



Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

# SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING, SUSTAINABILITY REPORTING

## *Didactic materials*

Project	101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING”
Granting authority	European Education and Culture Executive Agency
Project duration:	1 February 2022 – 31 January 2025 <i>36 months</i>
Reported content:	<b>Deliverable D1.2</b> - Didactic materials of the course <b>Social and environmental accounting, sustainability reporting</b>
Language of the content:	Ukrainian
Author and Editor:	Oleh PASKO
Status-Version:	Version after the first academic year (to be renewed yearly)
Date:	07/10/2022
Dissemination Level	Public
Disclaimer	Funded by the European Union. Views and opinions expressed are however those of the author(s) only and do not necessarily reflect those of the European Union or European Education and Culture Executive Agency. Neither the European Union nor the granting authority can be held responsible for them.

HOW TO CITE	ЯК ЦИТУВАТИ
<p><b>Pasko O.</b> (2022) Social, environmental accounting and sustainability reporting [Electronic resource]: Lecture notes for Master and PhD students of the Faculty of Economics and Management, special. 071 Accounting and taxation and 073 – Management / Oleh Pasko; Sumy National Agrarian University. – Electronic text data. – Sumy: SNAU, 2022. – 167 p. – Access mode: <a href="https://zenodo.org/record/7262949#.Y1zqHnZByUk">https://zenodo.org/record/7262949#.Y1zqHnZByUk</a> free (access date: dd.mm.yyyy). – Title from the screen. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.7262949">https://doi.org/10.5281/zenodo.7262949</a></p>	<p><b>Пасько О.В.</b> Соціальний, екологічний облік та звітність зі сталого розвитку [Електронний ресурс]: конспект лекцій для студентів ден. та заоч. форми навч. освітнього рівня «магістр» та третього освітньо-наукового рівня вищої освіти спец. 071 Облік і оподаткування та 073 – Менеджмент / О.В. Пасько; Сумський національний аграрний університет. – Електронні текстові дані. – Суми: ШАУ, 2022. – 167 с. – Режим доступу: <a href="https://zenodo.org/record/7262949#.Y1zqHnZByUk">https://zenodo.org/record/7262949#.Y1zqHnZByUk</a> вільний (дата звернення: dd.mm.yyyy). – Назва з екрана. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.7262949">https://doi.org/10.5281/zenodo.7262949</a></p>



Sumy National  
Agrarian University

*EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING  
AND SUSTAINABILITY REPORTING” 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH*  
**Social and environmental accounting, sustainability reporting,**  
*Didactic materials* © OLEH PASKO, 2022



Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

## ЗМІСТ

**ЛЕКЦІЯ 1. ЗАСАДИ СОЦІАЛЬНОГО ТА ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ: СОЦІАЛЬНИЙ ТА БІЗНЕС ДИСКУРСИ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА БІЗНЕС ТЕОРІЇ ІНТЕГРОВАНОГО БІЗНЕСУ..... 3**

**ЛЕКЦІЯ 2-3. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНІ ПРАКТИКИ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ: CSR&RBC, CSV, ESG, КОРПОРАТИВНЕ ГРОМАДЯНСТВО ..... 23**

**ЛЕКЦІЯ 4-5. СОЦІАЛЬНА ПІДЗВІТНІСТЬ ТА СОЦІАЛЬНИЙ ОБЛІК.. 55**

**ЛЕКЦІЯ 6-7. ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК..... 93**

**ЛЕКЦІЯ 8-9 ЗВІТНІСТЬ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ..... 121**

**ЛЕКЦІЯ 10. ПОЛІТИКИ ТА ПРАКТИКИ ЄС ЩОДО СОЦІАЛЬНОГО, ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: РЕТРОСПЕКТИВА ТА ПЕРСПЕКТИВА..... 146**

### *СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ ДЛЯ ГЛИБШОГО ЗАНУРЕННЯ В ТЕМУ*

- *СОЦІАЛЬНИЙ, ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ..... 155*
- *НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ..... 162*



Sumy National  
Agrarian University

*"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH  
Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
Didactic materials © OLEH PASKO, 2022*



Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

## **ЛЕКЦІЯ 1. ЗАСАДИ СОЦІАЛЬНОГО ТА ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ: СОЦІАЛЬНИЙ ТА БІЗНЕС ДИСКУРСИ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА БІЗНЕС ТЕОРІЇ ІНТЕГРОВАНОГО БІЗНЕСУ**

1. ДИСКУРСИ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ
2. ТЕОРІЯ СТЕЙКХОЛДЕРІВ
3. ОРІЄНТАЦІЯ НА СТЕЙКХОЛДЕРІВ ТА ЇЇ ВИМІРЮВАННЯ
4. ТЕОРІЯ ЛЕГІТИМНОСТІ І СОЦІАЛЬНОГО КОНТРАКТУ
5. ТЕОРІЯ СИГНАЛІЗУВАННЯ

### **1. ДИСКУРСИ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ**

3

Як підкреслюють (Giovannoni & Fabietti, 2013; Kidd, 1992), концепція сталого розвитку не нова, вона має досить довгу історію і розвивалася з часом. Важливо, що на цю еволюцію вплинули різні «інтелектуальні та політичні напрямки думки, які сформували концепції сталості» (Kidd 1992, р. 3).

Огляд цих досліджень дозволяє визначити три основні дискурси, які сформували та характеризували дебати щодо сталості, що розвиваються. Ми позначаємо їх як «екологічні», «соціальні» та «бізнес» дискурси.

**ЕКОЛОГІЧНИЙ ДИСКУРС.** Один із основних дискурсів щодо концепції сталого розвитку трактує цю концепцію до відносин **між людьми та природою** (ми називаємо цей дискурс «екологічним дискурсом»). Хоча багатовимірність сталості ніколи не нехтувалася, протягом останніх 30 років її часто розділяли як екологічну проблему. Зокрема, протягом 1970-х років термін сталість став широко використовуватися стосовно екологічних проблем. Як показав (Kidd, 1992), протягом цього періоду було опубліковано ряд книг, що розглядають питання сталого розвитку з точки зору навколишнього середовища. У цьому контексті зростання занепокоєння глобальними екологічними проблемами та скептицизм щодо можливості значного



Sumy National  
Agrarian University

*"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH*

*Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
Didactic materials © OLEH PASKO, 2022*



зниження промислового забруднення підштовхнули Організацію Об'єднаних Націй (ООН) до вирішення цих проблем як «бар'єру для розвитку» (Kidd 1992, p. 16).

Одним із ключових кроків у цьому напрямку стала Конференція ООН з питань довкілля людини (UN Conference on Human Environment), яка відбулася в Стокгольмі в 1972 році. Конференція привела до розробки 26 принципів, більшість з яких стосувалися екологічних проблем; зокрема, спираючись на концепцію «пропускної спроможності», третій принцип стверджував, що «здатність Землі виробляти життєво важливі відновлювані ресурси повинна підтримуватися і, де це можливо, відновлюватися або покращуватися» (UN 1972, с. 4). Стокгольмська конференція послужила інструментом для створення Програми ООН з навколишнього середовища (UNEP), а також для створення низки національних агенцій з охорони навколишнього середовища. У рамках UNEP термін сталість з'явився вперше в контексті ООН (Кідд 1992). З моменту свого заснування, у 1972 році, однією з найважливіших цілей UNEP було сприяння співробітництву та міцне лідерство у турботі про навколишнє середовище. У цьому контексті UNEP також підкреслила важливість *екологічного розвитку eco-development* (Sachs 1984), що визначається як опанування відновлюваними ресурсами і одночасний моніторинг виснаження невідновлюваних джерел енергії. UNEP знайшла концепцію сталого видобутку (врожаю) *sustainable yield* у своєму визначенні екологічного розвитку. Отже, з 1970-х до 1990-х років сталість була в першу чергу пов'язана з екологічними проблемами. Паралельно, як ми побачимо в наступних розділах, виникав і соціальний дискурс

**СОЦІАЛЬНИЙ ДИСКУРС.** У той час як екологічний дискурс розвивався в рамках дискусії про сталий розвиток, соціальні аспекти не залишалися поза увагою. Наприклад, визначення сталого розвитку WCED (WCED 1987) зосереджується на узгодженні потреб нинішнього та майбутніх поколінь. Увага, що приділяється справедливості між поколіннями за визначенням WCED, підкреслює соціальні аспекти, і, зокрема, ключові детермінанти соціальної справедливості, такі як соціальна справедливість, справедливість розподілу та рівність умов.

Окрім цієї дискусії, розвивався також соціальний дискурс щодо корпорацій і особливо цей розвиток асоціюється з поняттям соціальної відповідальності.







Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

Уже в 1953 році Говард Боуен визначив соціальну відповідальність бізнесмена як «обов'язки бізнесменів проводити таку політику, приймати ці рішення або слідувати тим напрямкам дій, які є бажаними з точки зору цілей та цінностей нашого суспільства» (с. 6).

У 1960 р. почали з'являтися визначення корпоративної соціальної відповідальності (КСВ). Протягом 1980-х і 1990-х років були розроблені альтернативні більш деталізовані підходи до КСВ, такі як теорія зацікавлених сторін, корпоративне громадянство та бізнес-етика.

З боку ООН, після Кіотської конференції зі зміни клімату 1997 року ключовою віхою для вирішення соціальних проблем стали **Millennium Development Goals (MDGs) established Цілі розвитку тисячоліття (ЦРТ)**, встановлені у 2000 році на період 2000–2015 років. Цілі розвитку тисячоліття були зосереджені на наборі прав і потреб, що охоплюють такі теми, як бідність, здоров'я та дискримінація. Згодом *World Summit on Sustainable Development (WSSD)* Всесвітній саміт зі сталого розвитку у Йоганнесбурзі 2002 року продемонстрував значний **зсув у сприйнятті сталого розвитку - від екологічних проблем до соціальних та економічних**.

5

Важливо відзначити, що 20-річні заходи після саміту Землі 1992 року відбулися в Ріо-де-Жанейро в 2012 році в рамках Конференції Організації Об'єднаних Націй зі сталого розвитку *the United Nations Conference on Sustainable Development (UNCSD)*. Конференція також відома як Ріо+20 і була спрямована на забезпечення відновленої політичної прихильності до сталого розвитку, оцінку прогресу та прогалин у виконанні попередніх зобов'язань, а також вирішення нових і виникаючих викликів. У рамках Ріо+20 ООН погодилася з необхідністю досягнення Цілей Сталого Розвитку **Sustainable Development Goals (SDGs)**, наголосивши на важливості як соціальних, так і екологічних проблем, а також необхідності більш всебічного визначення ролі бізнесу для сталого розвитку.

**БІЗНЕС ДИСКУРС.** Третій основний дискурс, який виник у дискусіях про сталість, **стосується відносин між сучасними корпораціями та як соціальних, так і екологічних питань** (ми будемо називати цей дискурс «бізнес-дискурсом»). Як стверджує Грей (Gray, 2010), «Капіталізм та його деструктивні тенденції проявляються через його найбільше творіння — корпорацію». Враховуючи виснаження природних ресурсів, яке



Sumy National  
Agrarian University

"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH

Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
*Didactic materials* © OLEH PASKO, 2022



Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

спричиняється їхньою діяльністю, **корпорації повинні рухатися до стану, в якому вони використовують лише ресурси, які споживаються зі швидкістю, нижчою за природне відтворення, або зі швидкістю, нижчою за розвиток заміників.**

Більше того, з точки зору бізнесу, сталістю також називається здатність корпорації проіснувати в часі як з точки зору прибутковості, продуктивності та фінансових показників, так і з точки зору управління екологічними та соціальними активами, які складають її капітал. Якщо коротко, то сталість бізнесу – це його здатність залишатися в бізнесі. Dyllick and Hockerts (2002) визначають сталість бізнесу як *«задоволення потреб прямих і непрямих стейкхолдерів фірми [...] без шкоди для її здатності задовольняти потреби також майбутніх стейкхолдерів»* (Dyllick & Hockerts, 2002, p. 131). У цьому відношенні бізнес-дискурс щодо сталого розвитку також виявив притаманний парадокс між корпораціями та сталістю (Gray 2010). З одного боку, враховуючи потужність корпорацій і їх здатність контролювати суспільство та продукувати значні інновації, уряди все більше розглядають їх як неминучий засіб, за допомогою якого може бути реалізована соціальна та екологічна сталість. З іншого боку, вони перебувають в центрі уваги з приводу погіршення стану природних ресурсів і створення соціальної нерівності. Цей (очевидний) парадокс вимагає подальшого розуміння відносин між соціальними, екологічними та бізнес-дискурсами.

Спираючись на ініціативи та документи, згадані вище, а також на аналіз основних дискурсів, які послужили основою для дебатів щодо сталого розвитку, далі ми звернемося до концепції **ІНТЕГРОВАНОЇ СТАЛОСТІ НА РІВНІ КОМПАНІЇ** (Giovannoni & Fabietti, 2013). Цей підхід до сталого розвитку вимагає, щоб організації одночасно розглядали всі основні виміри сталого розвитку. Простіше кажучи, ці виміри включають: **фінансовий вимір**, з точки зору забезпечення довгострокової економічної та фінансової ефективності; **соціальний вимір**, створюючи цінність для суспільства; **екологічний вимір** через відповідальне управління та відновлення природних ресурсів. Інтегрована сталість передбачає ефективне управління невідповідністю та конфліктами між цими різними вимірами.

### **Фінансовий vs Соціальний виміри.**



Sumy National  
Agrarian University

"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING  
AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH  
Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
Didactic materials © OLEH PASKO, 2022



Соціальна ефективність вимагає свободи та гнучкості від фінансових обмежень та бізнес-логіки, щоб знайти рішення соціальних проблем. У той час як прагнення до соціальної ефективності має бути спрямоване на створення цінності в першу чергу для суспільства в цілому, а не для окремої компанії, рух у пошуку гідних фінансових результатів працює у протилежному напрямку. Напруга між соціальними та фінансовими показниками також пов'язана з різним інституційним тиском та стейкхолдерами, які об'єднуються всередині корпорацій, у яких клієнти, працівники, постачальники, бенефіціари, партнери та інвестори вирішують численні соціальні чи фінансові потреби. Ця напруга посилюється під час процесів розширення, коли соціальну ефективність потрібно враховувати, беручи до уваги фінансові потреби більшої кількості стейкхолдерів.

### ***Екологічний vs Фінансовий виміри***

Ефективне управління навколишнім середовищем може призвести до підвищення ефективності виробництва, зниження витрат і покращення ринкової репутації з перевагами для фінансових результатів. Одночасно пошук екологічних результатів може означати високі витрати на дотримання вимог, величезні інвестиції для реконструкції спожитих ресурсів і може обмежити можливості для зростання та конкурентоспроможності на шкоду фінансовим результатам. Крім того, у значних масштабах фінансові та комерційні потреби можуть означати використання технологій для збільшення споживання ресурсів на шкоду екологічним показникам.

### ***Соціальний vs. Екологічний виміри***

Соціальний та екологічний виміри сталості також можуть мати ознаки напруженості. Наприклад, нове рішення для більш ефективного управління екологічними ресурсами може суперечити суспільним потребам. Навпаки, нові рішення соціальних проблем можуть суперечити потребі збереження природних ресурсів. У цьому контексті Грей (2010) припускає існування ***'sustainability continuum' between strong and weak sustainability*** «континууму сталості» між сильною та слабкою сталістю. Зручною шкалою для цього є континуум сталості «слабкий-сильний». Dresner з характерною чіткістю пропонує просту дихотомію між





Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

двома кінцями спектру. «Слабка сталість дозволяє капіталу, створеному людиною, замінити природний капітал. Сильна сталість - ні». (Dresner, 2002, р. 77).

З одного боку, слабка сталість спирається на ідею, що створені людиною ресурси можуть компенсувати споживання природних ресурсів. На іншому кінці континууму дуже сильна сталість свідчить про те, що людське життя несумісне зі сталістю. У рамках цього континууму організації, ймовірно, відіграють певну роль у внеску в слабку сталість, оскільки вони шукають рішення для компенсації споживання природних ресурсів.

Зазначені взаємозв'язки - це далеко не парадокси, які потрібно вирішити між соціальним, фінансовим та екологічним вимірами, а **напруженість, яку необхідно адекватно керувати під час впровадження інтегрованої сталості**. Управління цією напруженістю не обов'язково означає досягнення стабільної пропорції між усіма вимірами, а скоріше вирішення всіх (фінансових, екологічних та соціальних) вимірів одночасно та за допомогою комплексного підходу. При цьому управління напруженістю стає вирішальним для уникнення дрейфу на користь одного виміру на шкоду іншим і для повної реалізації потенціалу всіх вимірів одночасно. У впровадженні інтегрованої сталості в організаціях ключову роль повинні відігравати системи управління, бізнес-моделі, а також системи управління, вимірювання та звітності. Усі ці системи мають бути належним чином розроблені та застосовані в організаціях відповідно до інтегрованого підходу (Giovannoni & Fabietti, 2013; Gray, 2010).

## 2. ТЕОРІЯ СТЕЙКХОЛДЕРІВ

Теорія стейкхолдерів (інша назва Теорія зацікавлених сторін) ключова бізнес теорія для інтегрованого бізнесу, яка пояснює все більше залучення компаній до вирішення соціальних та екологічних проблем і їхню мотивацію у цьому.

**Основна ідея теорії стейкхолдерів полягає в тому, що компанії мають створювати цінність для всіх їхніх стейкхолдерів** – тих, хто може вплинути на досягнення мети організації (широке визначення), або ті, без підтримки яких організація не існувала б (вузьке визначення) (Dmytriiev et al., 2021). Склад стейкхолдерів може відрізнятись залежно



Sumy National  
Agrarian University

"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH

Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
Didactic materials © OLEH PASKO, 2022





Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

від галузі та бізнес-моделі компанії, але найбільш типове представництво зацікавлених сторін включає клієнтів, співробітників, фінансистів (наприклад, акціонерів, власників облигацій і банків), постачальників і громади. Теорія стейкхолдерів стверджує, що бізнес можна розуміти як сукупність відносин між стейкхолдерами. Таким чином, керівники, які керують бізнесом, повинні звертати пильну увагу на те, як відбувається взаємодія із стейкхолдерами, і намагатися уникнути компромісів між зацікавленими сторонами (Pasko, Chen, et al., 2021). Інтереси акціонерів не повинні бути пріоритетними над інтересами інших зацікавлених сторін. Отже, в теорії стейкхолдерів одним із основних завдань менеджерів є створення взаємної вигоди для різних зацікавлених сторін замість зосередження на компромісах між задоволенням інтересів різних стейкхолдерів.

Останнє потенційно можна вирішити за допомогою інноваційного мислення. Однак інші аспекти теорії зацікавлених сторін ставлять під сумнів можливість створення взаємної вигоди для всіх зацікавлених сторін, підкреслюючи необхідність вибору або навіть визначення пріоритету конкретних зацікавлених сторін.

**Другим основним принципом теорії зацікавлених сторін є інтеграційна теза.** Інтеграційна теза постулює, що «більшість бізнес-рішень або заяв про бізнес мають певний етичний зміст або неявний етичний погляд», і що «більшість етичних рішень чи заяв про етику мають певний бізнес-контент або неявний погляд на бізнес» (Freeman et al., 2010 р., с. 7). Таким чином, теорія зацікавлених сторін відкидає ідею, відому як помилка поділу *separation fallacy*, іншими словами, що бізнес-рішення не мають етичного змісту (Harris and Freeman, 2008). Насправді більшість людей визнають взаємозалежність економічних та етичних аспектів, приймаючи «відповідальність за наслідки своїх дій для інших» (Freeman et al., 2010).

**По-третє,** теоретики теорії стейкхолдерів стверджують, що відносини із зацікавленими сторонами мають базуватися на принципах справедливості та взаємності і що відповідальність за підтримання здорових відносин із зацікавленими сторонами є двосторонньою, що означає, що не лише підприємства та їхні менеджери відповідають за створення цінності для зацікавлених сторін, але зацікавлені сторони компанії також несуть відповідальність за міцні відносини (Goodstein and Wicks, 2007).



Sumy National  
Agrarian University

"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH

Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
Didactic materials © OLEH PASKO, 2022

**Приклад Starbucks.**



<https://www.starbucks.com/>

«Старбакс» — найбільша міжнародна мережа кафе швидкого обслуговування американської фірми Starbucks Corporation зі штаб-квартирою у Сіетлі у штаті Вашингтон. Історія компанії почалася в 1971 році. Тоді вона займалася обсмажуванням і роздрібним продавом цільних зерен і меленої кави, чаю та спецій з єдиним магазином на ринку Pike Place в Світлі. На сьогодні кав'ярні розташовані у 84 країнах світу, а їх загальна кількість станом на сьогодні становить 30000 закладів.

Starbucks продовжує вдосконалювати свою практику корпоративної соціальної відповідальності, щоб вирішувати проблеми різних груп зацікавлених сторін. Нижче наведено основні зацікавлені сторони в бізнесі Starbucks Coffee:

- Співробітники (бариста, партнери)
- Клієнти
- Постачальники (постачальники, кавові фермери)
- Навколишнє середовище
- інвестори
- уряди

**ТАБЛИЦЯ 1. Застосування теорії стейкхолдерів на прикладі Starbucks**

Зацікавлені сторони	Опис
<b>Співробітники</b>	Starbucks надає пріоритет співробітникам у своїх зусиллях щодо корпоративної соціальної відповідальності. Як зацікавлені сторони, працівники, як правило, вимагають кращих умов праці, безпеки роботи та вищої заробітної плати. Організаційна культура Starbucks акцентує увагу на ставленні до співробітників насамперед. Працівникам виплачується заробітна плата, що перевищує встановлену законом мінімальну заробітну плату. З 2014 року Starbucks



	<p>підвищила ефективність КСВ для цієї групи зацікавлених сторін, надаючи стипендії співробітникам на основі партнерства з Університетом штату Аризона. У цьому партнерстві Starbucks оплачує 56% плати за навчання співробітників в університеті. Проте результати діяльності компанії у зверненні до співробітників як до зацікавлених сторін можна покращити. У деяких країнах, як-от Нова Зеландія, Starbucks дає дуже низьку заробітну плату неповнолітнім працівникам (ставки для молоді). Ці показники молоді часто піддаються критиці. Фірма може покращити свою корпоративну соціальну відповідальність, вирішуючи цю проблему в цій групі зацікавлених сторін.</p>
<p><b>Клієнти</b></p>	<p>Starbucks вважає клієнтів однією з головних зацікавлених сторін. Інтересами цієї групи зацікавлених сторін є високоякісні послуги та продукти, такі як кава та супутні напої. Будучи найпопулярнішою у світі мережею спеціалізованих кав'ярень, Starbucks ефективно відповідає цьому інтересу. Компанія також включає клієнтів як основних зацікавлених сторін, поширюючи культуру Starbucks на клієнтів своїх кафе. Наприклад, теплі та дружні стосунки підкреслюються всередині компанії та у тому, як бариста взаємодіють з клієнтами. Таким чином, зусилля Starbucks Coffee у сфері корпоративної соціальної відповідальності відповідають інтересам цієї групи зацікавлених сторін.</p>
<p><b>Постачальники</b></p>	<p>Постачальники Starbucks складаються з оптових постачальників і виробників кави. Основним інтересом цієї групи зацікавлених сторін є компенсація та зростаючий попит з боку Starbucks. Фермери прагнуть збільшити врожайність кави, щоб отримати більше доходів. Starbucks відповідає інтересам цих зацікавлених сторін через низку програм корпоративної соціальної відповідальності. Наприклад, програма фірми щодо різноманітності постачальників гарантує, що більше постачальників з усього світу буде включено в ланцюг поставок. Крім того, програма Starbucks Coffee and Farmer Equity</p>

II





	<p>(CAFE) вимагає прозорості серед оптових постачальників, щоб забезпечити належну оплату фермерам кави. Таким чином, зусилля Starbucks у сфері корпоративної соціальної відповідальності комплексно відповідають інтересам цієї групи зацікавлених сторін.</p>
<p><b>Навколишнє середовище</b></p>	<p>Starbucks має програми корпоративної соціальної відповідальності за екологічно безпечний бізнес. Програма компанії CAFE привела до підвищення біорізноманіття та якості тині на сертифікованих кавових фермах. Наразі 90% поставок Starbucks припадає на ферми, сертифіковані CAFE. Ця значуща цифра показує, що Starbucks ефективний у розв'язанні своєї корпоративної соціальної відповідальності перед цією групою зацікавлених сторін, хоча є простір для вдосконалення.</p>
<p><b>Інвестори</b></p>	<p>Як і в будь-якому бізнесі, Starbucks має звертатися до інвесторів як до зацікавлених сторін. Інвестори зацікавлені у високих фінансових показниках компанії. Глобальна експансія Starbucks і подальше домінування в індустрії кав'ярень свідчить про високі фінансові результати. Незважаючи на значний спад у 2007 році, Starbucks відновився і знову на шляху зростання. Таким чином, фірма задовольняє інтереси цієї групи зацікавлених сторін.</p>
<p><b>Уряди</b></p>	<p>Starbucks має відповідати інтересам багатьох урядів як зацікавлених сторін, враховуючи глобальну присутність компанії. Загалом, Starbucks дотримується правил і норм. Однак компанію критикують за ухилення від сплати податків у Європі. Starbucks використовує мережу представництв у різних європейських країнах, щоб скористатися податковими перевагами. Наразі велика частина цієї системи залишається, коли Starbucks сплачує несподівано низькі податки у Великобританії. Таким чином, комплексні зусилля компанії з корпоративної соціальної відповідальності можна покращити, щоб задовольнити цю групу зацікавлених сторін.</p>







### 3. ОРІЄНТАЦІЯ НА СТЕЙКХОЛДЕРІВ ТА ЇЇ ВИМІРЮВАННЯ

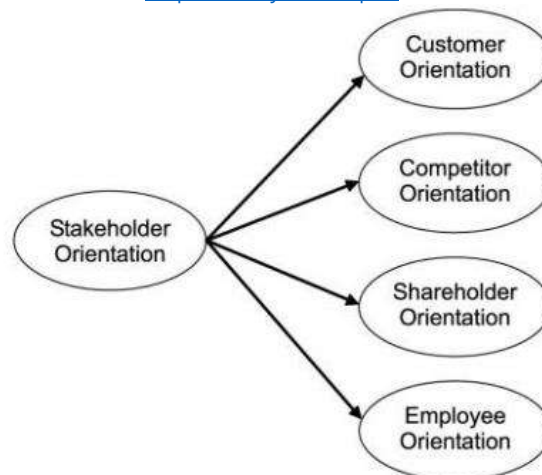
Грінлі та Фоксал (1997) визначили орієнтацію на стейкхолдерів (SO) як стратегічну увагу, яку організація спрямовує на різноманітні інтереси груп зацікавлених сторін, таких як клієнти, акціонери та співробітники (Greenley & Foxall 1997). Однак термін SO широко використовується в літературі з етики та КСВ по-різному. Як вказувалося раніше, Laplume et al. (2008) виявили, що більше половини «досліджень зацікавлених сторін» були в сферах етики та КСВ (Laplume et al., 2008). Більшість із цих досліджень використовували показники, засновані на результатах/результатах, отримані з бази даних KLD або звітів КСВ. Хоча це важливі дослідження, вони чітко не вказують, як керівництво орієнтоване на зацікавлені сторони фірми. Ці заходи також вказують на те, що сталося або відбулося, а не про наміри керівництва щодо зацікавлених сторін (Duesing & White, 2013).

Орієнтація на зацікавлені сторони визначається однією із великих МНК як *«мета принести користь всім сторонам, на які впливає майбутній успіх або невдача організації»*. <https://bit.ly/3M5Lumd>

За останні роки дослідники визначили чотири основні групи зацікавлених сторін, які мають відношення до більшості корпорацій:

- 1) Клієнти;
- 2) Конкуренти;
- 3) Співробітники;
- 4) Акціонери.

Ці групи є чотирма основними компонентами, використаними для розробки шкали орієнтації на зацікавлених сторін у більшості досліджень. Орієнтацію на зацікавлених сторін можна припустити як багатовимірну конструкцію, що складається з чотирьох компонентів орієнтації: орієнтація на клієнта, конкурентна орієнтація, орієнтація на акціонерів та орієнтація на співробітників (рис. 1). Кожен компонент обговорюється нижче, а потім представлена методологія, використана для перевірки шкали, разом із результатами. Дана концепція розроблена (Yau et al., 2007) і широко використовується відтоді.



**Рис. 1. Концепція орієнтації на стейкхолдерів** (Yau et al., 2007, p. 1309)

**Орієнтація на клієнта.** Орієнтація на клієнта – це орієнтація фірми на інтереси клієнта. Ця орієнтація широко обговорювалася в маркетинговій літературі. На початку 1960-х років Левітт (1964), а потім Котлер і Леві (1969), виступали за зосередження уваги на клієнтах і ставлення інтересів клієнтів на перше місце, що призвело до формування концепції маркетингу. Розробка шкали ринкової орієнтації Нарвером і Слейтером (1990) продовжувала підтверджувати важливість клієнтів. Відповідно до них, компонент орієнтації на клієнта ринкової орієнтації визначається як дії, спрямовані на розуміння цільових покупців, щоб створити для них вищу цінність. Щоб досягти цього фірмам рекомендується зрозуміти потреби клієнтів, проводячи аналіз клієнтів і реагувати на отриману інформацію про потреби та переваги клієнтів. Для компанії важливо вміти прогнозувати, розуміти і, можливо, контролювати потреби та смаки клієнтів. Орієнтована на клієнта компанія прагне інвестувати значну частину своїх ресурсів для досягнення цих цілей. Це прищепило б своїм працівникам позитивне ставлення до створення цінності для споживачів і навчило б співробітників бути здатними надавати високу цінність для клієнтів і, як наслідок, призведе до ефективності бізнесу.

**Орієнтація на конкурента.** Подібно до орієнтації на клієнта, орієнтація на конкурента спочатку є складовою ринкової орієнтації. Воно визначається як розуміння сильних, слабких сторін, можливостей і стратегій конкурентів, а також реагування на дії конкурентів. Конкуренти - це зацікавлені сторони, які здійснюють конкурентні загрози (Freeman, 1984). Проблема з орієнтацією на клієнта полягає в тому, що надмірна



залежність від неї часто може призвести до незавершеності бізнес-стратегій, через що фірма стає занадто реагує на стратегії конкурентів. Таким чином, вчені закликають компанії приділяти пильну увагу інтересам своїх конкурентів, щоб вчасно нейтралізувати їх бізнес-стратегії. Таким чином, підкреслюється необхідність проактивного порівняння ефективності конкурентів. Компанія повинна працювати краще, ніж її конкуренти, щоб не втратити клієнтів у своїх конкурентів. Щоб досягти цього, компанія повинна мати можливість передбачати, контролювати, розуміти та протидіяти діяльності своїх конкурентів. При цьому компанія також повинна дотримуватися правил чесної конкуренції та поважати законні права конкурентів. З іншого боку, незбалансована зосередженість на конкурентах може призвести до небажаних наслідків. Водночас, виняткова увага до конкурентів може призвести до нехтування вимогами або потребами клієнтів і в кінцевому підсумку призвести до зниження ефективності бізнесу.

**Орієнтація на акціонерів.** Ця орієнтація стосується як власного капіталу, так і ставок ризику акціонерів. З точки зору володіння у частці капіталу, акціонери є власниками фірми. У неокласичних економічних теоріях власники є єдиними законними зацікавленими сторонами компанії. Як вказуються, вони мають законні відносини з фірмою і можуть вирішити стежити за результатами діяльності фірм, щоб захистити свої інтереси або вигоди. З точки зору частки ризику, акціонери - це інвестори, які шукають короткострокові або довгострокові прибутки. Це причина, чому акціонери висловлюють свої занепокоєння, висловлюючи їх на зборах акціонерів та/або просто продаючи свою частку. Зокрема, акціонери публічних компаній, якщо вони не задоволені результатами діяльності фірми, можуть вирішити продати свої акції на фондовому ринку. Їхня поведінка, яка може спричинити значне зниження ціни акцій фірми, зашкодить репутації та безперервності фірми. Таким чином, орієнтація на акціонерів показує, наскільки керівна ланка фірми готова піклуватися про інтереси акціонерів. Якщо команда менеджменту віддана інтересам своїх акціонерів, вона докладе всіх зусиль, щоб максимізувати багатство своїх акціонерів, отримуючи прибуток і розділяючи якомога більшу частину цього прибутку з акціонерами.

**Орієнтація на співробітників.** Орієнтація на співробітників означає намір компанії відповідати інтересам своїх співробітників і задовольняти їх потреби в працевлаштуванні. Орієнтована на співробітників компанія



готова виділяти ресурси для сприяння різним формам добробуту працівників, таким як безпека роботи та задоволення від роботи. Зображаючи карту зацікавлених сторін, Фріман (1984) розглядає працівників як основну групу зацікавлених сторін у великих організаціях, тоді як далі класифікують працівників як зацікавлених сторін, які не є споживачами. Згідно з результатами досліджень з управління людськими ресурсами, задоволені працівники мають вищу моральність і мотивацію до роботи; вони працюватимуть наполегливіше, ефективніше та результативніше і забезпечать більш високий рівень організаційної ефективності. Працівники є фактором, що сприяє успіху фірм. Це причина, чому успішні фірми дуже цінують інтереси співробітників, на додаток до інтересів клієнтів та акціонерів. Співробітники передової лінії, які надають послуги клієнтам, якщо будуть задоволені своєю роботою, краще обслуговуватимуть своїх клієнтів, що призведе до вищого рівня задоволеності клієнтів і, отже, кращих продажів. Враховуючи наведену вище літературу, модель діяльності компанії, заснована на пропонується орієнтація на зацікавлені сторони (рис. 1). Загальний принцип моделі полягає в тому, що орієнтація на зацікавлені сторони позитивно впливає на результативність компанії.

Найпопулярнішою шкалою для вимірювання орієнтації на зацікавлені сторони є шкала розроблена (Yau et al., 2007). Шкала складається з 18 пунктів, які охоплюють орієнтацію на чотири групи зацікавлених сторін, включаючи клієнтів (5 позицій), конкурентів (4 позиції), співробітників (4 позиції) та акціонерів (5 позицій). Ці пункти були оцінені за п'ятибальною шкалою Лайкерта, яка коливалася від 1 (повністю не згоден) до 5 (повністю згоден).

Таблиця 2. **Шкала вимірювання орієнтації на стейкхолдерів** (Yau et al., 2007, p. 1314)

Напрямок орієнтації	Показник
Орієнтація на клієнта: <i>Альфа</i> <i>Кронбаха</i> = <i>0,762</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Конкурентні стратегії засновані на розумінні потреб клієнтів.</li> <li>2. Систематично та часто оцінюється задоволеність клієнтів.</li> <li>3. Наша прихильність до обслуговування потреб клієнтів ретельно контролюється.</li> <li>4. Пильна увага приділяється післяпродажному ремонту</li> <li>5. Наші цілі та стратегії керуються створенням</li> </ol>





	задоволеності клієнтів.
Орієнтація на конкурентів: <i>Альфа</i> <i>Кронбаха</i> = 0,668	6. Продавці діляться інформацією про конкурентів. 7. Вище керівництво регулярно обговорює сильні та слабкі сторони конкурентів. 8. Ми досягаємо швидкої належної реакції на конкурентні дії. 9. Споживачі націлені на нас, коли у нас є можливість отримати конкурентну перевагу.
Орієнтація на акціонерів: <i>Альфа</i> <i>Кронбаха</i> = 0,753	10. Наші цілі обумовлені створенням багатства для акціонерів. 11. Вищі керівники мають регулярні зустрічі з акціонерами. 12. Ми регулярно порівнюємо вартість наших акцій з цінністю наших конкурентів. 13. Ми регулярно здійснюємо зв'язки з громадськістю, спрямовані на акціонерів. 14. Призначені керівники несуть відповідальність за досягнення інтересів акціонерів.
Орієнтація на співробітників: <i>Альфа</i> <i>Кронбаха</i> = 0,763	15. У нас є регулярні оцінки персоналу, під час яких ми обговорюємо потреби співробітників. 16. У нас є регулярні зустрічі персоналу з працівниками. 17. Як менеджер, я намагаюся з'ясувати, як мої співробітники ставляться до своєї роботи. 18. Ми опитуємо персонал принаймні раз на рік, щоб оцінити їхнє ставлення до своєї роботи.

17

Подальші дослідження підтверджують позитивний вплив орієнтації на стейкхолдерів і результативністю діяльності компанії, так, Vaitoonkiat & Charoensukmongkol, 2020 використовуючи модель Yau et al., 2007 на прикладі вибірки компаній із Тайланду (Vaitoonkiat & Charoensukmongkol, 2020) дійшли висновку, що

- H1: Існує позитивний зв'язок між орієнтацією на клієнта та продуктивністю фірми. Позитивний, значний бета-коефіцієнт був отриманий для орієнтації на клієнта як на Кроці 2 ( $b= 0,28$ ;  $p<0,001$ ), так і на Кроці 3 ( $b= 0,28$ ;  $p<0,001$ ). Таким чином, H1 було підтримано.
- H2: Існує позитивний зв'язок між орієнтацією на конкурента та результативністю діяльності фірми. Результати продемонстрували позитивний, значний бета-коефіцієнт для





орієнтації на конкурента як на Кроці 2 ( $b = 0,23$ ;  $p < 0,001$ ), так і на Кроці 3 ( $b = 0,24$ ;  $p < 0,001$ ). Таким чином, H2 було підтримано.

- H3: Існує позитивний зв'язок між орієнтацією на співробітників і продуктивністю фірми. Позитивний, значущий бета-коефіцієнт для орієнтації співробітників був виявлений як на Кроці 2 ( $b = 0,09$ ;  $p = 0,03$ ), так і на Кроці 3 ( $b = 0,12$ ;  $p = 0,01$ ). Таким чином, H3 була підтримана.
- H4: Існує позитивний зв'язок між орієнтацією на акціонерів і результативністю фірми. Позитивний бета-коефіцієнт для орієнтації на акціонерів був знайдений як на Кроці 2 ( $b = 0,02$ ;  $p = 0,31$ ), так і на Кроці 3 ( $b = 0,02$ ;  $p = 0,32$ ); проте жодне з них не було статистично значущим. Таким чином, H4 не підтримується.

Shin et al., 2021 на прикладі компаній із США (цитата): “Багато людей скептично ставляться до твердження, що американські корпорації з часом стали більше орієнтуватися на зацікавлених сторін. Це й не дивно, оскільки для цього твердження існує мало доказів. Ми вирішуємо цю претензію безпосередньо, аналізуючи практику фірм у 1980–2015 роках, яка сприяла звільненню головного виконавчого директора (генерального директора), коли компанія працювала погано. Деякі практики, такі як скорочення чисельності та перефокусування фірми, пов'язані з орієнтацією на акціонерів, а інші, наприклад КСВ, пов'язані з орієнтацією на зацікавлених сторін. Ми знайшли вагомі докази зростаючої тенденції до орієнтації на зацікавлені сторони. Коли до 2000-х років фірма працювала погано, керівників з більшою ймовірністю звільняли за діяльність із КСВ і рідше звільняли за скорочення чи переорієнтацію фірми. Ця тенденція змінилася на початку 2000-х років. (Shin et al., 2021).

В США поширена навіть практика *Non-Shareholder Constituency Statutes* (статут підзвітності зацікавленим сторонам іншим, ніж акціонери), яка застосовується у більш, ніж половині штатів Америки, які дозволяють CEO і раді директорів враховувати інтереси зацікавлених сторін, які не є акціонерами, при прийнятті рішень.

І ця практика також працює у напрямку зменшення неналежного управління фінансовими потоками, так, Ni, 2020 стверджує, що «встановлено, що більша орієнтація на зацікавлених сторін завдяки





прийняттю статутів неакціонерів (non-shareholder constituency statutes), які дозволяють директорам враховувати інтереси зацікавлених сторін, які не є акціонерами, при прийнятті рішень, значно зменшує дискреційні нарахування. Основний ефект більш виражений для фірм із більшою напругою між акціонерами та зацікавленими сторонами та з більшими витратами на отримання інформації для ради директорів. Подальший аналіз показує, що орієнтація на зацікавлені сторони збільшує цінність і релевантність прибутків і певною мірою обмежує управління реальними прибутками. Загалом, мої висновки показують, що покращення якості фінансової звітності може бути специфічним каналом, за допомогою якого орієнтація на зацікавлені сторони підвищує вартість акціонерів» (Ni, 2020).

#### 4. ТЕОРІЯ ЛЕГІТИМНОСТІ І СОЦІАЛЬНИЙ КОНТРАКТ

У теорії легітимності корпорації розглядаються як соціальні утворення, і їх існування залежить від схвалення суспільства продовжувати дозволяти їм діяти. Таким чином, компанії будуть вести себе таким чином, що суспільство визнавало їх соціально відповідальними. Як стверджує теорія легітимності, компанії зобов'язані діяти за «соціальний контракт», за яким вони дають згоду на здійснення різноманітної соціально бажаної діяльності в обмін на схвалення своїх цілей та інших переваг, і це, по суті, гарантує їхнє виживання. Відповідно, фірми готують і подаються звітність щодо сталого розвитку, намагаючись узаконити свою роль у суспільстві, а також отримати гарантії, спрямовані на зміцнення соціальної поведінки, додаючи довіру. (Pasko, Zhang, et al., 2021, p. 311).

