



<https://doi.org/10.15407/eip2022.01.141>

УДК 005.25 : 657.36/.37 (477)

JEL: M14, M40

Марина Деліні¹

ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

В умовах сталого розвитку набуває важливого значення соціальна відповідальність бізнесу (СВБ) як запорука підвищення іміджу підприємства та його конкурентоспроможності. Напрями та форми реалізації СВБ чисельні, однією з них є звітність підприємства за соціально-відповідальні практики. Важливість нефінансового звітування підкреслено також Концепцією реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціальної відповідальності бізнесу в Україні на період до 2030 р., де серед іншого виділено й необхідність публікації нефінансової звітності, що й актуалізує тему наукової статті.

Метою статті є визначення особливостей упровадження та поширення практики складання і форм подання нефінансової звітності в Україні як наряду прояву соціальної відповідальності бізнесу.

Використано методи аналітичний, статистичний, порівняння, екстраполяції. Теоретичний аналіз допоміг визначити основні стандарти, за якими можуть бути сформовані нефінансові звіти. Серед них можна виокремити Глобальну ініціативу зі звітності (GRI), Звіт у рамках Глобального договору ООН, Стандарт AA1000, Стандарт SA 8000:2001 "Соціальна відповідальність", Стандарт ISO 26000. Одними з найпоширеніших є стандарт GRI та звіт у рамках Глобального договору ООН.

Практичні результати дослідження дали змогу виявити, що порівняно з 2008 р. кількість звітів за стандартом GRI в Україні зросла, але процес відбувається нерівномірно. Порівняння кількості нефінансових звітів в Україні та у країнах Європи за інформацією Corporate Register виявило, що кількість звітів по країнах Європи має різні тенденції: зі зменшенням в деяких країнах (Великій Британії, Німеччині, Франції) у 2017–

¹ Деліні, Марина Миколаївна – д-р екон. наук, професор, в.о. завідувача кафедри виробничого та інвестиційного менеджменту, Національний університет біоресурсів і природокористування України (вул. Героїв Оборони, 11, м. Київ, 03041, Україна), ORCID: 0000-0003-1016-2305, e-mail: maryna_dielini@nubip.edu.ua

2018 рр. до наступного зростання і до поступового зростання в усіх країнах.

Аналіз Індексу прозорості, що розраховується центром "Розвиток корпоративної соціальної відповідальності" й аналізує сайти компаній за інформацією щодо СВБ, за період 2012–2020 рр. показав зміну країн – лідерів за цим показником. Позитивним є те, що у ТОП-10 компаній увійшли не тільки приватні підприємства, а й державні. Загальні показники висвітлення СВБ-практик мають тенденцію до зростання та відображають більше розуміння важливості цього напрямку соціальної відповідальності бізнесу.

Ключові слова: соціальна відповідальність бізнесу, нефінансова звітність, Глобальна ініціатива зі звітності (GRI), Індекс прозорості, сталий розвиток

Постановка проблеми. В умовах приєднання України до глобальної ініціативи зі сталого розвитку набуває ваги соціальна відповідальність бізнесу, що може відповідати трьом напрямкам сталого розвитку: соціальному, екологічному та економічному. Однією з проблем українського підприємництва є нерозвиненість СВБ та недостатній рівень усвідомлення її позитивних наслідків. Наразі певні кроки в цьому напрямі робляться на рівні держави, зокрема ухвалення Концепції реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціальної відповідальності бізнесу в Україні на період до 2030 року. Одним із найбільш важливих аспектів з розвитку СВБ є звітність, яку підприємства можуть формувати про свої соціально відповідальні практики. Поширення практики та форм нефінансової звітності або фінансової звітності з елементами висвітлення соціальних практик актуальне та важливе для підприємств як на внутрішньому ринку, так і під час пошуку іноземних партнерів. Це обґрунтовується тим, що при здійсненні СВБ одним із основних джерел висвітлення інформації стає саме нефінансова звітність. Компанії, що реалізують соціальну відповідальність, у міжнародній практиці вважаються більш стабільними, такими, що орієнтуються у своїй діяльності на Цілі сталого розвитку та сучасні соціальні та екологічні виклики, є добросовісними конкурентами та відповідають по своїх зобов'язаннях. Саме тому для українських підприємств важливо як поширювати реалізацію практик СВБ, так і висвітлювати інформацію про неї у вигляді звітів.

Метою статті є визначення особливостей упровадження та поширення практики складання й форм подання нефінансової звітності в Україні як напряму прояву соціальної відповідальності бізнесу.

Дослідженню розвитку СВБ присвячено роботи вітчизняних науковців, таких як В. Холявка, Х. Лешко, Я. Олійник, М. Кучерява, А. Зінченко, Л. Коритник, а також іноземних – М. Latapí Agudelo, L. Jóhannsdóttir, B. Davídsdóttir, M. Socoliuc, V. Grosu, E. Hlaciuc, S. Stanciu,

М. Tamvada. Але, попри значний науковий доробок, є питання, які потребують додаткового дослідження, а саме в частині вивчення сучасного етапу розвитку практики складання нефінансової звітності в Україні та форм, за якими вона розробляється.

Виклад матеріалів дослідження. Соціальну відповідальність бізнесу можна визначити як відповідальність підприємств перед стейкхолдерами за свою діяльність [1]. Форми прояву СВБ достатньо різноманітні – від відповідальності перед працівниками підприємства до відповідальності перед громадою, де функціонує підприємство. Серед стейкхолдерів можна визначити усі сторони, з якими підприємство стикається під час свого функціонування, та які тим чи іншим чином зацікавлені у його відповідальній роботі: працівники, власники, споживачі, партнери, конкуренти, громада, держава.

Серед напрямів реалізації СВБ можна виділити такі, як:

- гідна заробітна плата, вирівнювання оплати чоловіків та жінок;
- створення комфортних та безпечних умов діяльності, можливостей для професійного та особистісного розвитку;
- добросовісна конкуренція, відсутність цінової дискримінації;
- урахування потреб споживачів при виробництві товарів та реалізації послуг;
- виробництво якісної продукції;
- урахування потреб громади;
- діяльність у рамках Цілей сталого розвитку;
- соціальне звітування;
- легальне ведення бізнесу, легальне працевлаштування, своєчасна сплата податків тощо.

Важливою для розвитку соціальної відповідальності бізнесу в Україні є державна участь у цьому процесі – через необхідність інформування підприємництва про її позитивні наслідки. Наразі держава робить певні кроки в цьому напрямі, а саме: 24 січня 2020 р. Кабінет Міністрів України видав розпорядження "Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціальної відповідальності бізнесу в Україні на період до 2030 року".

