збереженням журналів доступу й протоколів відтворюваності; у хмарних конфігураціях - із урахуванням вимог до георезиденції, ключового управління та незалежного аудиту надавачів послуг. Такий підхід дозволяє поєднати вигоди від ШІ-автоматизації (скорочення трудомісткості, підвищення аналітичної спроможності) з вимогами безпеки та доказовості процесу.

VI. Етапи впровадження

Етап VI – “Етапи впровадження” представляється автором як керований, циклічний процес типу PDSA (Плануй-Виконуй-Вивчай-Дій), що послідовно переводить запропоновану модель із теоретичної площини у відтворювану операційну практику. Запропонована послідовність охоплює повний контур від аналітичної діагностики до повномасштабної експлуатації, забезпечуючи методичну й технологічну цілісність із попередніми етапами (I–V) та відтворюючи їх логіку на практиці.

На фазі діагностики виходимо з припущення, що якість подальших рішень визначається точністю “вимірювального інструмента”. Тому пропонується здійснювати структурований геп-аналіз функції звітування, ідентифікувати релевантні блоки ESRS, а також оцінювати зрілість підсистем MCS-SCS-IMS і відповідність встановленим порогам RAS. Така постановка створює пряму послідовність дій із Етапом I, де здійснено стратегічне вирівнювання та фіксацію апетиту до ризику (через RAS), та з Етапом II, де закладено функціональну архітектуру. Фактично, діагностика перетворює концептуальні вимоги на вимірювані атрибути системи й задає вихідні умови дорожньої карти змін.

Після діагностики обґрунтовується фаза вибору цільової архітектури як місце визначення рівня масштабування та конфігурації make-or-buy (тобто вибір між створенням або придбанням готового рішення). В моделі передбачається, що стратегічно чутливі компоненти, такі як формування ESG-цілей, підтримання RAS і управлінська аналітика, доцільно утримувати та адмініструвати всередині організації, тоді як трудомісткі й тех-

нологічно стандартизовані операції збору та первинної обробки даних доцільно передавати зовнішнім провайдерам, також незалежна впевненість, яку необхідно отримувати відповідно до нормативних вимог, залишається зовнішньою. Вибір конфігурації пропонується здійснювати з урахуванням моделі зрілості згідно Етапу IV: від “формальної відповідності” до “стратегічної вбудованості”, де кожен рівень має визначені віхи цифрової спроможності, кадрових компетенцій і контрольних процедур.

Далі переходимо до фази трансформації процесів, у межах якої модель набуває операційної дієздатності. Набуває значення важливість перерозподілу відповідальностей за RACI, оновлення IT-архітектури, стандартизації джерел та метаданих в IMS, інтеграції SCS-моніторингу з порогам RAS і вбудовування MCS-процедур ескалації у регулярний управлінський цикл. Саме на цій фазі формалізується наскрізний ланцюжок “джерело – перетворення – розкриття ESRS”, який отримує технічну відтворюваність і доказову базу (журнали якості, протоколи приймання даних).

Пілотний запуск розглядається як контрольований експеримент життєздатності системи. У межах пілоту формується звіт, проводиться незалежний огляд і здійснюється верифікація того, що механізми якості даних і контролю відповідають вимогам ESRS і підходам IFRS/ISSB до керованості процесом підготовки інформації. Пілот, як вбачається, наслідуює принципи Етапу V щодо інформаційного периметра: доступи зовнішніх учасників реалізуються через NDA, рольове розмежування та протоколювання, а потреба зовнішньої незалежності для надання впевненості при оцінці безпосередньо відтворює прийняте на попередній фазі рішення make-or-buy. Таке поєднання гарантує, що технологічні інновації (зокрема й інструменти ШІ) підключаються до IMS через керовані зв'язуючі ланки із повною трасованістю операцій.

Завершальна фаза (повномасштабне впровадження) є переходом до регулярних циклів звітування із вбудованими ревізіями і механізмами проактивної адаптації. Я оцінюю за доцільне використання “живих” довідників показників, сценарного моделювання, RAS-тригерів і внутрішнього комплаєнс циклу, що дозволяє системі самокоригуватися під впливом змін регуляторного поля без ручних кризових втручань. На цьому етапі інтегрована модель MCS-SCS-IMS розгортається у стандартний операційний режим, забезпечу-

ючи відтворюваність даних і узгодженість із бюджетним циклом та пріоритетами стратегії.

Висновки. Інтегрована модель впровадження звітності зі сталого розвитку, яка розкрита в розрізі етапів впровадження, є цілісною рамкою, що об'єднує стратегічне вирівнювання, функціональну архітектуру, операційно-аналітичний контур, масштабування, інформаційну безпеку та власне етапи впровадження в єдину траєкторію змін. В її основі – послідовність із шести етапів, яка переводить теоретичні положення у відтворювану операційну практику, включно з завершальним циклом PDSA для безперервного вдосконалення.

Ключовим організаційним інструментом виступає матриця відповідностей «7S-TBL-ESRS», що забезпечує нормативно й управлінськи коректне відображення елементів організації в контексті вимог щодо розкриття

інформації зі сталого розвитку: вона перетворює принципи на конкретні відповідності для розкриття, управління даними та контролів і слугує «каркасом вирівнювання» між стратегією/структурою/системами та блоками ESRS.