#### 5. ТЕОРІЯ СИГНАЛІЗУВАННЯ

Теорія сигналізування стверджує, що нефінансова звітність за різними каналами може зменшити інформаційну асиметрію між менеджерами та зацікавленими сторонами. Компанії можуть вирішити «повідомити» про свою поведінку зовнішнім сторонам через цю інформаційну асиметрію, подавши і піддавши аудиту свою звітність про сталий розвиток. Теорія сигналізації впливає з роботи Спенса, написаної в 1973 році, що досліджує сигналізацію на ринку праці (Spence, 1973). Після цього дослідники менеджменту все частіше



використовують теорію сигналізації, щоб допомогти пояснити вплив інформаційної асиметрії в широкому спектрі дослідницьких контекстів (Pasko, Balla, et al., 2021). Ця теорія передбачає наявність трьох основних компонентів у процесі передачі сигналів, таких як той хто сигналізує, сам сигнал і приймач сигналу (Connelly et al., 2011).

Загалом, сигналізування використовується для диференціації та висвітлення проблем якості, намірів та ризику. Аналогічно, сигналізування розрізняє високоякісні фірми та фірми низької якості. Компанії можуть усвідомлювати свою власну реальну якість, а сторонні – ні, тому існує асиметрія інформації. У цьому контексті кожна компанія може скористатися можливістю повідомити або не повідомити про свою реальну якість стороннім. У нашому випадку сигналізування відбувається через подання звітності зі сталого розвитку та її заповнення, надане незалежною третьою стороною (Pasko, Zhang, et al., 2021).

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

20

- Connelly, B. L., Certo, S. T., Ireland, R. D., & Reutzel, C. R. (2011). Signaling Theory: A Review and Assessment. *Journal of Management*, 37(1), 39–67. <https://doi.org/10.1177/0149206310388419>
- Dmytriyev, S. D., Freeman, R. E., & Hörisch, J. (2021). The Relationship between Stakeholder Theory and Corporate Social Responsibility: Differences, Similarities, and Implications for Social Issues in Management. *Journal of Management Studies*, 58(6), 1441–1470. <https://doi.org/10.1111/joms.12684>
- Dresner, S. (2002). *The principles of sustainability*. London: Earthscan.
- Duesing, R. J., & White, M. A. (2013). Building Understanding and Knowledge: A Case Study in Stakeholder Orientation. *Journal of Managerial Issues*, 25(4), 401–415.
- Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11(2), 130–141. <https://doi.org/10.1002/bse.323>
- Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L. and De Colle, S. (2010). *Stakeholder Theory: The State of the Art*. New York: Cambridge University Press.
- Freeman, R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston, MA.
- Giovannoni, E., & Fabietti, G. (2013). What Is Sustainability? A Review of the





Concept and Its Applications. In *Integrated Reporting* (Vol. 35, Issue 1, pp. 21–40). Springer International Publishing. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-02168-3\\_2](https://doi.org/10.1007/978-3-319-02168-3_2)

Goodstein, J. D. and Wicks, A. C. (2007). 'Corporate and stakeholder responsibility: Making business ethics a two-way conversation'. *Business Ethics Quarterly*, 17, 375– 98

Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47–62. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006>

Greenley, G. E. and G. R. Foxall. 1997. Multiple Stakeholder Orientation in UK Companies and the Implications for Company Performance. *Journal of Management Studies* 34: 259– 284.

Kidd, C. V. (1992). The evolution of sustainability. *Journal of Agricultural and Environmental Ethics*, 5(1), 1–26. <https://doi.org/10.1007/BF01965413>

Kotler, P. and Levy, S.J. (1969), Broadening the concept of marketing, *Journal of Marketing*, Vol. 33 No. 1, pp. 10–15

Laplume, A. O., Sonpar, K., & Litz, R. A. (2008). Stakeholder Theory: Reviewing a Theory That Moves Us. *Journal of Management*, 34(6), 1152–1189. <https://doi.org/10.1177/0149206308324322>

Levitt, T. (1964), Marketing myopia and a retrospective commentary, *Harvard Business Review*, Vol. 53 No. 5, pp. 26–44

Narver, J.C. and Slater, S.F. (1990), The effect of a market orientation on business profitability, *Journal of Marketing*, Vol. 54 No. 4, pp. 20–35

Ni, X. (2020). Does stakeholder orientation matter for earnings management: Evidence from non-shareholder constituency statutes. *Journal of Corporate Finance*, 62, 101606. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101606>

Pasko, O., Balla, I., Levytska, I., & Semenyshena, N. (2021). Accountability on Sustainability in Central and Eastern Europe: An Empirical Assessment of Sustainability-Related Assurance. *Comparative Economic Research. Central and Eastern Europe*, 24(3), 27–52. <https://doi.org/10.18778/1508-2008.24.20>

Pasko, O., Chen, F., Proskurina, N., Mao, R., Gryn, V., & Pushkar, I. (2021). Are corporate social responsibility active firms less involved in earnings management? Empirical evidence from China. *Business: Theory and Practice*, 22(2), 504–516. <https://doi.org/10.3846/btp.2021.14940>

Pasko, O., Zhang, L., Bezverkhyi, K., Nikytenko, D., & Khromushyna, L. (2021).



<https://bit.ly/3Bbvquw>

Does external assurance on CSR reporting contribute to its higher quality? Empirical evidence from China. *Investment Management and Financial Innovations*, 18(4), 309–325.  
[https://doi.org/10.21511/imfi.18\(4\).2021.26](https://doi.org/10.21511/imfi.18(4).2021.26)

Shin, S., Lee, J., & Bansal, P. (Tima). (2021). From a shareholder to stakeholder orientation: Evidence from the analyses of CEO dismissal in large U.S. firms. *Strategic Management Journal*.  
<https://doi.org/10.1002/smj.3369>

Sisodia, R., Sheth, J. and Wolfe, D. B. (2014). Firms of Endearment: How World-Class Companies Profit from Passion and Purpose

Spence, M. (1973). Job Market Signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355. <https://doi.org/10.2307/1882010>

United Nations (UN) (1972) Report of the United Nations Conference on the human environment. <http://www.un-documents.net/aconf48-14r1.pdf>

United Nations Sustainable Development Solutions Network (UNSDN) (2013) An action agenda for sustainable development. <http://www.unsdsn.org/files/2013/06/130613-SDSN-An-Action-Agenda-for-Sustainable-Development-FINAL.pdf>

Vaitoonkiat, E., & Charoensukmongkol, P. (2020). Stakeholder orientation's contribution to firm performance. *Management Research Review*, 43(7), 863–883. <https://doi.org/10.1108/MRR-07-2019-0296>

World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) (2000) Eco-efficiency: creating more value with less impact. World Business Council for Sustainable Development, Geneva

World Commission on Environment and Development (WCED) (1987) Our common future. Oxford University Press, Oxford

Yau, O. H. M., Chow, R. P. M., Sin, L. Y. M., Tse, A. C. B., Luk, C. L., & Lee, J. S. Y. (2007). Developing a scale for stakeholder orientation. *European Journal of Marketing*, 41(11/12), 1306–1327.  
<https://doi.org/10.1108/03090560710821198>

Harris, J.D., & Freeman, R.E. (2008). The Impossibility of the Separation Thesis: A Response to Joakim Sandberg. *Business Ethics Quarterly*, 18, 541 - 548. DOI: <https://doi.org/10.2307/27673252>



## Лекція 2-3. **ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНІ ПРАКТИКИ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ: CSR&RBC, CSV, ESG, КОРПОРАТИВНЕ ГРОМАДЯНСТВО**

1. КОРПОРАТИВНА СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ / ВІДПОВІДАЛЬНЕ ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ: ЕВОЛЮЦІЯ ТА ЕЛЕМЕНТИ
2. ПІРАМІДА КОРПОРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ
3. КЛЮЧОВІ ХАРАКТЕРИСТИКИ КСВ
4. ЕТАПИ ТА РІВНІ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ
5. СПОРІДНЕНІ ІЗ КСВ КОНЦЕПЦІЇ
6. КОРПОРАТИВНА СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ. КЕЙСИ 5 МІЖНАРОДНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ

### 1. **КОРПОРАТИВНА СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ / ВІДПОВІДАЛЬНЕ ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ: ЕВОЛЮЦІЯ ТА ЕЛЕМЕНТИ**

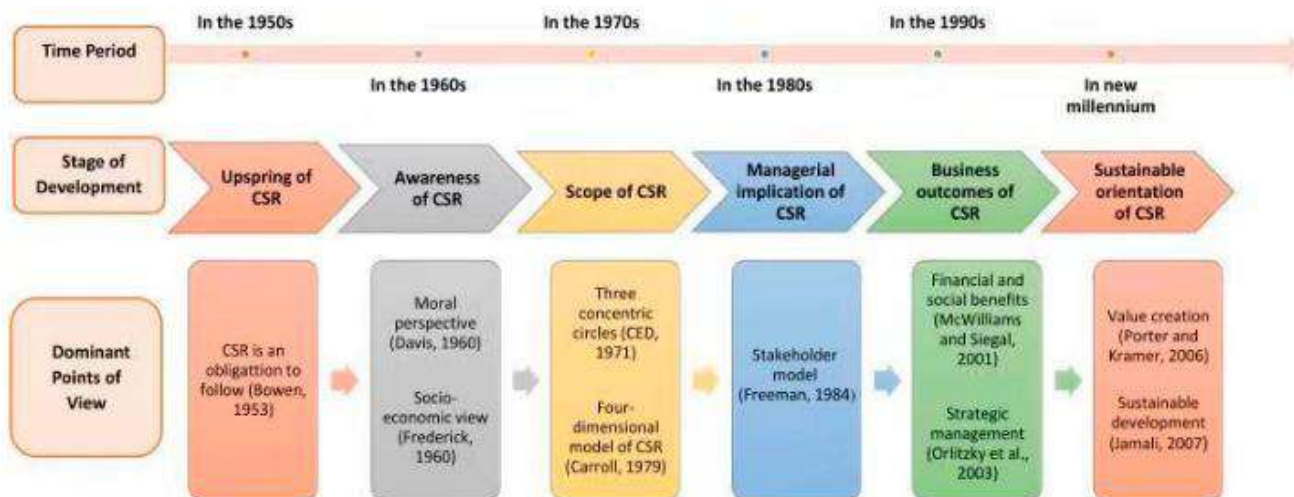
У нинішньому кліматі посиленого контролю корпоративної поведінки і зростання попиту на програми корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) з боку споживачів та інвесторів, існує більша потреба в концептуальній надійності, щоб вийти за рамки КСВ як суто нормативної перспективи і до більш стратегічного розуміння соціального та екологічного управління проблемами.

Багато визначень КСВ було введено протягом останніх десятиліть. Багато визначень, які використовуються як при описі, так і при призначенні КСВ, мають конотативний характер, тобто визначення зосереджені на суті терміну «КСВ». Інші визначення CSR були денотативними, намагаючись перерахувати кожен окремий об'єкт, який становить (або не складає) термін «CSR». Що стосується дефініційних попередників, то рішення компаній брати участь у КСВ зазвичай приписується або виходячи із «класичної», або «соціально-економічної»



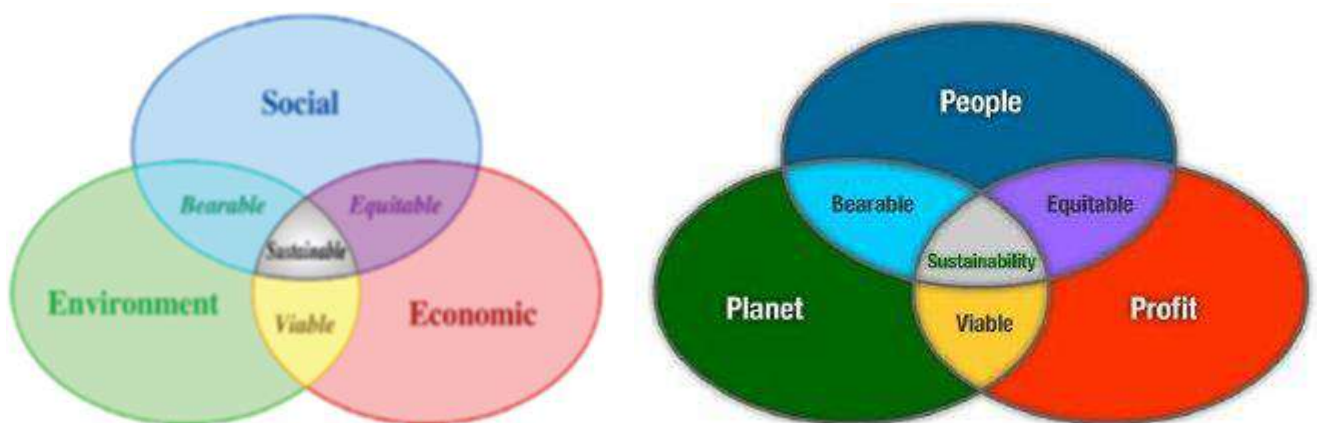
точці зору (наприклад, Carroll 1979). Класична точка зору стверджує, що основна роль у будь-якій корпоративній діяльності, включаючи КСВ, — це прибутковість, тоді як соціально-економічна точка зору стверджує, що діяльність із КСВ — це «просто правильна справа», чистий альтруїзм або благодійність (Örtenblad, 2016).

Слід підкреслити, що під тим, що таке КСВ були різні думки на різних етапах розвитку і ця концепція не є фіксованою, а динамічною, щоб прослідкувати динаміку еволюції КСВ розглянемо рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Еволюція розвитку і розуміння концепції КСВ (Yang et al., 2019, p. 4)**

Загально прийнято, що існують кілька аспектів, напрямів КСВ, які переплітаються у компаніях і управління і маневрування серед яких і становить основу КСВ (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Елементи складових КСВ (Sernea, M., 1993) та (Kim et al., 2020)**

## 2. ПІРАМІДА КОРПОРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ



Модель піраміди Арчі Б. Керролла від 1979 року досі є основою для розуміння елементів корпоративної соціальної відповідальності (рис. 2.3).

Ці чотири категорії не є взаємовиключними, вони також не призначені для зображення континууму з економічними проблемами з одного боку та соціальними проблемами з іншого. Тобто вони не є ні кумулятивними, ні адитивними. Швидше, вони впорядковані на малюнку лише для того, щоб запропонувати те, що можна назвати їх фундаментальною роллю в еволюції важливості.

Хоча всі ці види відповідальності завжди існували одночасно для бізнес-організацій, історія бізнесу свідчить про ранній акцент на економічних, а потім юридичних аспектах і згодом турбота про етичні та дискреційні аспекти. Крім того, будь-яка відповідальність або дія бізнесу можуть мати втілені в ньому економічні, правові, етичні або дискреційні мотиви. Чотири класи лише для того, щоб нагадати нам, що мотиви чи дії можна класифікувати як перш за все один чи інший із цих чотирьох видів.

25

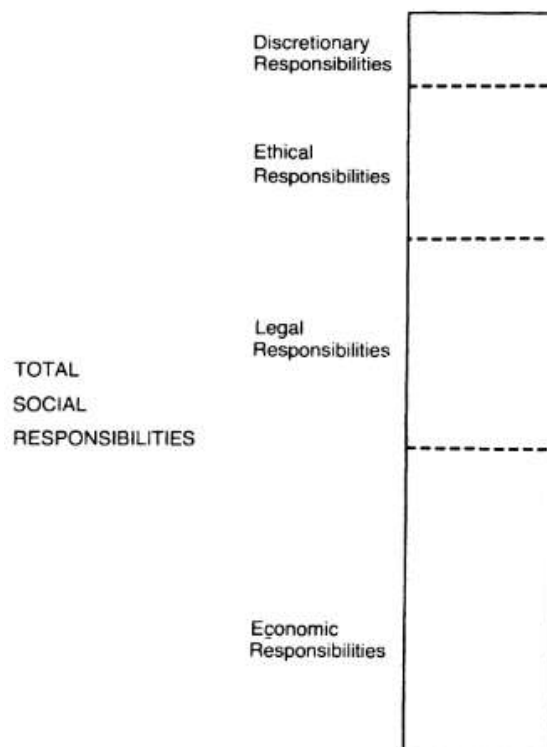


Рис. 2.3. Піраміда КСВ (Carroll, 1979, p. 499)



**Економічна відповідальність.** Перше і головне більшість соціальної відповідальності бізнесу носить економічний характер. Перш за все бізнес-інституція є основною економічною одиницею нашого суспільства. Таким чином, він несе відповідальність за виробництво товарів і послуг, які хоче суспільство, і продавати їх за ціною прибуток. Усі інші бізнес-ролі ґрунтуються на цьому фундаментальному припущенні.

**Юридична відповідальність.** Так само, як і суспільство санкціонував економічну систему, дозволяючи бізнесу взяти на себе виробничу роль, як часткове виконання «суспільного договору», він також заклав основні правила - закони та нормативні акти, відповідно до яких очікується, що бізнес буде функціонувати. Суспільство очікує від бізнесу виконання своєї економічної місії в рамках законодавчих вимог. Пунктирні лінії на рис. 2.3 вказують на те, що, хоча ми маємо чотири види відповідальності, вони повинні виконуватися одночасно, як у випадку з економічними та юридична відповідальність.

**Етична відповідальність.** Хоча перші дві категорії втілюють етичні норми, є додаткові види поведінки та діяльності, які не обов'язково закріплені в законі, але, тим не менш, очікуються від бізнесу членами суспільства. Етична відповідальність визначена погано, і, отже, є такою серед найважчих для бізнесу. Проте останніми роками чітко підкреслювалась етична відповідальність - хоча дебати про те, що є етичним, а що не є, тривають. Досить сказати, що суспільство очікує від бізнесу понад законні вимоги.

**Дискреційна (додаткова добровільна) відповідальність.** Дискреційний (або вольові) обов'язки – це ті, про які суспільство не має чіткого повідомлення для бізнесу - навіть менше, ніж у випадку етичної відповідальності. Вони залишаються на індивідуальне судження та вибір. Можливо, назвати ці очікування обов'язками невірно, оскільки вони є на розсуд бізнесу; однак, соціальні очікування існують щодо того, що бізнес перейме на себе соціальні ролі, які перевершують описані досі. Ці ролі суто добровільні, і рішення прийняти їх керується лише бажанням бізнесу брати участь у соціальних ролях, які не передбачені, не вимагаються законом і навіть не очікуються від бізнесу в етичному сенсі. Прикладами добровільної діяльності можуть бути внесення благодійних внесків, проведення внутрішніх програм для наркозалежних, навчання





жорстких безробітних або надання центрів денного догляду для працюючих матерів. Суть цих заходів полягає в тому, що якщо бізнес не бере в них участі, це не вважається неетичним як таке.

Ця структура з чотирьох частин надає нам категорії для різних відповідальності, що суспільство очікує (або припускає) від бізнесу. Кожна відповідальність є лише частиною загальної соціальної відповідальності бізнесу, що дає нам визначення, яке більш повно описує те, чого суспільство очікує від бізнесу.

**Соціальна відповідальність бізнесу охоплює економічні, правові, етичні та дискреційні очікування, які суспільство має від організацій у певний момент часу (Carroll, 1979, p. 500).**

Сучасне інтерпретування піраміди КСВ Керола наведено на рис. 2.4

27



**Рис. 2.4. Піраміда КСВ Арчі Б. Керролла у сучасній інтерпретації <https://bit.ly/3PqMyD4>**

Silva Junior et al., 2022 пропонуються нову модель аналізу, що побудована на основі моделі Арчі Б. Керролла і називають її «CSR Spinner» - «Спінер КСВ».





**Рис. 2.5. Модель «Спінер КСВ» (Silva Junior et al., 2022)**

Ця модель, яка розглядає чотири виміри (етичний, економічний, юридичний і філантропічний), має у своїй структурі центральну опору та три лопаті, що виходять із центру. У центрі «CSR Spinner» розміщено етичний вимір, а в пелюстках – інші виміри. У «CSR Spinner» **етичний вимір відіграє роль джерела додавання моделі динамізму, визначаючи як напрямок, так і швидкість, з якою обертаються пелюстки, таким чином генеруючи загальну КСВ.** «CSR Spinner» оригінальний, оскільки складається з нового способу уявлення піраміди КСВ. Як інструмент знань, який дозволяє маніпулювати реальністю, тобто думати, аналізувати, розуміти та передбачати цю реальність, модель «CSR Spinner» має потенціал для досягнення успіхів у дослідженнях КСВ. Модель «CSR Spinner» є прогресом у порівнянні з пірамідою КСВ через характеристики моделі: динамізм, гнучкість та адаптивність у всіх типах організацій і в різних національних та міжнародних контекстах. До того ж, Модель «CSR Spinner» має прагматичні конотації, які можуть допомогти корпоративному управлінню адаптуватися до різних національних та міжнародних контекстів.

Хоча, оскільки вона пропонує теоретичне уточнення, ця модель ще має пройти процес теоретичної та емпіричної перевірки.

Аналіз показує, що дослідження КСВ розширилося з фокусування на максимізації вартості акціонерів до обслуговування більшої кількості зацікавлених сторін і суспільства в цілому (Wickert, 2021).





### 3. КЛЮЧОВІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ТА АСПЕКТИ КСВ

Численні визначення КСВ пропонують науковці та коментатори, а також бізнес, громадянське суспільство, урядові та консультативні організації. Загалом, визначення охоплюють такі ключові характеристики:

- відповідальність бізнесу перед суспільством (тобто підзвітність);
- відповідальність бізнесу перед та для суспільством (тобто за компенсацію негативних впливів і внесок у соціальний добробут);
- відповідальна поведінка в бізнесі (тобто бізнес має керуватися етично, відповідально та стабільно);
- відповідальність бізнесу перед суспільством і перед суспільством у широкому плані (тобто в тому числі екологічні проблеми); і
- управління бізнесом своїми відносинами із суспільством (Moon, 2014).

29

**Таблиця 2.1. Ключові характеристики корпоративної соціальної відповідальності (Moon, 2014)**

Українською мовою	Англійською мовою
• відповідальність бізнесу перед суспільством (тобто підзвітність);	• business responsibility <b>to</b> society (i.e., being accountable);
• відповідальність бізнесу перед та для суспільством (тобто за компенсацію негативних впливів і внесок у соціальний добробут);	• business responsibility <b>for</b> society (i.e., in compensating for negative impacts and contributing to societal welfare);
• відповідальна поведінка в бізнесі (тобто бізнес має керуватися етично, відповідально та стабільно);	• business responsible <b>conduct</b> (i.e., the business needs to be operated ethically, responsibly and sustainably);
• відповідальність бізнесу перед суспільством і перед суспільством у широкому плані (тобто в тому числі екологічні	• business responsibility to and for society in broad terms (i.e., including environmental issues);



проблеми);	
• управління бізнесом своїми відносинами із суспільством	• the management by business of its relationships with society.

Щоб полегшити вивчення актуальності цих п'яти пунктів для організацій у різних контекстах, нижче наведено дещо переглянута версія п'яти пунктів Moon, 2014 з точки зору семи аспектів КСВ:

1. бути підзвітною;
2. компенсація власних негативних впливів;
3. компенсація негативного впливу інших;
4. внесок у суспільний добробут;
5. ведення бізнесу етично, відповідально та стабільно;
6. брати на себе відповідальність за суспільство та навколишнє середовище в широкому плані;
7. управління бізнесом своїми відносинами із суспільством.

**Таблиця 2.2. Сім аспектів КСВ (Örtenblad, 2016, pp. 317–322)**

Аспект	Тлумачення
1. бути підзвітним;	Звісно, підзвітність є найбільш актуальною концепцією для будь-якої компанії, яка хоче серйозно розглянути тему КСВ. Запозичене з державного управління та теорій демократичного правління, <b>підзвітність будь-якого суб'єкта суспільства перед його виборцями</b> (constituency) формує основу для легітимності дій і вчинків цього суб'єкта. <b>Виборцями у світі бізнесу, як відомо кожному, хто вперше читає будь-яке повідомлення про КСВ у будь-якій точці світу, є так звані зацікавлені сторони.</b> Це ті, хто має виправдані претензії на бізнес, такі як акціонери, інвестори чи працівники, ті, хто виправдано хоче мати право голосу в діяльності компанії, як-от муніципалітети та органи влади, а також громадяни, які живуть поблизу її заводів



	<p>тощо. Таким чином, підзвітність означає, що підприємства пропонують, пояснюють та виправдовують певні дії щодо низки зацікавлених сторін, які самі повинні довести, що їхні вимоги (тобто їх статус зацікавленої сторони) виправдані. Це постійний взаємний доказ стосунків із зацікавленими сторонами, які можуть змінюватися з часом: з одного боку, працівники перестають бути зацікавленими сторонами, коли звільняються. Інвестори перестають бути зацікавленими сторонами, коли вони продають свою частку в фірмі. З іншого боку, теорія і практика демократичного правління показують нам, що <b>правління будь-якого суб'єкта відразу припиняється, коли його виборці відкликають віру в легітимність його дій.</b></p> <p>Стосовно КСВ, це означає, що <b>підприємства припиняють своє існування невдовзі після того, як їхні зацікавлені сторони відкликають свою згоду на те, що робить бізнес.</b> Правда, не всі зацікавлені сторони мають негайні прямі повноваження припинити діяльність, але деякі мають: юридичні органи чи суди, які можуть прийняти рішення про відкликання ліцензій та виконання цих рішень; фінансисти, які можуть відкликати фінанси; клієнти, які можуть припинити купувати. У цьому світлі <b>підзвітність і, таким чином, забезпечення своєї легітимності є критичною, життєво важливою вправою для будь-якого бізнесу</b> – незалежно від того, керується він при цьому КСВ чи ні. Питання щодо КСВ, однак, полягає в тому, чи визнають компанії певні види груп як зацікавлених сторін, чи і їхнє право висловлювати свою думку, а також на те, що їх думка була врахована.</p>
<p>2. компенсація власних негативних впливів;</p>	<p>Наведемо приклад щодо цього аспекта: у квітні 2013 року обвалення Rana Plaza, комерційної будівлі в Саварі, Бангладеш, де ряд текстильних фабрик виробляли текстиль для покупців з усього світу, коштувало це життя більше тисячі робітників. Після колапсу в усьому світі пролунав крик гніву. У руїнах Rana Plaza та посеред трупів загиблих знайшли та</p>





	<p>показала на камери журналістів незліченну кількість доказів відповідальності міжнародних брендів: етикетки брендів, пришиті на текстиль, який виготовляють робітники в Рана Плаза. Після катастрофи було укладено тристоронню угоду між урядом Бангладеш, великими асоціаціями швейного виробництва та представниками працівників. У рамках домовленості створено компенсаційний фонд Rana Plaza, в який уряд сплачував кошти. Зрештою, неспроможність державних органів ефективно контролювати безпеку будівельної конструкції Rana Plaza зробила їх відповідальними за обвалення. Також затримано власника Rana Plaza. Хоча уряд не виконав своїх наглядових обов'язків, цей чоловік порушив закони, наприклад, незаконно надбудувавши небезпечні верхні поверхи до будівлі. Проте найбільший внесок до фонду зробили міжнародні бренди: чому, коли вони не були ні власниками, ні орендарями, ні в будь-якій іншій формі юридично пов'язані з обваленою будівлею? Єдине пояснення, яке можна зробити, це те, що низка фабрик, які мали з ними виробничі контракти, були орендарями Rana Plaza (і, до речі, загнали своїх працівників у будівлю, незважаючи на те, що вони бачили тріщини в будівництві). Вони заплатили кілька мільйонів доларів (точні цифри кожного внеску та загальну суму шукайте на сайті Компенсаційного фонду Rana Plaza). Справа в тому, <b>що міжнародні бренди платять за те, щоб компенсувати катастрофу, яку їхні зацікавлені сторони ввели (опосередковано пов'язали) в коло відповідальності їх брендів.</b> Вони дійсно платили, долар за долларом, неявно (хоча й дуже неохоче) визнаючи, що цим вони «компенсують власні негативні наслідки». Це надзвичайний випадок, і я не можу думати про інший випадок, у якому другий з аспектів КСВ, можна було б так само чітко простежити.</p>
<p>3. компенсація негативного впливу інших;</p>	<p>У світлі того, що ми згадали у пункті 2, міжнародні бренди, які внесли внески до компенсаційного фонду Rana Plaza, наполегливо стверджують, що обвалення будівлі не входило в зону їхньої відповідальності. Тим не менш, тиск з боку зацікавлених сторін змусив їх</p>







	<p>платити. Таким чином, власний чи чужий негативний вплив знаходиться під контролем зацікавленої сторони, яка висловлює свою позицію, і результат цього аргументу визначається відносною силою переговорів, якою володіє певна зацікавлена сторона. Розглянуті через призму світу, в якому КСВ не існує, бренди компенсували негативний вплив інших (безрозсудного власника будівлі або невлаштованої влади Бангладеш). У світі, в якому існує дискурс КСВ, де легітимність набагато більше, ніж законність визначає межі відповідальності, бренди компенсували власний негативний вплив. Зацікавлені сторони, які змусили їх платити, успішно використали аргумент проти брендів: оскільки ви отримали хороший прибуток, дозволяючи своїм постачальникам виробляти в небезпечних умовах, ви несете відповідальність за те, що сталося. Підкреслюємо, що <b>не закони, а переговорна влада стейкхолдерів бізнесу, поширених у юрисдикціях по всій планеті – так само, як у ланцюгах поставок поширюються по всій планеті – визначають, чи це негативний вплив на них чи інших.</b> Такий стан справ викликаний глобальним обговоренням КСВ, і з цього не можна вираховувати простого правила успішного управління.</p>
<p>4. внесок у суспільний добробут;</p>	<p>Бізнесу, принаймні переважній більшості, не потрібно думати про КСВ, щоб зробити внесок у соціальний добробут. Вони роблять внесок у соціальне забезпечення, щойно виплачують заробітну плату працівникам, податки органам державної влади, ліцензійні збори державам, відсотки банкам і внески постачальникам. Це лише грошова сторона. Підприємства також сприяють соціальному добробуту, розробляючи та впроваджуючи технології, навчаючи людей, таким чином поширюючи інновації та розвиток у суспільстві. У суспільстві, яке засноване на роботі та заробітній платі, робота означає більше, ніж гроші: робота — це покликання, яке надає сенс і мотивує життя людини.</p> <p>Отже, бізнес не обов'язково повинен думати про КСВ,</p>





	<p>щоб зробити внесок у суспільний добробут. У Німеччині часто цитують про знаменитий «Mittelstand». Мільйони малих і середніх підприємств «Mittelstand» за розміром та якістю становлять основу німецької економіки. Ці підприємства є частиною суспільства, забезпечуючи важливі передумови соціального порядку, такі як ідентичність та групова згуртованість. Тому підприємства, безумовно, не є суб'єктами поза суспільством, які роблять щось для суспільства, як іноді стверджується в дискусіях щодо КСВ. Вони набагато більше є невід'ємною частиною сузір'я громадських та приватних інституцій. Звичайно, підприємства завжди можуть вирішити зробити більше чи менше. Ті, хто робить менше, будуть використовувати економічні пояснення. Ті, хто робить більше, називатимуть це КСВ.</p>
<p>5. ведення бізнесу етично, відповідально та стабільно;</p>	<p>Якщо ви стверджуєте, що є відповідальним актором у суспільстві, незалежно від того, чи є ви бізнесом, суб'єктом місцевого чи національного самоврядування, асоціацією чи неурядовою організацією, ви, безумовно, будете діяти етично, відповідально та у сталий спосіб. Відповідальність, як стверджувалося вище, не є абсолютним терміном, а залежить від повноважень зацікавлених сторін для визначення меж відповідальності. Це результат переговорної сили на аренах, які можуть охоплювати гравців лише в одному селі, а іноді й у глобальному селі. Що стосується етики, то в цій специфічній конотації КСВ дозвольте мені припустити, що мова йде про товари та послуги, які виробляє підприємство, що його моніторинг здійснюється. Ми не бачимо цінності для будь-якого суспільства в зусиллях, пов'язаних із КСВ, будь-якого характеру, у випадку збройової промисловості чи у випадку тютюнової промисловості. Обидва працюють за рахунок суспільства. І ці витрати не можуть бути компенсовані жодним іншим заходом, крім виходу з ринку. Звичайно, є широка сіра зона, з якою справа не така однозначна. Це залишає стійкість. Щоб досягти більш сталого світу (скромно не кажучи про «сталий світ»), усі учасники мають бути задіяні. На нашу думку, КСВ можна сприймати як внесок бізнес-сектора в сталий</p>





	<p>розвиток. І ще багато-багато ще потрібно зробити, наприклад, щодо використання енергії, викидів, циклів продукції, дизайну продукції (щоб вказати на екологічний вимір стійкості), а також щодо чесної ділової практики та включно з вимогами зацікавлені сторони (щоб вказати на соціальний вимір стійкості). Не забувайте: <b>економічний вимір стійкості означає, що, наближаючись до двох інших вимірів, підприємства повинні працювати з прибутком, щоб залишатися в грі.</b> «Велика хартія вольностей» сталого розвитку — це Декларація Ріо-де-Жанейро в 1992 році. До неї додається «Порядок денний на 21 століття» із зображенням рекомендацій щодо того, як слідувати шляхом сталого розвитку. Однак з тих пір дискурс про КСВ затьмарив споживчу сторону стійкості. Я пам'ятаю дискусійні групи як частину місцевих процесів Порядку денного 21, де громадяни збиралися разом, щоб обговорити, що вони можуть внести в цю проблему. Результати цих обговорень часто були дуже простими, практичними пропозиціями, такими як створення груп по обміну автомобілями, купівля їжі на місцевих фермах, користування громадським транспортом тощо. Але що з того сталося? У мене склалося враження, що в ході обговорення КСВ <b>двосторонній виклик сталого виробництва та споживання було розірвано, щоб зручно відкинутися назад і вимагати дій виключно з боку виробництва.</b> Можливо, я занадто далеко розходжуся, але я твердо вірю, що сторона сталого споживання має повернутися до картини знову, щоб сталий розвиток залишався значущою концепцією. Візьмемо наведений вище приклад глобальної текстильної промисловості (часто її вважають нежиттєздатною). Виробники в Бангладеш вічно стверджують, що ціни, які платять покупці, недостатні для того, щоб платити справедливую заробітну плату, створити безпечні умови та підтримувати бізнес. Покупці, навпаки, стверджують, що споживачі не погодяться на підвищення роздрібних цін. А що кажуть (і роблять) споживачі?</p>
<p>6. Брати на</p>	<p>Не будемо повторюватися про відповідальність. У</p>





<p>себе відповідальність за суспільство та навколишнє середовище в широкому плані;</p>	<p>широкому сенсі, на нашу думку, це означає взаємодія із зацікавленими сторонами на макrorівні – чи то для вирішення питань у соціальной чи екологічній сфері. І, чесно кажучи, часто це не можна відрізнити від . . . наступного 7 пункту</p>
<p>7. управління бізнесом своїми відносинами із суспільством.</p>	<p>Однак тут варто зазначити, що управління відносинами з стейкхолдерами з макrorівня суттєво змінилося за останні десятиліття. Необхідне завдання щодо відносин із зацікавленими сторонами (з точки зору законності, викладеної вище) було вирішено бізнесом зовсім по-іншому в минулому. І одним із визначальних факторів, здається, були макроумови політичної економії, в яких працюють підприємства. На одному кінці спектру знаходяться ліберальні ринкові економіки, в яких відносини між фірмами та іншими суб'єктами координуються переважно через ринки. На іншому кінці — скоординована ринкова економіка, де фірми зазвичай вступають у більш стратегічні, довгострокові відносини із зацікавленими сторонами, такими як профспілки, постачальники та банки. Можна стверджувати, що в кожному з них бізнес діє як доповнення до характеристик політичної економії: у координованих ринкових економіках усі зацікавлені сторони зазвичай були включені в арбітражні процеси щодо інтересів, які відбувалися на засіданнях наглядової ради. У типовій німецькій біржовій компанії 1980-х років до наглядової ради входили представники фінансової галузі, один із профспілок, один, який представляв державне чи муніципальне управління, і часто навіть представники компаній, що займаються тим же напрямом діяльності. КСВ була невідома в такому складі наглядових рад, оскільки скоординована ринкова економіка була настільки переплетена, що зацікавлені сторони торгувалися за закритими дверима в залах засідань. Оскільки множинні відносини взаємності між бізнесом, профспілками, державою, фінансами та групами інтересів були нормою, дискурс КСВ був відсутній. Шукайте подібний випадок у «Japan Inc.», який працював так само, як і «Deutschland AG». Навпаки, у</p>







	<p>більш ліберальних формах ринкової економіки, наприклад, в англо-американських, рівень взаємозалежності, як правило, був нижчим. Координація між системами в основному покладається на ринки, а наглядові інституції забезпечують функціональність ринків. У такій системі практика взаємної легітимізації стейкхолдерів відсутня і потрібно шукати інші форми легітимізації бізнесу. Тому, я стверджую, не випадково, що дискусія про КСВ існує в англосаксонському світі принаймні з 1960-х років: вперше її згадав американець Кларенс С. Волтон у 1967 році (Walton 1967). Якщо ви подивитеся на катастрофічні зміни глобалізації, крім того, на економічну глобалізацію за останні 25 років, маятник явно повернувся до більш ліберальних форм координації всередині політичної економіки. Таким чином, дискусія про КСВ прибула на континент, щоб залишитися в грі. Завдання управління бізнесом своїми відносинами із суспільством принципово змінилося. Він змінився з точки зору управління: процедури арбітражу інтересів із зацікавленими сторонами суспільства були витіснені з залів засідань у ЗМІ, соціальні мережі та на форуми «численних зацікавлених сторін». Більше того, це змінилося з точки зору суспільства: стейкхолдери сьогодні розкидані по всій земній кулі та в незліченних юрисдикціях – суспільство є глобальним, нехай і фрагментованим глобальним. <b>КСВ, на нашу думку, — це глобальний дискурс, в рамках якого критична та життєво важлива координація інтересів між бізнесом та його зацікавленими сторонами перевіряється, адаптується та переадаптується, щоб забезпечити легітимність глобального соціального інституту, який називається «бізнес».</b></p>
--	--

Деякі компанії є більш розвиненими, ніж інші підприємства у сфері корпоративної соціальної відповідальності. Такі відмінності можна концептуалізувати в термінах стадій розвитку організаційної зрілості, де ступінь навчання є важливою характеристикою вищих етапів зростання. Рівні зрілості з точки зору стадій розвитку моделей широко





використовуються як в організаційних дослідженнях, так і в дослідженнях ІТ управління. Ці моделі описують широкий спектр явищ – життєвий цикл організації, життєвий цикл продукту, біологічний ріст тощо. Ці моделі припускають, що передбачувані закономірності (концептуалізовані в термінах стадій) існують у зростанні організацій, рівнях продажів продукції, поширенні ІТ та зростанні живих організмів. Ці етапи носять (1) послідовний характер; (2) відбуваються як ієрархічна прогресія, яку нелегко повернути; і (3) передбачають широкий спектр організаційних заходів і структур.

#### 4. ЕТАПИ ТА РІВНІ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Castelló & Lozano, 2009 розробили етапну модель корпоративної соціальної відповідальності, як показано на рисунку 2.6 (Castelló & Lozano, 2009).

У моделі, адаптованій з Castello and Lozano (2009), є три етапи:

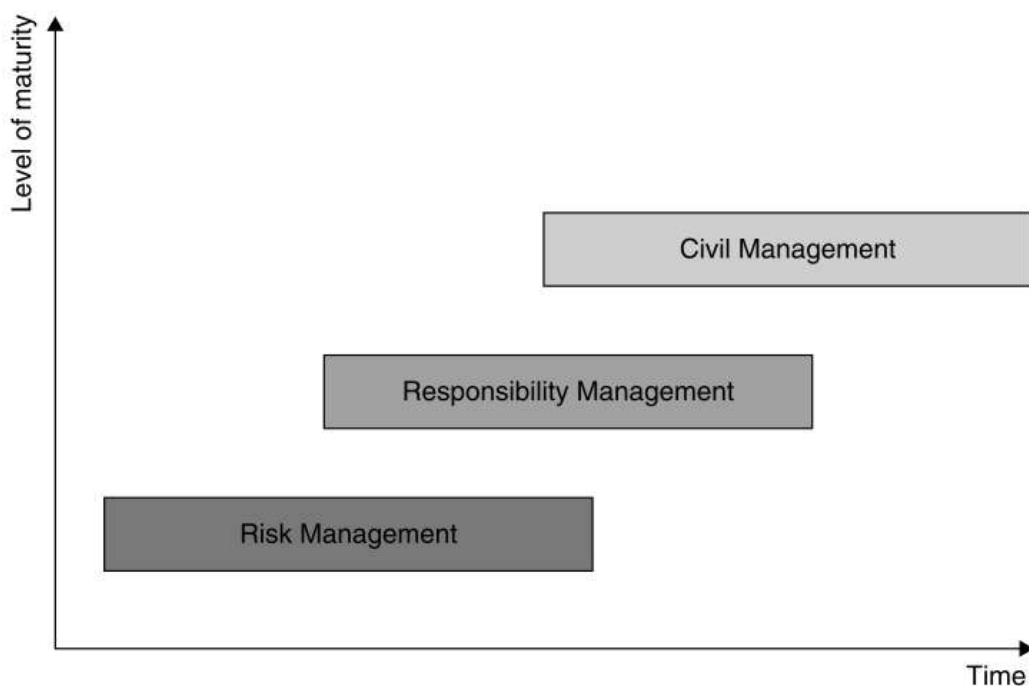
Етап 1. УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ. Це базовий етап, на якому корпоративна соціальна відповідальність розглядається як інструмент захисту цінності репутації. У рамках управління ризиками фірми починають розробляти системи вимірювання та контролю екологічних і соціальних проблем і загроз. Ці системи контролю передбачають планування та соціальне прогнозування, підготовку до соціальної реакції та розробку першого набору корпоративної соціальної політики.

Етап 2. ІНТЕГРОВАНА ПОЗИЦІЯ. Управління відповідальністю. Підприємства змінюють свої бізнес-процеси та механізми контролю, щоб відображати соціальну та екологічну відповідальність. Управління соціальними проблемами є ініціативним і систематичним, часто за допомогою використання загальноновизнаних стандартів ефективності. Часто виникає потреба в зміні структури влади, тому створюються відділи корпоративної соціальної відповідальності.