Перед цим була спроба представлення проекту "Концепції національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні», який був створений в рамках роботи Консультативної ради з розробки проекту Національної концепції розвитку соціальної відповідальності бізнесу при Комітеті Верховної Ради України з питань промислової і регуляторної політики та підприємництва, що діяла у 2009–2010 рр. [2].

Згідно з Концепцією, ухваленою у 2020 р., зауважується, що сталий розвиток України, приєднання до Європейського Союзу та ОЕСР неможливі без запровадження сучасних механізмів взаємодії держави і бізнесу, бізнесу та суспільства тощо [3].

Її реалізація передбачається до 2030 року, двома етапами – до 2025 року та до 2030 року. Концепція окреслює напрями розвитку СВБ за сферами охорони навколишнього природного середовища, зайнятості населення, розвитку трудових відносин. Серед інших способів розв'язання проблеми в розвитку СВБ зазначається заохочення суб'єктів підприємництва до відкритої політики стосовно розкриття інформації, що включає як фінансову, так і нефінансову звітність, публікацію звітів з цього напрямку. Серед результатів зокрема очікується збільшення кількості добровільних публічних звітів [3].

Звіт про результати реалізації соціальної відповідальності є важливим для оцінки соціальної відповідальності підприємств. Оцінка СВБ є складним процесом через різні підходи до розуміння її напрямів, інструментів та форм реалізації. Для оцінки використовується декілька методів: аналіз соціальної звітності, якісні та кількісні, індексні та рейтингові методи [4]. В нашому науковому дослідженні проаналізуємо практику складання нефінансової звітності в Україні, що є важливим показником розвитку СВБ вітчизняних підприємств. На початку визначимо нефінансову звітність – як звіти підприємств із соціальних питань чи соціально-відповідальних практик. Ці звіти не містять дані щодо комерційного результату компанії, а надають як соціальну, так і управлінську чи екологічну інформацію. Зміст та обсяг таких звітів залежить від багатьох факторів: розміру підприємства, самих програм, які реалізуються цим підприємством, обсягом коштів, які на це виділяються, мети складання тощо.

Виділяють три форми нефінансових звітів: довільну, комплексні звіти (що ґрунтуються на економічних, екологічних, соціальних результатах), стандартизовані звіти [5].

Для проведення повноцінного аналізу визначимо види нефінансових звітів, визначені світовою спільнотою: Глобальною ініціативою зі звітності (GRI), Звітом у рамках Глобального договору ООН, Стандартом AA1000, Стандартом SA 8000:2001 "Соціальна відповідальність", Стандартом ISO 26000. Одними з найбільш відомих на цей момент є два перших.

Глобальна ініціатива зі звітності (GRI) є набором керівних принципів для створення добровільних звітів про сталий розвиток за трьома аспектами, такими як: економічний, екологічний, соціальний результати бізнесу [6, 7]. Глобальний договір ООН є найбільшою у світі ініціативою, що закликає підприємства формувати свою діяльність з урахуванням Цілей сталого розвитку [8]. Ці ініціативи передбачають розвиток СВБ у світі та передбачають можливість звітування за розробленими стандартами.

Інші наведені вище стандарти передбачають розробку звіту за оцінкою успіхів в економічному, соціальному та екологічному середовищах, заснованому на діалозі зі стейкхолдерами (стандарт AA1000), оцінкою діяльності компанії за вісьмома напрямками, що пов'язані із організацією праці (стандарт SA 8000:2001 "Соціальна відповідальність"), основними принципами СВБ (стандарт ISO 26000).

У попередніх дослідженнях автора зауважувалося, що в Україні простежувалася тенденція підготовки нефінансових звітів великими вітчизняними компаніями та іноземними ТНК, які функціонують на нашому ринку. Наразі ця тенденція зберігається й досі. Важливо відзначити, що у 2016 р. нефінансовий звіт за стандартом GRI був уперше складений державним підприємством [8].

Для розуміння розвитку нефінансового звітування проаналізуємо дані зі складання звітів за стандартом GRI (рис. 1).



Рис. 1. Кількість звітів за стандартом GRI в Україні 2008–2020 рр.

Джерело: складено на основі [9, 10].

Як бачимо, протягом аналізованих 12 років за цим стандартом відзначається нерівномірна динаміка розвитку нефінансового звітування. Стійка позитивна динаміка спостерігалась до 2014 р., в якому кількість звітів за цим стандартом дорівнювала 2012 р. У 2015 р. кількість звітів зросла більше ніж удвічі, після чого знову знизилася. З 2017 р. до 2019 р. кількість звітів зросла із невеликим зниженням у 2020 р. Таким чином, можна сказати, що тенденція стосовно складання звітів за цим стандартом є позитивною з невеликими зниженнями у 2014 р., 2016 р. та 2020 р. Це можна обґрунтувати різними чинниками – початком воєнних дій в Україні та поширенням пандемії COVID-19.

Світова платформа із соціальної відповідальності Corporate Register аналізує звіти із соціальної відповідальності, представлені як нефінансові звіти чи фінансові звіти, що містять як мінімум 6 аркушів нефінансової інформації. Інформацію з цієї платформи щодо України та країн Європи наведено у табл. 1. У цій таблиці наведено кількість

звітів (КЗ) за оцінками цієї платформи та відсоток співвідношення цих звітів із кількістю підприємств.

Таблиця 1

Опубліковані нефінансові звіти в Україні та країнах Європи

Країна	2016		2017		2018		2019		2020	
	КЗ	%	КЗ	%	КЗ	%	КЗ	%	КЗ	%
Україна	9	0,001	14	0,001	10	0,001	10	0,001	10	0,001
Австрія	149	0,046	140	0,042	151	0,048	155	0,047	148	-
Бельгія	162	0,026	157	0,025	136	0,021	150	0,022	152	-
Болгарія	7	0,002	6	0,002	5	0,001	6	0,002	7	-
Велика Британія	819	0,039	792	0,037	695	0,032	738	-	817	-
Греція	41	0,005	56	0,008	53	0,007	50	0,007	46	-
Данія	172	0,079	189	0,085	193	0,086	206	0,090	204	-
Естонія	10	0,014	11	0,015	14	0,018	12	0,015	15	-
Ісландія	10	0,014	10	0,014	11	0,015	11	0,014	10	0,013
Іспанія	519	0,019	533	0,020	516	0,019	549	0,020	522	-
Італія	371	0,010	393	0,011	493	0,013	540	0,015	564	-
Кіпр	5	0,010	6	0,011	11	0,020	15	0,026	15	-
Латвія	3	0,003	4	0,004	8	0,007	8	0,007	8	-
Литва	9	0,005	9	0,008	11	0,005	12	0,005	9	-
Люксембург	28	0,087	30	0,089	43	0,125	55	0,156	63	-
Мальта	5	0,017	3	0,010	4	0,013	8	0,025	7	-
Нідерланди	333	0,029	314	0,027	285	0,023	296	0,023	298	-
Німеччина	675	0,027	651	0,026	688	0,026	771	0,030	767	-
Польща	47	0,003	51	0,003	60	0,003	52	0,003	59	-
Португалія	113	0,014	85	0,010	92	0,010	91	0,010	86	-
Румунія	11	0,002	14	0,003	23	0,005	22	0,004	21	-
Словаччина	7	0,002	6	0,001	7	0,001	8	0,003	5	-
Словенія	12	0,009	14	0,010	13	0,009	12	0,008	10	-
Угорщина	22	0,004	19	0,003	15	0,003	17	0,003	18	-
Фінляндія	112	0,049	123	0,053	133	0,058	142	0,061	147	-
Франція	579	0,019	588	0,021	566	0,020	628	0,021	611	-
Хорватія	20	0,014	16	0,011	19	0,012	18	0,010	19	-
Чехія	15	0,001	17	0,002	17	0,002	18	0,002	17	-
Швеція	335	0,048	343	0,048	394	0,062	442	0,068	449	-