Інформаційна безпека в моделі розглядається як вбудована властивість: журнали IMS, тригери SCS і регламенти MCS дають повний аудиторський слід, керовані доступи й вимірюваність ризиків в розрізі порогів RAS, що напряду підсилює довіру до результатів звітування зі сталого розвитку.

Можливість поетапного розгортання і реплікації практик, зменшує операційні ризики, уникнення ручних несистематичних коригувальних втручань та забезпечує адаптацію до змін регуляторного поля. Модель слугує практичною основою для впровадження системи звітування, узгодженої з вимогами ESRS, зміцнюючи довіру стейкхолдерів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. *Облік і фінанси*. 2014. № 3(65). С. 8–14.
2. David J. Cooper & Wayne Morgan. Meeting the evolving corporate reporting needs of government and society: arguments for a deliberative approach to accounting rule making, *Accounting and Business Research*. 2013. Vol. 43, No. 4, pp. 418–441. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.794411>
3. Bosi, M.K.; Lajuni, N.; Wellfren, A.C.; Lim, T.S. Sustainability reporting through environmental, social, and governance: a bibliometric review. *Sustainability*. 2022. Vol. 14, No. 19. 12071. DOI: <https://doi.org/10.3390/su141912071>
4. Doherty, R., Kampel, C., Koivuniemi, A., Pérez, L., & Rehm, W. (2023, 08). Revenue growth is good. Profitable growth is better. Profitable growth that advances ESG priorities is best. Here's how outperformers who actively choose growth deliver the growth trifecta. <https://www.mckinsey.com/capabilities/strategy-and-corporate-finance/our-insights/the-triple-play-growth-profit-and-sustainability> (дата звернення: 05.08.2025)
5. Goasduff, L. (2019). Create a Data-Driven Culture by Influencing 3 Areas. Retrieved from <https://www.gartner.com/smarterwithgartner/create-a-data-driven-culture-by-influencing-3-areas> (дата звернення: 01.09.2025)
6. Beretta, V., Demartini, M. C., & De Villiers, C. (2025). Integrated reporting: Developing an injustice assessment framework and a research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 38(9), 1–29. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2024-6917>
7. Project Management Institute (Ред.). (2004). A guide to the project management body of knowledge (PMBOK guide) (3rd ed). Project Management Institute, Inc.
8. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control-Integrated framework. COSO.
9. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2023). Achieving effective internal control over sustainability reporting (ICSR): Building trust and confidence through the COSO Internal Control -Integrated Framework. COSO.
10. Mainiero, L. A., & Tromley, C. L. (1994). Developing managerial skills in organizational behavior: Exercises, cases, and readings (2nd ed.). Prentice Hall.
11. Kerzner, H. (2018). Using the project management maturity model: Strategic planning for project management (Third edition). John Wiley & Sons, Inc.

REFERENCES:

1. Bezverkhyy K. V. (2014) Metodichni zasady formuvannia intehrovanoi zvitnosti pidpriemstva [Methodological principles for the formation of integrated reporting of an organisation]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, no. 3(65), pp. 8–14. (in Ukrainian).

2. Cooper, D. J., & Morgan, W. (2013). Meeting the evolving corporate reporting needs of government and society: Arguments for a deliberative approach to accounting rule making. *Accounting and Business Research*, 43(4), 418–441. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.794411>
3. Bosi, M. K., Lajuni, N., Wellfren, A. C., & Lim, T. S. (2022). Sustainability reporting through environmental, social, and governance: A bibliometric review. *Sustainability*, 14(19), 12071. <https://doi.org/10.3390/su141912071>
4. Doherty, R., Kampel, C., Koivuniemi, A., Pérez, L., & Rehm, W. (2023, August). Revenue growth is good. Profitable growth is better. Profitable growth that advances ESG priorities is best: Here's how outperformers who actively choose growth deliver the growth trifecta. McKinsey & Company. Retrieved August 5, 2025, from <https://www.mckinsey.com/capabilities/strategy-and-corporate-finance/our-insights/the-triple-play-growth-profit-and-sustainability>
5. Goasduff, L. (2019). Create a data-driven culture by influencing 3 areas. Gartner. Retrieved September 1, 2025, from <https://www.gartner.com/smarterwithgartner/create-a-data-driven-culture-by-influencing-3-areas>
6. Beretta, V., Demartini, M. C., & De Villiers, C. (2025). Integrated reporting: Developing an injustice assessment framework and a research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 38(9), 1–29. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2024-6917>
7. Project Management Institute. (2004). A guide to the project management body of knowledge (PMBOK® Guide) (3rd ed.). Project Management Institute.
8. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control – Integrated framework. COSO.
9. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2023). Achieving effective internal control over sustainability reporting (ICSR): Building trust and confidence through the COSO Internal Control – Integrated Framework. COSO.
10. Mainiero, L. A., & Tromley, C. L. (1994). Developing managerial skills in organizational behavior: Exercises, cases, and readings (2nd ed.). Prentice Hall.
11. Kerzner, H. (2018). Using the project management maturity model: Strategic planning for project management (3rd ed.). John Wiley & Sons.