Етап 3. КОРПОРАТИВНЕ ГРОМАДЯНСТВО. Цивільне управління. На цьому етапі підприємство зосереджується на своєму громадянстві як цивільна корпорація. Підприємство відкрите до інтеграції соціальних питань як частини своїх обов'язків, беручи на себе роль громадянства у



провідних соціальних питаннях та трансформуючи свої бізнес-моделі для досягнення цієї мети. Ця трансформація часто зумовлена внутрішнім перевизначенням ролі, місії та бачення компанії на цінності корпоративної соціальної відповідальності. Програми розмаху та глибини відповідальності часто стимулюють соціальні інновації, які приносять користь фірмам і громадам, у яких вони працюють. Системи управління розроблені для моніторингу цілей, пов'язаних із покращенням екологічного та соціального впливу.



**Рис. 2.6. Адаптована модель зрілості КСВ (Castelló & Lozano, 2009, р. 331)**

Castelló & Lozano, 2009 визначили декілька факторів, які керують еволюцією від стадії ризику через стадію відповідальності до цивільної стадії. Вони визнають важливість систем управління як основного фактора розвитку корпоративної соціальної відповідальності змін. Кодекси поведінки, системи вимірювання, політика відповідальності та аудит є найпоширенішими системами. Крім того, політика та системи управління повинні підтримуватися активними програмами, які допомагають компаніям створити ідентичність навколо них.

На 2 етапі часто створюються відділи корпоративної соціальної відповідальності. Дослідження показує, що впровадження

відповідальності в організацію є одним із найскладніших питань корпоративної відповідальності сьогодні.

Яку з описаних позицій КСВ займають компанії зараз? Відповідь залежить від того, які регіони світу та галузі промисловості аналізуються. (Mirvis & Googins, 2006) стверджують, що погляд на рейтинги сотні найбільших компаній США, схоже, показує, що середня компанія знаходиться десь між тим, що ці автори називають етапом 2 (залучений) і етапом 3 (інноваційний); які (Castelló & Lozano, 2009) називають управлінням ризиками та інтегрованою позицією.

Такі приклади, як GE, IBM, CEMEX та трансформації, подібні до яких зазнала Nike, показують, як бізнес розвивається у розумінні КСВ. Слід також пам'ятати про проникність кордонів, проведених навколо різних позицій, а також про необхідність зрозуміти запропоновану структуру з динамічної точки зору.

40 Моделі за етапами розвитку піддалися критиці за відсутність емпіричної обґрунтованості. Етапна гіпотеза про засвоєння обчислювальної техніки забезпечує одну з найпопулярніших моделей для опису та управління розвитком адміністративних інформаційних систем, незважаючи на це мало офіційних доказів надійності такого підходу, та його високого рівня відповідності реальності.

Концепція стадій зростання породила ряд скептиків. Деякі стверджують, що концепція організації, що розвивається в односторонньому порядку через серію передбачуваних етапів, є занадто спрощеною. Наприклад, організації можуть еволюціонувати через періоди конвергенції та розбіжності. Іншими словами, можна стверджувати, що фірми не обов'язково демонструють якийсь невблаганний імпульс для просування **через лінійну послідовність етапів**, а скоріше, що спостережувані конфігурації проблем, стратегії, структури та процеси будуть визначати їхній прогрес.

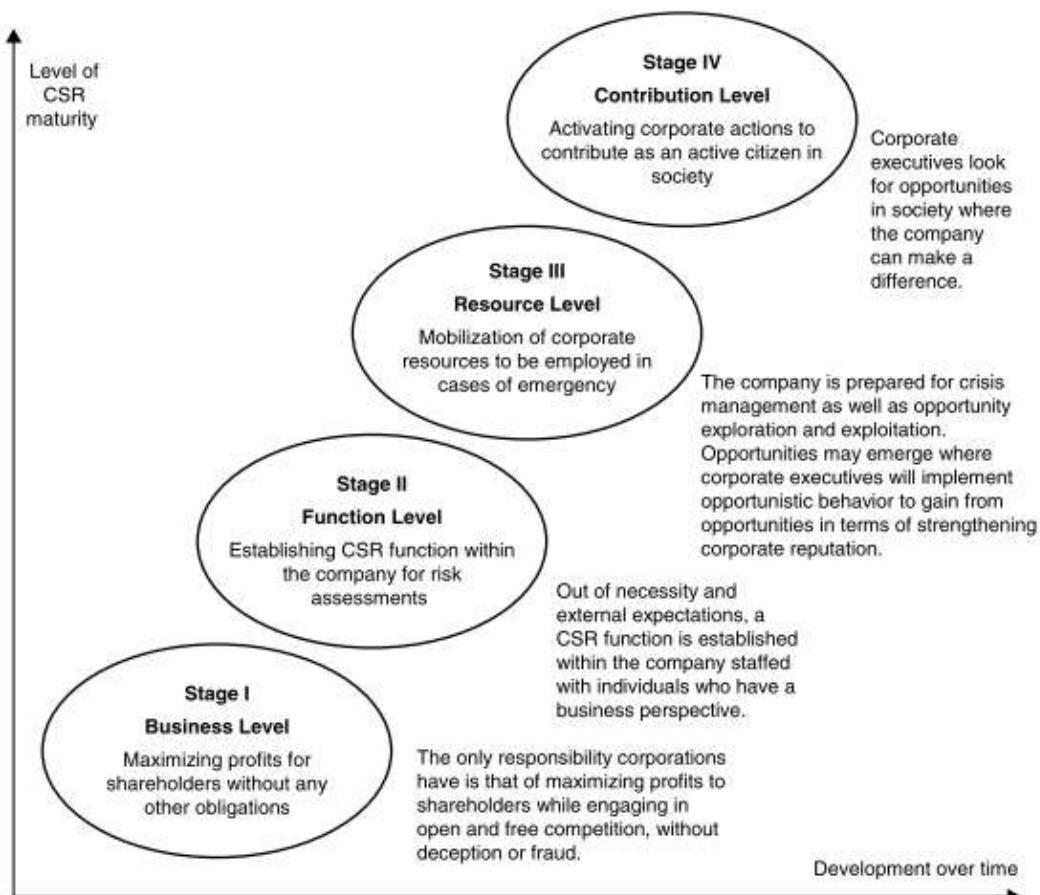
Протягом кількох десятиліть існує потреба підтвердити гіпотезу стадійної моделі як теоретично, так і емпірично. Крім того, існує потреба у контрольних індикаторах, які будуть мати різний вміст для різних етапів. Альтернатива — застосувати переважні проблеми, характерні для стадій та визначити, як вони змінюються від однієї стадії до наступної. Також слід враховувати плюси (сильні сторони) і мінуси



(слабкі сторони) запропонованих моделей. Безумовно, є потреба у більш критичному дослідженні етапних моделей та розв'язанні деяких основних питань, які давно назріли.

Замість того, щоб думати про управління знаннями, «стадійне» мислення пропонує еволюційний підхід, **коли майбутнє будується на минулому, а не на шляху, що відрізняється від минулого.** Замість того, щоб думати, що те, що було зроблено в минулому, є неправильним, минулі дії є єдиною доступною основою для майбутніх дій. Якщо минулі дії не є на шляху до успіху, напрямок змінюється без зміни історії (Örtenblad, 2016, p. 334).

На основі підходу до моделювання в цьому розділі існує кілька можливих альтернатив Кастелло та Лозано (2009). Один з варіантів представлений на рис. 2.7, де представлена чотириступенева модель від Örtenblad, 2016:



**Рис. 2.7. Модель рівнів зрілості корпоративної соціальної відповідальності (Örtenblad, 2016, p. 334)**

**Рівень I.** Бізнес-етап максимізації прибутку для власників у рамках корпоративної місії. На цьому базовому рівні зрілості компанія турбується лише про себе та своїх власників. Крім того, компанія прагне догодити своїм клієнтам, щоб вони продовжували купувати її товари та послуги. Єдина відповідальність корпорацій полягає в тому, щоб максимізувати прибуток акціонерам при відкритій та вільній конкуренції без обману чи шахрайства. Прийняття рішень, які відповідають іншим інтересам за рахунок прибутку акціонерів, означало б порушення довіри та лояльності. Це було б як забрати гроші у власників і нагадувало б якусь крадіжку. Відповідно до цієї точки зору, керівники компаній не мають права поводитися як сучасні Робін Гуд, забираючи гроші у багатих і віддаючи їх бідним.

**Рівень II.** Функціональний етап створення функції корпоративної соціальної відповідальності в компанії. На цьому другому рівні зрілості керівники бізнесу зрозуміли, що їм потрібно **професійно** вирішувати відносини компанії із зовнішнім світом. З огляду на необхідність і зовнішні очікування, в компанії створюється функція КСВ, у складі якої є особи, які мають бізнес-перспективу. Функція тут полягає в дослідженні наслідків підприємницької діяльності у зовнішньому середовищі; розвивати інтелект, щоб дізнатися про зовнішні реакції на ділову практику; і проводити оцінку ризиків з точки зору впливу на корпоративну репутацію. На цьому рівні КСВ визначається як **процес**. Процес передбачає, що корпоративні лідери в організації обмірковують та обговорюють відносини із зацікавленими сторонами та партнерами. Цей процес також передбачає, що корпоративні лідери визначають свою власну роль і роль організації щодо суспільних умов і суспільної корисності. Такий вид роздумів і обговорень змусить їх наділяти свої ролі відповідним змістом і дією.

**Рівень III.** Ресурсний етап мобілізації ресурсів на потенційні загрози та можливості. На цьому рівні ми маємо **завершену, але пасивну форму корпоративної соціальної відповідальності**. Це стратегія реагування, коли компанія мобілізує ресурси у разі надзвичайних ситуацій. Компанія готова до антикризового управління, а також до вивчення та використання можливостей. Можуть з'явитися можливості, коли керівники корпорацій будуть реалізовувати опортуністичну поведінку, щоб скористатися можливостями з точки зору



зміцнення корпоративної репутації. КСВ на цьому рівні — це концепція, яка змушує компанію інтегрувати принципи соціальної та екологічної відповідальності та спонукає брати участь у діяльності компанії, як внутрішньої, так і зовнішньої. З цього визначення випливають дві точки зору. По-перше, КСВ передбачає міцний зв'язок із внутрішніми бізнес-процесами; по-друге, взаємодія із зацікавленими сторонами та суспільством у цілому також вимагає залучення зацікавлених сторін та суспільства в цілому з точки зору їхніх відносин із компанією.

**Рівень IV.** Внесок етапу активного залучення до суспільства. На цьому остаточному рівні зрілості керівники компаній, а також усі інші члени організації сприймають свій бізнес як частину більшої справи в суспільстві. Вони беруть на себе всеосяжну та активну відповідальність як у місцевому, так і в глобальному суспільстві, і вони шукають можливості в суспільстві, де компанія може змінити ситуацію. **На цьому рівні КСВ короткострокові втрати компанії можуть бути прийнятними, якщо їх порівняти з довгостроковими благами для суспільства.** КСВ на цьому рівні є довгостроковою прихильністю до суспільства (Mostowicz et al., 2009). З'являються докази того, що довгострокові зобов'язання громадян з боку компанії ні в якому разі не повинні завдавати шкоди корпоративній прибутковості – ні в короткостроковій, ні в довгостроковій перспективі.

43

## 5. СПОРІДНЕНІ ІЗ КСВ КОНЦЕПЦІЇ

### CSR vs CSV

Незважаючи на зусилля урядів, груп активістів і науковців, в останніх скандалах виявилася безжална корпоративна практика отримання прибутку. Однак фундаментальна стаття Портера і Крамера (2011) «Велика ідея: створення спільної цінності» стала великим проривом у **концепції заохочення прибутку, вирішуючи суспільні проблеми = «робити добре, роблячи добро».**

Creating shared value (CSV) = Створення спільної цінності (CSV) відноситься до **стратегічного процесу, завдяки якому корпорації можуть перетворити соціальні проблеми на можливості для бізнесу** (Menghwar & Daood, 2021, p. 466). Стратегічний підхід CSV до вирішення суспільних проблем і його тісний зв'язок зі стратегічною





корпоративною соціальною відповідальністю і теорією зацікавлених сторін тримають концепцію в центрі уваги як у корпоративному, так і в академічному світі.

Створення спільної цінності (CSV) було введено як нова концепція, яка може стати рятівником капіталізму (Porter & Kramer, 2011). Однак дослідники ділової етики критикують його за те, що він є не що інше, як модне слово чи мода на управління, оскільки воно походить від існуючих моделей без належного визнання з боку теоретиків; йому бракує емпіричних доказів і його критикують за блокування трансформаційних інновацій. В результаті з самого початку CSV розвивалася як суперечлива концепція. Незважаючи на суперечливість, останнім часом було зроблено багато теоретичних та емпіричних робіт щодо CSV. Деякі вчені представили розширені версії системи CSV (de los Reyes et al., 2017).

Mark Kramer цитата: <https://bit.ly/39ywZco>

*У відповідь на недавню статтю Harvard Business Review про створення спільної цінності, яку я написав разом із Майклом Портером, я отримав запитання про взаємозв'язок між корпоративною соціальною відповідальністю (CSR) та створенням спільної цінності (CSV). Хіба CSR і CSV не одне й те саме — робити добре, роблячи добро?*

*Ми вважаємо, що КСВ — це відмінна — однак яка може перегукуватися із CSV — концепція від створення спільної цінності. Корпоративна соціальна відповідальність широко сприймається як центр витрат, а не центр прибутку. Навпаки, створення спільної вартості стосується нових бізнес-можливостей, які створюють нові ринки, підвищують прибутковість і зміцнюють конкурентне позиціонування. **КСВ – це відповідальність; CSV – це створення цінності.***

*Звичайно, фраза «робити добре, роблячи добро» охоплює як ініціативи спільної цінності, як-от Chevy Volt — новий продукт, який ми*







розглядаємо як спільну цінність, так і більш традиційну діяльність із КСВ, як-от звітність GRI, яку відповідальні компанії сприймають як витрати на ведення бізнесу. Але вони представляють дуже різні стратегічні та управлінські рішення.

Це правда, що ми писали про КСВ у «Стратегія та суспільство», хоча навмисно уникали використання цього терміну в назві, тому що навіть у 2006 році ми знали, що намагаємося описати щось інше — ми використовували фразу «спільна цінність», але вона здавалася занадто новою, в той час, щоб замінити добре прийняту термінологію КСВ, і ми завжди неохоче створюємо новий жаргон.

Справа в тому, що ми бачимо, що поведінка керівництва щодо соціального впливу бізнесу різко змінюється в багатьох провідних світових компаніях. Незалежно від того, чи називається вона «нова форма КСВ» чи «спільна цінність», вона принципово відрізняється від діяльності з КСВ 5 чи 10 років тому.

<https://bit.ly/39ywZco>

Різниця між КСВ і CSV наведена в таблиці 2.3.





<https://bit.ly/3Bbvquw>

**Таблиця 2.3. Різниця між CSR і CSV** <https://bit.ly/3lhyQop>

CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY CSR	CREATING SHARED VALUE CSV
Addressing societal needs and challenges by giving back + doing no/less harm	Addressing societal needs and challenges with a business model
Doing good	Doing well by doing good
Discretionary or in response to external pressures, no relation with competitiveness	Integral to competing: propels competitive advantage in new, unlocked markets
Separate from profit maximizing, philanthropy	Integral to profit maximizing
Agenda determined by external factors and often personal or departments' preference	Agenda company, sector and market specific
No real influence on innovation, other than incremental	Initiates radical innovation and incremental innovation at scale
Operational and tactical issue	Strategical priority, at the heart of business
Scalable, but from cost perspective	Scalable, with profit increasing
Seen as costs and legitimization of operations for investors	Seen as commercial opportunities for investors

46

На сьогодні існує три основні підходи до CSV (таблиця 2.4).

**Таблиця 2.4. Порівняння трьох підходів до CSV (de los Reyes et al., 2017, p. 146)**

	Porter and Kramer	Crane, Palazzo, Spence, and Matten	Our Position
Framework provided	CSV	None	CSV+
Approach to Porter and Kramer (2011)	Defend	Critical	Constructively critical, building on CSV as a managerial framework
Approach to ethics	Compliance with ethical (and legal) norms is expressly assumed.	Compliance with ethical and legal norms is a serious challenge and assuming otherwise is naïve.	Ethical frameworks (that make compliance with ethical norms possible) should be integrated with CSV.
Integrating societal ends and corporate strategy	Managers should focus on opportunities to create social and economic value.	CSV focuses on win-win opportunities (A-cases) and ignores the tension between business and society (B-cases).	Managers should follow CSV+ norm-taking framework + norm-making framework in order to address B-cases.

### CSR vs ESG





У той час як КСВ впливає на внутрішні процеси та культуру компанії, ESG (Environmental, Social, and Governance) (ESG) — це набір індикаторів для вимірювання, які зовнішні партнери та інвестори розглядають під час оцінки компанії. ESG ілюструє визначення компанією та кількісну оцінку її ризиків і можливостей, а також підкреслює етику компанії.

ESG — це аббревіатура, розроблена в 2004 року за участі 20 фінансових установ у відповідь на заклик Кофі Анона, Генерального секретаря Організації Об'єднаних Націй. Як впливає, ESG говорить про те, як корпорації та інвестори інтегрують екологічні, соціальні та управлінські проблеми у свої бізнес-моделі. КСВ традиційно відноситься до діяльності корпорацій щодо того, щоб бути більш соціально відповідальним, бути кращим корпоративним громадянином. **Однією з відмінностей між цими двома термінами є те, що ESG прямо включає в себе управління, а КСВ опосередковано включає питання управління**, оскільки вони стосуються екологічних та соціальних міркувань. Таким чином, ESG, як правило, є більш розширеною термінологією, ніж CSR (Gillan et al., 2021).

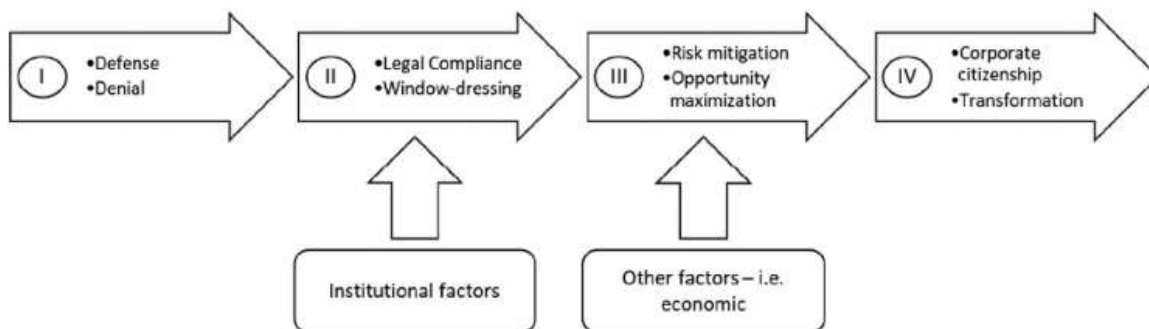
ESG Disclosure Handbook <https://bit.ly/37V3n8w>

## КСВ та корпоративне громадянство

Корпоративне громадянство часто представляється як найвищий рівень розвитку КСВ (рис. 2.8).

Корпоративне громадянство походить із політичних дискурсів CSR і пропонує переосмислення ролі бізнесу в суспільстві: щоб отримати ліцензію на діяльність, корпорація повинна дотримуватися основних принципів добросовісного громадянства: діяти як хороший корпоративний громадянин (Andersen & Johansen, 2021). Стверджуючи, що держава відіграє невелику роль як єдиного гаранта і захисника громадянства в ліберальних суспільствах, Маттен і Крейн (2005) пропонують розширений погляд на корпоративне громадянство. Ця точка зору змінює корпоративне громадянство від уявлення про те, що корпорація є громадянином сама по собі, і до визнання того, що корпорація керує певними аспектами громадянства для інших виборців (Matten & Crane, 2005: 173).





**Рис. 2.8. Стадії зрілості КСВ (Karwowski & Raulinajtyś-Grzybek, 2021)**

Наприклад, Європейська директива 2014/95, яка набула чинності у 2017 році, вимагає надання нефінансової інформації всіма суб'єктам суспільного інтересу з понад 500 співробітниками. Проте транснаціональні компанії як «глобальні корпоративні громадяни» вже почали подавати нефінансову звітність задовго до того, як це стало обов'язковим.

Результати (Carini et al., 2021) показують, що причиною цього є те, що компанія прийняла сильну корпоративну стратегію передачі своєї культури та ідентичності, щоб відповідати на запити своїх зацікавлених сторін. Тиск цього фактору був як внутрішнім, так і зовнішнім з боку організації, що призвело до добровільного вибору, що полягав у розкритті (шляхом саморегулювання) нефінансової інформації з метою легітимізації діяльності корпорації (Carini et al., 2021).

## 6. КОРПОРАТИВНА СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ. КЕЙСИ 5 МІЖНАРОДНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ <https://bit.ly/3JLcS71>



У портфоліо — понад 400 брендів (зокрема, Lipton, Knorr, Dove, Rexona, Domestos, Cif, Ben & Jerry's та ін.). Unilever Ukraine у Рейтингу сталого розвитку українського бізнесу-2021 посіла перше місце. Експерти відзначили корпорацію за ґрунтовні антикорупційні програми, гендерний баланс у керівництві та значні (10,5 млн) інвестиції у соціальні проекти.





- Unilever зобов'язалася до **2025 року випустити 100% придатного до перероблення і вторинного використання пластикового пакування**, а також використовувати на 50% менше первинного пластику.
- У 2014–2019 роках під брендом Domestos корпорація проводила кампанію з забезпечення дезінфекції робочих поверхонь **«У чистому світі не хворіють діти»**. Три перших школи у рейтингу отримали ремонт санвузлів за світовими стандартами.
- На початку пандемії Covid-19 (березень-квітень 2020 року) Unilever передав понад 5000 літрів **Domestos** у 50 лікарень у 24 областях України. Того ж року Domestos забезпечив дезінфекційними засобами 1700 шкіл для безпечного проведення ЗНО. 2020-го бренд запустив спільний з UNICEF проєкт «Знову до школи»: навчальні програми для персоналу, дітей та батьків щодо гігієни поверхонь, щоби підготувати школи до прийняття учнів.
- 2019-го Unilever започаткувала **екофлешмоб**: працівники посадили одночасно 8000 саджанців.
- Крім того, наприкінці березня 2021-го бренд Dove запустив в Україні проєкт **#ShowUs (#ПокажітьНас)**. Кампанія закликала ЗМІ та рекламодавців відмовлятися від стереотипів, боротися за різноманітність жіночої краси та використовувати фотобанк із невідретушованими світлинами реальних українських жінок.

Джерело: <https://bit.ly/3JLcS71>



У портфоліо косметичної групи — 35 міжнародних брендів (зокрема, L'Oréal Paris, Garnier тощо.). Перша програма сталого розвитку створена 2013 року.

- У межах програми сталого розвитку **«L'Oréal for the future»** всі об'єкти компанії стануть вуглецево-нейтральними до 2025 року. 100% пластикового пакування буде придатним до багаторазового використання або перероблення.





<https://bit.ly/3Bbvquw>

- **Імпакт-інвестиції** від компанії на відновлення екосистеми та розвиток циркулярної економіки складають 100 млн євро.
- **Загальноосвітня програма «Краса для всіх»** — безплатне навчання перукарській майстерності для жінок, які постраждали від домашнього або гендерно зумовленого насильства. За 4 роки програму закінчили 100 випускниць, 2021-го — ще 64. Навчання проходить у Києва та Львові.
- 8 березня 2020 року L'Oréal Paris запустив ініціативу **Stand Up**, яка має на меті запобігти домаганням у громадських місцях. Навчання за цією програмою пройшло понад 400 000 осіб. 8 березня 2021 року кампанія стартувала й в Україні.
- Інвестиції у БФ, який підтримує **вразливі категорії жінок**, складають 50 млн євро.
- Українська премія L'Oréal-UNESCO **«Для жінок у науці»** підтримує жінок у науці та заохочує їх вибирати наукові професії. 2021 року в ній узяли участь понад 170 жінок-науковиць: 115 кандидаток та 52 докторки наук.

50

Джерело: <https://bit.ly/3JLcS71>



У портфоліо — 23 бренди (зокрема Frito-Lay, Gatorade, Pepsi-Cola, Tropicana та ін.)

У середині вересня компанія на глобальному рівні представила стратегію PepsiCo Positive.

- вуглецева нейтральність до 2040 року;
- відновлення 100% води, яку використовує компанія, до 2030 року;
- впровадження відновлювального землеробства на понад 3 млн га земель, які використовують постачальники сировини для PepsiCo;
- закупівля с/г сировини тільки з відповідальних джерел;
- 50% скорочення пластику в пакованні для напоїв до 2030 року.



Джерело: <https://bit.ly/3JLcS71>

# Deloitte.

Консалтингово-аудиторська компанія, що є частиною міжнародної мережі Deloitte

Головний акцент — на позитивних змінах у суспільстві через волонтерську діяльність чи фінансову підтримку проєктів. Стратегічна мета Deloitte — до 2030 року змінити життя 100 млн людей через освітні проєкти.

- Через проєкт Deloitte WorldClass Лекторії, організований спільно з Pro Vono Club Ukraine, працівники компанії діляться з неприбутковим сектором досвідом і знаннями. Серед тем — лідерство, інформаційна грамотність, проєктний менеджмент, бренд, креативні рішення та управління командою. З весни 2020 року Deloitte провів 13 вебінарів, до яких долучилися майже 500 учасників.
- Співробітники компанії діляться своїми навичками, знаннями та часом на волонтерських засадах. 2021-го співробітники компанії «інвестували» 2150 годин у волонтерство співробітників в освітніх, благодійних, pro bono-проєктах.
- Deloitte також є партнером Global Teacher Prize. Компанія стежить за дотриманням регламенту премії під час добору та визначення переможців.
- Ще один освітній проєкт компанії — Work & Study: дуальне навчання у сфері фінансів. У пілоті, втіленому з КНЕУ імені В. Гетьмана, 11 першокурсників паралельно з навчанням працюють в офісі Deloitte.

Джерело: <https://bit.ly/3JLcS71>

# infopulse

Українська компанія, що надає послуги з розробки ПЗ, інформаційної безпеки та ІТ-операцій з головним офісом у Києві. У вересні 2019 року компанія мала близько 2,000 працівників, центри розробки розміщено в 10 країнах

Головний акцент 2021-го — якісна ІТ-освіта, охорона здоров'я та боротьба зі зміною клімату.

- У сфері освіти спеціалісти виступили координаторами та менторами для групи студентів і викладачів Національного технічного університету України. Разом вони розробили сайти для Київського дитячого хору «Щедрик» та освітньої платформи «Інклюзивний хаб».
- Улітку спеціалісти Inforpulse безоплатно навчали 200 осіб Microsoft Power Apps Developer Program. Після закінчення програми семеро з них пройшли практику в Inforpulse, а четверо приєдналися до команди.
- Проект «Вантажівка здоров'я» — програма допомоги лікарням. Ця ініціатива Inforpulse забезпечила засобами захисту та матеріалами 26 медичних закладів із різних регіонів України. На допомогу витратили 1 004 106 грн.
- Крім того, Inforpulse допоміг Фонду дитячого раку «Краб» (входить до Childhood Cancer International) отримати три об'ємних інфузійних насоси, які використовуються в хімієтерапії.
- Компанія проводить корпоративні соціальні тимбілдинги — збирання сміття, висаджування дерев тощо. Улітку 2021-го року кількадесят волонтерів прибрали Оболонську набережну і Голосіївський парк у Києві. А з нагоди 30-річчя компанії Inforpulse посадили 30 дерев у парку «Нивки» в Києві, а також допомогли з висаджуванням ще 285 дерев. У Львові висадили 6500 саджанців (дуб, клен та ялиця) у Лелехівському лісництві.

Джерело: <https://bit.ly/3JLcS71>

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Andersen, S. E., & Johansen, T. S. (2021). Corporate citizenship: Challenging the corporate centricity in corporate marketing. *Journal of Business Research*, 131, 686–699. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.12.061>
- Carini, C., Rocca, L., Veneziani, M., & Teodori, C. (2021). Sustainability





regulation and global corporate citizenship: A lesson (already) learned? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(1), 116–126. <https://doi.org/10.1002/csr.2036>

Carroll, A. B. (1979). A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *The Academy of Management Review*, 4(4), 497. <https://doi.org/10.2307/257850>

Castelló, I., & Lozano, J. (2009). From risk management to citizenship corporate social responsibility: analysis of strategic drivers of change. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 9(4), 373–385. <https://doi.org/10.1108/14720700910984927>

Cernea, M., 1993. The sociologists approach to sustainable development, *Finance & Development*. 30: 11-13

de los Reyes, G., Scholz, M., & Smith, N. C. (2017). Beyond the “Win-Win”: creating shared value requires ethical frameworks. *California Management Review*, 59(2), 142–167. <https://doi.org/10.1177/0008125617695286>

Gillan, S. L., Koch, A., & Starks, L. T. (2021). Firms and social responsibility: A review of ESG and CSR research in corporate finance. *Journal of Corporate Finance*, 66, 101889. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2021.101889>

Karwowski, M., & Raulinajtys-Grzybek, M. (2021). The application of corporate social responsibility ( CSR ) actions for mitigation of environmental, social, corporate governance ( ESG) and reputational risk in integrated reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(4), 1270–1284. <https://doi.org/10.1002/csr.2137>

Kim, K.-B., Moon, J.-H., Ko, K.-S., & Lee, W.-S. (2020). Effect of Corporate Social Responsibility on Starbucks Brand Love using Stakeholder Theory. *Journal of Tourism Sciences*, 44(4), 71–84. <https://doi.org/10.17086/JTS.2020.44.4.71.84>

Menghwar, P. S., & Daood, A. (2021). Creating shared value: A systematic review, synthesis and integrative perspective. *International Journal of Management Reviews*, 23(4), 466–485. <https://doi.org/10.1111/ijmr.12252>

Mirvis, P., & Googins, B. (2006). Stages of Corporate Citizenship. *California Management Review*, 48(2), 104–126. <https://doi.org/10.2307/41166340>

Moon, J. (2014). *Corporate Social Responsibility: A Very Short Introduction*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/actrade/9780199671816.001.0001>

Mostovicz, I., Kakabadse, N., & Kakabadse, A. (2009). CSR: the role of leadership in driving ethical outcomes. *Corporate Governance: The*





<https://bit.ly/3Bbvquw>

*International Journal of Business in Society*, 9(4), 448–460.  
<https://doi.org/10.1108/14720700910984990>

Örtenblad, A. (2016). *Research Handbook on Corporate Social Responsibility in Context*. Edward Elgar Publishing.  
<https://doi.org/10.4337/9781783474806>

Porter, M.E., Kramer, M.R. (2006) Strategy & society: The link between competitive advantage and corporate social responsibility, *Harvard Business Review*, 84 (12), pp. 78-92

Silva Junior, A. da, Martins-Silva, P. de O., Coelho, V. D., & Sousa, A. F. de. (2022). The corporate social responsibility pyramid: its evolution and the proposal of the spinner, a theoretical refinement. *Social Responsibility Journal*. <https://doi.org/10.1108/SRJ-05-2021-0180>

Walton, Clarence C. (1967), *Corporate Social Responsibilities*, Belmont, CA: Wadsworth Publishers.

Wickert, C. (2021). Corporate Social Responsibility Research in the Journal of Management Studies: A Shift from a Business-Centric to a Society-Centric Focus. *Journal of Management Studies*, 58(8).  
<https://doi.org/10.1111/joms.12775>

Yang, M., Bento, P., & Akbar, A. (2019). Does CSR Influence Firm Performance Indicators? Evidence from Chinese Pharmaceutical Enterprises. *Sustainability*, 11(20), 5656. <https://doi.org/10.3390/su11205656>





## Лекція 4-5. Соціальна підзвітність та соціальний облік

- 1. ПІДЗВІТНІСТЬ ТА СОЦІАЛЬНА ПІДЗВІТНІСТЬ**
- 2. СОЦІАЛЬНИЙ БАРОМЕТР**
- 3. СОЦІАЛЬНА ЦІННІСТЬ**
- 4. СОЦІАЛЬНИЙ ОБЛІК**
- 5. ЕВОЛЮЦІЯ СОЦІАЛЬНОГО БАЛАНСУ НА ПРИКЛАДІ КОНКРЕТНОЇ КОМПАНІЇ**
- 6. ПОТЕНЦІЙНІ ТРАЄКТОРІЇ РОЗВИТКУ СОЦІАЛЬНОГО ОБЛІКУ**

55

### 1. ПІДЗВІТНІСТЬ ТА СОЦІАЛЬНА ПІДЗВІТНІСТЬ

Підзвітність стала центральною темою управлінської літератури та практики, особливо в некомерційному та державному секторах. Хоча література про підзвітність різноманітна, значна частина цього матеріалу досить вузько визначає як відносини, що лежать в основі підзвітності, так і дії, пов'язані з підзвітністю. Здебільшого, підзвітність визначається як виробництво та публікація кількісних даних (Oakes & Young, 2008).

Підзвітність часто сприймається як процес «надання і вимагання причин поведінки», і це породжує відносини, коли актор несе відповідальність перед іншими та притягується до відповідальності (Roberts & Scapens, 1985, p. 447). Ці форми підзвітності засновані на ієрархічних відносинах і можуть бути результатом агентських відносин. Однак нещодавня література з бухгалтерського обліку та управління почала кидати виклик традиційній формі підзвітності та її сильному фокусу на фінансових результатах, закликаючи до соціальних форм підзвітності, які ґрунтуються на нерегульованому та неформальному спілкуванні між однолітками, наприклад, наративи та діалоги. Очікується,



що соціальні форми відповідальності будуть більш милосердними, соціально та етичними.

З точки зору етики та соціальної відповідальності, відповідальність впливає з почуття морального обов'язку пояснювати свою поведінку, ідеали та цінності у відповідь на потреби інших у таких звітах (Schweiker, 1993). Деякі дослідження підкреслювали, що етична форма відповідальності може включати внутрішній облік особистої поведінки, спрямований на саморегуляцію, «з метою підтвердження або посилення самоідентичності чи іміджу, сформованого міцними переконаннями та цінностями» (Dhiman et al., 2018, p. 80). Інші дослідження показали, що така підзвітність може принести користь як самому собі, так і іншим, оскільки вона служить внутрішньою самокритикою та інструментом саморегуляції, який також робить дії та моральні цінності себе видимими для інших. В результаті ця форма підзвітності відходить від фінансових чисел і будується як «дискурсивна та інтерсуб'єктивна конституція ідентичності» (Schweiker, 1993, с. 247), де людина дискурсивно повідомляє, надає значення й ретроспективно розмірковує про свої дії.

56

Термін підзвітність зайняв домінуючу роль як у державному, так і в приватному секторах, і, у поєднанні з прозорістю через розкриття інформації, пропонується як панацея від більшості всіх проблем, з якими стикається особа, організація, громада чи суспільство. Щодо роботи організацій, інституційна реакція на заклики до соціальної та екологічної відповідальності зазвичай полягає у внесенні поправок до існуючих режимів обліку та звітності. **Європейська комісія (2014) Європейського Союзу, наприклад, вказала ПІДВИЩЕННЯ ПІДЗВІТНОСТІ основним виправданням вимоги до великих і суспільно релевантних організацій розкривати нефінансову інформацію у своїй річній звітності** <https://bit.ly/3sHeEjX>.

Підзвітність – це прийняття відповідальності за чесну та етичну поведінку по відношенню до інших. У корпоративному світі підзвітність компанії поширюється на її акціонерів, співробітників і ширшу спільноту, в якій вона працює. **У ширшому сенсі підзвітність означає готовність бути оціненою за результатами діяльності.**

Підзвітність – це прийняття відповідальності за власні дії. Це означає готовність бути прозорим, дозволяючи іншим спостерігати та оцінювати вашу роботу. У фінансовому світі США підзвітність включає вимогу, щоб державні корпорації надавали точні фінансові записи всім





зацікавленим сторонам. Останніми роками все більше уваги приділяється іншим елементам корпоративної відповідальності, таким як етична поведінка, вплив на навколишнє середовище, прихильність до різноманітності та справедливе ставлення до співробітників.

Rached, 2016 припускає, що підзвітність як концепцію необхідно розглядати як описово, так і нормативно (Rached, 2016). З точки зору опису, основну систему підзвітності можна зобразити так:

А підзвітний В за К дії, на основі X  
стандартів, через Y процедур, у момент  
Z, з урахуванням Q наслідків.

Опис системи підзвітності вимагає, щоб кожен компонент був визначений – хто кому звітує, за що, на основі яких критеріїв, як, коли та з урахуванням яких наслідків. З нормативної точки зору ці елементи перероблені, щоб запитати про кожну потенційну систему підзвітності, чому А повинен звітувати перед В, на основі яких стандартів, за допомогою яких процедур, у який час, з урахуванням яких наслідків? Іншими словами, він стверджує, що без будь-якого нормативного вказівки підзвітність є порожнім поняттям, що має схильність як до добра, так і до зла (Rached, 2016).

Rached (2016), пропонує відносини підзвітності між А та В як «рефлексивну дискурсивну зустріч». «Це є рефлексивним, оскільки дозволяє агенту звернутись усередину і знайти виправдання для своїх дій; він дискурсивний, тому що агенту також потрібно розвернутися і висловити це виправдання публічно і зрозуміло, щоб брати участь у зворотній розмові; і більше того, він ініціює не довільну зустріч, оскільки існує якийсь зв'язок, що зв'язує двох суб'єктів у поточному поданні звітів і обліку» (Rached, 2016, р. 323). Підзвітним агентом (держателем повноважень/провайдером облікового запису) може бути окрема особа або колектив, а власником рахунку може бути окремі агенти або колективи. Відносини є плюралістичними в тому, що власник влади може бути по-різному підзвітним кільком виборцям, динамічний, оскільки характер відносин може змінюватися з часом, і постійний, оскільки відносини знаходяться в межах поточної спільноти.

Rached (2016) пропонує вісім «координат» або вимірів, які додатково визначають «змінні» у визначенні, що формулюють основні





властивості, за допомогою яких можна концептуалізувати, впроваджувати й оцінювати систему підзвітності.

Перший — це рівень формальності та стосується ступінь артикуляції X, Y, Z, Q та ступінь їхнього дотримання. Відносини між власником рахунку та власником влади можна зобразити як більш-менш формальні та легалізовані.

Другий вимір є просторовим і стосується того, як відносини влади між двома агентами (A, B) розвиваються по горизонтальній (відносини однолітків) або вертикальній (ієрархічні) лініях.

Третя координата Рейчеда, інституціональність, визначає A з точки зору того, чи мають бути притягнені до відповідальності колектив або окремі члени, які утворюють колектив (суб'єкт).

Четвертий вимір, експертиза, стосується характеристик A і B з чотирма можливими комбінаціями: обидва є експертами; обидва непрофесійні агенти; власник повноважень є експертом, а власник рахунків — непрофесіоналом; або навпаки.

П'ятий вимір Рейчеда, діло (вихід), відноситься до специфічності та суворості стандартів (X), яких дотримується власник влади.

Шостий вимір, процедура (вхідні дані), стосується типів інструментів участі (Y), які використовуються для того, щоб притягнути до відповідальності власника влади.

Сьомий вимір є тимчасовим, відноситься до Z і стосується моменту, коли власник влади очікує, що власник облікового запису відреагує, або власник облікового запису має можливість це зробити, відносно дій з боку першого.

У восьмому вимірі розглядаються наслідки Q від виконання повноважень власниками рахунків для впливу на власників повноважень (Rached, 2016).

## **ЗАСТОСУВАННЯ ПІДЗВІТНОСТІ ЗА ВІДСУТНОСТІ ДЕМОКРАТИЧНОГО УПРАВЛІННЯ**

Багатонаціональні організації стали одними з найвпливовіших і найпотужніших соціальних інститутів, що представляють значний дисбаланс влади між власниками влади та власниками рахунків. ТНК може бути найбільшою і найменш підзвітною установою в історії людства. Неурядові організації (НУО), такі як IASB, Світовий банк, Міжнародний валютний фонд та Світова організація торгівлі, також мають значну владу та вплив, особливо щодо розподілу економічних ресурсів та економічного розвитку. Жоден з цих суб'єктів не підлягає



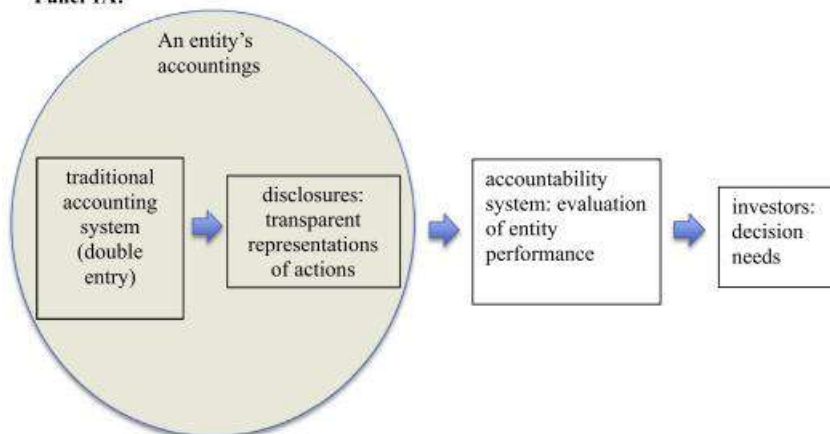
безпосередньому притягненню до відповідальності через демократичне управління. Дві моделі підзвітності за відсутності демократичних процесів підзвітності

Grant and Keohane, 2005 розглядають дві моделі підзвітності за відсутності демократичних процесів: відносини між власником повноважень (А) та власником рахунку (В). Моделі надають дві різні концепції щодо того, яка група є основним власником рахунку. Вважається, що задіяні три групи: постачальник ресурсів; контролер ресурсу (утримувач влади); і ті, на кого впливають дії контролера ресурсів. **Для моделі участі** особи, на яких впливають дії власника повноважень, вважаються вправі притягувати владних осіб до відповідальності на основі критеріїв, визначених цими власниками рахунків. **Для моделі делегування** особи, які довіряють власникам повноважень ресурси, позначаються як власники рахунків і мають право притягувати власника повноважень до відповідальності на основі критеріїв, визначених цими власниками рахунків.