Джерело: складено на основі [11–14].

Більш ґрунтовному аналізу сприятиме порівняння даних із кількістю підприємств у цих країнах. Для цього було використано офіційні дані Eurostat, який до 2019 р. включно наводить по країнах ЄС кількість усіх активних підприємств, які, проте, не відносяться до фінансового сектора. По Україні використано дані Державної служби статистики. Для аналізу даних Ісландії взято дані Ісландської служби статистики.

Табл. 1 містить дані стосовно опублікованих у період 2016–2020 рр. нефінансових звітів компаніями України та інших країн Європи. Серед європейських представлено майже всі країни ЄС (окрім Ірландії), Велика Британія та Ісландія. Дані по кількості підприємств усього у 2020 р. наведено

лише для двох країн (України та Ісландії), за цей рік Eurostat даних у розрізі країн не надає.

Згідно із цими даними результати щодо України різняться із наведеними у рис. 1 даними звітів за стандартами GRI.

По Україні після 2017 р. ми спостерігаємо зниження кількості звітів. Але відсоток співвідношення звітів із кількістю підприємств залишається без змін – 0,001%, що є одним із найменших показників серед аналізованих країн.

Серед представлених країн менші, ніж в Україні, показники за кількістю звітів можна побачити для таких країн – членів ЄС, як Болгарія, Латвія, Литва, Мальта та Словаччина. Хоча саме якщо зважити по кількості підприємств їх результати більш позитивні, ніж у нашій країні. Так, у Болгарії цей показник трохи кращий за Україну – 0,002% (однаковий з нами тільки у 2018 р.). Латвія та Литва мають різну динаміку співвідношення звітів із кількістю підприємств, але загалом вона є більш позитивною, ніж в Україні. Так, у Латвії відсоток нефінансових звітів протягом аналізованого періоду зростає – з 0,003% до 0,007%. Натомість у Литві у 2017 р. він зріс з 0,005% до 0,008% із подальшим зниженням до 0,005%. Результати зважування нефінансового звітування Мальти на загальну кількість підприємств є набагато вищими за результати України, хоча динаміка у 2017 р. була негативною. Так, починаючи з показника 0,017% у 2016 р. Мальта досягла показника 0,025% у 2019 р., що серед нових країн-членів, які приєдналися у 2004 р., є одним із найкращих показників. Кращий тільки в Кіпру, який за цим показником має стійку тенденцію до зростання – з 0,010% у 2016 р. до 0,026% у 2019 р. Ці результати відображають, що кількість звітів у аналізованих країнах не може розглядатися відірвано від кількості самих підприємств. Адже кількість перших може бути невелика, проте й у країні може бути невелика кількість підприємств порівняно з країнами – лідерами за кількістю нефінансових звітів.

Найбільше нефінансових звітів опубліковано у Великій Британії, Німеччині, Франції, Італії та Іспанії. Причому тенденції публікування цих звітів протягом аналізованого періоду були неоднозначні – як у зазначених, так і в інших країнах. У Великій Британії з 2016 р. до 2018 р. відзначалося зниження опублікованих звітів, після чого прослідковується позитивна тенденція. В Німеччині кількість опублікованих звітів у 2017 р. зменшилася, а далі спостерігається зростання до 2019 р. включно. Якщо порівнювати показники щодо звітності з кількістю підприємств у цих країнах, то побачимо, що співвідношення різниться залежно від країни, і те, що висока кількість звітів не завжди кореспондується із високим показником співвідношення кількості звітів із кількістю підприємств. Хоча у Великій Британії показник поданих нефінансових звітів високий, проте показник співвідношення звітів із кількістю підприємств так само достатньо високий (від 0,039% у 2016 р. до 0,032% у 2018 р.), Італія та Іспанія мають трохи

нижчі показники. Так, середній показник Іспанії – 0,0195% за 2016–2019 рр., а в Італії він має тенденцію до зростання (від 0,010% у 2016 р. до 0,015% у 2019 р.). Італія протягом аналізованого періоду за кількістю нефінансових звітів має лише позитивну тенденцію.

Франція у 2018 р. мала негативну тенденцію щодо кількості опублікованих звітів, а показник відношення кількості звітів до кількості підприємств за аналізований період має середній показник 0,020% – вищий, ніж в Іспанії та Італії.

Аналіз даних Німеччини дає можливість побачити, що співвідношення кількості нефінансових звітів із кількістю підприємств є більшим, ніж у попередньо зазначених країнах, але меншим, ніж у Великій Британії (0,027% у 2016 р., 0,026% у 2017 р. та 2018 р. та 0,030% у 2019 р.).

Серед країн, які мають невеликі показники нефінансового звітування за кількістю опублікованих звітів, можна виділити Грецію, Естонію, Румунію, Угорщину. Аналіз показника відношення кількості звітів до кількості підприємств різниться: показник Греції у 2016 р. дорівнював 0,05%, у 2019 р. – 0,007%, що вище, ніж в Україні, але все одно достатньо низький; Естонія хоча й має невисокі показники кількості опублікованих звітів, її показник співвідношення із кількістю підприємств – навпаки – вищий, ніж в деяких інших країнах (показники Естонії за деякі роки навіть вищі, ніж в Італії). Показники Румунії та Угорщини невисокі як щодо нефінансової звітності, так і щодо співвідношення із кількістю підприємств: у Румунії у 2016 р. – 0,002%, а у 2019 р. 0,004%; в Угорщині у 2016 р. – 0,004% та у 2019 р. – 0,003%.

Позитивну динаміку нефінансового звітування мають такі країни, як Данія (кількість звітів у 2020 р. знизилася лише на 2), Фінляндія, Швеція (які мають лише позитивну тенденцію). Люксембург також має позитивну динаміку, хоча показник звітів у цій країні не є високим. Ці ж країни мають і найвищі показники відношення кількості звітів до кількості підприємств. Так, у Швеції співвідношення із кількістю підприємств у 2016 та 2017 р. становило 0,048%, у 2018 р. – 0,062% та у 2019 р. – 0,068%. Фінляндія мала такі показники: у 2016 р. – 0,049%, у 2017 р. – 0,053%, у 2018 р. – 0,058%, у 2019 р. – 0,061%. У Данії одні з найвищих показників співвідношення звітів із кількістю підприємств. Так, цей показник зростав з 0,079% у 2016 р. до 0,090% у 2019 р. Найвищі показники нефінансового звітування можемо побачити в Люксембурзі, який хоча і має відносно невисокі результати за кількістю звітів, проте демонструє найвищі показники за відсотком співвідношення цих звітів із кількістю підприємств.

Загалом можна побачити, що кількість звітів найменша здебільшого в країнах, які стали членами ЄС у 2004 р. та 2007 р. Хоча у деяких із нових країн-членів показники співвідношення до кількості підприємств вищі, ніж у старих країнах-членах (наприклад, у Кіпру, Мальти, Естонії). Невелика кількість звітів та більші показники співвідношення із кількістю підприємств можна пояснити розміром країни та кількістю підприємств, які там

функціонують. Кількість звітів країн, які публікують їх найбільше, може бути зумовлена політикою урядів країн, які вимагають нефінансового звітування чи розкриття інформації щодо різних соціальних аспектів діяльності компаній. Для цього порівнюємо досвід європейських країн з точки зору регулювання обов'язковості нефінансового звітування.

Так, подібні результати у Великій Британії, Франції, Данії та інших країнах можна пояснити ухваленими у цих країнах законодавчими документами. Варто відзначити, що загалом на території ЄС діє Директива 2014/95/ЄС, яка також має назву Директива з нефінансового фінансування. Цей документ регулює правила ЄС щодо нефінансової звітності, які застосовуються до великих компаній із понад 500 співробітниками, й охоплює приблизно 11700 великих компаній у ЄС [15]. У Великій Британії діє закон "Companies Act", який вимагає від компаній розкриття загальної інформації з питань охорони довкілля, політики відносин між працівниками тощо. Данія ще у 1995 р. ухвалила закон "Про рахунки", згідно із яким понад 1000 підприємств мають публікувати щорічні звіти. Також у 2008 р. було ухвалено План дій уряду щодо СВБ, згідно з яким було започатковано обов'язкове звітування про СВБ для великих компаній. Так само Франція у 2001 р. запровадила обов'язкову та детальну корпоративну нефінансову звітність. Приклад Словенії є корисним з точки зору того, що у 2005 р. там було ухвалено закон "Про комерційні компанії", який закріплював обов'язковість звітності про екологічну відповідальність та дотримання прав співробітників компанії [16]. Швеція на виконання згаданої вище Директиви ЄС запровадила зміни до закону "Про щорічне звітування" і встановила вимоги щодо нефінансового звітування для компаній з кількістю співробітників понад 250 та певним рівнем обороту [17]. Наведені ініціативи у сфері нефінансового звітування в деяких країнах ЄС обґрунтовують результати табл. 1. Тож вивчення іноземного досвіду є важливим для розвитку практики нефінансового звітування в Україні.

У продовження наукового дослідження та досягнення мети статті проаналізуємо динаміку нефінансового звітування в Україні. В нашій країні це є можливим також на основі аналізу Індексу прозорості, який розраховується в Україні з 2011–2012 рр. центром "Розвиток корпоративної соціальної відповідальності". Корпоративна соціальна відповідальність (КСВ) у нашому дослідженні буде розглядатись як поняття, тотожне СВБ. Центр визначає Індекс прозорості та підзвітності компаній України за впровадженими технологіями КСВ та інформування громадськості щодо політики та практики у сфері КСВ [18].

У табл. 2 наведено лідерів за Індексом прозорості протягом 2012–2020 рр.

Таблиця 2
Лідери Індексу прозорості в Україні, 2012–2020 рр.

Рейтинг	2012 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2019 р.	2020 р.
1	СКМ	Арселор Міттал Кривий Ріг	АрселорМіттал Кривий Ріг ДТЕК	МХП	АТ "Укр газбанк"	ПрАТ "ВФ Україна"
2	ДТЕК	Оболонь		ДТЕК	Карлсберг Україна	АТ "ПУМБ"
3	Метінвест	ДТЕК	СКМ	ДП "НАЕК Енергоатом"	АТ "ПУМБ"	Група ДТЕК
4	АрселорМіттал Кривий Ріг	Метінвест	Концерн "Галнаф-тогаз"	Арселор Міттал Кривий Ріг	ДП "НАЕК "Енерго-атом"	АТ "Укргаз-банк"
5	Київстар	Група компаній "Фокстрот"	Нафтогаз Кернел Трейд	ДП "НАЕК "Укр-енерго" ТОВ "ЛАЙФ-СЕЛЛ"	НАК "Нафтогаз України"	ІП "Кока-кола Беверіджиз Україна Лімітед" ДП "НАЕК Енерго-атом"
6	Інтерпайп Україна	Кернел Трейд			НЕК "Укр-енерго"	
7	Концерн Галнафтогаз	СКМ	Метінвест	НАК "Нафтогаз України"	ПАТ "Арселор Міттал Кривий Ріг"	МХП
8	Дніпро-спецсталь	Концерн Галнафтогаз	ПАТ "Миронівський хлібопродукт"	ТОВ "Нова Пошта"	ПрАТ "Укргідроенерго"	ПрАТ "Укргідроенерго" АТ "Укр-залізниця"
9	МЕТРО Кеш енд Кері Україна	Дніпро-спецсталь	ТОВ "САВ-Дістри-бьюшн"	СКМ Карлсберг Україна	АТ "Фармак"	
10	МТС	Нестле Україна	ДП "НАЕК "Енергоатом"		АТ "Укр-залізниця"	НАК "Нафтогаз України"

Джерело: складено автором на основі [18–22].

У показаних у табл. 2 топ-10 компаній за Індексом прозорості протягом 2012–2020 рр. простежується зміна лідерів: якщо у 2012 р., 2015 р., 2016 р. та 2017 р. перші місця у рейтингу посідали компанії СКМ, ДТЕК, АрселорМіттал, то у 2019 р. АрселорМіттал понизив свій рейтинг до 7-ої позиції (2019 р.), а у 2020 р. до ТОП-10 не потрапив.