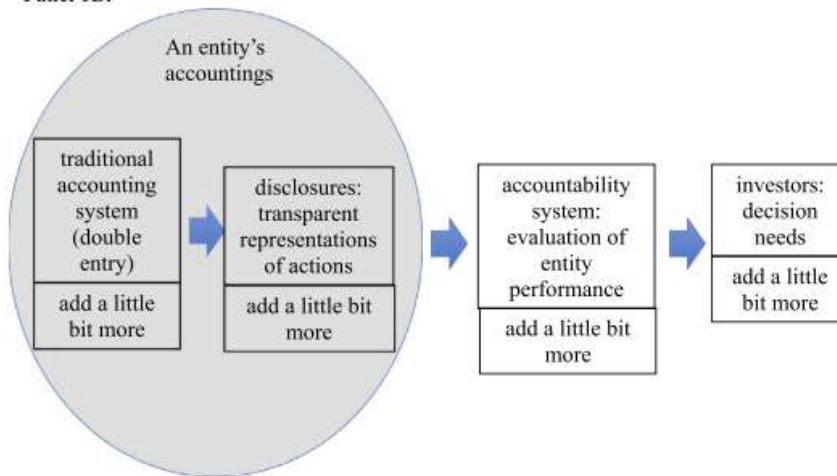
Візьмемо, наприклад, Світовий банк. Чи повинен банк нести відповідальність перед народами країн, що розвиваються, які постраждали від його дій (участю) та на основі критеріїв, сформульованих ними, чи він повинен відповідати державам, які надають ресурси (делегування)?

Обидві позиції є законними, залежно від точки зору, і вони не обов'язково виключають один одного.

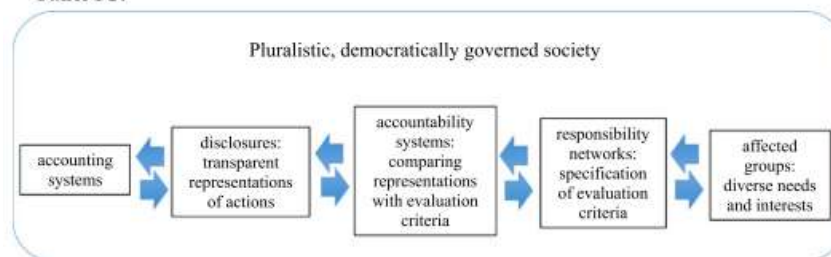
Panel 1A:



Panel 1B:



Panel 1C:



**Рис. 4.1. Моделі підзвітності (Dillard & Vinnari, 2019).**

Ці дві моделі також корисні для зусиль щодо соціальної та екологічної відповідальності. Можна стверджувати, що традиційна модель бухгалтерського обліку, яка забезпечує основу для більшої частини роботи CEO (рис. 1, панель B), **загалом узгоджується з моделлю делегування**, коли постачальники фінансових ресурсів є власниками рахунків і мають право вказувати критерії оцінки.

Однак значні зусилля та аргументи просунули перспективу «зацікавленої сторони», яка визначає тих, хто має «зацікавленість» у діях власника повноважень, як законних власників рахунків. Така перспектива поєднує дві моделі, оскільки включає постачальників ресурсів (фінансувальників) і тих, на кого впливають дії суб'єкта господарювання (наприклад, нелюдські тварини або корінні народи). Моделі представляють дві різні рамки, засновані на різних припущеннях щодо прав та обов'язків. **Відносини принципал-агент, які домінують у більш традиційному погляді, коли постачальник ресурсів виступає як власник облікового запису, несумісні з перспективою участі, коли власником облікового запису є ті, кого це**



**стосується.** Різні точки зору представляють фундаментальні спірні питання, пов'язані з управлінням, правами власності, правами людини та етикою. Припустити, що життєздатне делегування, участь або гібридний підхід до підзвітності (та обліку) може виникнути з набору протилежних припущень, є питанням, яке вимагає серйозного розгляду та обговорення.

На додаток до двох основних моделей делегування та участі, (Grant & Keohane, 2005) пропонують сім альтернативних способів (типів) підзвітності: ринковий, юридичний, наглядовий, фіскальний, ієрархічний, рівноправний та публічна репутація. Кожен із режимів супроводжує різні локуси повноважень для притягнення до відповідальності, специфікації власника рахунку (В) і дії/рішення (К), за які власник повноважень (А) повинен нести відповідальність. Грант і Кеохейн (2005) визнають, що відмінності між режимами не є чіткими і що вони можуть мати характеристики, пов'язані як з моделлю делегування, так і з моделлю участі. Крім того, суб'єкт господарювання може підлягати більш ніж одному типу підзвітності, а тип підзвітності залежить від місцевих умов.

**Таблиця 4.1. Сім альтернативних способів (типів) підзвітності**  
(Grant & Keohane, 2005, p. 36)

Mechanism	Accountability Holder	Power-Wielder	Cost to Power-Wielder	Example
Hierarchical	Leaders of organization	Subordinate official	Loss of career opportunities	Authority of UN Secretary-General
Supervisory	States	Multilateral organization and its executive head	Restraints on ability to act, loss of office	World Bank and IMF governance by their executive boards
Fiscal	Funding agencies	Funded agency	Budget restrictions	Withholding of UN dues
Legal	Courts	Individual official or agency	From restriction of authority to criminal penalties	International Criminal Court
Market	Equity- and bond-holders and consumers	Firm or government	Loss of access to, or higher cost of, capital	Refusal of capital markets to finance developing country governments during world financial crises
Peer	Peer organizations	Organizations and their leaders	Effects on network ties and therefore on others' support	Independent marine certification body's evaluation of the Greenpeace-Shell controversy
Public reputational <sup>a</sup>	Peers and diffuse public	Individual or agency	Diffuse effects on reputation, prestige, self-esteem	Effects on U.S. "soft power" of unilateralism

Нас найбільше цікавить саме ринкова модель підзвітності. Ринкова підзвітність — це спосіб підзвітності, в якому перебувають власники рахунків безпосередньо беруть участь у прийнятті рішень щодо



розподілу ресурсів, пов'язаних із придбанням продукту чи послуги, і обмежений цим. Традиційні пояснення неокласичної економіки передбачають досить прямі та безпосередні відносини між постачальником послуги чи продукту та одержувачем. Нібито влада знаходиться в тих, хто бере участь на ринку, і вважається, що в цілому збалансована між покупцями та продавцями (тобто жоден з них не змушений брати участь). Виправданням ринкової підзвітності є функціоналістська, утилітарна форма підзвітності в рамках неоліберальних рамок. Якщо «клієнт» володіє засобами обміну, він може вирішити прийняти продукт за запропонованою ціною або не брати участь. Чарівним чином, корисливі рішення учасників породжують ринкові сили, які розподіляють ресурси «справедливим та ефективним» способом. Ця форма участі позбавлена будь-якого прямого врахування колективних норм і цінностей спільноти. Немає врахування викривлень, які є результатом асиметрії влади, нерівності чи інституційної упередженості. Немає жодних умов щодо придбання та використання ресурсів, крім участі на ринку.

62

На жаль, складність, з якою стикаються системи участі, доступу та підзвітності, як правило, не відповідає формі відповідно до необхідних параметрів або операційної ідеології, пов'язаної з ринковою підзвітністю. Наприклад, чи мають учасники достатньо інформації, щоб визначити свій вибір? Чи мають вони свободу здійснювати свій вибір? Який ринок є найбільш помітним? Ці питання впливають із дилеми про те, хто чи що є зацікавленими виборцями та яким із них слід мати привілей. Ринкова підзвітність призводить до того, що позиції учасників об'єднуються, а окремі голоси підключаються. Такий процес може бути ефективним для взаємозамінних товарів, таких як кукурудза або свинячі череви, але стає більш проблематичним, коли переважають менш ефективні ринки або коли задіяно кілька ринків. Можна стверджувати, що дві моделі Гранта і Кеохейна (2005) і шість інших способів підзвітності відображають відповіді на складнощі, які кидають виклик переважаючому ринковому ідеалу та нездатності реалізувати ринкову підзвітність. Дві моделі підзвітності можна розглядати як відображення привілеювання одного з двох різних ринків. Що стосується корпорації, **модель участі відображає ринок продуктів або послуг підприємства**. Клієнти є власниками рахунків, а дії та результати (K), пов'язані з продуктами чи послугами, відображають дії, за які підприємство несе відповідальність.





Наслідки відображаються в (продовженні) купівлі чи ні купівлі товарів чи послуг. **З іншого боку, модель делегування відображає ринок капітальних ресурсів.** Фінансисти - це власники рахунків, які надали ресурси корпорації. Основні дії – це фінансові результати дій керівництва, про які вони підзвітні інвесторам. **Що має пріоритет, якщо два набори дій несумісні?** Шість інших способів відповідальності відображають спроби реагувати на таку напруженість.

**Громадська репутаційна підзвітність** залежить від впливу громадської думки на власника влади. «Громадська думка» вказує на акти та рішення (К), за які несе відповідальність уповноважений. Суб'єкт господарювання може діяти в різних ринкових контекстах. Деяка підгрупа дій може бути або не частиною конкретного контексту, або дії, мотивовані одним ринковим контекстом (фінансувальниками), суперечать інтересам іншого виборчого округу (тобто «громадськості»), і немає жодного ринкового впливу на ці наслідки (наприклад, глобальне потепління). Немає конкретного власника рахунку, а «громадськість», яка має повноваження тримати рахунок, швидше за все складається з багатьох різноманітних груп інтересів (інвестори, клієнти, громада тощо) з різними, а іноді й протилежними, інтересами та критеріями оцінки. Немає умов щодо участі чи використання ресурсів з боку правовласника. Як зазначають Grant and Keohane (2005), це, ймовірно, **найслабша або принаймні найбільш непряма форма підзвітності** і, можливо, найбільш поширена в тому, що **вона може бути залучена до інших шести механізмів підзвітності**. Ці автори розглядають відповідальність за репутацію громадськості як відповідальність останнього засобу. Якщо жоден з інших механізмів не є життєздатним або ефективним, то суспільна репутація може бути засобом обмеження влади та притягнення суб'єкта до відповідальності. Можливо, це переважний спосіб, який використовується щодо соціальної та екологічної відповідальності, і одна з причин, чому він не був більш ефективним.

Отже, що слід робити? Ми повинні серйозно ставитися до плюралізму. Нам потрібно вийти за межі неспроможної концептуалізації ринкової підзвітності та розробити альтернативні способи концептуалізації механізмів підзвітності та їх застосування до соціальних та екологічних проблем, щоб робити владних осіб підзвітними за всі їхні дії, а не лише за ті, що впливають на владних виборців або які можуть бути представлені через фінансові або споживчі операції на ринку.





Праця Rached (2016), яка надає елементи структури, що визначає параметри систем підзвітності, корисна для формування взаємодії з маргіналізованими та недостатньо представленими групами в політичних процесах, пов'язаних з розвитком мереж відповідальності та пов'язаних з ними систем підзвітності. Моделі та способи підзвітності Гранта і Кеохейна (2005) надають типологію для визначення проявів влади та способів ефективнішого протидії їм та їх направлення для ефективнішого встановлення критичної діалогічної відповідальності. Наприклад, **якщо громадська думка є основним джерелом тиску для надання звіту, можна очікувати, що системи підзвітності будуть відносно неефективними.** Це може свідчити про те, що ресурси мають бути виділені на розвиток політичних коаліцій серед малопредставлених груп для проведення кампанії за суворіші юридичні вимоги, які мають бути накладені на власників влади. Застосування системи підзвітності дало б певну вказівку на те, які питання можна було б вирішувати найбільш вигідно і які позиції могли б надати можливості для формування ланцюгів еквівалентності для здійснення політичного тиску. Лише після визначення основних критеріїв оцінки, пов'язаних із системами підзвітності, можна буде розглянути характеристики необхідних систем обліку.

64

У попередньому розділі розглядалися деякі основні поняття щодо концептуалізації підзвітності. Далі обмірковуючи «що повинно бути зроблено?», цей розділ розглядає ці концептуалізації та об'єднує їх як основу вимірів залучення для вивчення та розробки плюралістичних систем підзвітності, як показано на рис. 3.\_. Плюралістична перспектива передбачає численні групи з різними потребами та інтересами, і, таким чином, , кілька систем підзвітності та обліку. Взаємозв'язок між структурою та критичною діалоговою підзвітністю проілюстровано на рис. 3\_п. Агоністичні принципи вказують на те, що всі зацікавлені групи мають бути визначені, залучені та сприяння у визначенні важливих критеріїв оцінки та їх змістовного представлення, що відносини є спірними, а резолюції політичними, і що, швидше за все, знадобиться кілька результатів.







<https://bit.ly/3Bbvquw>

**Context**

Formal/legal ----- Formality of accountability relationship ----- Informal/extra-legal  
Favorable to power holder ---- Social/political environment ---- Favorable to account holder

**Relationship of A to B**

Horizontal ---- Spatiality ---- Vertical  
Delegation ---- Model ---- Participation

**Power holder - A**

Collective ---- Aggregation ---- Individual  
Technocratic ---- Expertise ---- Lay

**Account holder - B**

Technocratic ---- Expertise ---- Lay  
High ---- Extent of organization/mobilization ---- Low

**Standards - X**

Compliance based standards ---- Orientation ---- Integrity based standards  
Rule follower ---- Specificity ---- Autonomous decision making

**Procedures - Y**

Opaque ---- Visibility ---- Transparent  
Voting ---- Mechanism ---- Reason giving

**Time - Z**

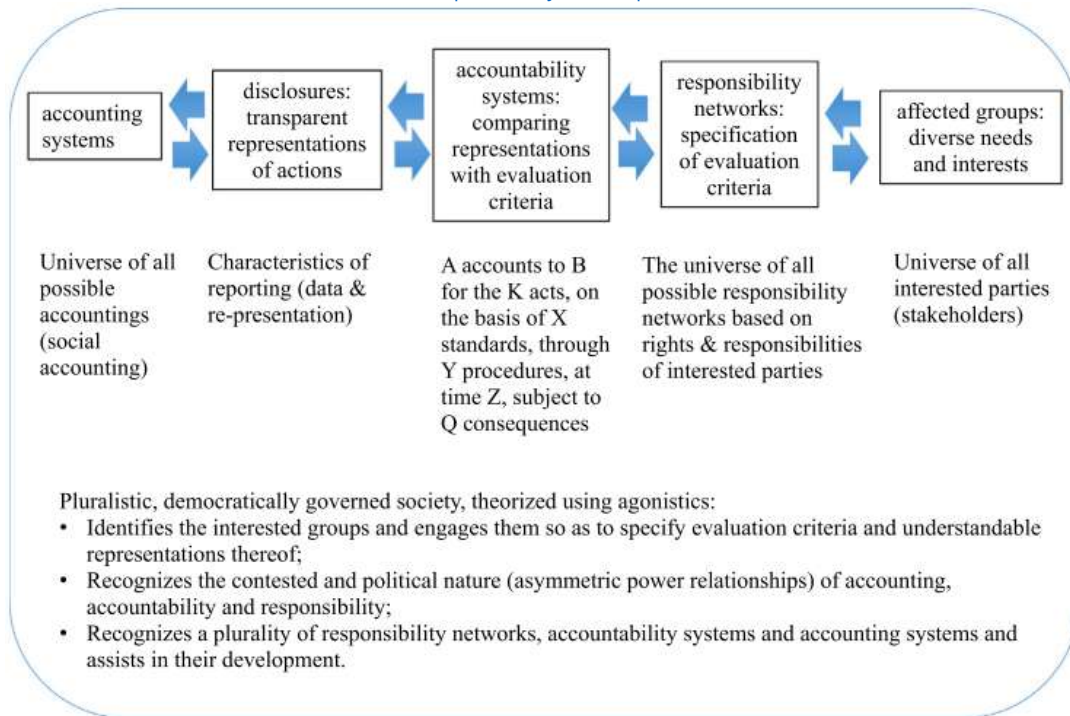
Ex ante ---- Timing of accounting ---- Ex post  
Immediate ---- Account holder reaction ---- Gradual

**Consequences - Q**

Control access to resources ---- Mode ---- Through public opinion  
High ---- Account holder influence ---- Low  
Hard ---- Stringency ---- Soft  
Direct ---- Type ---- Indirect

**Рис. 4.2. Виміри підзвітності** (Dillard & Vinnari, 2019; Grant & Keohane, 2005; Rached, 2016).





**Рис. 4.3. Елементи та відносини критичної діалогічної підзвітності (Dillard & Vinnari, 2019)**

66

Комбінація та дозування параметрів визначаються локально, залежно від того, яку функцію має виконувати система підзвітності:

- запобігання зловживання владою (конституційна);
- прислухання до множини голосів (демократична);
- розвиток здатності влади зробити мудрі істотні рішення (епістемна);
- сприяння довірі суспільства до влади (популістична)

This notion of giving an account, or accountability, is often presented as a force that motivates organizations to respond to the desire of others (Oakes and Young, 2008). For instance, Arrington and Francis (1993) observe that accountability constitutes an organization as answerable to a community of others, where the community within which the organization is situated defines who needs the account and for what.

## 2. СОЦІАЛЬНИЙ БАРОМЕТР

**Edelman Trust  
Barometer 2022**





Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

## METHODOLOGY

The 2022 Edelman Trust Barometer is our 22nd annual trust and credibility survey. The survey was powered by Edelman Data & Intelligence (DxI) and consisted of 30-minute online interviews conducted between November 1 and November 24, 2021.

28

Countries

36,000+

Respondents

1,150+

Respondents/Country

### ДЕСЯТЬ НАЙВАЖЛИВІШИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.

**Недовіра зараз емоція за замовчуванням у суспільстві.** Майже 6 з 10 говорять про свою тенденцію не довіряти чомусь, поки вони не побачать докази того, що це заслуговує на довіру. Ще 64% кажуть, що зараз ми дійшли до точки, де люди нездатні мати конструктивний і громадянські дебати з питань, з яких вони не погоджуються. Коли недовіра за замовчуванням – нам не вистачає здатність дискутувати або співпрацювати.

**3 вивчених установ, бізнесу найбільш довіряють.** Найбільше довіряють бізнесові – 61%, який випереджає неурядові організації (59%), уряд (52%) і ЗМІ (50%). Сімдесят сім відсотків респонденти, однак, довіряють «Мій Роботодавець», що встановлює відносини між роботодавцем і працівником, а це наймовірно важливо.

**Уряд і ЗМІ підживлюють цикл недовіри.** Майже кожен другий респондент вважає, що уряд і ЗМІ це сили розколу в суспільстві—48% і 46% відповідно. Крім того, керівники уряду та журналісти суспільні лідери, який найменш довіряють (урядові лідери 42% і журналісти – 46%).

**Джерелам новин не вдається виправдати довіру.** Жодному іншому джерелу інформації люди не довіряють: довіра до пошукових систем 59%, слідом традиційних ЗМІ (57%), приватні ЗМІ (43%) і соціальні джерела лише 37%.

**Занепокоєння через фейкові новини на історичному максимумі.** Занепокоєння через фейкові новини або використання неправдивої інформації як зброї зараз сягає рекордного показника 76%.

**Крах довіри в демократії.** У багатьох досліджуваних демократіях, установам довіряють менше половини людей, у тому числі лише 46% в



Sumy National  
Agrarian University

"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH

Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
Didactic materials © OLEH PASKO, 2022

<https://bit.ly/3Bbvquw>

Німеччині, 45% - в Іспанії, 44% - у Великобританії та 43 % в США. Більше того, у жодній із розвинених країн не вважають, що їм і їхній сім'ям буде краще жити через 5 років.

**Страхи суспільства на підйомі.** Без віри у те, що наші інституції будуть пропонувати рішення або суспільне лідерство, соціальні страхи є і стають більш гострим. Так, 85% стурбовані втратою роботи і 75% стурбовані зміною клімату.

**Бізнес має бути більша активно залученим до вирішення соціальних проблем.** Бізнес перевершує уряд на 53% за компетентністю і 26 % з етики, респонденти вважають бізнес не робить достатньо для вирішення проблем суспільства, включаючи зміну клімату (52%), економічна нерівність (49%), перекваліфікація робочої сили (46%) і достовірні інформація (42%).

**Суспільне лідерство зараз є ядром функції бізнесу.** Розглядаючи місце своєї роботи, 60% опитаних хочуть, щоб їхній генеральний директор (СЕО) висловлював свою думку щодо спірні питання, які їх хвилюють близько і 80% населення хоче, щоб СЕО персонально брали участь під час обговорення державної політики із зовнішніми зацікавленими сторонами і пояснювали, як робота їхньої компанії принесла користь суспільства. Зокрема, від генеральних директорів очікують, що він/вона братиме участь у формуванні політики та дискурсу щодо робочих місць та економіки (76%), нерівності у заробітній платі (73%), технології і автоматизація (74%) та глобальне потепління та зміни клімату (68%).

**Бізнес повинен взяти на себе лідерство у зламі циклу недовіри.** У кожному випуску з величезним відривом, люди хочуть більшої участі бізнесу, а не меншої. Наприклад, щодо зміни клімату 52% кажуть, що бізнес робить недостатньо, і тільки 9% кажуть, що бізнес робить більше, ніж може у цьому питанні. Роль і очікування від бізнесу ніколи не були зрозумілішим, і бізнес повинен визнати, що його соціальна роль значна. <https://bit.ly/3sJKH2B>

### 3. СОЦІАЛЬНИЙ ЦІННІСТЬ

На сьогоднішній день традиційний погляд зосереджується виключно на вартості, створеної компаніями для своїх акціонерів, тому основним показником вартості є прибуток після вирахування податків.



Однак, виходячи з онтологічного погляду на теорію зацікавлених сторін, необхідно розглянути ширшу концепцію цінності. Концепцію необхідно розширити у двох напрямках: з одного боку, існує потреба в інтеграції економічної цінності, розподіленої між зацікавленими сторонами в цілому, чи то наприкінці операційного періоду (податки, дивіденди, резерви) чи протягом усього процесу ведення економічної діяльності (заробітна плата, соціальні витрати, податки, НДДКР тощо). З іншого боку, необхідно враховувати непрямий економічний вплив дій організації на різних зацікавлених сторін. Такі ефекти можуть бути як позитивними, так і негативними (див. рис. 2.1).

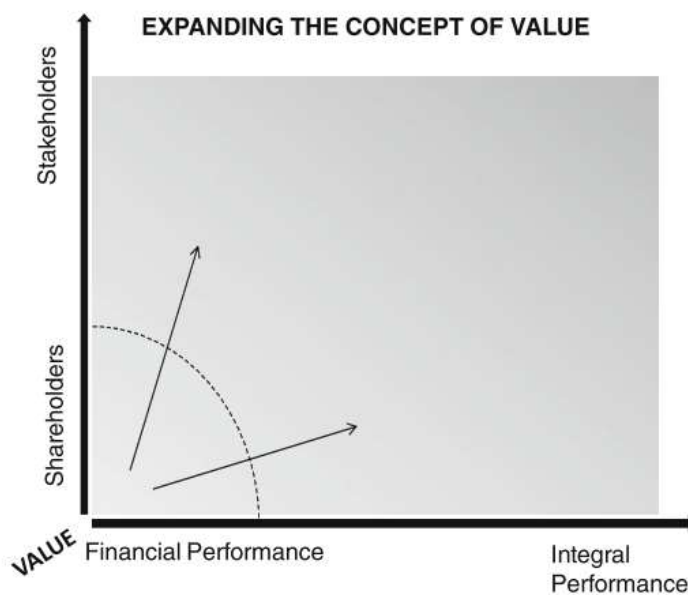


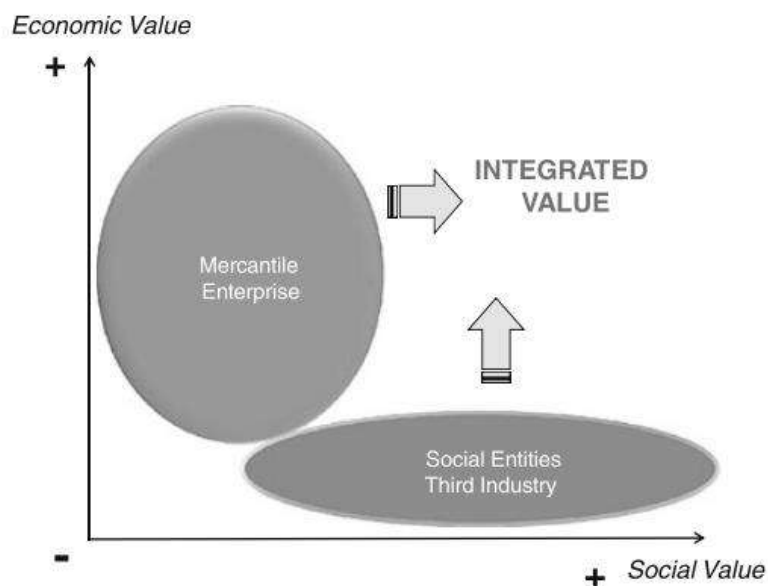
Рис. 4.4. Поняття соціальної цінності. Фінансова та інтегрована результативність (Retolaza et al., 2016, p. 7)

Основна проблема аналізу соціальної цінності полягає в тому, що **традиційні методи показують лише фінансову вартість, створену для акціонерів, тобто економічна та соціальна вартість, створена для інших зацікавлених сторін, не відображається в їхніх показниках.** Тому для об'єктивізації цієї цінності необхідний процес стандартизації. **Спосіб вимірювання економічної вартості, створеної фірмою, показано в принципах бухгалтерського обліку, але не існує еквівалентного інструменту для показу соціальної чи екологічної цінності даного проекту чи організації.** Однак повний опис операцій компанії має включати облік не тільки вартості, створеної для акціонерів, але й тієї,

яка створюється для інших зацікавлених сторін. Тому необхідно виміряти економічний, соціальний та екологічний внесок фірми чи організації. Як спосіб вирішення цієї проблеми, принаймні частково, ми вважаємо, що корисно ввести концепцію «соціально-економічної цінності», яку ми бачимо не стільки як дохід чи прибуток для державного управління, скільки як соціальну цінність, створену торговельною діяльністю як такою організацій всі види, представлені в основному заробітною платою, закупівлями у постачальників та інвестиціями.

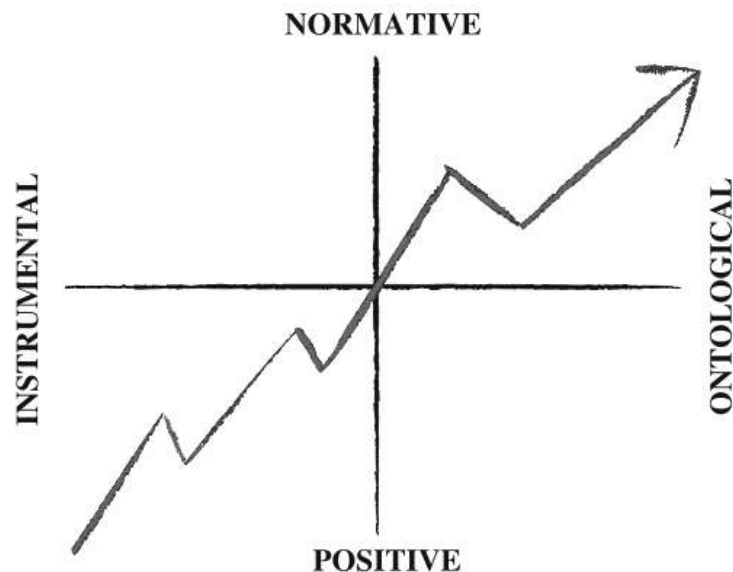
Відповідно, ми вважаємо, що незалежно від того, чи є їх цілі комерційними чи соціальними, організації створюють змішану вартість із соціальними та комерційними компонентами. Загалом вважається, що комерційні операції спрямовані на створення вартості для акціонерів, а будь-яка вартість, створена для інших зацікавлених сторін, розглядається як просто залишкова; навпаки, соціальні або «некомерційні» організації вважаються пріоритетними для створення соціальної цінності. У запропонованому тут підході всі організації, незалежно від їх природи, корпоративних цілей або місії, **вважаються такими, що створюють інтегровану цінність, яка має економічну цінність та соціальна цінність є складовими частинами** (див. рис. 3.1). Ця загальна цінність також повинна включати емоційну цінність, створену організаціями, але об'єктивація та кількісна оцінка цієї цінності виходять за рамки цього дослідження і тому залишаються відкритими як лінія для майбутніх досліджень.

70



**Рис. 4.5. Змішана вартість: економічна та соціальна** (Retolaza et al., 2016, p. 12)

Відповідно до вищесказаного, рис. 3.\_ показує, як тезу про поділ між економічною та соціальною цінністю необхідно замінити підходом з подвійним дном або навіть підходом з потрійним дном, якщо враховувати навколишнє середовище.



**Рис. 4.6. Чотири погляди на соціальну цінність** (Retolaza et al., 2016, p. 13)

Онтологічний погляд вважає, що сама сутність фірм пов'язана з соціальною цінністю, що виправдовує існування фірм у соціальному та моральному планах, що тягне за собою нормативну вимогу, щоб вони створювали соціальну цінність. Тому здається логічним для фірм та інших організацій надати собі інструменти управління, які дозволяють їм оцінювати та контролювати соціальну цінність, яку вони створюють, і враховувати її у своєму управлінні. Вимога про те, щоб соціальна цінність була головною мірою, впливає не тільки на фірми так званого «подвійного прибутку», але й вимагає від усіх фірм і організацій, що працюють на ринку, бути здатними створювати економічну та соціальну цінність одночасно (Retolaza et al., 2016).

## 4. СОЦІАЛЬНИЙ ОБЛІК



Соціальний облік приймає найрізноманітніші формується та з'являється під різними формами. «Соціальний облік» тут використовується як загальний термін для зручності для охоплення всіх форм «рахунків, які виходять за рамки економічного» та для всіх різних ярликів, під якими він з'являється — облік соціальної відповідальності, соціальний аудит, корпоративна соціальна звітність, працівники та звітність щодо зайнятості, діалог із зацікавленими сторонами, а також екологічний облік та звітність.

Соціальний облік не є ані усталеною частиною корпоративної та/або бухгалтерської практики, а також не сприймається з ентузіазмом чи захопленням будь-якою з різних галузей альтернативного/критичного проекту. Таким чином, він не є ані частиною «традиційного обліку».

Один вимір соціального обліку пов'язаний із соціальними та екологічними наслідками традиційного обліку (тобто безпосередньо з альтернативного/критичного проекту), але в рівній мірі йдеться про (спроби) пом'якшення цього та подальших змін у бухгалтерському обліку. Соціальний облік можна розглядати як всесвіт усіх можливих обліків (Gray, 2002, p. 692).

Якщо соціальний облік — це всесвіт усіх можливих обліків, то не може бути єдиного проекту соціального обліку — скоріше є багато проектів, кожен із яких має різні теоретичні, соціальні та політичні прихильності. Деякі з цих проектів краще визначені, розроблені та реалізовані, ніж інші. Деякі «соціальні обліки» залишаються значною мірою нерозвиненими — можливо, скоріше, неуявними — у бухгалтерському обліку (Gray, 2002, p. 698).

З іншого боку, мабуть, найбільш систематично розробленою сферою соціального обліку є позитивістський аналіз феноменів соціального обліку — як правило, розкриття інформації про соціальні та екологічні аспекти діяльності компаній. Вони навчають нас багато чому про явища та підвищують репутацію нових (старших) обліків, але не сприяють безпосередньому розвитку цих обліків — і не очевидно, що основна мотивація такого дослідження полягає в тому, щоб зробити це. Тобто ці дослідницькі проекти є значною мірою пасивними, навіть консервативними, спираючись на явища, які виробляють міжнародні капіталістичні підприємства.

Соціальний облік (Retolaza & San-Jose, 2021), який також називається облік стейкхолдерів (Freeman et al., 2020).







«Якщо корпоративна мета змінюється від створення вартості для акціонерів до створення вартості для більш широкого кола зацікавлених сторін, двовимірну (подвійну) перспективу сьогоdnішнього бухгалтерського обліку необхідно розширити до більш багатовимірного уявлення про ефективність, що може відображати цінність цілісно» (Freeman et al., 2020, p. 90).

Економічний/фінансовий облік не може задовольнити інформаційні вимоги теорії стейкхолдерів. Таким чином, за відсутності конкретної системи інформації теорія зацікавлених сторін може легко порушити «проблему управління» Дженсена. Незалежно від того, чи є принципал лише акціонером (як у агентській теорії), чи сукупністю зацікавлених сторін (мультифідучіарна теорія), проблема агентства може загостритися; а менеджер (агент) мав би виключно контроль над системою обґрунтування цілей та інтересів. **Впровадження теорії зацікавлених сторін у компаніях без обліку, орієнтованого на зацікавлених сторін, дозволить менеджерам діяти на цій передумові.** Тому сама теорія зацікавлених сторін і пов'язана з нею проблема неурядування становлять серйозний виклик традиційному обліку та потребують його розширення.

У теорії зацікавлених сторін компанія ґрунтується на п'яти ключових концепціях: визначення пріоритетів мети, а також прибутку; створення цінності для зацікавлених сторін, а також для акціонерів; бачення бізнесу як вбудованого в суспільство, а також в ринки; визнання повної людяності людей, а також їх економічних інтересів; і інтеграція бізнесу та етики в більш цілісну модель (Freeman et al., 2020). Цей підхід ґрунтується на шести фундаментальних принципах: 1) Мета, 2) Взаємозв'язок, 3) Співпраця, 4) Взаємність, 5) Створення цінності та 6) Людська складність (Freeman et al., 2020).

Класичний облік обмежує наше сприйняття цінності точкою зору однієї зацікавленої сторони – акціонера – і не враховує погляди інших зацікавлених сторін: співробітників, постачальників, уряду, громадян і в деяких випадках навіть самих клієнтів. Більше того, видається, що він обмежує визначення вартості економічними операціями, опосередкованими ціною (Agle, Mitchell & Sonnenfeld, 1999), не відносячи до цінностей будь-які перекази, які відбуваються за межами системи цін,





незалежно від їх кількісної та якісної важливості з точки зору людського потенціалу, розвитку і щастя. Він також не враховує емоційну цінність; у кращому випадку явно принизливі емоції розглядаються лише як обмеження раціонального вибору. Тому бухгалтерський облік зосереджується виключно на фінансовій діяльності організації, ігноруючи широкий набір неринкових та емоційних операцій, які можуть мати велике значення для різних зацікавлених сторін організації (Gray et al., 1995; Grey, 2002).

## Чи потрібен соціальний облік?

У традиційній неокласичній теорії вартість створюється шляхом обміну між попитом і пропозицією, що розвивається в умовах вільного ринку. Загальна теорія конкурентної рівноваги пояснює, що за певних умов максимізація результатів компанією (оптимізація прибутку/вартості) відповідає соціальному оптимуму, тобто створення максимально можливої вартості для суспільства. З цієї точки зору ми могли б вважати, що «[У вільній економіці] існує одна і тільки одна соціальна відповідальність бізнесу — використовувати свої ресурси та брати участь у діяльності, спрямованій на збільшення прибутку, доки він залишається в рамках правил” (Згадувана неодноразово цитата Мільтона Фрідмана). Аналізуючи логіку, що лежить в основі, ми бачимо, що **максимізація прибутку не є самоціллю. Навпаки, він є інструментом для створення цінності для суспільства.** Тим не менш, враховуючи, що в мікроекономічній логіці існує двозначна відповідність між обома результатами; максимізація прибутку, яка є набагато більш конкретною та чіткою, може замінити кінцеву мету створення соціальної цінності, що є набагато більш нечітким поняттям. Однак, виходячи з цієї логіки, мета компанії полягає не в ній, а скоріше, у суспільстві, а в припущенні, що те, що добре для компанії, добре для суспільства, що породжує невідкладне поняття DWDG (роблячи добро, робити добре).

Отже, в **неокласичній економіці не розглядається конфлікт між мотивами максимізації прибутку компанії та її соціальною функцією. Швидше, прибуток є надійним індикатором соціальної функції, яку виконують різні компанії** (Retolaza & San-Jose, 2021). У зв'язку з цим впливає, що цілі компаній, як і всіх інших організацій, не





притаманні їм самим, а скоріше, вони зовнішні, тобто соціальні. Цей підхід добре пов'язаний не лише з класичною теорією суспільного договору, але й із сучасними розробками. Більше того, ця перспектива добре поєднується з концепцією суспільства, заснованої на соціалізації, в якій доброзичливість соціальних висловлювань розуміється виключно на основі корисності, яку люди отримують від таких тверджень. Це призвело до широкого розвитку інструментів для вимірювання ступеня матеріального добробуту, включаючи валовий внутрішній продукт (ВВП) і дохід на душу населення, який теоретично і практично тісно корелює з соціальним оптимумом.

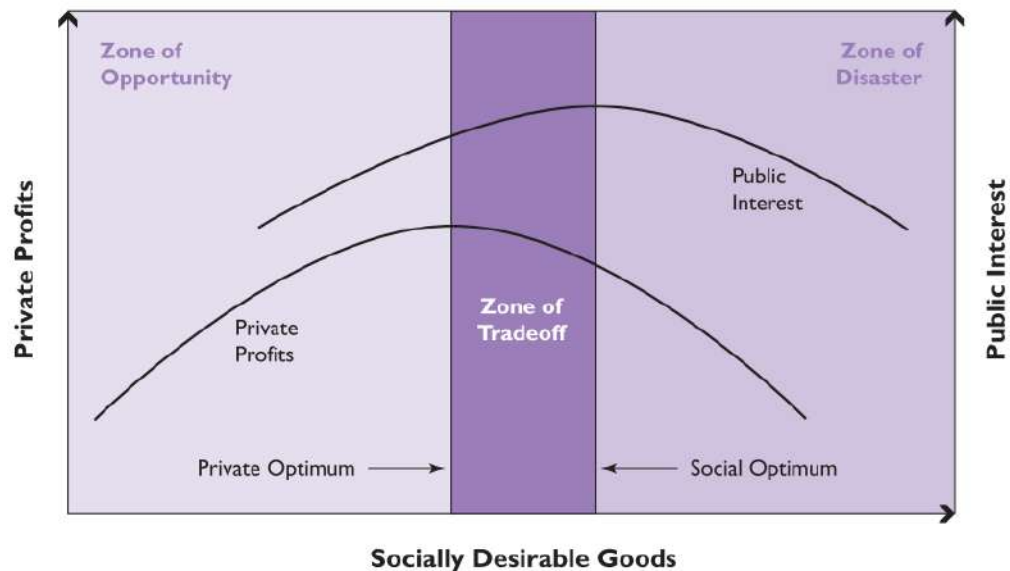
З наведеного вище аргументу можна зробити висновок, що **економіко-фінансова інформація є надійним індикатором соціальної цінності, створеної компанією, тому чому немає необхідності встановити додатковий соціальний облік для неї.** Лише у випадку неурядових організацій та державних організацій, які формально не реагують на ринкові правила, може бути виправданим запровадженням певного типу управління додатковою інформацією, а саме звітів про соціальний вплив, соціальних балансів та соціального обліку.

Незважаючи на це, цей зв'язок між корпоративним прибутком та створеною соціальною вартістю не поширений у суспільстві і є суперечливим для значної частини широкої громадськості, яка, загалом, вважає, що прибуток лише приносить користь акціонерам на шкоду інтересам усіх інших зацікавленим сторонам. З більш технічної точки зору, він має ряд обмежень. По-перше, щоб він функціонував правильно, необхідно виконати певні припущення, що не завжди так (провали ринку). По-друге, базовий оптимум за Парето враховує лише генерацію сукупної вартості, виключаючи будь-які міркування про справедливість розподілу. По-третє, у багатьох випадках може існувати компроміс між приватними прибутками та суспільними інтересами.

Нарешті, загалом, лише економічна вартість — яка приймає форму ринкових операцій — береться до уваги, усуваючи зовнішні ефекти, як позитивні, так і негативні. Деякі негативні зовнішні ефекти, такі як вартість викидів CO<sub>2</sub>, несміливо почали інтерналізуватися, але інтерналізація соціальних витрат (здоров'я, надбавки, нерівність та виключення) практично відсутня. За винятком певних чітко визначених умов, позитивні соціальні зовнішні ефекти (підприємництво та



інвалідність) не сприймаються як цінність, створена організаціями. Ці обмеження, як самі по собі, так і в поєднанні з іншими проблемами, означають, що часто існує розбіжність між приватними вигодами та суспільними інтересами рис. 3.\_.