У 2020 р. у ТОП-10 увійшли такі компанії, як ПрАТ "ВФ Україна", АТ "ПУМБ", Група ДТЕК, АТ "Укргазбанк", ІП "Кока-кола Беверіджиз Україна Лімітед", ДП "НАЕК Енергоатом", МХП, ПрАТ "Укргідроенерго", АТ "Укрзалізниця", НАК "Нафтогаз України". Покращили рівень прозорості порівняно з 2019 р. такі компанії, як АТ "ПУМБ", АТ "Укрзалізниця". ПрАТ "Укргідроенерго" у 2019–2020 рр. зберіг свої позиції. Порівнюючи показники "Карслберг Україна" у 2017 р., 2019 р. та 2020 р., слід сказати, що підприємство у 2019 р. покращило свій рейтинг до 2-ої позиції, проте в 2020 р. у ТОП-10 не увійшло.

У 2020 р. найбільше інформації за критерієм "Корпоративне управління" представили АТ "ПУМБ", ПрАТ "Укргідроенерго", МХП, АБ "Укргазбанк", АТ "Українська залізниця", НЕК "Укренерго".

Варто зазначити, що у 2020 р. серед ТОП-10 перебувало п'ять приватних компаній і п'ять державних компаній. У 2019 р. – шість державних компаній і чотири приватних.

Дослідження 2020 року проводилося на основі аналізу 50 найбільших платників податків та шести компаній, які добровільно приєдналися до оцінювання, за ESG-критеріями (соціальними, екологічними та управлінськими). Згідно із цим Звітом 46% із проаналізованих компаній розмістили на своїх сайтах стратегію КСВ або цілі КСВ своєї компанії. Майже 20% розмістили зобов'язання щодо Цілей сталого розвитку, 59% – Кодекси етики. Нефінансові звіти розмістили 16 компаній, з них звіт за стандартами GRI – 10 компаній, звіт відповідно до Глобального договору ООН (базовий) – 2, інформацію про нефінансові показники з елементами GRI – 2, неструктурований звіт з КСВ – 2.

У 2019 р. оцінювалося 100 компаній – найбільших платників податків в Україні. Нефінансові звіти представили 13 (тобто 13%) компаній, з яких шість склали звіт за стандартами GRI, чотири – з елементами стандартів GRI, дві – звіт відповідно до Глобального договору ООН (базовий) та одна – неструктурований звіт. Серед компаній, що аналізувалися, 10% зазначили внесок компанії в досягнення Цілей сталого розвитку.

На рис. 2 наведено частку звітів за різними стандартами у 2019–2020 рр.

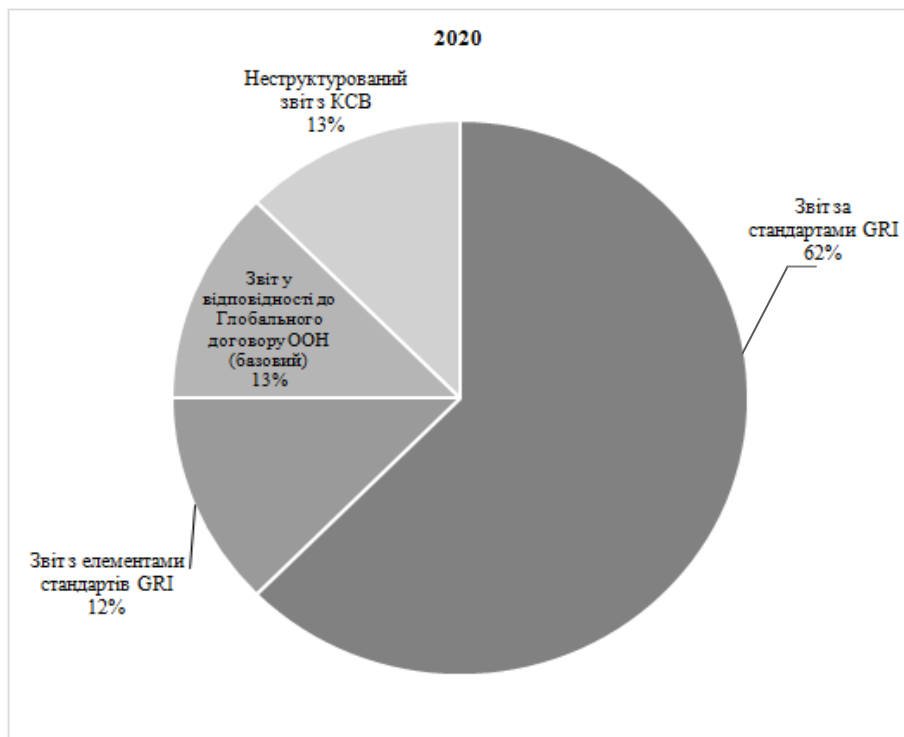
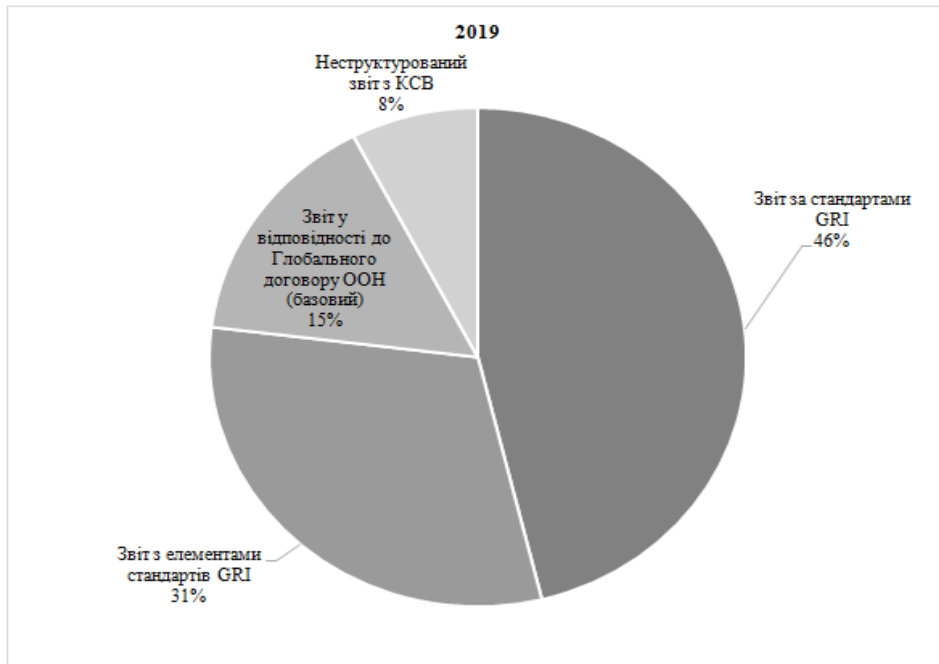


Рис. 2. Нефінансові звіти за різними стандартами (відповідно до Індексу прозорості)

Джерело: складено автором на основі [19, 20].

На рис. 2 бачимо, що найбільше звітів, які виставили компанії, що аналізувались у рамках Індексу прозорості у 2019 р. та 2020 р., було зроблено за стандартами GRI (46% у 2019 р. та 62% у 2020 р.). Звіти з елементами стандартів GRI у 2019 р. становили 31% та у 2020 р. – 12%. Частка звіту відповідно до Глобального договору ООН майже однакова (15% – 2019 р., 13% – 2020 р.). Таким чином, в Україні серед аналізованих компаній найбільше розробляється звіт за стандартами GRI.

На рис. 3 наведено середній рівень розкриття компаніями інформації за категоріями Індексу прозорості у 2019–2020 рр. Тут представлено середній рівень Індексу прозорості у 2019 р. та 2020 р., а також показник лідерів рейтингу ТОП-10 компаній. Показники розраховувалися за такими категоріями, як: Загальна інформація про компанію та політику КСВ (ЗІ), Корпоративне управління (КУ), Права людини (ПЛ), Трудові відносини (ТВ), Захист довкілля (ЗД), Впровадження КСВ у ланцюг постачання (ЛП), Відповідальне споживання (ВС), Відносини з громадою (ВГ), Лідерство керівництва та компанії (ЛК), Звітність (З), Навігація (Н), Доступність (Д).

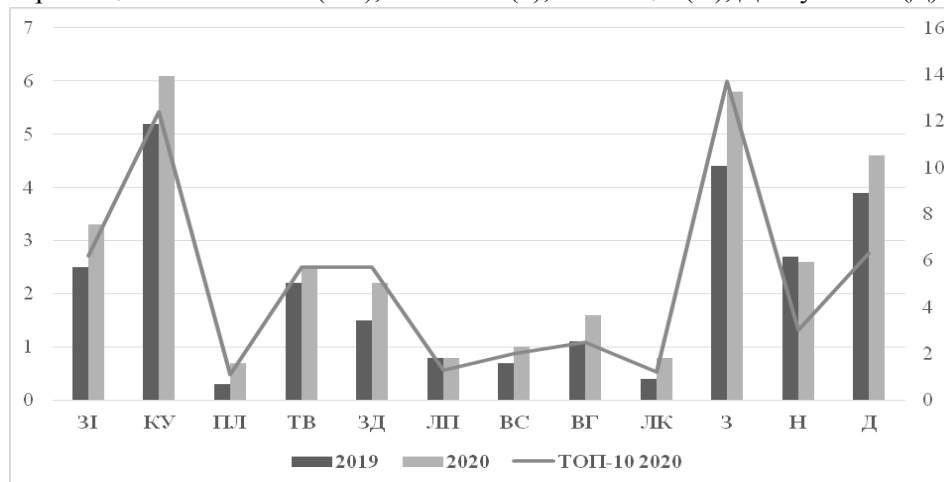


Рис. 3. Середній рівень розкриття компаніями інформації за категоріями Індексу прозорості у 2019–2020 рр.

Джерело: складено автором на основі [19].

На рис. 3 бачимо, що середній рівень висвітлення загальної інформації про компанію загалом та КСВ зокрема у 2020 р. порівняно з 2019 р. зріс. Показник компаній-лідерів у 2020 р. майже удвічі вищий за середній – 6,2. Серед компаній, які найкраще висвітили інформацію, у тому числі й про КСВ, перебувають ДП "Адміністрація морських портів України", ПрАТ "Карслберг Україна", ІП "Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед" та Група ДТЕК.

Критерій "Корпоративне управління" передбачає оцінку інформації про керівні органи та їхні функції. У цьому критерії також міститься інформація щодо політики оплати праці, управління КСВ, антикорупційної політики тощо. За цим критерієм середній рівень між 2019 р. та 2020 р. зріс на 0,9, а

показник компаній-лідерів більше ніж удвічі вищий за середній – 12,4 (середній рівень у 2020 р. – 6,1).

Середній рівень інформації про права людини також зростає, хоча порівняно з іншими критеріями показник за цим критерієм найнижчий. Результати компаній-лідерів за цим критерієм не надто перевищують середнє значення.

Аналіз інших критеріїв відображає зростання за всіма з них, окрім вбудовування у ланцюг постачання (він є незмінним у 2019–2020 рр.) та навігації, результат оцінки якої знизився.

Найбільше зростання у 2020 р. відзначалося на 1,4 п. за критерієм звітність. Ці результати свідчать про підвищення прозорості та соціальної відповідальності підприємств. Особливо важливо це в умовах поширення пандемії COVID-19, коли очікувалося зниження соціальної відповідальності підприємств через карантинні обмеження та фінансові труднощі, з якими вони зіштовхнулися.

Висновки

Загалом можна визначити, що соціальна відповідальність має багато проявів, форм та напрямів реалізації. Розвиток соціальної відповідальності в нинішніх умовах слугує важливим засобом покращення іміджу підприємства та підвищення його конкурентоспроможності.

Соціальна відповідальність реалізується через відповідальність за свою діяльність перед різними групами стейкхолдерів. Таким чином підприємство покращує свій імідж як перед працівниками, що сприяє зменшенню плинності кадрів, підвищенню продуктивності праці та якості виробленої продукції, так і перед споживачами, що приваблює споживачів та зумовлює зростання їхньої кількості. Соціальна відповідальність перед споживачами може мати вияв у виробництві якісної продукції, використанні сировини високої якості, орієнтації на потреби споживачів. Крім того, при виході підприємств на світовий ринок для пошуку партнерів та довіри до підприємства СВБ є одним із ключових факторів. Основним джерелом інформації щодо практик соціальної відповідальності з боку підприємств стають фінансові чи нефінансові звіти. Саме тому звітність є одним з напрямів реалізації СВБ. Наразі у світі є декілька стандартів нефінансової звітності, за якими підприємства мають можливість формувати свої звіти. В Україні починаючи з 2008 р. кількість підприємств, які випускають нефінансові звіти, зокрема за стандартом GRI, зростає. Ця тенденція є нерівномірною, але загалом засвідчує позитивну динаміку.

Аналіз даних платформи Corporate register, що надає дані стосовно кількості ідентифікованих ними нефінансових звітів (звітів, які в тій чи іншій формі висвітлюють соціальні, екологічні або інші некомерційні питання) та зіставлення цих даних із кількістю підприємств дало змогу з'ясувати, що показник нефінансового звітування в Україні є низьким, особливо порівняно з іншими країнами ЄС та Європи. Серед лідерів у Данії, Фінляндії, Швеції та

Люксембурга за не найвищих показників за кількістю звітів найвище співвідношення звітів із кількістю підприємств, що свідчить про необхідність враховувати кількість підприємств при вивченні цього питання.