**Рис. 4.7. Суспільні інтереси проти приватних інтересів (зона компромісу) (Karnani, 2011, р. 72)**

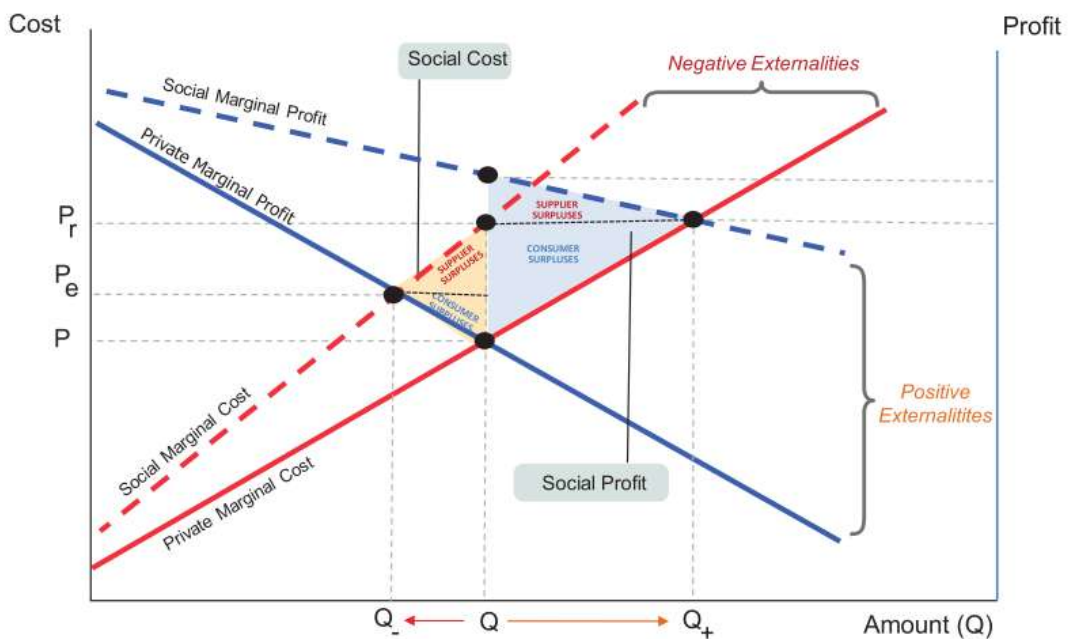
Це тому, що останнє визначається не лише кількістю виробленої вартості, а й її «розподілом» (Karnani, 2011). Аналогічно, створення неринкової вартості, яка може бути як додатною, так і від'ємною, означає, що біржова ціна не обов'язково відповідає фактичній ціні беззбитковості.

Слід зазначити, що існує певна область можливостей, у якій соціальний і приватний оптимуми можуть збігатися і навіть спричиняти процеси державно-приватного партнерства. Аналогічно, може існувати область втрат, де обидва оптимуми погіршуються паралельно. Незважаючи на це, немає необхідності, щоб обидва оптимуми збігалися, оскільки в центральній зоні може бути компроміс між приватним оптимумом і соціальним, оскільки соціальна екстерналізація витрат (охорона здоров'я, пенсії, звільнення, навчання, інфраструктура) покращить приватний оптимум на шкоду соціальному. Більше того, інтерналізація компаніями соціальних витрат покращить соціальний оптимум на шкоду приватному. У цьому випадку оптимум є не стільки точкою рівноваги, скільки діапазоном компромісів, межами, за яких порушується рівновага між соціальним оптимумом і приватним



оптимумом. Слід підкреслити, що негативні зовнішні ефекти є не єдиними, які існують. Поряд з цим, компанії створюють широкий спектр позитивних зовнішніх ефектів, які неможливо монетизувати безпосередньо за допомогою системи цін.

На рис. 3.\_ ми бачимо зміну соціальної вартості, створеної або зменшеної, коли в точці рівноваги між вартістю та приватним граничним прибутком додається граничний соціальний прибуток, а граничні соціальні витрати віднімаються.



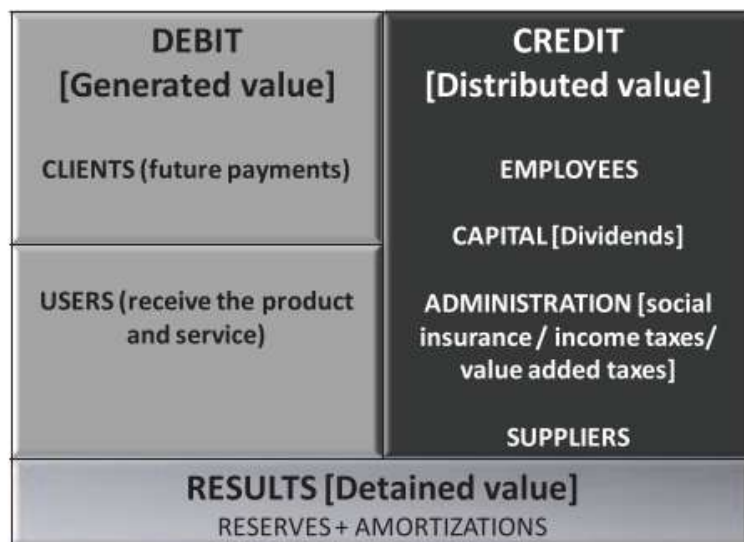
**Рис. 4.8. Розрив між граничним, приватним і суспільним прибутком (Retolaza & San-Jose, 2021, р. 4)**

Той факт, що те, що добре для суспільства, не обов'язково повинно бути поганим для компанії, і той факт, що те, що добре для компанії, не обов'язково має бути на шкоду суспільству, не означає, що вірна протилежна пропозиція; не все, що добре для компанії, обов'язково добре для суспільства. Однак, якби не було так, це була б велика ілюзія. Можливо, саме цей компроміс між державним і приватним прибутком, узгодження якого є однією з головних цілей економічної науки, що викликає недовіру серед широкої громадськості та доповнюється асиметрією інформації, служить для підживлюють всілякі теорії змови (Retolaza & San-Jose, 2021).

Таким чином, з одного боку, ми знаходимо широку громадськість, яка все більше скептично ставиться до передбачуваного співвідношення між вигодою для бізнесу та соціальним добробутом (**криза довіри**). У той час як, з іншого боку, компанії повинні досягти легітимності перед своїми акціонерами в цілому, або через свою відповідальність (альтруїстичний), або у своїх власних інтересах (**криза легітимності**).

І компанії, і всі інші організації своєю діяльністю створюють робочі місця, а отже, і заробітну плату, що призводить до внесків на соціальне страхування, недержавних пенсійних планів, податку на прибуток та купівельної спроможності. Вони також формують інші види податків (податок з корпорацій, муніципальні податки та податок на додану вартість). Подібним чином ці суб'єкти — або принаймні деякі з них — стимулюють підприємницьку діяльність, купуючи у постачальників, що можна вважати створенням соціальної цінності, викликаної ринковими операціями. До цього моменту ми посилалися на цінність, яку всі типи організацій (комерційні компанії, соціальні підприємства, ГО та державні органи) створюють для суспільства своєю ринковою діяльністю і яку можна було б позначити як ринкову соціальну цінність. Як уже зазначалося, це може бути прямим, через додану вартість, або спричиненим через вартість, обумовлену закупівлями у постачальників (рис. ).

78



**Рис. 4.9. Створена, розподілена та збережена вартість: Основа пропонованого соціального обліку. (Retolaza & San-Jose, 2021, p. 5)**



Враховуючи, що в обох випадках мова йде про вартість, створену комерційною діяльністю, це більшою чи меншою мірою відображається в бухгалтерському обліку. Традиційний облік безпосередньо не показує соціальний вплив, який генерує бізнес, отже, **має бути проведений певний процес трансформації, щоб розкрити розуміння соціального впливу, спричиненого ринковою діяльністю організацій**. Більш проблематичною є неринкова вартість, яку організації додатково створюють за допомогою зовнішніх ефектів або трансакційних процесів, не врахованих у системі цін (неринкова). Завдяки своїй природі цей тип генерування вартості є очевидним як у державних установах, так і в ГО, але може виникати й у комерційних компаніях усіх типів. Створення робочих місць та інші широко відомі зовнішні ефекти — лише кілька гарних прикладів цього. У комерційних компаніях, залишаючи осторонь їхню можливу інструментальну природу, існують позитивні заходи підтримки громади чи окремих осіб, які мають цінність самі по собі. Тим не менш, ця **вартість не реєструється в бухгалтерському обліку, і в кращому випадку вони будуть вважатися витратами**.

79

Ще більш складною є реляційна чи емоційна цінність (позитивна чи негативна), яку організації можуть створити для зацікавлених сторін. Таким чином, одна особа може отримати приємний досвід у взаємодії з даною організацією. Якщо ця особа є клієнтом компанії, вона може залишатися такою й надалі, або вони можуть змінити постачальника, і, можливо, ця вартість буде відображена в ціні. Однак, якщо вони є працівниками чи постачальниками, то трансакційні витрати, пов'язані з обміном, можуть перешкодити системі цін включити емоційну цінність, принаймні чітко. У тих випадках, які не стосуються системи цін, як це відбувається з користувачами публічної організації, ГО або сусідами комерційної компанії, бухгалтерський облік не може зафіксувати емоційну цінність, яку різні організації створюють для своїх різних акціонерів.

З огляду на це, класичний економіко-фінансовий облік, здавалося б, дещо обмежений з точки зору надання вичерпної інформації про цінність (у різних її формах), створену або зменшену організацією з часом. Цю проблему було вирішено за допомогою кількох різних ініціатив: з одного боку, створення стандартів щодо звітності про сталий розвиток (наприклад, GRI, інтегровані звіти, SA8000, SROI), а з іншого боку,



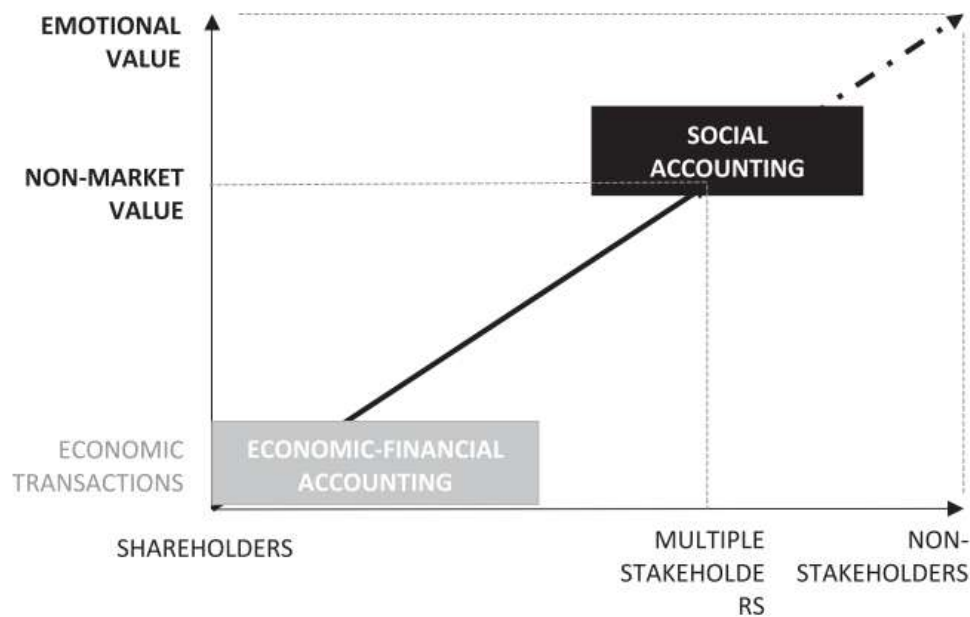


вимоги з боку адміністрації щодо додаткових нефінансова інформація (наприклад, Європейська директива про нефінансові звіти). Тим не менш, **на сьогоднішній день жодна комплексна система економічної інформації не була успішно розроблена та загальноприйнята для стандартизації та аналізу нефінансової інформації**. У зв'язку з цим тривимірна звітність має високорозвинену систему управління економіко-фінансовою інформацією. Ця система, хоча й зароджується, перебуває в процесі формування консенсусу в екологічній обстановці, і на неї також посилаються в грошових одиницях.

Тим не менш, у соціальному середовищі вони не є вичерпними та визначаються в грошових одиницях ефективності. З огляду на те, що з точки зору широкої громадськості економічні та фінансові умови є лише інструментальними, а навколишнє середовище є принципово обмежувачими, ми виявляємо, що не маємо інструментів для контролю та управління основною функцією організацій. Отже, ми не можемо глибше зрозуміти процеси, за допомогою яких організації створюють цінність для зацікавлених сторін (і, отже, суспільства) на основі грошових одиниць. Отже, здається необхідним запропонувати соціальну систему обліку або систему обліку зацікавлених сторін *stakeholder accounting system* (так звана *SEA*), яка б дозволила нам визначити соціальний рахунок прибутків і збитків у грошовому виразі. Така система, яку ми будемо називати системою соціального обліку (Gray, 2001; Gray et al., 2014), не обов'язково повинна бути альтернативою існуючим немонетарним системам соціальної інформації. Вона може доповнювати їх, пропонуючи систему систематизації, засновану на монетизації поточних інформаційних систем.







**Рис. 4.10. Система соціального обліку: глобальний погляд**

Соціальний облік дозволяє нам розширити традиційний облік у двох вимірах:

- 1) з одного боку, **шляхом включення неринкової вартості**, яку організації створюють або зменшують у своїй взаємодії з суспільством, включно з емоційною цінністю, а з іншого боку,
- 2) шляхом розширення уваги з боку інвесторів і фінансистів, референтів поточної системи бухгалтерського обліку, до набору зацікавлених сторін, які складають організацію. Емпіричні експерименти, проведені на сьогодні, показують здатність соціального обліку забезпечити взаємопов'язане розуміння економічної та соціальної обстановки через інтеграцію багатовимірного підходу. Цей процес завершується включенням різних змінних, виділених зацікавленими сторонами, та монетизацією неринкової вартості через процес справедливої вартості немонетизованих (неринкових) соціальних результатів, у тому числі емоційних (Retolaza et al., 2016).

## **5. ЕВОЛЮЦІЯ СОЦІАЛЬНОГО БАЛАНСУ НА ПРИКЛАДІ КОНКРЕТНОЇ КОМПАНІЇ**

BBVA був заснований в 1857 році і сьогодні є одним з трьох найбільших фінансових установ в Іспанії, маючи прямі операції в більш ніж 30 країнах, особливо в Латинській Америці. У 2007 році компанія представила свій перший річний звіт про КСВ, в якому соціальна





відповідальність і прагнення до її вдосконалення виділяються як один із ключових корпоративних принципів. У цьому документі зазначено основні цілі банку в його прихильності до соціальної відповідальності, включаючи досконалість у виконанні основної діяльності, розвиток «можливостей соціального бізнесу» для створення цінності як для суспільства в цілому, так і для BBVA, а також зосередженість на інвестиціях компанії, які підтримують соціальні ініціативи, особливо у сфері освіти. Точніше, у звіті BBVA з КСВ (2012 р.) банк визначив свій звіт SBS як документ, що оцінює виконання компанією корпоративних соціальних вимог протягом конкретного періоду часу, показуючи позитивний і негативний вплив діяльності корпорації на суспільство. Банк використовував *Economic value added* EVA для вимірювання свого внеску в суспільство, який розуміється як цінність створена для зацікавлених сторін, що розраховується як сума дивідендів акціонерів, відсотків, наданих клієнтам, платежів постачальникам, сплачених податків та пожертв третіх осіб. Потім BBVA розділив цей показник на створену економічну додану вартість *generated economic value added* (EVA-G) з маржою, комісійними та іншим доходом, і розподілену економічну додану вартість *distributed economic value added* (EVA-D) з дивідендами акціонерів, виплатами постачальникам, державному управлінню та персоналу, як видно з таблиці 4.2.

Таблиця 4.2.

**Створена економічна вартість (EVA-G) і розподілена (EVA-D).  
Взято зі звіту про соціальну відповідальність за 2007 рік, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA). (Valmayor et al., 2021, p. 5)**





(Million Euros)	2007	2006	2005
SVA (Economic Value added)	27,815	21,882	18,062
Social economic value generated (SEV-G)	18,419	16,821	13,227
Net interest income	9769	8374	7208
Net fee income	4723	4335	394
Income for insurance activities	729	650	487
Other ordinary income	3099	2473	1514
Other net gains and losses	98	989	77
Social economic value distributed (SEV-D)	12,285	10,991	9463
Shareholders: Dividends	2717	222	1801
Minority interests	289	235	264
Suppliers and other administrative expenses (excluding wages and salaries)	2864	2488	2275
Society: Tax	208	2059	1521
Employees: Personnel expenses	4335	3989	3602
Social economic value retained (SEV-R = SEV-G – SEV-D)	6134	583	3763
Provisions and amortization	2725	3314	1757
Reserves	3409	2516	2006

Структура цього звіту залишалася незмінною протягом наступних трьох років до 2011 року, коли був прийнятий Закон про сталий розвиток в Іспанії, а SBS було офіційно включено до річного звіту. Тепер мета полягала в тому, щоб доповнити показники EVA, EVA-G і EVA-D іншими, показуючи кращу оцінку соціального впливу компанії. Перші нові показники SBS наведені в таблиці 4.3, пов'язані з пільгами для людей, які отримали іпотеку від BBVA, кількістю дрібних акціонерів у компанії, кількістю створених робочих місць, особами, які отримують гранти, та навчальними програмами.



**Таблиця 4.3. Початковий соціальний баланс (SBS), представлений BBVA. Взято з річного звіту BBVA, 2011. Вплив BBVA на суспільство: соціальний баланс. (Valmayor et al., 2021, p. 6)**

Number of people living in homes financed by BBVA	4.7 million
Clients in Spain with new credit conditions adapted to their needs	105,000
Entrepreneurs in Latin America financed with microcredits from the BBVA Microfinance Foundation	948,500
People with deposits receiving an average interest of 863€ (millions of people)	2.7 million
People with investments managed by pension fund administrators of the Group in Latin America (millions of people)	13.3 million
Small shareholders receiving an average dividend of 490€	935,406
Jobs created in 2011	3200
Total taxes paid and collected by BBVA (mill€)	8012
Total payments to 6654 suppliers in 2011 (mill€)	5498
Attributable profit after tax dedicated to social programs (%)	2.50%
Children receiving education grants in Latin America	61,436
Persons receiving financial literacy programs	814,483

84

Ця модель була завершена в 2012 році і представлена як SBS на період з 2012 по 2014 рік під назвою «Соціальний вплив». У цьому документі, наведеному в таблиці 4.4., викладені показники у чотирьох широких розділах:

- внесок у соціальний розвиток і добробут,
- створення багатства для зацікавлених сторін (в основному дивіденди, податки та зарплати),
- створення робочих місць (прямі та непрямі) та
- внески в суспільство через прямі інвестиції.

Звичайно, з цією інформацією дані дають вичерпний огляд соціального внеску банку, хоча важко кількісно оцінити ці дії в грошовому виразі та їх вплив на прибутковість банку.



**Таблиця 4.4. Новий соціальний баланс, представлений у звіті за 2013 рік, взятий зі звіту про відповідальну банківську діяльність BBVA 2013. 2013 рік (Valmayor et al., 2021, p. 6)**

	2013	2012	2011
<b>Contribution to social development and welfare</b>			
Number of people who live in homes financed by BBVA	4,939,731	4,742,622	4,744,654
No. of families with difficulties in meeting their loan repayments that BBVA has helped through new financing conditions adapted to their needs	139,709	117,481	n.a.
No. of SMEs supported or financed by BBVA	348,445	321,918	300,759
Number of micro-enterprises and self-employed people supported or financed by BBVA	1,117,411	999,107	993,489
No. of entrepreneurs in Latin America financed via microcredits by the BBVA Microfinance Foundation	1,493,709	1,293,514	948,508
Total microloan volume of the BBVA Microfinance Foundation (million euros)	861	887	n.a.
Number of people with mobile banking account in Latin America	1,973,407	1,810,530	944,592
Number of banking correspondents in Latin America	27,722	22,756	19,684
<b>Wealth creation</b>			
Total taxes accrued and collected by BBVA's business activity (million euros)	9848	9408	8012
Total investment in technology and innovation (million euros)	891	866	833
Economic value generated (million euros)	21,112	22,120	20,055
BBVA's share of total economic value generated in the countries where it operates (%; weighted)	0.5%	0.5%	0.5%
Number of individual shareholders	994,846	1,008,099	967,175
Average dividend received per individual shareholder (euros)	1100	1066	1057
<b>Job creation</b>			
Net jobs created at BBVA	619	3773	32
New permanent hires	6493	7045	7734
New permanent hires under 30 years old (%)	51	50	50
Number of people hired through the "Yo Soy Empleo" (I am employment) program	3397	n.a.	n.a.
Number of people employed by SMEs and micro-enterprises financed or supported by BBVA in Spain	1,364,883	1,387,070	1,459,575
Number of disabled people or at risk of exclusion employed by companies supported by BBVA	892	694	504
<b>Contributions to society</b>			
Investment in social programs (million euros)	97.1	81.3	74.2
Net attributable profit allocated to social programs (%)	4.4%	4.8%	2.5%
Number of financial literacy program beneficiaries	256,359	251,637	123,768
Number of basic financial skills acquired by beneficiaries of the financial literacy program	829,643	689,881	413,596
Number of recipients of integration scholarships in Latin America	92,264	62,887	59,986
Number of beneficiaries of education for society programs (million)	1.5	1.2	1.1
No. of beneficiaries from BBVA Microfinance Foundation activity in Latin America (million)	6.0	5.2	3.7

З 2015 року розпочався новий етап звітності, соціальна відповідальність тепер включена в бізнес-стратегію компанії та сформульована в новій політиці, спрямованій на гарантування прозорості по відношенню до клієнтів, на створення довгострокової

цінності для всіх зацікавлених сторін, а також в інтеграції соціальних та екологічних можливостей у бізнес-модель. Були додані нові індикатори, як можна побачити в таблиці 4.5. Проте, з цими змінами, класичний звіт SBS додав індикатори EVA та монетизацію діяльність була ліквідована. Тепер він був замінений спеціальним записом у річному звіті в розділі «Суспільство», де конкретні пункти SBS розпорошені у звіті. Показники економічної доданої вартості, створені та розподілені, з'явилися в окремому додатку у звітах за 2015 та 2016 роки, а потім були остаточно вилучені зі звіту за 2017 рік.

**Таблиця 4.5. Адаптація соціального балансу в 2015 році, взято зі звіту про відповідальний банкінг BBVA 2015 (Valmayor et al., 2021, р. 7)**

		2015 Target	Progress 2013–2015
Education	Number of beneficiaries of the financial program	3,000,000	4,140,346
	Number of SME companies from growth program	8000	5348
	Number of SME companies with education programs		120,559
	Number of grants for underprivileged children	200,000	215,171
	Number of beneficiaries of other education for society programs		110,752
Social impact products	Consolidate the presence of Microfinance Foundation in Latin America	To increase the number of participants	419,287
	Number of grants for creating jobs (Yo soy empleo)	10,000	10,000
Shareholders and investors	Synthetic index	1st/2nd position in index	1st position in index
Eco-efficiency	Percentage of reduction in CO <sub>2</sub> emissions per person	-6%	-16%
	Percentage of reduction in paper consumption per person	-3%	-43%
	Percentage of reduction in water consumption per person	-3%	-23%
	Percentage of reduction in electricity consumption per person	-3%	-14%
	Percentage of people working in certified buildings	33%	33%

Слід зазначити, що протягом періоду 2005–2015 років підприємство було включено до престижного індексу сталості Доу Джонса, як і Banco Santander. Однак у 2016 році, незважаючи на період високих показників, банк був замінений іншими меншими іспанськими структурами, такими як Bankia. Після цієї події інформація, створена компанією, виглядає гіршою за якість, а інформація менш кількісною. Взагалі кажучи, протягом досліджуваного періоду (2007–2017 рр.), можна сказати, що BBVA працювала над розробкою інструментів репутації, щоб повідомити про свої дії, пов'язані з SBS та CSR, з високим ступенем відповідності чинним нормам. Крім того, основним показником для вимірювання вигод для суспільства протягом цього періоду є EVA.



## 6. ПОТЕНЦІЙНІ ТРАЄКТОРІЇ РОЗВИТКУ СОЦІАЛЬНОГО ОБЛІКУ

Зручним місцем для початку нашого обговорення соціальної, екологічної та екологічної обліку і звітності можуть бути контрасти, які підсилили все, що називається «соціальний облік». Контрасти включають: значний потенціал змін, який може лежати в соціальному обліку, порівняно з тим, що насправді досягнуто; центральна і потенційно радикальна важливість підтримки капіталу до відповідальності (підзвітності) проти того, що ми фактично бачимо з добровільним розкриттям – управління легітимацією та сприйняттям; значну енергію, яку надає бізнесу для ведення соціального обліку як дискреційної та добровільної діяльності, водночас пропагуючи риторику, яка підтримує загальну відсутність важливості соціального обліку; вишукана упередженість поточної практики звітності проти заяв, які бізнес та уряд висувають щодо цієї звітності; і безглуздий сенс більшості поточної практики добровільного звітування в порівнянні з інтенсивним радикальним потенціалом «зовнішнього соціального аудиту». Ризикуючи надмірно спрощувати, ми могли б позбутися деяких з цих напружень розглядаючи три різні «рівні розв'язання». Кожен із цих трьох рівнів також передбачає різний, часто неявний, підхід до реформування корпорації та системи організації економіки. Ці три рівні, безумовно, не є дискретними, але можуть служити зручною картинкою для евристики подальшого розвитку соціального обліку, його траєкторій розвитку. Ними є: 1) Менеджерський, звичайний підхід; 2) тривимірний підхід; і, нарешті, 3) підхід до звітності щодо сталого розвитку, що ґрунтується на екологічній та екологічній справедливості (Gray and Bebbington, 2000). Кожен із цих підходів має чимало спільного. Зокрема, всі вони ґрунтуються на переконанні, що звітність має цінність (як деонтологічно, так і буквально), усі вони ґрунтуються на певному ступені оптимізму, і, у більшості випадків, які тут обговорюються, усі вони вважають об'єктом бухгалтерського обліку суб'єкта звітності та працювати в рамках добровільної звітності суб'єктом підзвітної особи.

**Таблиця 4.6. Потенційні траєкторії розвитку (Gray, 2006)**

the managerialist, “business-as(-almost)-	the triple bottom line, there-is-a-common-	ecologically- and eco- justice-informed
--	---	--







usual”	ground approach to SEA	approach to sustainability reporting
<p>Менеджерський, звичайний підхід</p>	<p>Тривимірний підхід</p>	<p>підхід до звітності щодо сталого розвитку з урахуванням екологічної та соціальної справедливості</p>
<p>Це підхід переважає в нинішній практиці звітності. Це корпоративний, добровільний, частковий і, здебільшого, досить поверхній підхід. Відповідно до цього підходу дані звітуються вибірково. Передбачається, що між традиційними економічними критеріями та соціальними чи екологічними вимогами чи вимогами сталого розвитку існує незначний конфлікт або взагалі відсутній. Маючи такі дані, жоден користувач не міг би зробити якусь достовірну оцінку соціальної чи екологічної діяльності організації. Крім того,</p>	<p>Це підхід до звітності, який іноді можна побачити у справді інноваційних звітних компаній. Така звітність ґрунтується на рівних трьох частин до звітності і розглядає час, коли річний звіт організації включатиме три однаково підкреслені та однаково надійні розділи, що стосуються економічної, соціальної та екологічної діяльності організація. Цей підхід має на меті вийти за рамки поточних стандартів Глобальної ініціативи звітності (GRI) і, ймовірно, передбачає форму звітності, до якої GRI зрештою може прагнути. Цей підхід,</p>	<p>Цей підхід відноситься до тих експериментів, які ще є зародковими, але які будуть побудовані на критичних поняттях, таких як екологічні сліди і соціальна справедливість. Така звітність цілком могла б ґрунтуватися на поточних експериментах, таких як моделі оцінки сталості (SAM), стійкі витрати. Методологія має два елементи. По- перше, усі підходи до звітності, засновані на екологічній основі, ґрунтуються на необхідності встановити, чи є організації соціально та екологічно стійкими. Припущенням за замовчуванням з цієї</p>







<p>цей підхід ґрунтується на тому, що якщо й існує соціальна та екологічна криза, то вона вирішується за допомогою існуючих механізмів, припущень та попередніх концепцій. Здається, що дотримуватись такої точки зору стає все більш можливим, лише якщо переважає один із двох станів душі. По-перше, можна дотримуватись такої точки зору як результат нездатності уявити, що можуть бути якісь гідні цілі, яких неможливо досягти за допомогою гонитви за комерційним прибутком (свого роду комерційне бачення тунелю, що можна назвати кердосопією або орієнтацією на прибуток <i>kerdosopia or profit-focus</i>). Так само можна дотримуватись таких поглядів як результат незнання та/або браку інтелектуальної енергії щодо</p>	<p>як правило, визнає, що поточні акценти та баланси в суспільстві, ймовірно, є ворожими, але також, схоже, вважає, що, хоча нам може знадобитися реформувати організаційні акценти і, можливо, навіть структури та управління організаціями, основні системи економічної організації, ймовірно, є задовільними, їх можна врятувати і реформувати. У кращому випадку цей підхід дає цілком реальну можливість викрити суперечності, властиві сучасній практиці та дискусіям щодо корпоративної поведінки. Як ми побачимо, це може бути реформаторським, але масштаби цієї «реформи» цілком можуть бути значними і, ймовірно, потребуватиме живої уяви, щоб уявити, як може виглядати світ змістовної звітності за</p>	<p>точки зору «глибокої стійкості» було б, що вони не є. Справді, дані свідчать про те, що більшість організацій навіть не наближаються до того, що можна було б сказати як сталість. Так само підхід передбачає, що причини нежиттєздатності є результатом системного збою. Тобто причини не є поодинокими проблемами – вони пов'язані та інтегровані. Отже, вирішення проблеми нежиттєздатності ґрунтувалося б на деякому радикальному перегляді того, як досягається та керується економічна організація на додаток до того, хто і що має привілей у цій системі. Підхід, заснований на цих припущеннях, потім переходить на дві, потенційно конкуруючі, школи думки. Перша школа</p>
---	---	--





<p>соціального та екологічного стану планети та того, як вони пов'язані з тим, як функціонують організації.</p>	<p>тривимірною звітністю. Тим не менш, важливо зафіксувати, що тривимірна звітність не є підходом до звітності щодо сталого розвитку і викликав значну критику як неправильне представлення проблем, як засіб залагодження конфлікту та як активна неспроможність усвідомити, що фінансові дії завжди домінують над будь-яким іншим результатом для капіталізму.</p>	<p>включає тих, хто вважає, що така звітність може бути корисною на організаційному рівні, тому що суб'єкт — це те, до чого ми звикли, <b>соціальний облік на цьому рівні ставить виклик фінансовому обліку</b> (який є надзвичайно потужним і самоочевидно заснованим на суб'єкті господарювання), а суб'єкт є місцем прийняття рішень і, ймовірно, владою. Друга школа вважає, що проблемою є економічна організація і що <b>вся звітність має базуватися на регіонах, екологічних регіонах та локальних екосистемах, а кордони між організаціями, як наслідок, мають бути перекреслені або навіть усунені.</b></p>
---	--	---



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Freeman, R.E., Parmar, B.L. & Martin, K. (2020): *The Power of And: Responsible Business Without Trade-Offs*, Columbia University Press.
- Gray, R., Adams, C., Owen, D. (2014) *Accountability, social responsibility and sustainability: Accounting for society and the environment*. Pearson
- Bassi, A., & Vincenti, G. (2019). Toward a New Metrics for the Evaluation of the Social Added Value of Social Enterprises. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 83, 9. <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.83.13417>
- Bebbington, J., Gray, R., & Owen, D. (1999). Seeing the wood for the trees. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1), 47–52. <https://doi.org/10.1108/09513579910259906>
- Dhiman, A., Sen, A., & Bhardwaj, P. (2018). Effect of Self-Accountability on Self-Regulatory Behaviour: A Quasi-Experiment. *Journal of Business Ethics*, 148(1), 79–97. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2995-4>
- Dillard, J., & Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16–38. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.10.003>
- Freeman, E., Retolaza, J. L., & San José, L. (2020). Stakeholder Accounting: hacia un modelo ampliado de contabilidad. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 46(100), 89. <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.100.18962>
- García-Marzá, D. (2005). Trust and Dialogue: Theoretical Approaches to Ethics Auditing. *Journal of Business Ethics*, 57(3), 209–219. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-8202-7>
- Geobey, S., Westley, F. R., & Weber, O. (2012). Enabling Social Innovation through Developmental Social Finance. *Journal of Social Entrepreneurship*, 3(2), 151–165. <https://doi.org/10.1080/19420676.2012.726006>
- Grant, R. W., & Keohane, R. O. (2005). Accountability and Abuses of Power in World Politics. *American Political Science Review*, 99(1), 29–43. <https://doi.org/10.1017/S0003055405051476>
- Gray, R. (2002). The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687–708. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00003-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00003-9)
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and

organisational value creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793–819. <https://doi.org/10.1108/09513570610709872>

Karnani, A. (2011). “Doing Well by Doing Good”: The Grand Illusion. *California Management Review*, 53(2), 69–86. <https://doi.org/10.1525/cmr.2011.53.2.69>

Masiero, E., Leoni, G., & Bagnoli, C. (2022). Ideals-based accountability through history: the case of an Italian glass-maker’s family business. *Journal of Management History*, 28(3), 325–340. <https://doi.org/10.1108/JMH-08-2021-0041>

Oakes, L. S., & Young, J. J. (2008). Accountability re-examined: evidence from Hull House. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(6), 765–790. <https://doi.org/10.1108/09513570810893245>

Rached, D. H. (2016). The Concept(s) of Accountability: Form in Search of Substance. *Leiden Journal of International Law*, 29(2), 317–342. <https://doi.org/10.1017/S0922156516000042>

Retolaza, J. L., & San-Jose, L. (2021). Understanding Social Accounting Based on Evidence. *SAGE Open*, 11(2), 215824402110038. <https://doi.org/10.1177/21582440211003865>

92 Retolaza, J. L., San-José, L., & Ruíz-Roqueñi, M. (2016). *Social Accounting for Sustainability: Monetizing the Social Value*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-13377-5>

Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability — understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90005-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90005-4)

Schweiker, W. (1993). Accounting for ourselves: Accounting practice and the discourse of ethics. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2–3), 231–252. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90035-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90035-5)

Valmayor, M. Á. M., Duarte Monedero, B., & Gil-Alana, L. A. (2021). The Social Balance Sheet as Part of the Annual Report in Financial Institutions. A Case Study: Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA). *Sustainability*, 13(6), 3075. <https://doi.org/10.3390/su13063075>





## Лекція 6-7. ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК

### **1. КЛІМАТ, ЕКОСИСТЕМИ (ВКЛЮЧАЮЧИ БІОРИЗНОМАНІТТЯ) І ЛЮДСЬКЕ СУСПІЛЬСТВО ЯК ПОВ'ЯЗАНІ СИСТЕМИ**

#### **2. СИСТЕМА ПОРЯДКІВ ЦІННОСТЕЙ**

#### **3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ТА НАВКОЛИШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ**

#### **4. ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА СУСПІЛЬСТВО**

#### **5. ЗЕЛЕНИЙ ОБЛІК**

#### **6. ОСНОВИ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ**

#### **7. ПРИКЛАД РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЕКОЛОГІЧНИХ ПИТАНЬ НА ПРИКЛАДІ УКРАЇНСЬКОЇ ПУБЛІЧНОЇ КОМПАНІЇ**

93

### **1. КЛІМАТ, ЕКОСИСТЕМИ (ВКЛЮЧАЮЧИ БІОРИЗНОМАНІТТЯ) І ЛЮДСЬКЕ СУСПІЛЬСТВО ЯК ПОВ'ЯЗАНІ СИСТЕМИ**

Звіт IPCC Climate Change 2022 (<https://bit.ly/3NCUsYE>) визнає взаємозалежність клімату, екосистем і біорізноманіття, і людських суспільств (рис. SPM.1) і інтегрує знання сильніше в природничих, екологічних, соціальних та економічних науках, ніж попередні оцінки IPCC. Оцінка клімату вплив змін і ризику, а також адаптація встановлюється проти глобальних некліматичних тенденцій, що



одночасно розгортаються, наприклад, втрати біорізноманіття, загального нерациональне споживання природних ресурсів, деградація земель та екосистем, швидка урбанізація, демографічні зміни, соціальні та економічна нерівність і пандемія.

Наступний ілюстративний матеріал демонструє основні результати цього звіту.