У нашій країні з 2012 р. також формується Індекс прозорості, який розробляється Центром розвитку КСВ і може вважатися своєрідним рейтинговим показником СВБ. Варто відзначити, що за аналізований період лідери змінюються і кількість державних підприємств серед ТОП-10 компаній з найвищим рейтингом зростає. Аналіз Індексу за різними категоріями відобразив зростання (за винятком декількох критеріїв) середнього рівня висвітлення інформації та поліпшення зручності пошуку цієї інформації. Найбільше зріс показник звітності серед аналізованих підприємств. Особливостями складання нефінансової звітності в нашій країні є відсутність єдиного стандарту (хоча здебільшого компанії складають звіти за стандартом GRI), неврегульованість на законодавчому рівні (відсутня вимога обов'язковості висвітлення інформації, що може відображати соціально відповідальні практики). Вартує уваги те, що нефінансові звіти в Україні складають не тільки представники іноземних компаній, цей досвід перейняли вже й українські за походженням компанії, що пояснюється бажанням формувати позитивний імідж, утримати та розширювати ринкові позиції, приваблювати на підприємство висококваліфіковані кадри. Крім того, державні підприємства також формують нефінансові звіти і є в цьому питанні одними з лідерів, що є позитивним аспектом, що сприяє розвитку соціальної відповідальності вітчизняного підприємництва.

Таким чином, можна прослідкувати, що підприємства України активніше реалізують СВБ, – це позитивно впливатиме на наше підприємництво та сприятиме сталому розвитку економіки.

Перспективами подальших досліджень є глибокий аналіз звітів, які формуються українськими підприємствами, порівняння вітчизняного та іноземного законодавства щодо обов'язковості надання нефінансових звітів та публікації інформації щодо СВБ-практик та визначення можливих напрямів розвитку нефінансового звітування в Україні.

Надійшла до редакції 14.02.2022 р.

Прорецензовано 10.03.2022 р.

P.S. на 03.04.2022.

Наукова стаття була написана до початку воєнних дій на території України. Можна передбачити, що реалізація соціальної відповідальності бізнесу змінить свої форми прояву, що відобразиться й на нефінансовій звітності. Підприємства наразі орієнтовані як на матеріальну підтримку Збройних сил України, так і на забезпечення необхідними засобами, матеріалами, обладнаннями, а також на підтримку населення, яке постраждало від бойових дій, втратило житло, має потребу в харчуванні та лікуванні тощо. Навести статистичні дані ще неможливо за відсутності

попередніх звітів. Більш обґрунтовані висновки можна буде зробити після оприлюднення підприємствами офіційної інформації.

Список використаних джерел

1. Latapí Agudelo M.A., Jóhannsdóttir L. & Davidsdóttir B. A literature review of the history and evolution of corporate social responsibility. *Int J Corporate Soc Responsibility*. 2019. №4. P. 1. <https://doi.org/10.1186/s40991-018-0039-y>
2. Проект Концепції національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні. URL: <http://svb.ua/publications/kontseptsiya-natsionalnoi-strategii-sotsialnoi-vidprovidalnosti-biznesu>
3. Розпорядження КМУ "Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціально відповідального бізнесу в Україні на період до 2030 року". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2020-p#Text>
4. Деліні М.М. Соціальна звітність в оцінці соціально-економічної відповідальності підприємництва. *Інтелект XXI*. 2017. Вип. 6. С. 41–45.
5. Холявка В., Лешко Х. Аналіз нефінансових звітів корпоративної культури соціальної відповідальності у сфері туризму. *Вчені записки Університету "КРОК"*. 2021. №1(61). P. 163–168. <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2021-61-163-168>
6. Tamvada M. Corporate social responsibility and accountability: a new theoretical foundation for regulating CSR. *Int J Corporate Soc Responsibility*. 2020. №5. P. 2. <https://doi.org/10.1186/s40991-019-0045-8>
7. United Nations Global Compact. URL: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc>
8. Деліні М.М. Соціально-економічна відповідальність підприємництва: теорія, методологія, напрями розвитку: монографія. Краматорськ: ДДМА, 2017. 451 с.
9. Стандарти GRI – універсальний конструктор для річного звіту вашої компанії. URL: <https://toplead.com.ua/ua/blog/id/standarti-gri-universalnij-konstruktor-dlja-richnogo-zvitu-vashoji-kompaniji-273/>
10. Нефінансова звітність та сталий розвиток аграрного сектору в Україні. URL: <https://bakertilly.ua/news/id49277>
11. Corporate register. URL: <https://www.corporateregister.com/livecharts/?chart=1&cou=Ukraine&sec=All&sub=All&our=All>
12. Annual enterprise statistics by size class for special aggregates of activities. URL: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=sbs_sc_sca_r2&lang=en
13. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
14. Registered enterprises and organization 2008–2021. URL: https://px.hagstofa.is/pxen/pxweb/en/Atvinnuvegir/Atvinnuvegir_fyrirtaeki_fjoldi_fyrirtaeki/FYR01001.px/table/tableViewLayout1/?rxid=a3221620-943e-4843-8f3b-e49d177b040a
15. Corporate sustainability reporting. URL: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en
16. Деліні М.М. Державне регулювання соціально-економічної відповідальності підприємництва: європейський досвід. *Економічний аналіз*. Грудень 2017. Т. 27. №4. С. 36–43. <https://doi.org/10.35774/econa2017.04.036>
17. From voluntary to mandatory sustainability reporting. URL: <https://www.tillvaxtanalys.se/in-english/publications/pm/pm/2018-12-14-from-voluntary-to-mandatory-sustainability-reporting.html>



18. Socoliuc M., Grosu V., Hlaciuc E., Stanciu S. Analysis of Social Responsibility and Reporting Methods of Romanian Companies in the Countries of the European Union. *Sustainability*. 2018. №10. P. 4662. URL: <https://doi.org/10.3390/su10124662>
19. Індекс ESG прозорості компаній України 2020. URL: <https://csr-ukraine.org/wp-content/uploads/2021/12/Index-2020.pdf>
20. Індекс прозорості компаній України 2019. URL: https://csr-ukraine.org/wp-content/uploads/2020/11/Transp_index_2019_ua_full_web-2.pdf
21. Індекс прозорості сайтів українських компаній – 2017. URL: http://old.csr-ukraine.org/wp-content/uploads/2018/10/Transp_Index_2018_preview-.pdf?fbclid=IwAR3t8Twai7_wBdLHAsFTZEZnjI3D4L6yOc3rOtF48UnMloCbGh8iVHwNZIs
22. Олійник Я.В., Кучерява М.В., Зінченко А.Г., Коритник Л.П. Практика нефінансової звітності підприємств добувної галузі України. *Наукові праці НДФІ*. 2020. №4. С. 95–105. <https://doi.org/10.33763/npndfi2020.04.095>

Maryna Dielini²

PECULARITIES OF THE PROCESS OF NON-FINANCIAL REPORTING FORMATION IN UKRAINE

Under the condition of sustainable development, corporate social responsibility (CSR) becomes more important, and can be the key to improving the company's image and competitiveness on the market. Areas and forms of CSR implementation are numerous, one of which is the company's reporting on socially responsible practices. The importance of non-financial reporting is also emphasized by the Concept of state policy in the field of promoting corporate social responsibility in Ukraine until 2030 that highlights the necessity to publish non-financial reporting, which substantiates the topic of this scientific article.