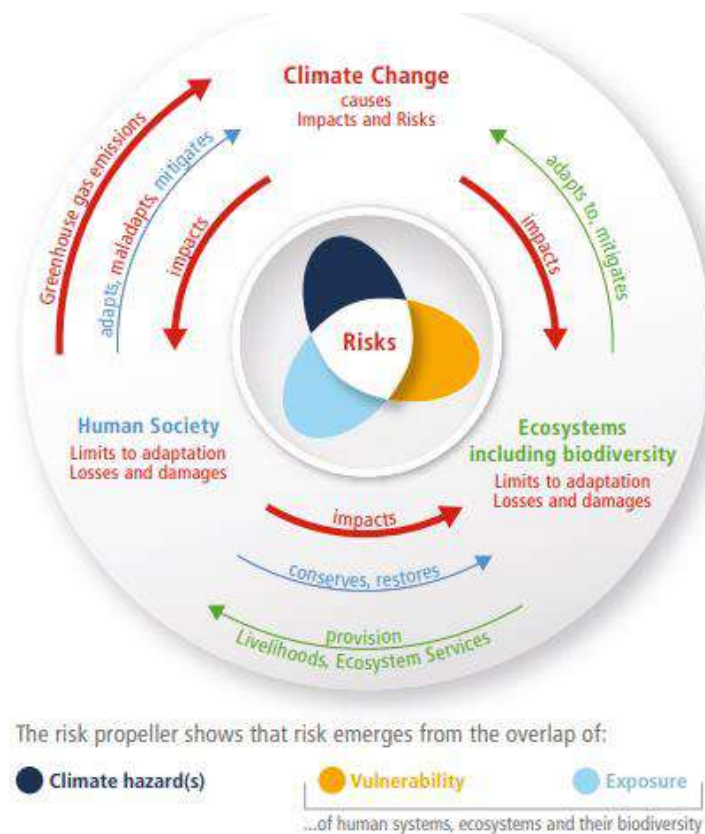


Рис. 1. Клімат, екосистеми (включаючи біорізноманіття) і людське суспільство

Джерело: IPCC climate Change 2022: Impacts, Adaptation and Vulnerability  
<https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg2/>

<https://bit.ly/3Bbvquw>

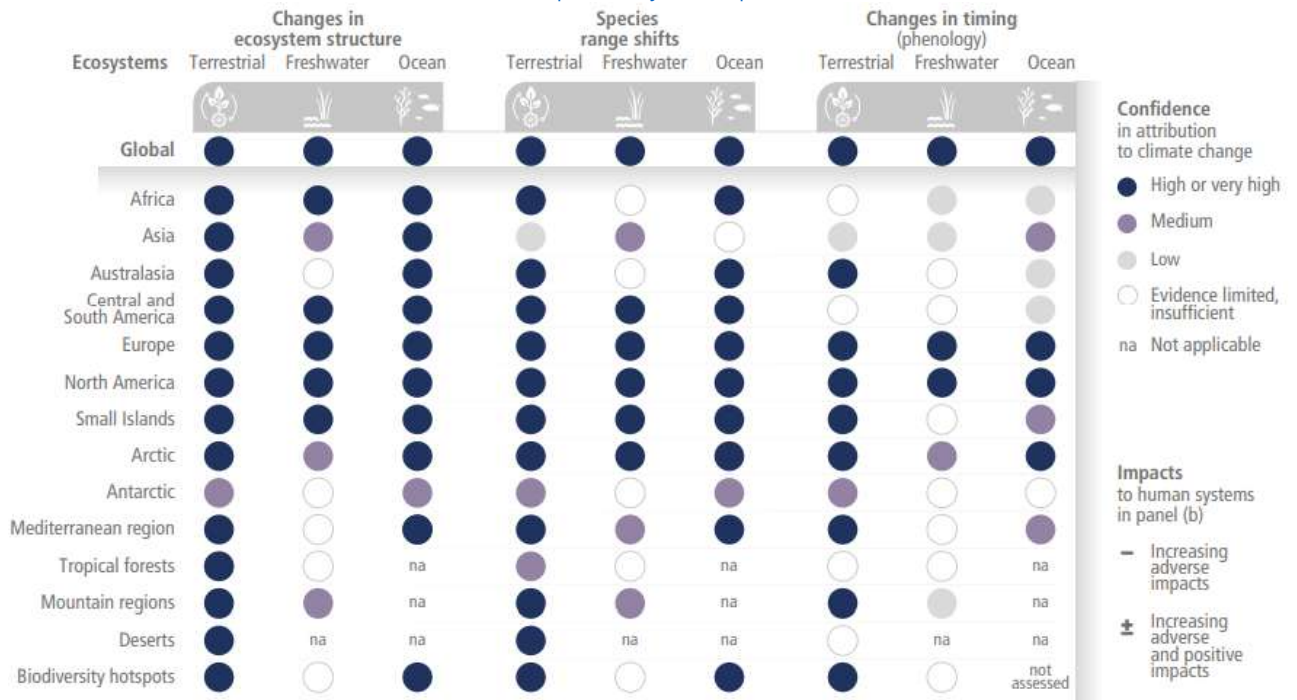
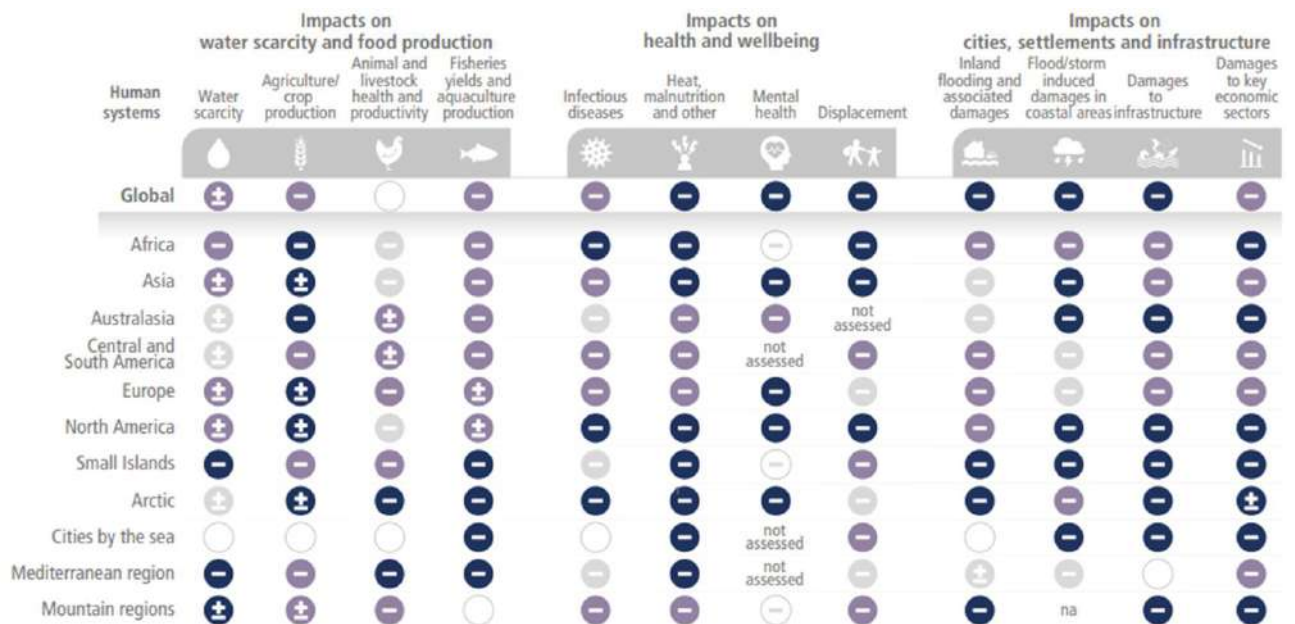


Рис. 2. Вплив зміни клімату, що спостерігається в багатьох екосистемах і людських системах по всьому світу  
*IPCC Climate Change 2022: Impacts, Adaptation and Vulnerability*  
<https://bit.ly/3NCUyE>

95

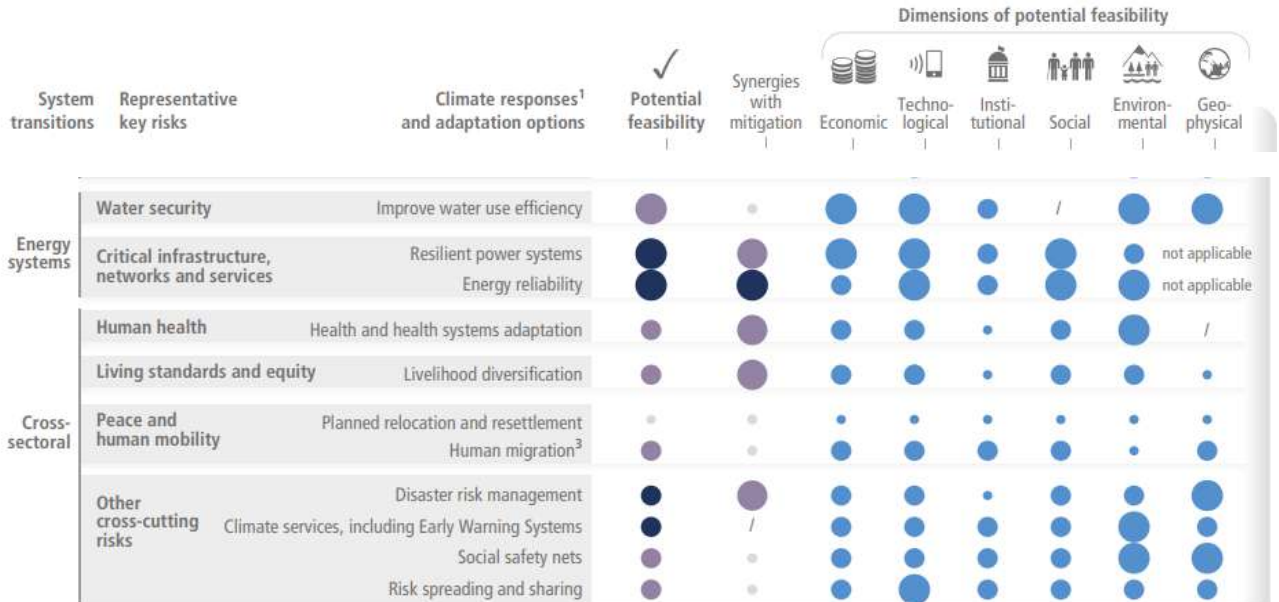


- Increasing adverse impacts
- ± Increasing adverse and positive impacts

Рис. 3. Вплив зміни клімату, що спостерігається в багатьох екосистемах і людських системах по всьому світу

*IPCC Climate Change 2022: Impacts, Adaptation and Vulnerability*

<https://bit.ly/3NCUsYE>



Feasibility level and synergies with mitigation

- High
- Medium
- Low
- / Insufficient evidence

■ Dimensions of potential feasibility

Confidence level in potential feasibility and in synergies with mitigation

- High
- Medium
- Low

Рис. 4. Багатовимірна доцільність і синергія зі пом'якшенням кліматичних реакцій та варіантами адаптації, актуальними в найближчій перспективі, у глобальному масштабі та до 1,5°C глобального потепління

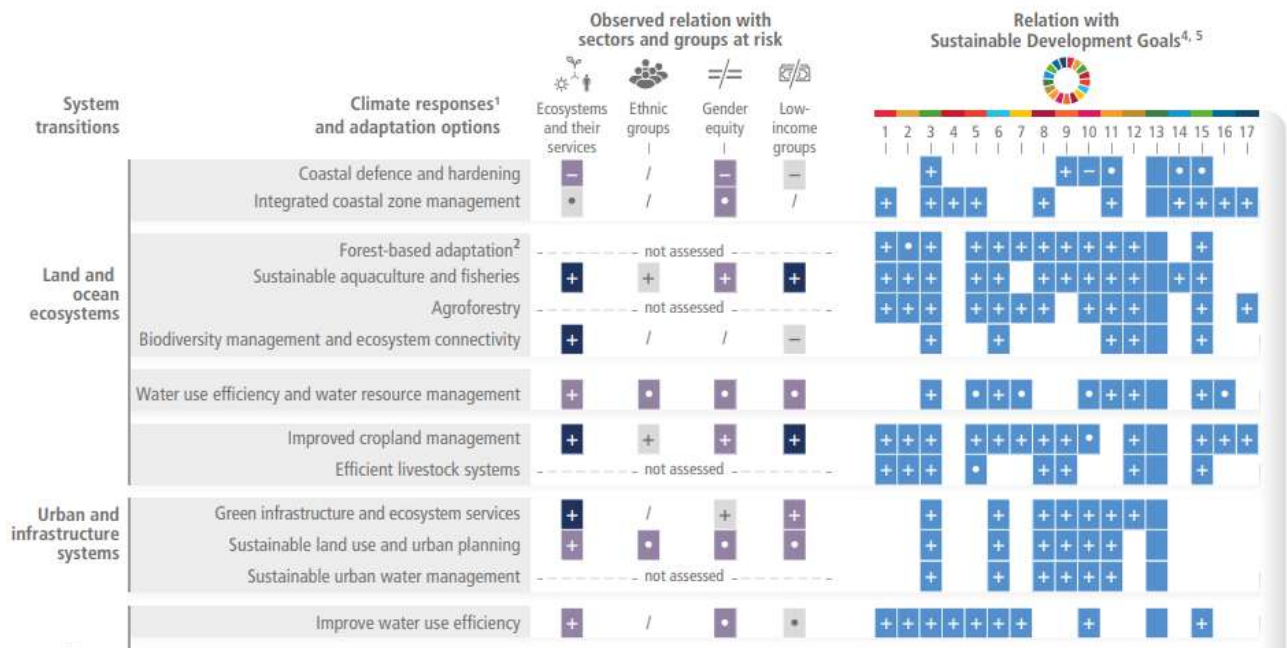
*IPCC Climate Change 2022: Impacts, Adaptation and Vulnerability*

<https://bit.ly/3NCUsYE>





<https://bit.ly/3Bbvquw>



Types of relation

- + With benefits
- With dis-benefits
- Not clear or mixed
- / Insufficient evidence

Confidence level in type of relation with sectors and groups at risk

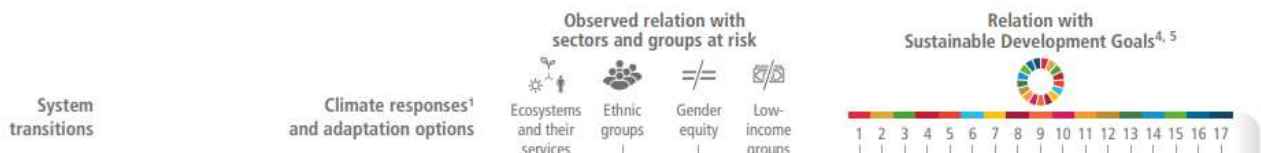
- High
- Medium
- Low

Related Sustainable Development Goals

- 1: No Poverty
- 2: Zero Hunger
- 3: Good Health and Well-being
- 4: Quality Education
- 5: Gender Equality
- 6: Clean Water and Sanitation
- 7: Affordable and Clean Energy
- 8: Decent Work and Economic Growth
- 9: Industry, Innovation and Infrastructure
- 10: Reducing Inequality
- 11: Sustainable Cities and Communities
- 12: Responsible Consumption and Production
- 13: Climate Action
- 14: Life Below Water
- 15: Life On Land
- 16: Peace, Justice, and Strong Institutions
- 17: Partnerships for the Goals

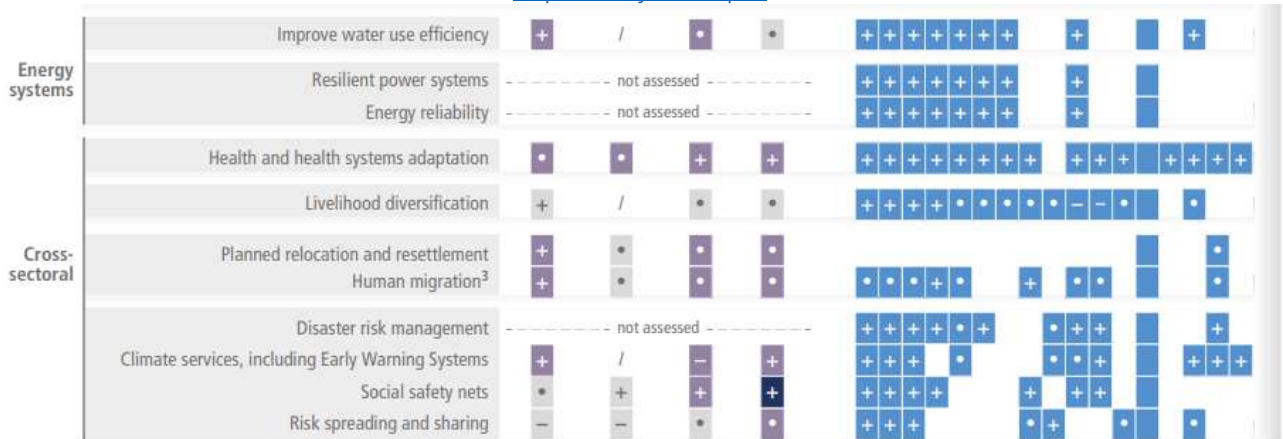
Рис. 5. Відносини секторів і груп ризику (як спостерігається) і SDGs (актуальні в найближчій перспективі, у глобальному масштабі та до 1,5°C глобального потепління) з кліматичними реакціями та варіантами адаптації глобального потепління

*IPCC Climate Change 2022: Impacts, Adaptation and Vulnerability*  
<https://bit.ly/3NCUsYE>





<https://bit.ly/3Bbvquw>



Types of relation

- + With benefits
- With dis-benefits
- Not clear or mixed
- / Insufficient evidence

Confidence level in type of relation with sectors and groups at risk

- High
- Medium
- Low

Related Sustainable Development Goals

- 1: No Poverty
- 2: Zero Hunger
- 3: Good Health and Well-being
- 4: Quality Education
- 5: Gender Equality
- 6: Clean Water and Sanitation
- 7: Affordable and Clean Energy
- 8: Decent Work and Economic Growth
- 9: Industry, Innovation and Infrastructure
- 10: Reducing Inequality
- 11: Sustainable Cities and Communities
- 12: Responsible Consumption and Production
- 13: Climate Action
- 14: Life Below Water
- 15: Life On Land
- 16: Peace, Justice, and Strong Institutions
- 17: Partnerships for the Goals

Рис. 5. Відносини секторів і груп ризику (як спостерігається) і SDGs (актуальні в найближчій перспективі, у глобальному масштабі та до 1,5°C глобального потепління) з кліматичними реакціями та варіантами адаптації глобального потепління

*IPCC Climate Change 2022: Impacts, Adaptation and Vulnerability*  
<https://bit.ly/3NCUsYE>

Зміна клімату, включаючи збільшення частоти та інтенсивності екстремальних ситуацій, знизила продовольчу та водну безпеку, заважаючи зусиллям для досягнення Цілей сталого розвитку (висока впевненість). Хоча загальна продуктивність сільського господарства зросла, клімат змінився сповільшивши це зростання протягом останніх 50 років у всьому світі (середня впевненість), пов'язані з цим негативні наслідки були переважно в середньому та низькому широтних регіонах, але позитивний вплив мав місце в деяких високоширотних регіонах (висока достовірність). Потепління океану і підкислення океану негативно вплинули на виробництво їжі з аквакультури молюсків і рибальства в деяких океанічних регіонах (висока достовірність). Збільшення екстремальних погодніх та кліматичних явищ наштовхнули мільйони людей на гостру продовольчу безпеку та знизили безпеку водних





Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

ресурсів, оскільки найбільші впливи спостерігаються в багатьох місцях та/або громадах в Африці, Азії, Центральній та Південній Америці, на малих островах та в Арктиці (висока впевненість). Разом з тим, зросли раптові втрати виробництва їжі та доступу до їжі, що поєднуються зі зменшенням різноманітності дієти, недоїданням в багатьох громадах (висока впевненість), особливо для корінних народів, дрібних виробників продуктів харчування та домогосподарств з низьким рівнем доходу (висока впевненість), де особливо страждають діти, літні люди та вагітні жінки (висока впевненість).

## 2. СИСТЕМИ ПОРЯДКУ ЦІННОСТЕЙ

99 Ми пропонуємо поглянути на соціальний облік із додаткової і відмінної від звичайних точки зору - політології, а також прагматичної соціології Boltanski & Thévenot (2006), адже вважаємо, що це може допомогти у подальшому з'ясуванні розширення та відкриття відносин між людиною і природою.

Спочатку виділяємо роботу (Stone, 1989). Вона припускає, що один із способів, за допомогою якого «складні ситуації» можна перетворити на проблеми, які починають розглядатися як людські причини і, таким чином, стають піддатними для людських (політичних) дій через «причинні історії». Як вона зазначає, хоча політична ідентичність, артикуляція деталей труднощів, а також мова та символи (дискурс) – усе це складають компоненти політичної дії, те, що пов'язує їх разом як потенційно ефективний засіб для трансформації, є причинною ниткою. Політичні суб'єкти не просто приймають і пропагують причинно-наслідкові моделі науки, зазначає вона. У межах вони конструюють (оформляють) свої власні. І, роблячи це, щоб посилити свою привабливість у політиці, вони формулюють як емпіричну (визначають



Sumy National  
Agrarian University

*“EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING” 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH*  
Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
*Didactic materials* © OLEH PASKO, 2022

причинно-наслідкові механізми), так і моральну (розподіл провини та відповідальності).

(Stone, 1989) ілюструє, як причинно-наслідкові історії, створені політичними акторами, поєднують факти та цінності для побудови випадків «причинно-наслідкового зв'язку». Коли ці випадки сконструйовані як навмисні, ненавмисні чи механічні та відокремлені від «випадкових» чи природних причин (Божі дії – випадки ненавмисних наслідків некерованих подій), вони потенційно стають засобом реформування політики. Вона ілюструє, наприклад, успіх активістів-споживачів та екологічних активістів, у внесенні змін до законодавства, створюючи звіти, які пов'язують відомі та цілеспрямовані дії з навмисними чи непередбаченими наслідками. Звичайно, інші (політичні) суб'єкти наполегливо працюватимуть, щоб протистояти подібним рахункам, намагаючись натомість кинути значні сумніви та невизначеність на процеси причинно-наслідкового зв'язку, або прагнучи представити події нейтральними, природними чи випадковими. Розповіді про причини, наслідки та наслідки людських дій не є для того, щоб їх відкривати, а активно конструюються та оскаржуються. Тоді ми можемо запитати, що таке емпірична і (а)моральна причинно-наслідкові зв'язки потоки, які пронизують конкретні та ситуаційні визначені обліки стосунків людини і природи? Як вони зібрані разом? Ким і з якою мотивацією? І з якими ефектами?.

Змішування фактів і цінностей також з'являється в роботі Latour (1998) та Latour (2004) про політику та екологію, як і обговорення стосунків типу «засоби та цілі», а також пошук або нездатність знайти спільну привабливість. Віннарі і Діллард (2016) спираються на політику природи Латура (2004) і зосереджуються на чотирьох ключових структурах або функціях, які лежать в основі спірних ситуацій: науковий, політичний, економічний і моральний. Деякі ідеї Латура про «природу»,



однак, можна простежити до його попередніх робіт (Latour, 1998), де він широко спирається на систему «порядків цінності» Болтанського та Тевено Boltanski & Thévenot (2006).

Оскільки різні моральні порядки забезпечують нормативну схему для оцінки та ранжування людей і речей, Болтанський і Венот називають їх порядками цінності. Висуваючи ідею порядків цінності, Болтанський і Венот не лише описують шість різних моральних порядків, вони, крім того, будують шість гіпотетичних моделей доброго суспільства (світів цінності), що підкріплюються єдиним організаційним принципом цього морального принципу. порядок (вищий загальний принцип), який діє як єдиний стандарт для визначення того, що є найбільш важливим у цьому суспільстві.

**Таблиця 6.1. Сім «порядків цінності»**

	<b>Market</b>	<b>Industrial</b>	<b>Civic</b>	<b>Domestic</b>	<b>Inspired</b>	<b>Opinion</b>	<b>Green</b>
<b>Mode of evaluation (worth)</b>	Price, cost	Technical efficiency	Collective welfare	Esteem, reputation	Grace, singularity, creativeness	Renown, fame	Environmental friendliness
<b>Test</b>	Market competitiveness	Competence, reliability, planning	Equality and solidarity	Trustworthiness	Passion, enthusiasm	Popularity, audience, recognition	Sustainability, renewability
<b>Form of relevant proof</b>	Monetary	Measurable: criteria, statistics	Formal, official	Oral, exemplary, personally warranted	Emotional involvement & expression	Semiotic	Ecological, Ecosystemic
<b>Qualified objects</b>	Freely circulating market good or service	Infrastructure, project, method, plan	Rules & regulations, fundamental rights	Patrimony, locale, heritage	Emotionally invested body or item; the sublime	Sign, media	Pristine wilderness, ecosystem health, natural habitat
<b>Qualified human beings</b>	Customer, consumer, merchant, seller	Engineer, professional, expert	Equal citizens, solidarity unions	Authority	Creative being	Celebrity	Environmentalist
<b>Time formation</b>	Short-term, flexibility	Long-term planned future	Perennial	Customary past	Eschatological, revolutionary, visionary moment	Vogue, trend	Future generations
<b>Space formation</b>	Globalization	Cartesian space	Detachment	Local, proximal anchoring	Presence	Communication network	Planet ecosystem

Джерело: Boltanski, L., Thévenot, L. (2006) *On Justification: Economies of Worth*. Princeton University Press, Princeton, NJ:

**Таблиця 6.2. Сім «порядків цінності»**

Orders of Worth	Market	Industrial	Domestic	Fame	Civic	Inspired	The Seventh Green World
Higher Common Principle	Competition, rivalry	Efficiency	Tradition, familiarity, and hierarchy	Public opinion	Civic duty	Inspiration	Green-ness
Mode of evaluation (worth)	Price	Productivity, efficiency	Trust	Renown	Collective interest, the verdict of the vote	Innovation, creativeness	Environmental friendliness
Test	Completion of deals, transactions and contracts	Test, control, launch	Family ceremonies, celebration, social events, distinction, nomination	Presentation, press conference	Demonstration in favor of a moral cause, assembly, movement	Adventure, quest, journey	Sustainability, renewability
Form of relevant proof	Monetary value, prices, benefit, payback	Measurable criteria, statistics	Oral exemplary anecdote	Semiotic	Formal official	Emotional	Ecological, eco-systemic
Qualified subjects	Competitors, clients, buyers	Professionals, experts, specialists	Superiors and inferiors <sup>a</sup>	Stars and their fans	Collective persons and their representative	Visionaries	Environmentalist
Qualified objects	Wealth (goods and services, luxury items)	Methods, tools, graphs, budgets, lists, etc.	The rules of etiquette good manners, proper behavior, rank titles, gifts, habits, customs, traditions	Sign media (brand, bulletin, public relations)	Legal forms (rights, decree, legislation)	Emotionally invested body (mind, dream, unconscious, drug)	Pristine wilderness, healthy environment, natural habitat
Time formation	Short-term flexibility	Long-term planned future	Customary path	Vogue, trend	Perennial	Rupture, revolution	Future generations

102

**Джерело:** Thevenot, L., Moody, M., & Lafaye, C. (2000). *Forms of valuing nature: Arguments and modes of justification in French and American environmental disputes*. In M. Lamont & L. Thevenot (Eds.), *Rethinking comparative cultural sociology: Repertoires of evaluation in France and the United States* (pp. 229-272). Cambridge: Cambridge University Press.

Кожен створений таким чином світ населений істотами: людьми, які мають конкретні ролі та ідентичності в цьому світі (кваліфіковані суб'єкти), та об'єктами, які його репрезентують (кваліфіковані об'єкти); в той час як відносна цінність істот, що населяють кожен унікальний світ, визначається залежно від того, якою мірою вони втілюють вищий загальний принцип (спосіб оцінки). Наприклад, як показано в таблиці, в індустріальному світі вартості єдиним стандартом, за яким оцінюється вартість, є ефективність. Світ, побудований на цій основі, населений професіоналами, спеціалістами та експертами, які використовують методи, інструменти та графіки для досягнення загального блага. Крім того, відносна гідність істот у цьому світі визначається шляхом проведення тестів, які вимірюють їх продуктивність. На противагу цьому, у внутрішньому (domestic) світі цінності засобом, за допомогою якого гідність присвоюється істотам, є довіра. Люди в цьому світі сприймаються як начальники, батьки, королі, начальники тощо, які



використовують хороші манери, етикет, ритуали, титули та подарунки на підтримку традицій, авторитету та знайомства, цінностей, які відображають часові, просторові та ієрархічні аспекти довіри (див. також Annisette & Trivedi, 2013, Thevenot, Moody, & Lafaye, 2000). Хоча Boltanski і Thevenot пропонують кінцеву кількість порядків цінності, а саме: домашнє, промислове, громадянське, популярне, ринкове та натхненне, вони не стверджують, що шість порядків, які вони вводять, є повним списком і, справді, початком - подальша робота виявила інші порядки цінності, які використовуються для виправдання дій. Наприклад, Thevenot et al. (2000) припускають існування цінності інформації та зеленої цінності, а (Bourguignon & Chiapello, 2005) вводять ідею мережевої (або коннекційної) цінності.

103 Кожен з порядків цінності може використовуватися для виправдання конкретних рішень і дій, які включають «природу». Як ми зазначали раніше, природа може бути представлена та передана як монетизована вартість та виправдана в рамках ринкової логіки цін і товарних товарів. В інших випадках природа артикулюється як природний «ресурс», який необхідно ефективно та раціонально використовувати як частину промислового режиму. Повинно бути зрозуміло, що в тій мірі, в якій системи обліку та управління традиційно фіксують і виражають обґрунтування для навколишнього середовища, вони здаються міцно вбудованими в ринкову та індустріальну логіку (у кращому випадку) екологічної ефективності, безпрограшних дозволів, які можна торгувати, екологічних продуктів, зелене маркування, екологічний аудит тощо. В той час як безліч моральних цінностей використовуються для обґрунтування таких практик, обґрунтування часто зустрічаються в окремих, специфічних, окремих контекстах, що дозволяє людям виходити з різних і суперечливих порядків цінностей у формі когнітивного дисонансу. Ми можемо висловлюватися як клієнти, громадяни та/або борці за права тварин залежно від ситуаційного контексту ланцюга від ферми до тарілки (Annisette et al., 2017; Russell et al., 2017; Tregidga & Laine, 2022b).

Спираючись на попередні роботи, Thévenot et al. (2000, с. 256-257) формулюють «зелений режим» як поширення політичних і моральних турбот за межі загального людства на спільноти майбутніх поколінь і на нелюдей. Подібно до того, як екоцентризм і глибока екологія формулюють нелюдську етичну філософію, поважаючи внутрішню





цінність природи, нелюдські сутності стають інвестованими як моральні цілі, а потенційно як юридичні, а також бухгалтерські особи[25]. За свою участь у формулюванні «сьомого» режиму Латур (1998, с. 230-231) відкидає таку позицію, аргументуючи натомість розуміння взаємовідносин людини і природи як складних і невизначених.

### 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ТА НАВКОЛИШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ

З самого початку галузі екологічного обліку існувала занепокоєння, що фінансові твердження неправильно відображали «реальність», оскільки не відображали впливу організацій на природне середовище. Справді, (Gray et al., 1995) поставив під сумнів, чи можна представити «справжнє і справедливе уявлення» про організацію, якщо не брати до уваги її вплив на природне середовище. Так само річний звіт і «пакет» звітів були першим місцем, де було розкрито інформацію про вплив організацій на навколишнє середовище. З плином часу дещо з того, що раніше було розкрито в річних звітах, було переміщено в «окремий» формат. Крім того, функція аудиту також була залучена до підтримки практики розкриття інформації в організаціях. Враховуючи поширення практики розкриття інформації в інших форматах, те, що може знадобитися розкривати у фінансових рахунках, звужено, і щоб зрозуміти сферу дії цього розділу, необхідний короткий перегляд фокусу та мети фінансового обліку.

#### Бухгалтерська фінансова звітність: спрямованість і мета

Американська асоціація бухгалтерів (AAA) визначає бухгалтерський облік як «процес ідентифікації, вимірювання та передачі економічної інформації, щоб дозволити користувачам інформації приймати обґрунтовані судження та рішення» (American Accounting Association 1966, р. 1). Щоб регулювати цю практику, постачальники рахунків керуються необхідністю розкриття інформації (передбачено національним законодавством, а також вимогами до лістингу на фондовій біржі) поряд із вимогами щодо застосування певних методів вимірювання та класифікації (що містяться в стандартах бухгалтерського обліку). Паралельно з цими вимогами різні національні та міжнародні стандарти та процеси встановлення стандартів забезпечують можливість спеціалістам з бухгалтерського обліку виконувати ці вимоги





під наглядом відповідних органів (наприклад, у Сполученому Королівстві це Рада з фінансової звітності – далі FRC). Усі ці органи мають бажання гарантувати, що фінансові звіти відображають «правдиве та справедливе» уявлення про основну «реальність» фірми, і що це може бути підкріплено концептуальними рамками, в яких розташовано бухгалтерський облік. Найбільш прийнятною концептуальною основою є Основа підготовки та подання фінансової звітності, видана Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) у 1989 році. Ця структура складається з восьми розділів, які описують основні концепції фінансової звітності. У наступних параграфах подано короткий виклад цих розділів, висвітлюючи основні концепції в Концептуальній основі IASB, які є релевантними для цілей цього розділу. Фінансова інформація повинна бути вироблена у відповідності з набором якісних характеристики.

Таблиця 6.3. **Якісні характеристики фінансової інформації**

<i>Characteristic type</i>	<i>Qualitative characteristics</i>	<i>Description</i>
Fundamental	Relevant information	Information is relevant if users would make a different decision in the absence of it.
	Faithfull information	Faithfulness requires that information should be neutral and free from bias and errors.
Enhancing	Timeless	Information is timely if it enables users' decision-making.
	Understandability	Information should be clear and concise.
	Verifiability	If independent observers agree on the measurement and presentation of information, it can be said to be verifiable.
	Comparability	Information should enable the identification and understanding of similarities between organisations.

<https://bit.ly/3NFq8g2>

Як показано в таблиці, Концептуальна основа IASB приймає дві фундаментальні та чотири якісні характеристики (IFRS Foundation 2018). На додаток до цих характеристик, концептуальна основа також містить посилання на обачність і «сутність над формою» для підтримки якісних характеристик фінансової інформації. Розсудливість означає прояв «обережності», коли стикаємося з невизначеними обставинами, щоб уникнути оптимістичних міркувань. «Суть над формою» застосовується, щоб гарантувати, що інформація забезпечує достовірне уявлення про

економічні ресурси суб'єкта господарювання, а достовірне уявлення про економічну ситуацію має переважати над встановленими правилами/стандартами для складання фінансової звітності.

Крім того, Концептуальна основа IASB також встановлює норми щодо часу та періоду фінансової інформації. Більше того, що важливо, інформація повинна бути створена з припущенням, що організація діє на основі припущення про безперервність, тобто вона продовжуватиме свою діяльність у майбутньому (IFRS Foundation 2018). Уточнюється також форми звітів, які мають бути представлені (таблиця 6.4).

Таблиця 6.4. **Основні фінансові звіти** (Bebbington et al., 2021, p. 97)

<i>Type of statement</i>	<i>Type of information</i>	<i>Definitions of elements</i>
Statement of Financial Position	Reports on the financial equation in which $Equity = Assets - Liabilities$	Assets is “a present economic resource controlled by the entity as a result of past events” and economic resource is “a right that has the potential to produce economic benefits”. Liability is “a present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events” and obligation is “a duty of responsibility that an entity has no practical ability to avoid”.
Statement of Financial Performance	Recognises expenses and income	Income corresponds to “increases in assets, or decreases in liabilities, that result in increases in equity, other than those relating to contributions from holders of equity claims”. Expenses represent “decreases in assets, or increases in liabilities, that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to holders of equity claims”.

Визнання (охоплення для включення) елементів фінансової звітності має здійснюватися відповідно до якісних характеристик фінансових звітів, наведених вище, а припинення визнання (вилучення статей з фінансової звітності) цих елементів має достовірно відображати зміни в активах та зобов'язаннях. Останній елемент фінансового обліку відноситься до вимірювання і вимагає інформації складання фінансових звітів, які підлягають кількісній оцінці в грошовому вираженні. Процес монетизації має враховувати релевантність представлення економічних ресурсів суб'єкта господарювання та керуватися якісними характеристиками фінансової інформації. Крім того, існує два способи монетизації: історична вартість трансакції або поточна вартість товару. Основу оцінки поточної вартості можна зробити, враховуючи наступне:



справедливу вартість, вартість у використанні або поточну вартість об'єкта.

Підсумовуючи, Концептуальна основа фінансової звітності визначає, яку інформацію слід включати у фінансові звіти, а також принципи, які необхідно застосовувати до процесу фінансового обліку. Це створює ряд обмежень:

- концентрація на окремому суб'єкті, окремому від його основного середовища;
- акцент на грошовому вираженні інтересів; та
- інформація, створена в певних форматах, з акцентом на очікувані бажання користувачів.

Це означає, що потенціал фінансової звітності для надання «правдивого та справедливого» відображення впливу суб'єкта господарювання на природне середовище обмежений. Наступний розділ описує ці обмеження, за яким слідує розділ про те, як екологічні питання були включені у фінансовий облік, незважаючи на ці обмеження.

Обмеження фінансового обліку та звітності обговорюються в літературі понад 45 років. Наприклад, стверджували, що бухгалтерська інформація, яка не містить зовнішніх ефектів організації, тому є неповною і створює обмежений облік дій керівництва. З цього можна дійти висновку, що фінансовий облік відіграє обмежену роль у дискусії про корпоративну відповідальність. Крім того, ці автори визначили проблеми з покладенням відповідальності за зовнішні ефекти на саму компанію і стверджували, що така неспроможність фінансового обліку має серйозні наслідки для організаційної поведінки, оскільки може запобігти глибшим політичним змінам. Отже, **ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕ МОЖЕ ВІДОБРАЖАТИ СПРАВЖНЄ, ТОЧНЕ ТА СПРАВЕДЛИВЕ УЯВЛЕННЯ ПРО «РЕАЛЬНІСТЬ»: СКОРИШЕ, ВІН МОЖЕ ЛИШЕ ЧАСТКОВО ПРЕДСТАВЛЯТИ РЕАЛЬНІСТЬ, ЯКУ МОЖНА ВИЗНАЧИТИ КІЛЬКІСНО, ЯКА ІГНОРУЄ ЯКІСНІ АСПЕКТИ СВІТУ, В ЯКОМУ МИ ЖИВЕМО** (Bebbington et al., 2021, p. 97).

Дослідження ґрунтувалися на цьому, щоб описати межі здатності фінансового обліку розпізнавати екологічні проблеми і стверджується, що **екологічні проблеми не можуть бути «пристосовані» до вимог концепцій фінансового обліку**. Наприклад, стверджується, що **звичайні уявлення про безперервність підприємства виключають вплив на навколишнє середовище**; якісний вплив нарахувань не





повідомляється; **поняття послідовності не можна застосовувати до екологічних проблем і неможливості обачності представити незворотні впливи, спричинені організаціями.** Таким чином, фінансовий облік може фактично стати причиною екологічної та соціальної деградації, якщо його приймати як єдину та виняткову основу для фінансових та економічних рішень. Незважаючи на це, були численні спроби включити екологічні проблеми до сфери фінансового обліку (Bebbington et al., 2021, p. 97).

Професія бухгалтера має досвід спонсорування досліджень, які досліджували, як фінансовий облік може врахувати екологічні питання. Наприклад, Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA) протягом багатьох років фінансувала роботу, яка вивчала, серед іншого, роль малих і середніх підприємств у прагненні до стійкості. У той же час, професія створила керівництво щодо того, як природне середовище вплине на поточну діяльність з фінансового обліку. Раннім (і повним) прикладом цієї роботи є робота Канадського інституту дипломованих бухгалтерів (1993). Інший матеріал був опублікований Конференцією ООН з торгівлі та розвитку (UNCTAD 1998; UNCTAD 2002) та Інститутом дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW 2015; ICAEW та Environmental Agency 2009). Спираючись на ці роботи, а також на великий огляд літератури ключових журналів, наступні параграфи підсумовують вплив екологічних проблем на фінансову звітність (див. також таблицю на наступному слайді).





Таблиця 6.5. Екологічні питання у фінансовій звітності  
(Bebbington et al., 2021, p. 100)

<i>Impact on financial statements</i>	<i>Accounting treatment</i>	<i>Related environmental issues</i>	<i>Examples of IFRS-related standards</i>
Environmental costs	They should be capitalised if meet the criteria to be recognised as an assets (e.g. increasing future economic benefits) (UNCTAD 2002, p.18). If not an asset, they should be charged to the income statement (UNCTAD 2002, p.19).	Conserving the environment, treatment of waste products, clean-up costs and auditing.	IAS 16 – Property, plant and equipment IAS 38 – Intangible assets
Recovery and impairment <sup>3</sup>	“When an environmental cost is recognised as an asset is related to another asset, it should be included as an integral part of that asset and not recognised separately” (UNCTAD 2002, p. 22). “Environmental cost is capitalised and included as an integral part of another asset, the combined assets should be tested for impairment and where appropriated written down to its recoverable amount” (UNCTAD 2002, p. 22).	Emissions rights, soil and water contaminated.	IAS 36 – Impairment of assets
Environmental liabilities <sup>4</sup>	It is the obligation of the entity to incur a future environmental cost. This obligation can be legally enforced or not and it should be disclosed in either balance sheet or notes (UNCTAD 2002, pp. 23,34).	Fines and penalties, waste disposal, clean-up superfund sites, <sup>5</sup> decommissioning <sup>6</sup> and changes in technology/ regulations. <sup>7</sup>	IAS 37 – Provisions, contingent liabilities and contingent assets
Recognition of recoveries	Recoveries from third parties should not be netted against environmental liabilities unless there is a legal right to set off in which case gross amount should be disclosed for both – liability and recovery (UNCTAD 2002, p. 28).	Land reinstatements.	IAS 37 – Provisions, contingent liabilities and contingent assets.
Measurement of environmental liabilities	Estimations in notes should be provided in case of uncertainty to measure environmental liabilities.	Type of hazardous substance in a site and type of technology for remediation.	IAS 37 – Provisions, contingent liabilities and contingent assets



У контексті зобов'язань у літературі визначаються проблеми з оцінкою зобов'язань через відсутність більш чіткого та повного набору правил фінансового обліку в цій сфері. Крім того, **короткостроковий фокус стандартів фінансового обліку, як правило, зосереджується на екологічних нарахуваннях** (тобто витратах, пов'язаних з періодом, який не було сплачено), а не на зобов'язаннях, які можуть викристалізуватися в більш віддаленому майбутньому. Стимулом для визнання екологічних зобов'язань вперше виникли зобов'язання щодо прибирання забруднених об'єктів у Сполучених Штатах Америки (породжені законодавством про «суперфонд») і те, як визнати зобов'язання в цьому контексті, широко фігурують у літературі. Нарахування за цими зобов'язаннями було важко оцінити з точки зору розміру майбутніх витрат і термінів визнання. Як наслідок, менеджерам було залишено повноваження щодо розкриття інформації про витрати в цій сфері. Крім того, фірми не охоче розкривали інформацію з цього приводу принаймні з двох причин: по-перше, виготовлення цієї інформації було дорогим, а по-друге, розкриття цієї інформації могло викликати негативну реакцію ринку капіталу.

Загалом, прозорість розкриття інформації про навколишнє середовище вважається важливою для надійне надання фінансової інформації. Одним з якісних аспектів фінансової звітності, який може вплинути на фінансове представлення екологічних проблем, є **РЕЛЕВАНТНІСТЬ**, а точніше тих аспектів, які пов'язані зі суттєвістю. Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності, ІНФОРМАЦІЯ Є СУТТЄВОЮ, ЯКЩО ЇЇ УПУЩЕННЯ АБО ВИКРИВЛЕННЯ ВПЛИНЕ НА РІШЕННЯ НА ОСНОВІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ. Основна проблема суттєвості полягає в тому, що її слід вимірювати відповідно до актуальності та величини конкретного елемента стосовно кожного окремого суб'єкта. Таким чином, суб'єктові господарювання слід прийняти рішення щодо суттєвих аспектів для розкриття, і інформація може бути представлена двома способами: окремо або укрупнено з великими сумами, який прийнятий підхід впливає на визначення та прозорість екологічних проблем у фінансовій звітності (Bebbington et al., 2021).

Зміна клімату є однією з найсерйозніших екологічних проблем нашого покоління. Є дві сфери, що викликають особливе занепокоєння, які впливають на фінансовий облік: **питання фінансового обліку, що**





Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

впливають із прав на викиди, та **облік ризиків і невизначеностей, пов'язаних зі зміною клімату**. Ці проблеми виникають, коли права на викиди надаються організаціям, а не оплачуються. Права на викиди надаються організаціям у контексті схем торгівлі викидами, які прагнуть зменшити викиди парникових газів. Торгівля викидами працює (звичайно) шляхом встановлення обмеження на викиди суб'єкта господарювання, а потім створення ринку, на якому організації можуть вирішити викидати до рівня, на який вони мають права, **зменшити свої викиди** (таким чином створюючи викиди для продажу) або **перевищити свої права на викиди** (і купити права на викиди на ринку, щоб покрити надлишок). Торгівля викидами надає економічну цінність одиниці викидів на основі попиту та пропозиції та надає організаціям гнучкість у визначенні стратегій відповідно до своїх економічних уподобань. У багатьох країнах діють ринки викидів зі схемою торгівлі викидами Європейського Союзу (ЄС). **Emissions Trading Scheme (EU ETS)** першою та найбільшою схемою торгівлі викидами у світі (Bebbington et al., 2021).

III

Схеми торгівлі викидами (де права були виділені «безкоштовно») створили проблеми щодо того, як визнавати та оцінювати ці права. Як наслідок, у 2004 році IASB видав рекомендації в цій галузі через Комітет з тлумачення міжнародної фінансової звітності 3 – Право на викиди (далі – IFRIC 3). Пізніше IFRIC 3 було вилучено через «невідповідності в обліку». Таблиця демонструє, що IFRIC 3 рекомендував змінити вартість зобов'язань слід визнавати безпосередньо у звіті про прибутки та збитки, на відміну від змін у вартості активів.

#### **4. ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА СУСПІЛЬСТВО**

Бухгалтерський облік є потужною формою управління в сучасних суспільствах. Бухгалтерський облік практики, в їх різноманітних формах і формах, мають суттєві наслідки для суспільства та для суспільства. Практика бухгалтерського обліку впливає на те, що оцінюється і вважається цінним окремими особами, організаціями, ринками та суспільством. Показники обліку впливають на те, які типи альтернатив вибираються на різних рівнях прийняття рішень. **Практика бухгалтерського обліку, конвенції та цифри впливають на те, які продукти, процеси та фірми вважаються прибутковими та гідними продовження.** Калькуляційні механізми бухгалтерського обліку мають впливову роль у прийнятті рішень щодо того, які організації отримують



Sumy National  
Agrarian University

"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH  
Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
Didactic materials © OLEH PASKO, 2022



капітал для виведення на ринок нових інновацій. Такі сфери добре обговорювалися, і **бухгалтерський облік широко розуміється як головна сила, що формує те, як функціонують суспільства, ринки, установи та організації та форму, яку вони набувають.** Це не без наслідків (Tregidga & Laine, 2022a).

Як стверджувалося в попередній літературі, звичайна практика бухгалтерського обліку є рушійною силою нинішньої екологічної кризи (Grey, 1992). Це пов'язано з низкою факторів.

1) Загалом, звичайний облік **зосереджується на економічних міркуваннях та фінансовому капіталі, ігноруючи інші види капіталу та міркування, такі як екологічні аспекти.**

2) Звичайний облік заснований на ідеях **меж компанії та принципі сутності, що передбачає, що він має тенденцію зосередитися атомістично на організації, одночасно ігноруючи системні наслідки, які дії та рішення можуть мати на інші організації** та в межах ширшої системи.

Разом ці два фактори ведуть нас до зовнішніх ефектів, які є наслідками, впливами та наслідками, спричиненими рішеннями та діями суб'єкта господарювання, але які не несе сам суб'єкт господарювання і, отже, не включаються в облікові міркування.

В даний час добре встановлено, що через поєднання цих ознак звичайний облік є проблематичним із точки зору перспектив навколишнього природного середовища. Одним із засобів правового захисту стала розробка численних досліджень і практики **екологічного обліку, які намагаються пом'якшити деякі проблеми та недоліки, спричинені звичайними бухгалтерськими справами, практикою та умовами** (див. Bebbington et al., 2021). Наприклад, через розкриття інформації про навколишнє середовище була спроба розширити інформаційну інформацію, яку організації повідомляють зацікавленим сторонам про свої цілі, політику та результати діяльності. Це розкриття інформації переносить нефінансові питання в один простір з фінансовою інформацією і, таким чином, у різний ступінь підзвітності. Екологічний облік часто підкреслює необхідність розширення організаційних кордонів або важливість виходу за межі організації та більш системного погляду на наслідки будь-яких рішень і дій (Larrinaga, 2020). Це могло б, наприклад, означати більш зосереджений погляд на екологічні наслідки







Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

організаційних рішень у їхніх тривалих ланцюгах поставок, що зазвичай виключається звичайним обліком через принцип сутності.

## 5. ЗЕЛЕНИЙ ОБЛІК - GREEN ACCOUNTING

Зелений облік – це тип бухгалтерського обліку, який намагається врахувати екологічні витрати у фінансові результати діяльності. Стверджується, що валовий внутрішній продукт ігнорує навколишнє середовище, і тому політикам потрібна переглянута модель, яка б включала «зелений» облік.

Основна мета «зеленого» обліку полягає в тому, щоб допомогти підприємствам зрозуміти та керувати потенційною компенсацією між традиційними економічними цілями та екологічними цілями. Це також збільшує важливу інформацію, доступну для аналізу політичних питань, особливо коли ця важлива інформація часто не помічається.

Вважається, що екологічний облік забезпечує лише слабку стійкість, що слід розглядати як крок до остаточної стійкості.

Екологічна відповідальність є серйозною проблемою для бізнесу в сучасну епоху. Корпорації виникла необхідність сформулювати методи просування екологічних справ на сьогоднішній та майбутній час. Зелений бухгалтерський облік допомагає сприяти сталому майбутньому для бізнесу, оскільки вносить зелені державні закупівлі та екологічні дослідження та розробки у загальну картину. Штрафи для забруднювачів та пільги (наприклад, податкові пільги, дозволи на забруднення тощо) також є важливою частиною цього виду обліку.

Система національних рахунків (СНР) визначає чистий внутрішній продукт (ЧНП) як:

$$NDP = \text{чистий експорт} + \text{кінцеве споживання (C)} + \text{чисті інвестиції (I)}$$

Це також типова формула, яка зустрічається в статтях і текстах про бухгалтерський облік.

Зелений облік, однак, використовує Систему екологічного економічного обліку (SEEA), яка зосереджується на виснаженні дефіцитних природних ресурсів і вимірює витрати на деградацію навколишнього середовища разом з її запобіганням.

113



Sumy National  
Agrarian University

"EU BEST PRACTICE OF LIFE CYCLE ASSESSMENT, SOCIAL, ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND SUSTAINABILITY REPORTING" 101047667 – EULASTING – ERASMUS-JMO-2021-HEI-TCH-RSCH

Social and environmental accounting, sustainability reporting,  
Didactic materials © OLEH PASKO, 2022



Таким чином, NDP нещодавно визначено як Зелений NDP або також відомий як EDP. Формула зеленого обліку:

$$EDP = \text{чистий експорт} + C + N_{Ap.ec} + (N_{Ap.ec} - N_{Ap.n})$$

де:

EDP = екологічний побутовий продукт,

C = кінцеве споживання,

$N_{Ap.ec}$  = чисте накопичення вироблених економічних активів,

$N_{Ap.ec}$  = Чисте накопичення невироблених економічних активів,

$N_{Ap.n}$  = Чисте накопичення невироблених природних активів (Brooks & Schopohl, 2021).

## 6. Основи екологічного обліку

114

Щонайменше три елементи об'єдналися, щоб створити умови для виникнення екологічного обліку. **По-перше**, з кінця 1960-х років у професії бухгалтера точилися дебати про те, як бухгалтерський облік може дати уявлення про негативні соціальні та екологічні наслідки корпоративної поведінки. Дебати, що відбувалися в професійному просторі, перегукували з ширшими дискусіями про відповідальність організацій.

Ці дебати лежали в основі соціального обліку, і було логічно, що, оскільки екологічні проблеми набули все більшої актуальності, наукова робота також намагатиметься розглянути зовнішні впливи на навколишнє середовище організаційних дій. Це також пояснює, чому ключові вчені з соціального обліку (такі як Роб Грей, Джеймс Гатрі, Рег Метьюз, Кіт Маундерс, Девід Оуен та Лі Паркер) стали ключовими ініціаторами та учасниками екологічного обліку.

У той же час була очевидна **друга тенденція**: зокрема, поява самосвідомого сприйняття бухгалтерської науки (зазначаючи також, що бухгалтерський облік був відносно новачком в університетах у 1960-х роках, принаймні у Сполученому Королівстві). Основна концепція бухгалтерського обліку полягала в тому, що він має зосередитися на економічних питаннях, які можна перевести у фінансові терміни, і що бухгалтерський облік є нейтральною технічною діяльністю. Натомість,





зросло розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики з широкими ефектами застосування. Це розуміння відкрило те, що можна було розглядати як дійсні теми для дослідження для бухгалтера, а також підходи до цієї діяльності. Інтерпретативний і соціально конструктивістський підхід підтримував віру в те, що бухгалтерський облік може створити видимість навколо шкоди для навколишнього середовища і що бухгалтерський облік може і повинен бути використаний для подолання цієї шкоди.

**Третім елементом**, який зробив можливим екологічний облік, була більша наукова, політична та політична обізнаність щодо проблем, пов'язаних із забезпеченням цілісності екологічних систем. Наприклад, близько в ті дні була опублікована доповідь Брундтланда (Всесвітня комісія ООН з навколишнього середовища та розвитку, 1987); була заснована Міжурядова група ООН зі зміни клімату (у 1988 р.), а дослідницькі ініціативи (такі як Міжнародна геосферно-біосферна програма, зосереджена на вивченні феномену глобальних змін) розпочалися в 1987 р. Ці елементи мали вплив на внутрішню політику та система виробництва знань. (Bebbington et al., 2021)

Ключовий спосіб, яким прихильники екологічного обліку прагнули подолати проблеми зі звичайними бухгалтерський облік полягає в тому, щоб подолати межі його короткострокової перспективи. Хоча в загальних рисах було обмежене поглиблене обговорення часу в рамках екологічного обліку, коротко -строкова/довгострокова побудова бухгалтерського обліку очевидна в літературі. По суті, **екологічний облік був побудований як облік довгострокового періоду або неявно, або явно**. Наприклад, Хопвуд (2009, с.433) у своїй статті під назвою «Облік і навколишнє середовище» стверджує, що *«[i]нвіть зараз, коли висновки екологів та вчених стають все більш впевненими та тривожними, переважна більшість політиків усе ще відчуває труднощі»*. у відповідь, продовжуючи ставити те, що **вони бачать як свої короткострокові економічні та політичні імперативи, вище за довгострокові інтереси людської раси»** (с. 433) і *«[i]безперечно здається, що корпоративні інтереси та досить традиційні короткострокові інтереси національних економік мають пріоритет перед екологічними міркуваннями, незважаючи на основне обґрунтування схеми»* (с.435) (Hopwood, 2009).





Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

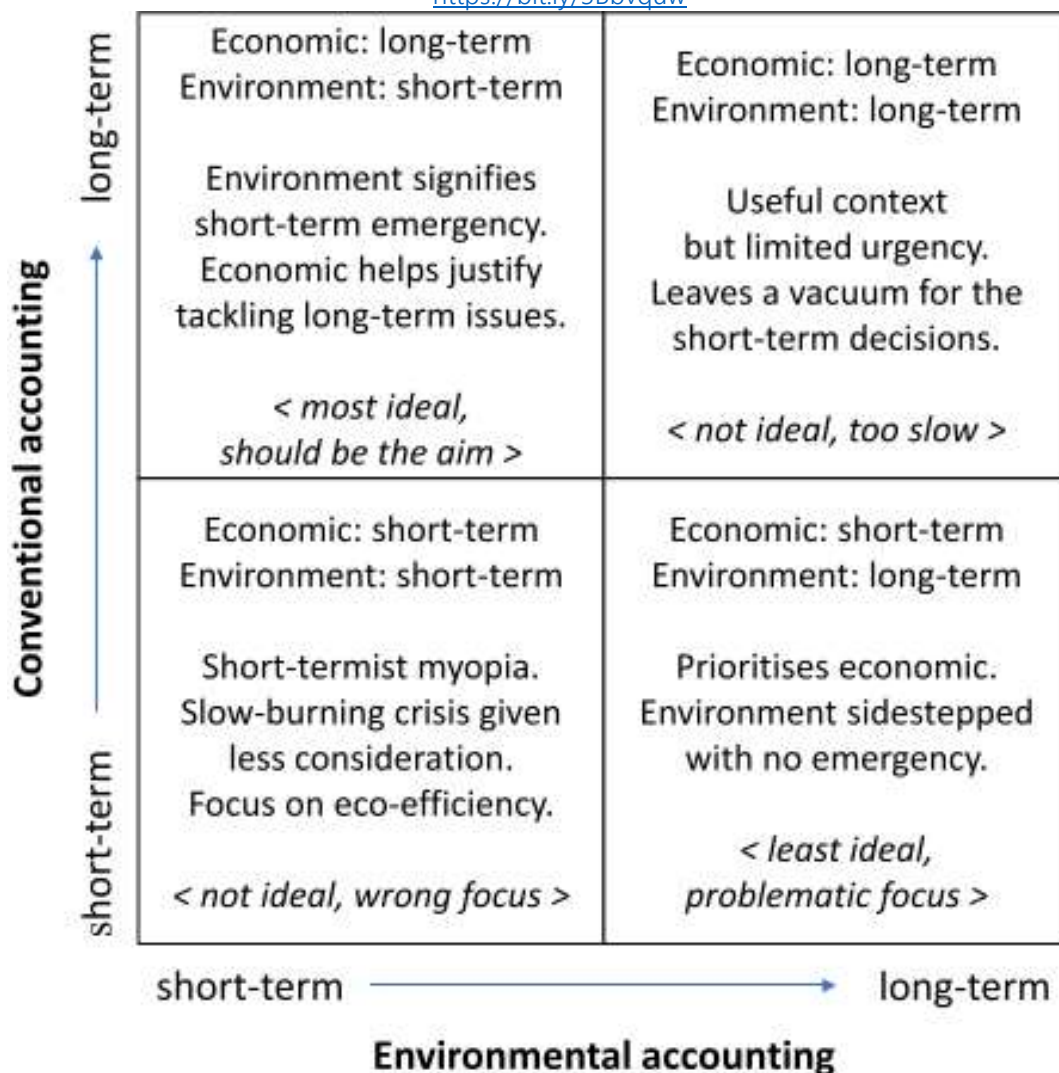
<https://bit.ly/3Bbvquw>

Загалом, можна стверджувати, що, намагаючись висвітлити проблеми з короткостроковістю в традиційному обліку, **екологічний облік, явно чи неявно, будується переважно як облік на довгострокову перспективу**. Хоча в цій дискусії є деякі нюанси, як було зазначено вище, наслідки цієї конструкції не були достатньо враховані, що, на нашу думку, є необхідним через його перформативний ефект. Тепер ми переходимо до обговорення цих наслідків, перш ніж представити нашу аргументацію щодо того, чому, на нашу думку, ми повинні прагнути (пере)формувати екологічний облік як облік короткострокового періоду.

Щоб проілюструвати, що може означати екологічний облік як короткостроковий облік, можливо, варто взяти момент, щоб розглянути, що означають різні часові рамки у взаємодії між звичайним обліком та екологічним обліком. Ми надаємо спрощену ілюстрацію на рис. у вигляді матриці два на два, квадранти якої описують, що ми могли б уявити комбінації різних форм традиційного та екологічного обліку, перед тим як коротко розглянути наше обговорення нижче.







**Джерело:** Tregidga, H., & Laine, M. (2022). On crisis and emergency: Is it time to rethink long-term environmental accounting? *Critical Perspectives on Accounting*, 82(7), 102311. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102311>

Нижній правий квадрант можна розглядати як ситуацію, в якій ми перебуваємо деякий час. Як ми зазначали раніше, звичайний облік акцентує увагу на короткостроковому мисленні і не розглядає екологічні проблеми як актуальні в короткостроковій перспективі. Позиція короткострокової економіки віддає перевагу цьому аспекту бухгалтерського обліку, і, якщо є ситуація, коли є погані фінансові результати (будь то продукт, процес, проект чи організація), це розглядається як щось, що потребує терміново вирішуватись. Екологічний облік позиціонується як протидія, що сприяє довгостроковому мисленню та включення екологічних питань до міркувань обліку, звітності та підзвітності. Однак часто зазначалося, що





питання довкілля маргіналізовані, при цьому короткострокові фінансові питання є пріоритетними за звичайним обліком і переважають будь-які інші потенційні аспекти.

Тому, щоб реагувати на невідкладну екологічну кризу, ми припускаємо потребу в екологічному обліку, який зосереджується на короткостроковому періоді, доповнюючи звичайний облік, який має довгострокову спрямованість. Позиція, представлена у **верхньому лівому квадранті нашої фігури**. Ця позиція повідомляє про важливість терміновості та надзвичайних ситуацій, яких не вистачає в поточному екологічному обліку. Знову ж таки, довгостроковий облік стійкості, такий як облік системних питань і довгострокових тенденцій, є важливим і дуже актуальним для формування контексту. У той же час ми стурбовані тим, що цього недостатньо, щоб створити невідкладність, необхідну в поточній надзвичайній ситуації. Аспекти можуть бути занадто далекі, взаємозв'язки занадто складні або часові рамки занадто довгі. Отже, щоб доповнити такий облік сталості, **нам потрібен короткостроковий екологічний облік, який зосереджується на невідкладних, відчутних і невідкладних питаннях**. Проте, і важливо зазначити, що такий короткостроковий екологічний облік повинен виглядати інакше, ніж той, який ми маємо зараз, знову ж таки, він повинен був би побудувати та висвітлити проблему терміновості.

118

## **7. ПРИКЛАД РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ЕКОЛОГІЧНИХ ПИТАНЬ НА ПРИКЛАДІ УКРАЇНСЬКОЇ ПУБЛІЧНОЇ КОМПАНІЇ**

**Кернел** – провідний у світі та найбільший в Україні виробник та експортер соняшникової олії, ключовий постачальник сільськогосподарської продукції з регіону Чорноморського басейну на світові ринки. Свою продукцію Кернел експортує більш ніж у 80 країн світу. З листопада 2007 року акції компанії торгуються на Варшавській фондовій біржі (WSE).



# KERNEL

[https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2020/12/FY2020 Kernel Annual Report.pdf#page=42](https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2020/12/FY2020%20Kernel%20Annual%20Report.pdf#page=42)

СТОПІНКА 52-63

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- American Accounting Association. 1966. A Statement of Basic Accounting Theory. Evanston, IL: American Accounting Association
- Annisette, M., Vesty, G., & Amslem, T. (2017). *Accounting Values, Controversies, and Compromises in Tests of Worth* (pp. 209–239). <https://doi.org/10.1108/S0733-558X20170000052007>
- Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B., & Thomson, I. (2021). *Routledge Handbook of Environmental Accounting* (J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer, & I. Thomson (eds.)). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780367152369>
- Bourguignon, A., & Chiapello, E. (2005). The role of criticism in the dynamics of performance evaluation systems. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 665–700. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.007>
- Brooks, C., & Schopohl, L. (2021). Green accounting and finance: Advancing research on environmental disclosure, value impacts and management control systems. *The British Accounting Review*, 53(1), 100973. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100973>
- Gray, R. H. 1990. The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce. London: Chartered Association of Certified Accountants
- Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47–77. <https://doi.org/10.1108/09513579510146996>
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 433–439. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.03.002>
- Larrinaga, C. (2020). 'The World for Which we Account': Systems Thinking in Rob Gray's Works. *Social and Environmental Accountability Journal*,



40(3), 186–190. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2020.1837641>

Latour, B. (1998), "To modernise or ecologise? That is the question", in Braun, B. and Castree, N. (eds.) *Remaking Reality: Nature at the Millennium*, Routledge, London, pp. 221–242.

Latour, B. (2004), *Politics of Nature*. Harvard University Press, Cambridge, MA

Russell, S., Milne, M. J., & Dey, C. (2017). Accounts of nature and the nature of accounts: Critical reflections on environmental accounting and propositions for ecologically informed accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(7), 1426–1458. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2017-3010>

Thevenot, L., Moody, M., & Lafaye, C. (2000). Forms of valuing nature: Arguments and modes of justification in French and American environmental disputes. In M. Lamont & L. The´venot (Eds.), *Rethinking comparative cultural sociology: Repertoires of evaluation in France and the United States* (pp. 229–272). Cambridge: Cambridge University Press.

120

Tregidga, H., & Laine, M. (2022). On crisis and emergency: Is it time to rethink long-term environmental accounting? *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102311. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102311>







# ЛЕКЦІЯ 8-9 ЗВІТНІСТЬ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI

- 1. ЗВІТНІСТЬ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ: СУТНІСТЬ ТА ЕВОЛЮЦІЯ**
- 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЗВІТНІСТЬ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ: ЗАГАЛЬНЕ ПОРІВНЯННЯ**
- 3. GRI**
- 4. ІНШІ КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЗВІТНОСТІ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ**
- 5. НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI**
- 6. ТРЕНДИ ЗА ОСТАННІ 30 РОКІВ, СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗВІТНОСТІ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ**
- 7. ПРИКЛАДИ**

121

## **1. ЗВІТНІСТЬ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ: СУТНІСТЬ ТА ЕВОЛЮЦІЯ**

Звітність щодо сталого розвитку та надання впевненості використовувалися організаціями, щоб забезпечити підзвітність своїм зацікавленим сторонам.

Зростання обізнаності суспільства про екологічні та соціальні проблеми, зміну клімату, стале управління ланцюгом поставок, стихійні лиха та дефіцит природних ресурсів сприяло зміні способу ведення бізнесу.

У цьому новому сценарії звіти про сталість працювали як життєво важливий інструмент для організацій, щоб забезпечити прозору комунікацію зі своїми зацікавленими сторонами, особливо про соціальні проблеми організацій та екологічні показники. Деякі автори стверджують, що звіти про сталість також впливають на процеси





прийняття рішень різними зацікавленими сторонами, які стосуються не тільки економічних, але й екологічних та соціальних аспектів.

Починаючи з 1970-х років, добровільна публікація звітів про сталість у різних галузях промисловості та країнах характеризувалася значною різноманітністю. Назва та обсяг таких звітів значно відрізнялися, включаючи «звіти про сталий розвиток», «соціальні звіти», «звіти про корпоративну соціальну відповідальність», «соціальні та громадські звіти» та «екологічні звіти».

Як було зазначено вище, звітність про сталий розвиток стала більш популярною і її практика також збільшилася. Це інтригує через те, що здебільшого звітність щодо сталого розвитку є добровільною практикою.

### Чому?

**Тиск громадськості** вже був причиною для розкриття інформації про сталість з 1970-х років і це все ще є однією з головних причин звітності щодо сталого розвитку. Як показали різні дослідження в усьому світі що тиск громадськості має значний вплив на рішення про розкриття інформації про сталий розвиток компаніями (Lee & Hutchison, 2005).

З вищезгаданою мотивацією громадського тиску тісно пов'язана **публічність**. Публічність відноситься до увагу та розкриття інформації у ЗМІ. Існує значна позитивна кореляція між розкриттям інформації про навколишнє середовище та увагою ЗМІ. Таким чином, висвітлення або увага в ЗМІ є ще однією причиною

Іншу мотивацію звітності щодо сталого розвитку можна знайти в **теорії легітимності**. Ця теорія припускає, що компанії діють в межах і норм суспільства. Ці рамки і норми змінюються з часом і тому вимагають від компаній реагування на такі зміни. Є «соціальний контракт» між компаніями та тими, хто постраждав від дій/операцій компаній. Очікується, що компанії дотримуються умов цих «соціальних договорів». Рівні корпоративного розкриття інформації про довкілля пов'язані з бажанням компаній бути легітимними. Легітимність компаній знаходяться під загрозою, коли очікування суспільної діяльності суперечать фактичним результатам компанії. Це те, що називається **«розрив у легітимності»** (Brown & Deegan, 1998).

Зустрічний облік (Counter accounting) (інколи також називається зовнішнім обліком (external accounting)) був визначений як «облік для іншого іншим». Тобто, це коли особа або група, яка є для організації зовнішньою, надає звіт про свій вплив та/або результативність, часто у





відповідь на відсутність або неадекватну звітність самої організації. Такий облік можна розглядати як засіб для висвітлення усвідомлених недоліків у сфері соціальної та екологічної відповідальності та практики звітності організацій шляхом створення нової видимості та уявлень, і часто відзначається, що має емансипаційний потенціал (Bebbington et al., 2021; Pasko, Marenych, et al., 2021; Pasko, Chen, et al., 2021).

Крім того є і причини проти, за якими компанії можуть вибрати не подавати звітність зі сталого розвитку. Це такі:

1. Невизначеність щодо переваг звітності щодо сталого розвитку для компанії.
2. Конкуренти не публікують таку звітність.
3. Існуюча сприятлива ефективність/репутація щодо сталого розвитку.
4. Це занадто дорого.
5. Труднощі зі збором узгоджених даних з операцій та вибором правильних показників.
6. Шкода репутації компаній при розкритті показників сталого розвитку (Kolk, 2010).

## 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЗВІТНІСТЬ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ: ЗАГАЛЬНЕ ПОРІВНЯННЯ

Оскільки звітність про сталий розвиток розвивалася протягом багатьох років, поступово стали з'являтися глобальні рекомендації і стандарти розроблені різними міжнародними організаціями. Глобальні рекомендації та стандарти разом з форматами звітів щодо сталого розвитку також були розроблені різними організаціями. Найбільший визнані світові стандарти походять від цих організацій: Global Reporting Initiative (GRI), Керівні принципи, Глобальний договір Організації Об'єднаних Націй (ООН), Організації економічного співробітництва та Керівництво з розвитку (ОЕСР) для багатонаціональних підприємств (МНК) та Міжнародний стандарт Керівництво організації з соціальної відповідальності (ISO26000). У цьому розділі буде коротко описано стандарти та рекомендації, надані цими організаціями.



**Таблиця 8.1. Концептуальні основи звітності щодо сталого розвитку**

Назва	Рік	Покликання
World Business Council for Sustainable Development (WBCSD)	1995	<a href="https://www.wbcsd.org/">https://www.wbcsd.org/</a>
Global Reporting Initiative (GRI)	1997	<a href="https://www.globalreporting.org/">https://www.globalreporting.org/</a>
Institute of Social and Ethical Accountability (AA1000)	1999	<a href="https://www.accountability.org/">https://www.accountability.org/</a>
The United Nations Global Compact	2000	<a href="https://www.unglobalcompact.org/">https://www.unglobalcompact.org/</a>
Greenhouse Gas (GHG) protocol	2001	<a href="https://ghgprotocol.org/">https://ghgprotocol.org/</a>
International Integrated Reporting Council (IIRC)	2010	<a href="https://www.integratedreporting.org/">https://www.integratedreporting.org/</a>
International Organization for Standardization (ISO 26000)	2010	<a href="https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html">https://www.iso.org/iso-26000-social-responsibility.html</a>
Sustainability Accounting Standards Board (SASB)	2011	<a href="https://www.sasb.org/">https://www.sasb.org/</a>
The OECD Guidelines for MNEs	остання версія 2011	<a href="https://www.oecd.org/corporate/mne/">https://www.oecd.org/corporate/mne/</a>
International Sustainability Standards Board (ISSB)	2021	<a href="https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/">https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/</a>



## Таблиця 8.2. Концептуальні основи звітності щодо сталого розвитку

	<i>Global Reporting Initiative (GRI)</i>	<i>International Integrated Reporting Council &lt;IR&gt;</i>	<i>Sustainability Accounting Standards Board (SASB)</i>
Founded	1997	2010	2011
Aim	To empower decisions that create social, environmental and economic benefits for everyone.	Establish integrated reporting and thinking within mainstream business practice as the norm in the public and private sectors.	Establish industry-specific disclosure standards across environmental, social, and governance topics that facilitate communication between companies and investors about financially material, decision-useful information.
Main users of the report	Stakeholders at large	Mainly investors, but also others	Financial markets, investors
Key concepts	Materiality, accountability	Integrated thinking, value creation	Financial materiality, decision-usefulness, value relevance

125 Джерело: (Bebbington et al., 2021, p. 114)

Із наступного рисунку видно, що GRI стандарти та вказівки є основною концептуальною основою звітності щодо сталого розвитку:

### Use of sustainability reporting guidelines and standards

■ 2017  
■ 2020

Base:  
3,983 N100 companies and 239 G250 N100 companies that report on sustainability

Source:  
KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020

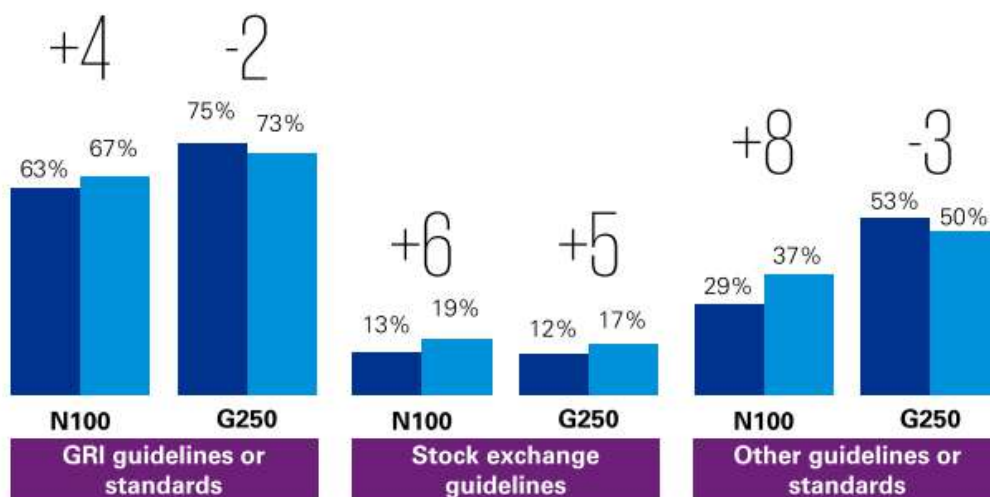


Рис. 8.1. Застосовувані концептуальні основи звітності щодо сталого розвитку компаніями (KPMG, 2020, p. 25)

### 3. GRI



Рекомендації та стандарти GRI для звітності щодо сталого розвитку є найбільш часто використовуваними стандартами. Коріння GRI можна простежити до організації Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES). У 1997 році CERES створив відділ GRI, метою якого було створити механізми підзвітності, щоб компанії дотримувалися Принципів відповідальної екологічної поведінки CERES, таких як: стійке використання природних ресурсів, енергозбереження, охорона біосфери, аудит та звітність тощо.

Відділ GRI створив Керівний комітет із багатьма зацікавленими сторонами для розвитку вказівок. За порадою Керівного комітету, керівництво GRI було розширено, включивши соціальні, економічні та управлінські питання, трансформуючи вказівки GRI у першій звітності щодо сталого розвитку структура, що складається з рекомендацій щодо звітності. У 2000 році GRI випустив свою першу версію Керівництво зі звітності про сталий розвиток, а уже у 2001 році відокремився від організації CERES.

GRI (Global Reporting Initiative) — незалежна міжнародна організація, яка допомагає підприємствам та іншим організаціям взяти на себе відповідальність за їхній вплив на суспільство і навколишнє середовище, надаючи їм спільну глобальну мову для передачі цих наслідків. На сьогодні, найпоширеніші в світі стандарти звітності щодо сталого розвитку – стандарти GRI. Секретаріат GRI має штаб-квартиру в Амстердамі, Нідерланди, і ми маємо мережу з семи регіональних офісів, що забезпечує підтримку організацій та зацікавлених сторін у всьому світі.

За всю історію існувало 4 генерації стандартів, а на сьогодні чинними є стандарти. Інструкції зі звітності G4 діяли до 30 червня 2018 року. Використання стандартів GRI вимагається для всіх звітів, опублікованих 1 липня 2018 року або після цієї дати.

Стандарти GRI засновані на змісті Керівних принципів G4 і містять деякі зміни покращення щодо керівних принципів G4. Рекомендації G4 та стандарти GRI.



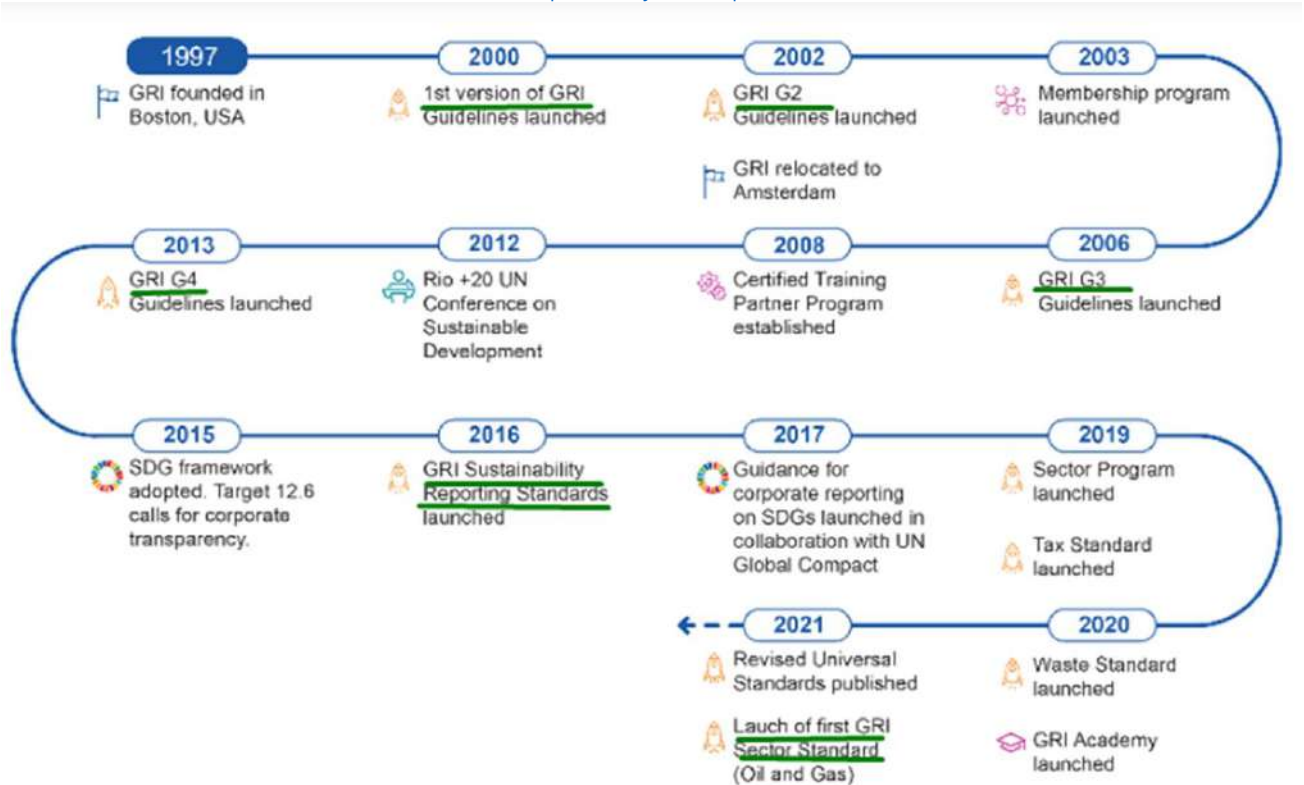


Рис. 8.2. Еволюція вказівок та стандартів GRI. Джерело: <https://www.globalreporting.org/>

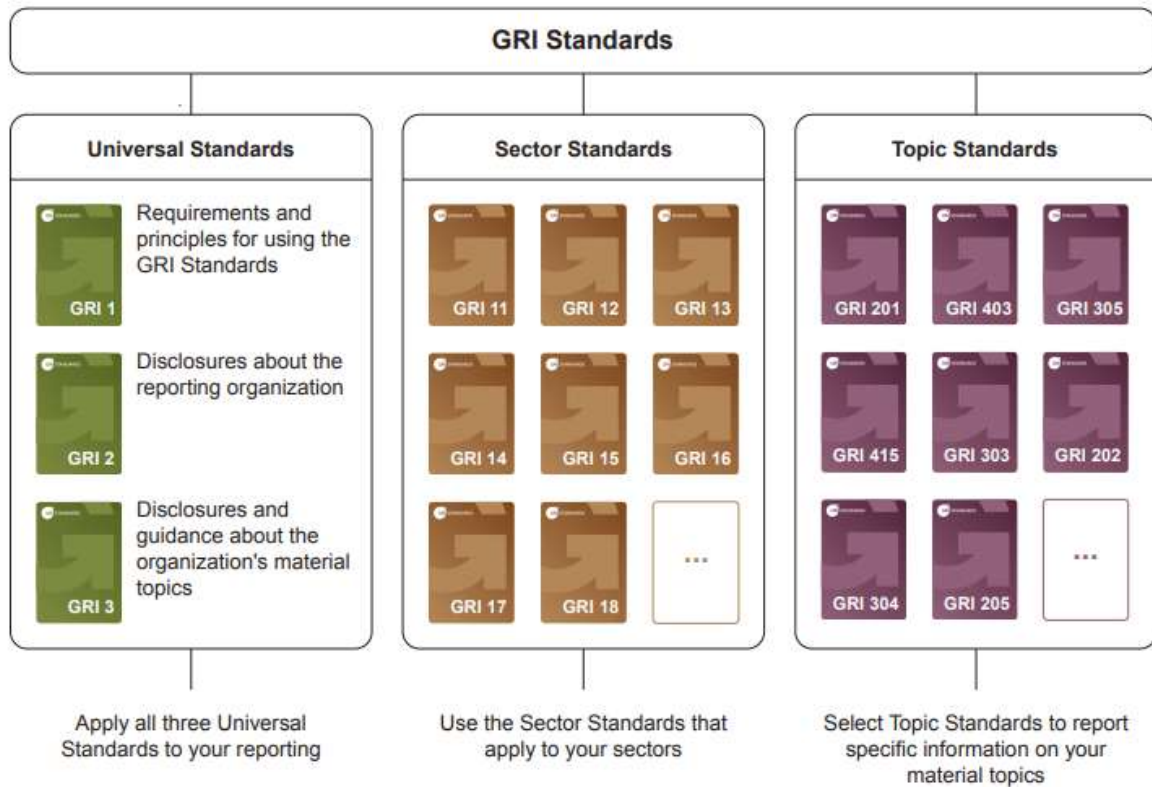
Стандарти стали домінувати у 2020 році порівняно із використанням вказівок GRI за даними KPMG (рис. ).



Рис. 8.3. Використання вказівок проти стандартів GRI компаніями у динаміці із 2017 до 2020 рр. Джерело: (KPMG, 2020, р. 25)

Структура стандартів GRI. GRI стандарти складаються із універсальних стандартів, секторальних стандартів та тематичних стандартів:

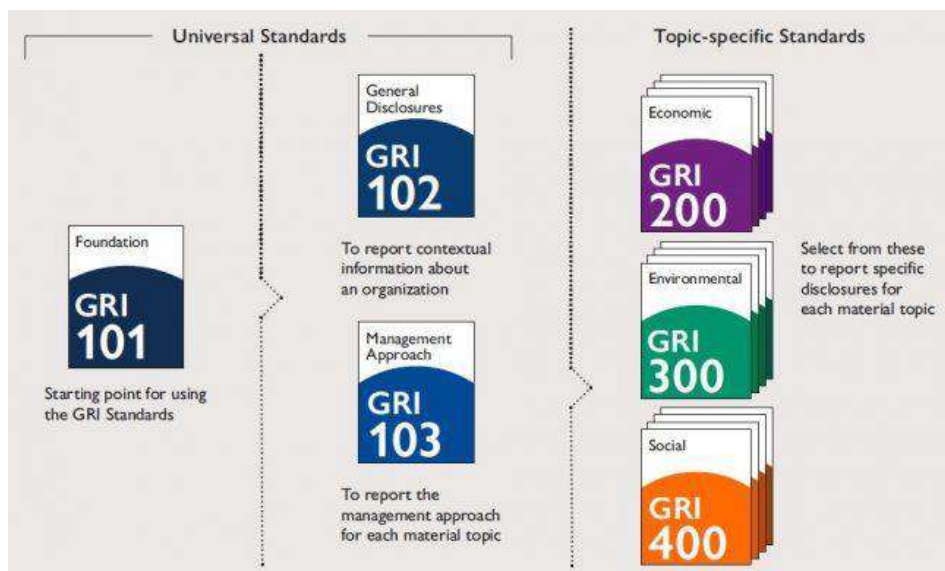




128

**Рис. 8.4. Структура стандартів GRI. Джерело: <https://www.globalreporting.org/> <https://bit.ly/3IVBYGQ>**

Тематичні стандарти поділяються на три групи: економічні (серія 200), екологічні (серія 300) та соціальні (серія 400).

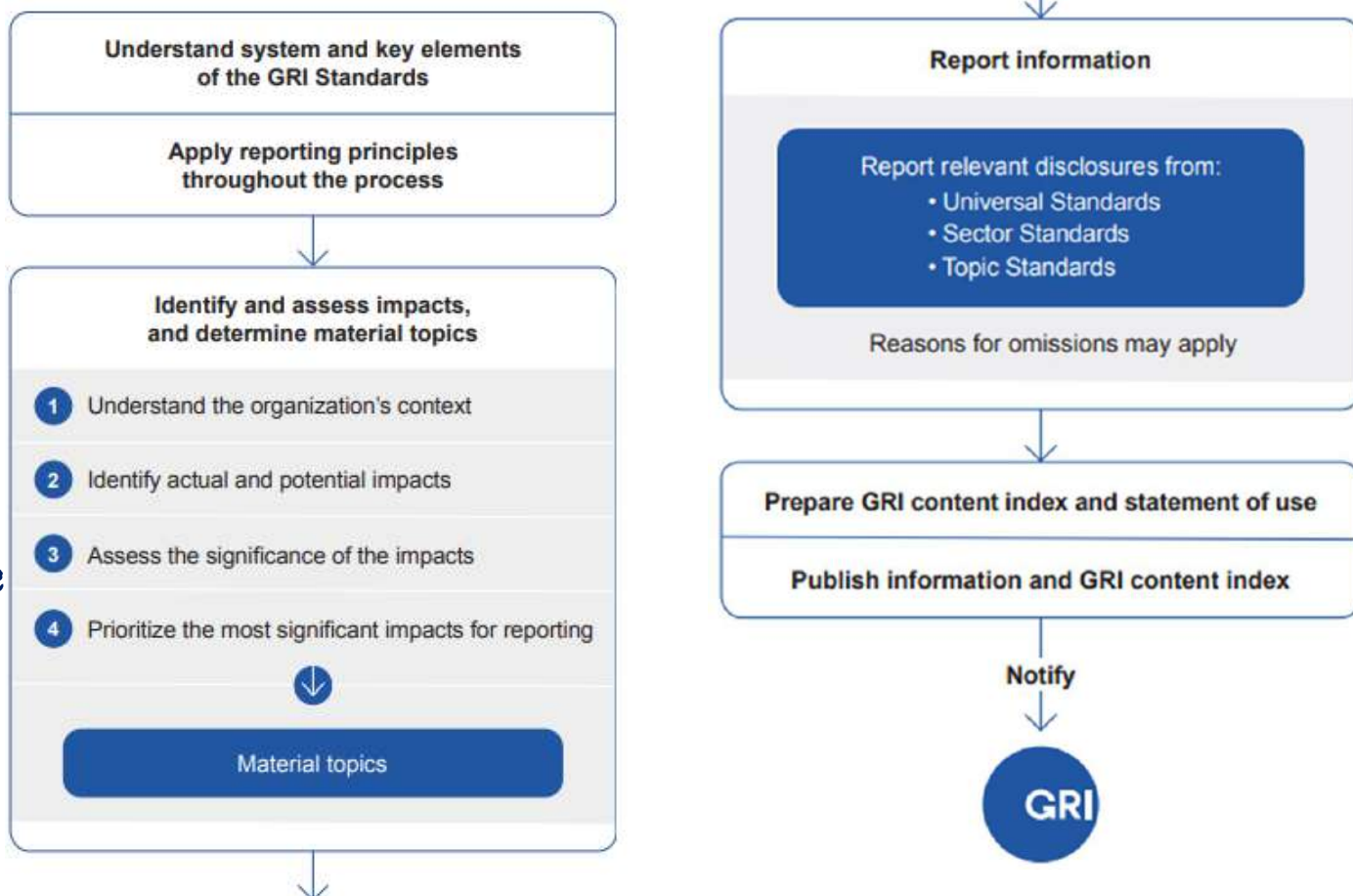


**Рис. 8.5 . Структура стандартів GRI. Джерело: <https://www.globalreporting.org/> <https://bit.ly/3IVBYGQ>**



Рекомендації та стандарти GRI для звітності щодо сталого розвитку є найбільш часто використовуваними стандартами.