The purpose of the article is to determine the features of the introduction and dissemination of the practice of compiling and forms of non-financial reporting in Ukraine as a direction of manifestation of social responsibility of business.

Methods of the article include analytical, statistical, comparison, and extrapolation ones etc.

Theoretical analysis allows determining the main standards by which non-financial reports can be generated. These include: Global Reporting Initiative (GRI), UN Global Compact Report, AA1000 Standard, SA 8000: 2001 Social Responsibility Standard, and ISO

² **Dielini, Maryna Mykolaivna** – Dr. in Economics, Professor, Acting Head of the Department of Production and Investment Management, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine (Heroiv Oborony Str. 11, building No 10, Kyiv, Ukraine), ORCID: 0000-0003-1016-2305, e-mail: maryna_dielini@nubip.edu.ua

26000 Standard. Among the most common are the GRI Standard and UN Global Compact Report.

The practical results of the study reveal that in Ukraine the number of GRI reports has increased compared to 2008, but this development is uneven. A comparison of the number of non-financial reports in Ukraine and Europe according to the Corporate Register found out that the number of reports in European countries has different trends: a decrease in 2017-2018 in some countries (UK, Germany, and France) and a subsequent revival to gradual growth in all countries.

Analysis of the Transparency Index, calculated by the Center for the Development of Corporate Social Responsibility that considers the websites of companies based on CSR information for the period 2012-2020 reflects a change of countries that are leaders in this indicator. A positive characteristic is that among the TOP-10 companies there are not only private enterprises, but also state-owned ones. Overall indicators of CSR practices tend to increase and reflect the growing importance of this area of corporate social responsibility.

Keywords: corporate social responsibility, non-financial reporting, Global Reporting Initiative (GRI), Transparency Index, sustainable development

References

1. Latapí Agudelo, M.A., Jóhannsdóttir, L. & Davídsdóttir, B. (2019). A literature review of the history and evolution of corporate social responsibility. *Int J Corporate Soc Responsibility* 4, 1. <https://doi.org/10.1186/s40991-018-0039-y>
2. Draft Concept of the National Strategy for Social Responsibility Business in Ukraine. Retrieved from <http://svb.ua/publications/kontseptsiya-natsionalnoi-strategii-sotsialnoi-vidpovidalnosti-biznesu> [in Ukrainian].
3. The Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the concept of implementation of state policy in the field of promoting the development of socially responsible business in Ukraine for the period up to 2030". Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2020-p#Text> [in Ukrainian].
4. Dielini, M.M. (2017). Social reporting in assessing the socio-economic responsibility of entrepreneurship. *Intelekt XXI – Intellect . XXI*, 6, 41-45 [in Ukrainian].
5. Kholiyavka, V., Leshko, Kh. (2021). Analysis of non-financial reports of corporate culture of social responsibility in the field of tourism. *Vcheni zapysky universytetu "KROK" – Scientific notes of the university "KROK"*, 1 (61), 163-168. <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2021-61-163-168> [in Ukrainian].
6. Tamvada, M. (2020). Corporate social responsibility and accountability: a new theoretical foundation for regulating CSR. *Int J Corporate Soc Responsibility* 5, 2. <https://doi.org/10.1186/s40991-019-0045-8>
7. United Nations Global Compact. Retrieved from <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc>



8. Dielini, M.M. (2017). Socio-economic responsibility of entrepreneurship: theory, methodology, directions of development. Kramatorsk: Donbass State Engineering Academy [in Ukrainian].
9. GRI standards are a universal designer for the annual report of your company. Retrieved from <https://toplead.com.ua/ua/blog/id/standarti-gri-universalnij-konstruktor-dlja-richnogo-zvitu-vashoji-kompaniji-273/> [in Ukrainian].
10. Nonfinancial reporting and sustainable development of the agrarian sector in Ukraine. Retrieved from <https://bakertilly.ua/news/id49277> [in Ukrainian].
11. Corporate register. Retrieved from <https://www.corporateregister.com/livecharts/?chart=1&cou=Ukraine&sec=All&sub=All&our=All>
12. Annual enterprise statistics by size class for special aggregates of activities. Retrieved from https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=sbs_sc_sca_r2&lang=en
13. State Statistics Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
14. Registered enterprises and organization 2008-2021. Retrieved from https://px.hagstofa.is/pxen/pxweb/en/Atvinnuvegir/Atvinnuvegir_fyrirtaeki_fjoldi_fyrirtaeki/FYR01001.px/table/tableViewLayout1/?rxid=a3221620-943e-4843-8f3b-e49d177b040a
15. Corporate sustainability reporting. Retrieved from https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en
16. Dielini, M.M. (2017, December). State regulation of socio-economic responsibility of entrepreneurship: European experience. *Ekonomichnyy analiz – Economic analysis*, 27: 4, 36-43. <https://doi.org/10.35774/econa2017.04.036> [in Ukrainian].
- 17.
18. From voluntary to mandatory sustainability reporting. Retrieved from <https://www.tillvaxtanalys.se/in-english/publications/pm/pm/2018-12-14-from-voluntary-to-mandatory-sustainability-reporting.html>
19. Socoliuc, M., Grosu, V., Hlaciuc, E., Stanciu, S. (2018). Analysis of Social Responsibility and Reporting Methods of Romanian Companies in the Countries of the European Union. *Sustainability*, 10, 4662. <https://doi.org/10.3390/su10124662>
20. ESG Index Transparency of Ukraine 2020 Companies. Retrieved from <https://csr-ukraine.org/wp-content/uploads/2021/12/Index-2020.pdf> [in Ukrainian].
21. Index Transparency of Ukraine 2019 Companies. Retrieved from https://csr-ukraine.org/wp-content/uploads/2020/11/Transp_index_2019_ua_full_web-2.pdf [in Ukrainian].
22. Index of transparency of sites of Ukrainian companies - 2017. Retrieved from http://old.csr-ukraine.org/wp-content/uploads/2018/10/Transp_Index_2018_preview.pdf?fbclid=IwAR3t8Twai7_wBdLHAsFTZEZnjI3D4L6yOc3rOtF48UnMloCbGh8iVHwNZIs [in Ukrainian].
23. Oliynyk, Ya.V., Kucheryava, M.V., Zinchenko, A.H., Korytnyk, L.P. (2020). Practice of non-financial reporting of enterprises of mining industry of Ukraine. *Naukovi pratsi NDFI – Scientific works of the NDFI*, 4, 95-105 [in Ukrainian].

Підписано до друку 03.04.2022 р.