## Процес звітування за стандартами GRI



12

Рис. 8.6. Послідовність процесу звітування за GRI

Джерело: <https://www.globalreporting.org/> <https://bit.ly/3IVBYGQ>

### Особливості визначення рівня суттєвості за GRI стандартами.

Два виміри. Було роз'яснено, що організація зобов'язана визначати суттєві теми, враховуючи два виміри принципу: (1) **значущість економічного, екологічного та соціального впливу організації** – тобто їх значення для економіки, навколишнього середовища чи суспільства, згідно з визначенням «вплив» – та (2) **їх істотний вплив на оцінки та рішення зацікавлених сторін**. Питання може бути суттєвим, якщо воно має високий рейтинг лише за одним виміром принципу суттєвості.

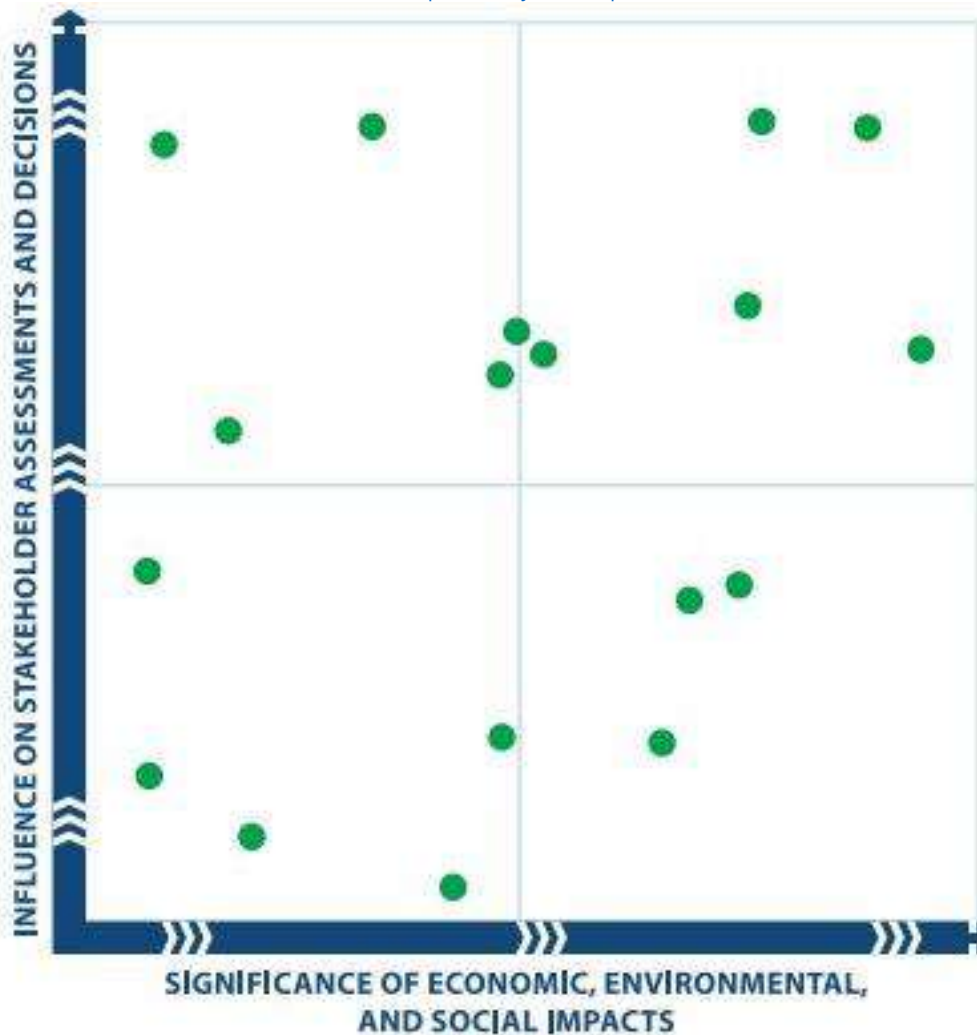


Рис. 8.7. Матриця суттєвості за GRI стандартами. Джерело: <https://www.globalreporting.org/> <https://bit.ly/3m3WOUI>

## 4. ІНШІ КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЗВІТНОСТІ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ

### ISO 26000

У листопаді 2010 року ISO опублікувала Керівний стандарт із соціальної відповідальності, ISO 26000. ISO 26000 дає рекомендації щодо того, як компанія може працювати соціально відповідально. Отже, мета ISO 26000 - внесок у світовий сталий розвиток. Він прагне просувати загальне розуміння соціальної відповідальності, доповнюючи інші існуючі інструменти та ініціативи. Однак, на відміну від інших стандартів ISO, ISO 26000 не вимагає, тому до нього не можна





<https://bit.ly/3Bbvquw>

використовувати для сертифікації. ISO 2600 містить **сім основних напрямів соціальної відповідальності**. Основні із них такі:

- Права людини;
- Практика використання робочої сили;
- Навколишнє середовище;
- Чесна операційна практика
- Питання споживачів
- Залучення та розвиток громади

На додаток до семи основних тем соціальної відповідальності, ISO 26000 також містить деякі принципи соціальної відповідальності:

- Підзвітність
- Прозорість
- Етична поведінка
- Повага до інтересів зацікавлених сторін
- Повага або верховенство права
- Повага до міжнародних норм поведінки
- Повага до прав людини

**ІЗІ**

Спосіб впровадження та виконання основних принципів може викликати заплутаність. Тому ISO 26000 містить вказівки щодо того, як запровадити його рекомендації. Компанії повинні спочатку переглянути принципи соціальної відповідальності. Далі, при розгляді основних тем соціальної відповідальності компанії повинні поважати принципи. Після того, як компанії зрозуміють принципи та їх відношення мають бути визначені основні предмети та відповідні питання соціальної відповідальності і компанії повинні інтегрувати їх у свої ділові рішення та діяльність.

Як зазначено вище, **ISO 26000 доповнює, а не замінює інші існуючі інструменти та ініціативи.**

Таким чином, ISO 26000 не замінить GRI, а доповнює його. Це також визнають обидва GRI та ISO. GRI та ISO підписали Меморандум про взаєморозуміння у 2011 році, щоб збільшити їх співробітництво. GRI також опублікував документ про зв'язки, в якому підкреслюється синергія між ISO 26000 та Рекомендаціями GRI щодо звітності про сталий розвиток.





Нещодавно оголошена **Рада з міжнародних стандартів сталого розвитку (ISSB)** буде встановлювати стандарти розкриття інформації щодо сталого розвитку за МСФЗ.



**Рис. 8.8. Місце ISSB в структурі Фонду МСФЗ. Джерело: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>**

132

У контексті свого періодичного перегляду стратегії опікуни Фонду МСФЗ опублікували консультаційний документ у вересні 2020 року, щоб визначити:

- чи є потреба у глобальних стандартах щодо звітності сталого розвитку;
- чи повинен Фонд МСФЗ відігравати роль у розробці таких стандартів; і
- яким може бути масштаб цієї ролі.

Відгуки на консультації **підтвердили нагальну потребу в глобальних стандартах звітності щодо сталого розвитку та підтримці, щоб Фонд відігравав роль у їх розвитку.**

**Протягом 2021 року** довірені особи працювали над потенційним створенням нової ради зі встановлення стандартів в рамках існуючої структури управління Фонду МСФЗ, як зазначено в лютневому повідомленні опікунів.

**У березні 2021 року** опікуни оприлюднили публічну заяву, в якій виклали стратегічний напрямок роботи запропонованої нової ради.

Опікуни Фонду МСФЗ дійшли таких поглядів щодо стратегічного напряму нової ради:







**Фокус інвестора на цінність підприємства:** нова рада зосередиться на інформації, яка є суттєвою для рішень інвесторів, кредиторів та інших кредиторів.

**Обсяг охоплення - сталий розвиток, пріоритет клімату:** через термінову потребу в кращій інформації про питання, пов'язані з кліматом, нова рада спочатку зосередить свої зусилля на звітності, пов'язаній з кліматом, а також працюватиме над задоволенням інформаційних потреб інвесторів щодо інших ESG (екологічних, соціальні та управлінські) питань.

**Працювати на основі чинних концептуальних основ:** нова рада буде спиратися на добре налагоджену роботу Робочої групи Ради з фінансової стабільності з розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматичними умовами Financial Stability Board's Task Force on Climate related Financial Disclosures (TCFD), а також роботу альянсу провідних видавників і розробників стандартів у звітності про сталий розвиток, зосереджену на підприємствах. значення. Довірені особи розглянуть запропонований альянсом прототип підходу до розкриття інформації, пов'язаної з кліматом, як потенційну основу для нової ради для розробки стандартів звітності щодо клімату. Щоб підготуватися до цієї роботи, Фонд МСФЗ розпочне процес структурованого взаємодії з відповідними організаціями.

**Підхід «будівельні блоки»:** завдяки роботі з видавниками стандартів із ключових юрисдикцій, стандарти, видані новою радою, забезпечуватимуть глобальну послідовну та порівнянну базову лінію звітності, а також забезпечують гнучкість для координації вимог щодо звітності, які охоплюють більш широкий вплив на стійкість.

## **5. НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI**

Процес надання впевненості щодо звітності щодо сталого розвитку є аналогічним процесу аудиту фінансової звітності, коли третє незацікавлена поінформована сторона надає свою думку щодо того, наскільки звітність складена відповідно до концептуальної її основи, і схематично процес надання впевненості можна зобразити так (рис. ).



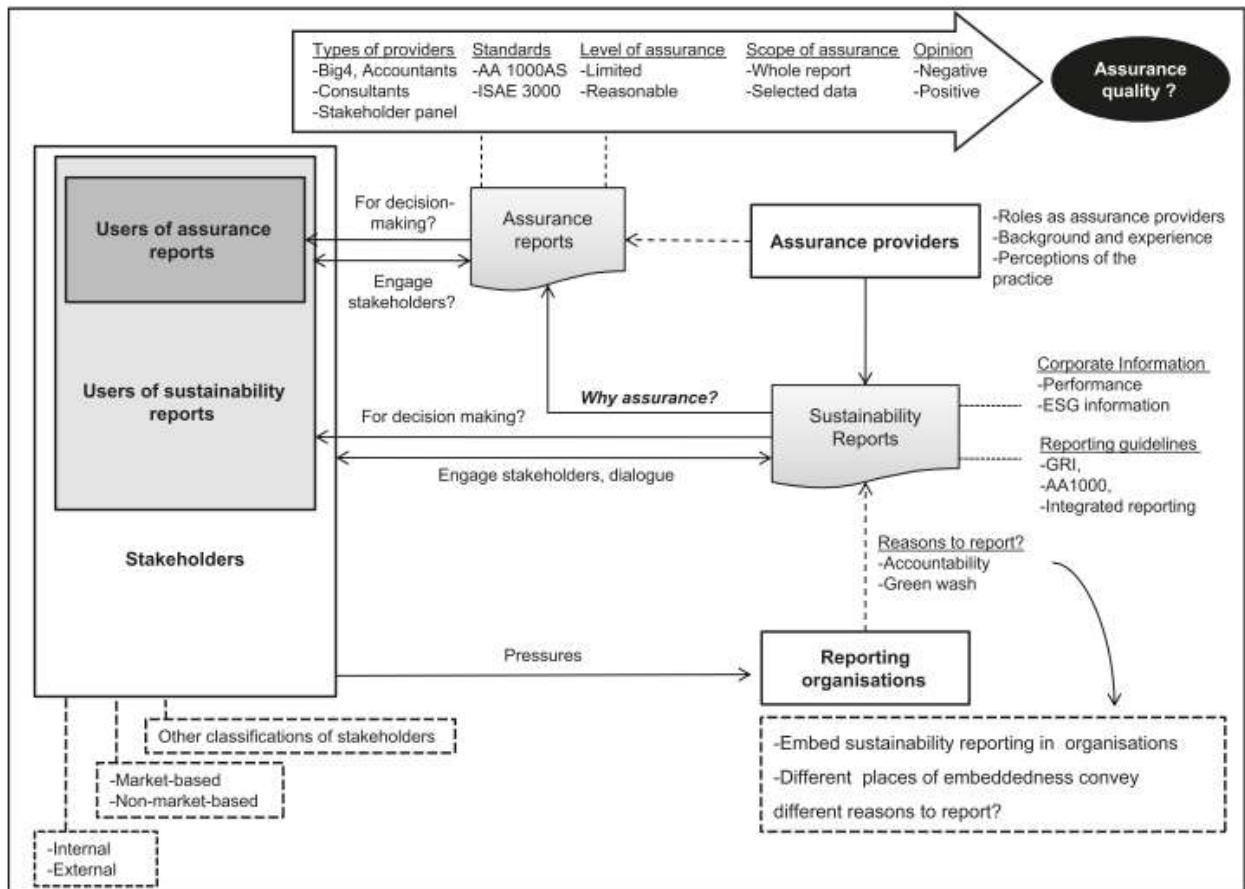


Рис. 8.9. Надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку (Bebbington et al., 2021, p. 127)

Різні учасники, включаючи Global Report Initiative (GRI), IAASB, Accountancy Europe та AccountAbility, стали активними учасниками арени встановлення стандартів з надання впевненості. З 2003 року двома найвідомішими міжнародними стандартами, які використовувалися постачальниками впевненості в професії бухгалтера, були ISAE 3000 і стандарт AA1000

		Period 2003-2019																	
		03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
ISAE3000				ISAE 3000			ISAE3000 (Revised)					ISAE3000 (Revised)						*	
AA1000AS	AA1000AS (2003)						AA1000AS (2008)											**	

Рис. 8.10. Динаміка розвитку і змін основних концептуальних основ щодо надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку (Bebbington et al., 2021, p. 127)



IAASB схвалив Міжнародний стандарт завдань із надання впевненості (ISAE) 3000, Завдань з надання впевненості, крім аудиту або огляду історичної фінансової інформації у 2003 році. Він був кілька разів переглянутий. ISAE 3000 визнає, що для завдань можливі два рівні впевненості: обгрунтована впевненість та обмежена впевненість.

**Таблиця 8.3. Емпірична оцінка надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку у Центральній та Східній Європі (Pasko, Balla, et al., 2021, pp. 34, 36–37)**

Criteria	Features
Type of assurer	<ul style="list-style-type: none"> <li>Accounting firm (33)</li> <li>Small consultancy/ boutique firm (11)</li> <li>Engineering firm (1)</li> </ul>
Assurance Provider	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deloitte (14)</li> <li>Ernst &amp; Young (8)</li> <li>PricewaterhouseCoopers (7)</li> <li>Bureau Veritas (4)</li> <li>KPMG (3)</li> <li>Baker Tilly (1)</li> <li>Other (8)</li> </ul>
Level of assurance	<ul style="list-style-type: none"> <li>Limited/moderate (38)</li> <li>Combination (2)</li> <li>Not specified (5)</li> </ul>
Assurance Scope	<ul style="list-style-type: none"> <li>Specified section(s) (32)</li> <li>Entire sustainability report (10)</li> <li>Not specified (2)</li> <li>GHG only (1)</li> </ul>
Assurance standard	<ul style="list-style-type: none"> <li>ISAE3000 only (32)</li> <li>AA1000 only (4)</li> <li>Combination of ISAE3000 and AA1000 (2)</li> <li>ISRS 4400 (1)</li> <li>not specified (6)</li> </ul>



	Organizations	Sustainability Reports	Assured reports	Available for analysis reports
Belarus	0	0	0	0
Bulgaria	0	0	0	0
Croatia	5	8	3	2
Czech Republic	12	17	4	3
Estonia	2	2	1	1
Hungary	13	23	12	9
Latvia	4	6	5	4
Lithuania	5	5	0	0
Moldova	0	0	0	0
Montenegro	0	0	0	0
Poland	50	66	13	12
Romania	13	22	3	1
Slovakia	0	0	0	0
Slovenia	6	12	3	3
Ukraine	2	4	1	1
Total	112	165	45	36

## 6. ТРЕНДИ ЗА ОСТАННІ 30 РОКІВ, СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗВІТНОСТІ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Цей розділ присвячений розгляду трендів за останні 30 років та сучасного стану і перспектив звітності щодо сталого розвитку і базується він на дослідженнях (KPMG, 2020).







137

Рис. 8.11. Основні глобальні тренди у звітності щодо сталого розвитку (KPMG, 2020)



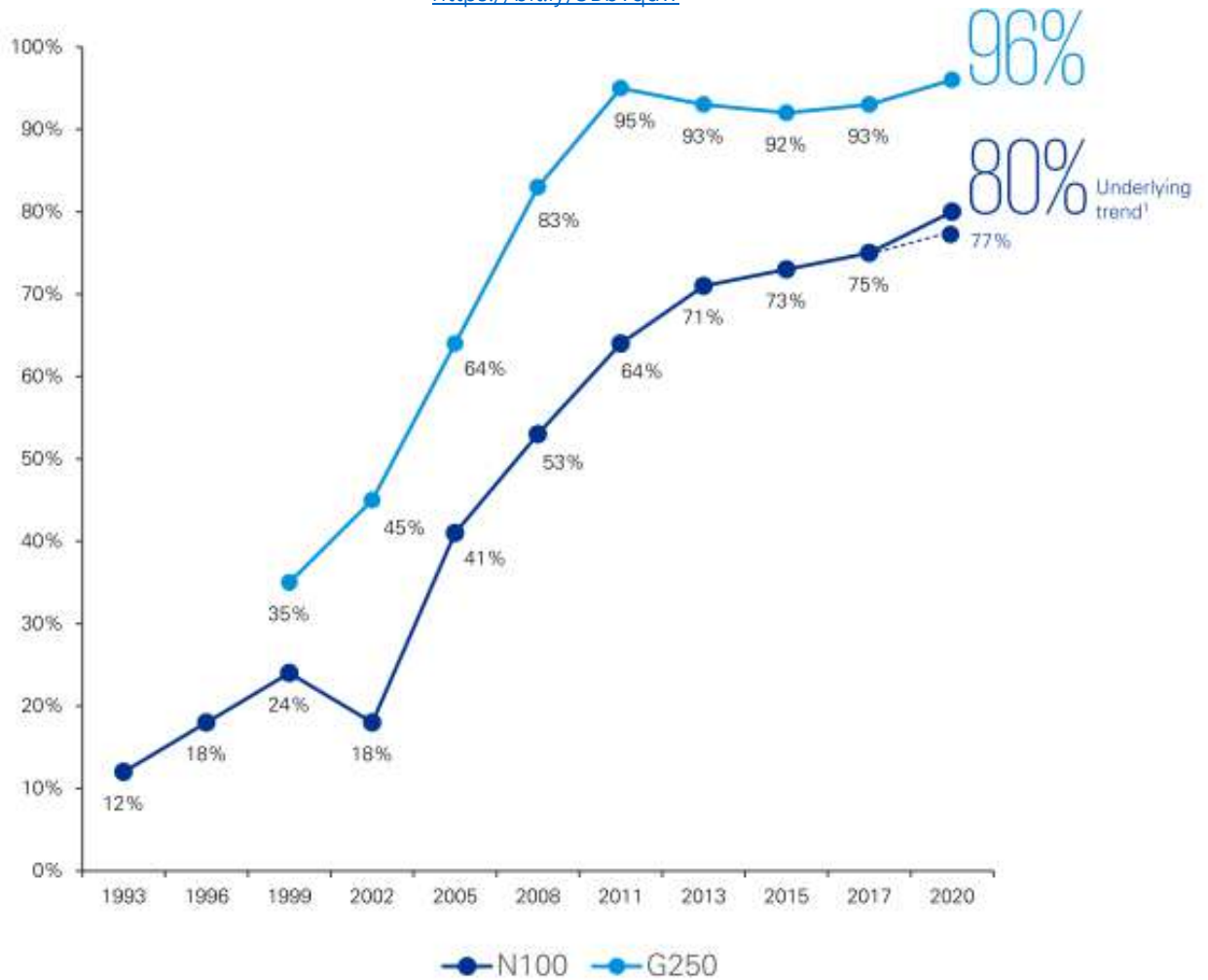


Рис. 8.12. Зростання рівня подання звітності із 1993 року за компаніями (KPMG, 2020).





139

Рис. 8.13. Рівень подання звітності у 2020 році за регіонами світу (KPMG, 2020).



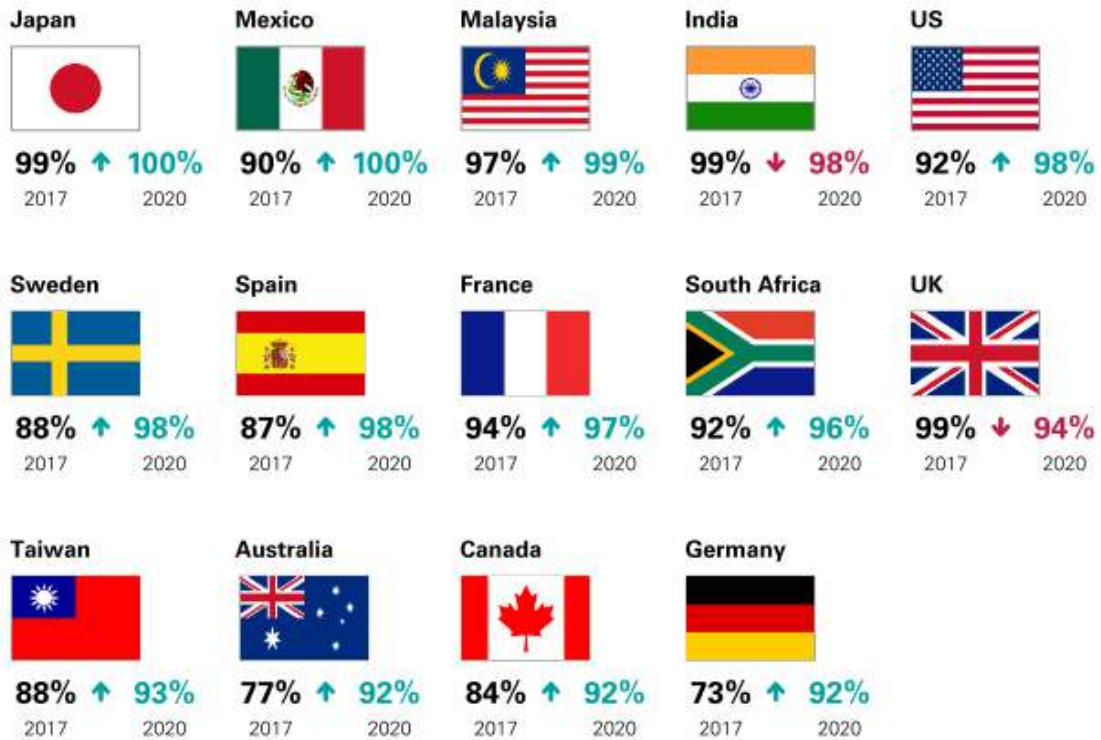
Рис. 8.14. Динаміка рівня подання звітності зі сталого розвитку у Південній на противагу Північній Америці і Центральній на противагу Східній Європі (KPMG, 2020)







### National rates of sustainability reporting: countries and jurisdictions with reporting rates higher than 90%



Base: 5,200 N100 companies  
Source: KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020

Рис. 8.15. Юрисдикції із рівнем подання звітності щодо сталого розвитку понад 90% (KPMG, 2020)

### Other countries and jurisdictions with sustainability reporting rates higher than the global average (77% - 90%)



Рис. 8.16. Юрисдикції із рівнем подання звітності щодо сталого розвитку 77%-90% (KPMG, 2020)





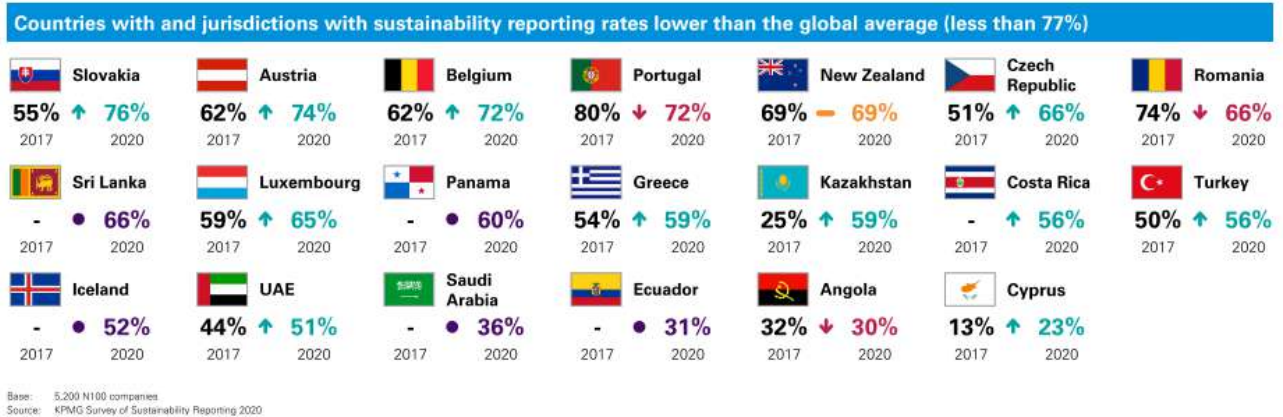


Рис. 8.17. Юрисдикції із рівнем подання звітності щодо сталого розвитку нижче 77% (KPMG, 2020)

**Sustainability reporting rates: N100 by sector**

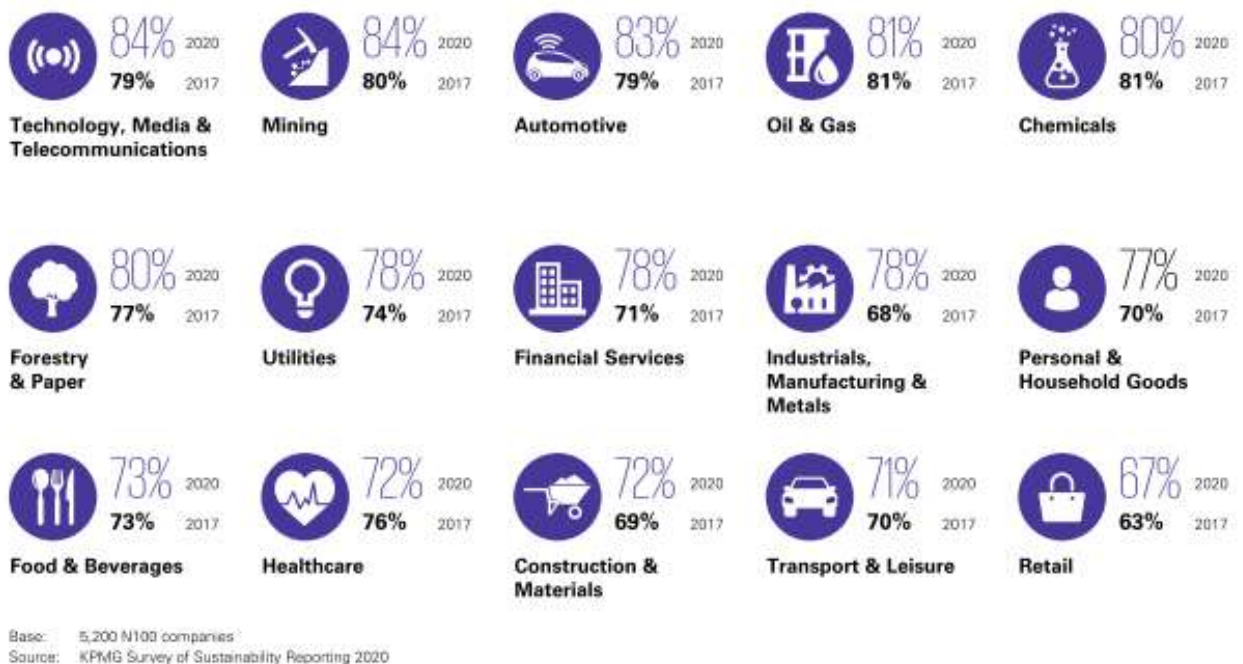


Рис. 8.18. Рівень подання звітності щодо сталого розвитку за галузями економіки (KPMG, 2020)



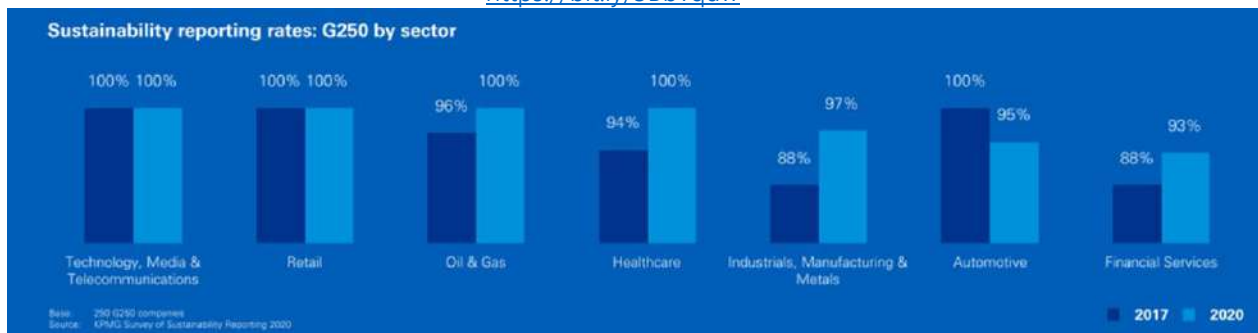


Рис. 8.19. Динаміка рівня подання звітності щодо сталого розвитку за галузями економіки (KPMG, 2020)

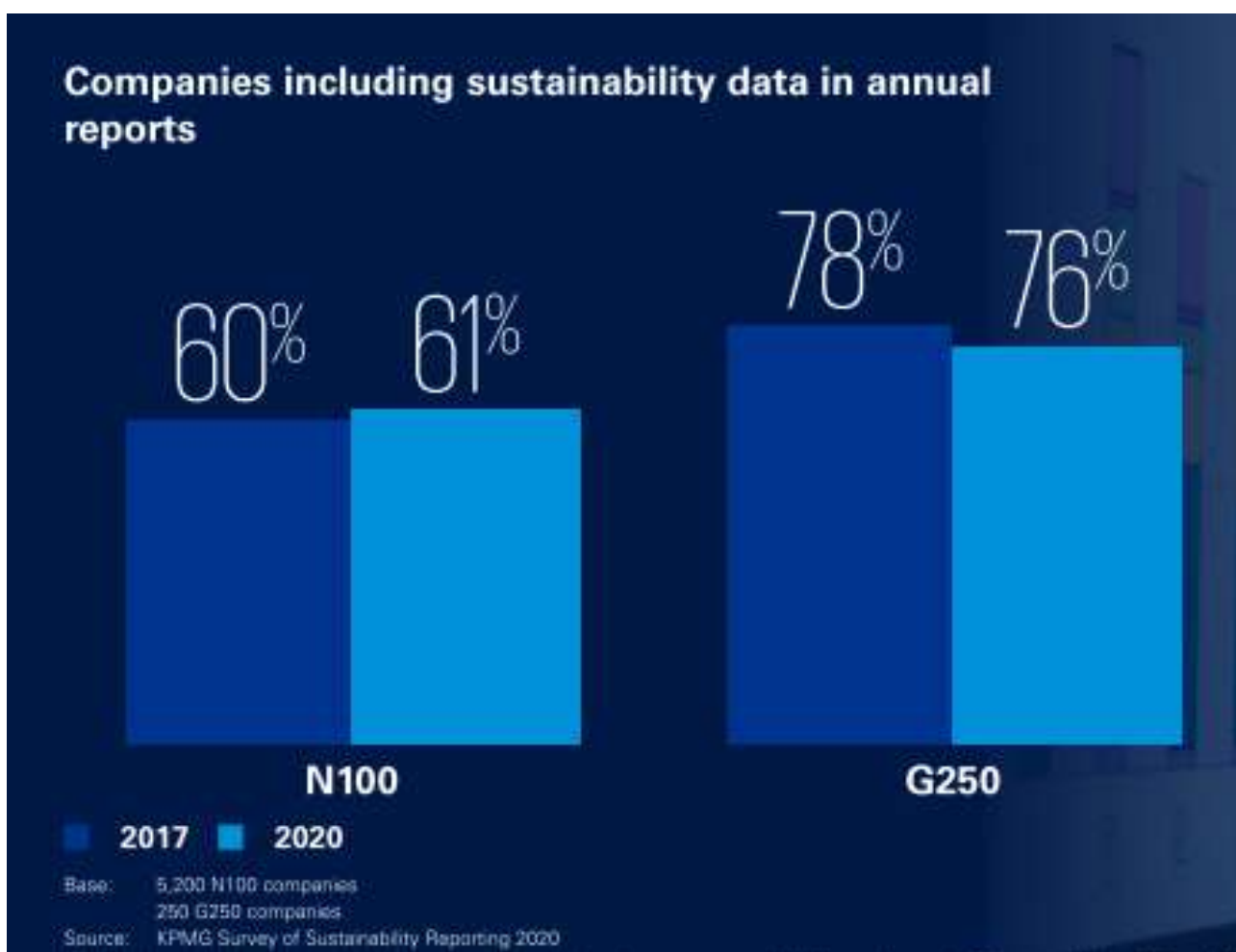


Рис. 8.20. Динаміка рівня подання звітності щодо сталого розвитку у річному звіті одним звіттом (KPMG, 2020)



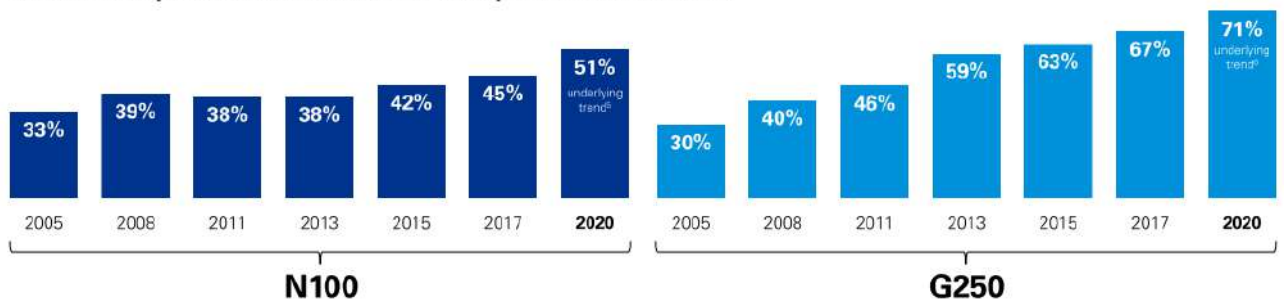


Top 10 countries or jurisdictions where companies include sustainability information in annual reports



Рис. 8.21. Юрисдикції, де подання звітності щодо сталого розвитку відбувається у річному звіті одним звітом (KPMG, 2020)

Growth in independent assurance of sustainability information: 2005-2020



Base: 3,963 N100 companies and 239 G250 companies that report on sustainability  
Source: KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020  
5.5 The underlying trend is based on analysis of the same group of countries and jurisdictions in both 2017 and 2020. The actual N100 rate of assurance based on the new 2020 group of countries and jurisdictions was 49 percent.

Рис. 8.22. Динаміка рівня надання впевненості щодо звітності щодо сталого розвитку (KPMG, 2020)

Що нас чекає?





<https://bit.ly/3Bbvquw>

- Європейський Союз оновлює Директиву ЄС щодо нефінансової звітності та розглядає можливість розробки стандартів нефінансової звітності;
- Всесвітній економічний форум опублікував документ про загальні показники та послідовну звітність для сталого створення вартості, визначивши 21 основний показник;
- П'ять основних організацій, щодо нефінансової звітності (GRI, SASB, IIRC, CDSB і CDP) опублікували Заяву про наміри, зобов'язуючись працювати разом над створенням комплексної корпоративної звітності зі сталого розвитку.
- Фонд МСФЗ створив (2021) глобальну структуру нефінансової звітності і все запускає її діяльність.

## 7. ПРИКЛАДИ

IAASB схвалив Міжнародний стандарт завдань із надання впевненості (ISAE) 3000, Завдань з надання впевненості, крім аудиту або огляду історичної фінансової інформації у 2003 році. Він був кілька разів переглянутий. ISAE 3000 визнає, що для завдань можливі два рівні впевненості: обгрунтована впевненість та обмежена впевненість

144



<https://api.next.mhp.com.ua/images/acac4/4173c/0c88074e8f1a.pdf>

**KERNEL**

[https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2020/12/FY2020\\_Kernel\\_Annual\\_Report.pdf#page=42](https://www.kernel.ua/wp-content/uploads/2020/12/FY2020_Kernel_Annual_Report.pdf#page=42)

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B., & Thomson, I. (2021). *Routledge Handbook of Environmental Accounting* (J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer, & I. Thomson (eds.)). Routledge.  
<https://doi.org/10.4324/9780367152369>





- Brown, N., & Deegan, C. (1998). The public disclosure of environmental performance information—a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, 29(1), 21–41. <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9729564>
- Kolk, A. (2010). Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of World Business*, 45(4), 367–374. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2009.08.001>
- KPMG. (2020). *The time has come. KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>
- Lee, T. M., & Hutchison, P. D. (2005). The Decision to Disclose Environmental Information: A Research Review and Agenda. *Advances in Accounting*, 21, 83–111. [https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(05\)21004-0](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(05)21004-0)
- Pasko, O., Balla, I., Levytska, I., & Semenyshena, N. (2021). Accountability on Sustainability in Central and Eastern Europe: An Empirical Assessment of Sustainability-Related Assurance. *Comparative Economic Research. Central and Eastern Europe*, 24(3), 27–52. <https://doi.org/10.18778/1508-2008.24.20>
- 145 Pasko, O., Chen, F., Proskurina, N., Mao, R., Gryn, V., & Pushkar, I. (2021). Are corporate social responsibility active firms less involved in earnings management? Empirical evidence from China. *Business: Theory and Practice*, 22(2), 504–516. <https://doi.org/10.3846/btp.2021.14940>
- Pasko, O., Marenych, T., Diachenko, O., Levytska, I., & Balla, I. (2021). Stakeholder engagement in sustainability reporting: the case study of Ukrainian public agricultural companies. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 58–80. <https://doi.org/10.51599/are.2021.07.01.04>



# ЛЕКЦІЯ 10. ПОЛІТИКИ ТА ПРАКТИКИ ЄС ЩОДО СОЦІАЛЬНОГО, ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: РЕТРОСПЕКТИВА ТА ПЕРСПЕКТИВА

## 1. СТАЛИЙ РОЗВИТОК В ЄВРОПІ

## 2. ДИРЕКТИВА ЩОДО НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ NON-FINANCIAL REPORTING DIRECTIVE (NFRD)

## 3. THE CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE (CSRD)

### 1. СТАЛИЙ РОЗВИТОК В ЄВРОПІ

Очолюючи перехід європейської економічної системи до сталого розвитку Європейська комісія за останні роки оприлюднила кілька резолюцій, указів і норм, які пропонують правове підґрунтя, щоб зобов'язати компанії вийти на шлях сталого розвитку. Від Європейської зеленої угоди (European Commission, 2019a) до так званої Директиви про розкриття нефінансової інформації (NFRD) або останньої Директиви про корпоративну звітність щодо сталого розвитку (CSRD), Європейська Комісія чітко формулює та регулює підзвітність. У цьому конкретному випадку метою Європейської Комісії є повне нормативне охоплення широкого спектру регулювання КСВ, а також розуміння та відображення поширеності заходів «м'якого права», таких як практика належної обачності КСВ, прийнята європейськими компаніями. Тим не менш, хоча прийняття регулятивних інструментів завжди розглядалося як початковий крок до набуття активної соціальної відповідальності, зараз



існує потреба орієнтувати європейську економічну систему на більшу послідовність, у тому числі регулятивну.

Існує глобальний консенсус між Паризькою угодою про зміну клімату 2015 року, Європейською зеленою угодою (European Commission, 2019a) та Спеціальним звітом Міжурядової групи експертів зі зміни клімату (Intergovernmental Panel, 2021) щодо необхідності суворого контролю корпоративної поведінки щодо питань сталого розвитку. Європейська комісія завжди узаконювала використання корпоративного «м'якого права» та міжнародної бази для управління належною обачністю КСВ. У 2001 році Європейська Комісія схвально стверджувала, що підхід належної обачності до КСВ можна було б цілком пояснити проактивною поведінкою компаній з наміром «вийти(вийти) за межі загальних регулятивних і звичайних вимог» (European Commission, 2001). Десять років по тому Європейська Комісія справді визнала, що «органи державної влади повинні відігравати допоміжну роль шляхом розумного поєднання добровільних політичних заходів і, де необхідно, додаткового регулювання» (European Commission, 2011, р. 7).

Відповідно до Директиви 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової інформації та інформації про різноманітність певними великими компаніями та групами (так званий NFRD), «компанії [мають] розкривати високоякісну, релевантну, корисну, послідовну та більше порівнянню нефінансової (екологічної, соціальної та управлінської) інформації таким чином, щоб сприяти стійкому та сталому зростанню та зайнятості, а також забезпечувати прозорість для зацікавлених сторін» (Camoletto et al., 2022). NFRD вимагає від компаній звітувати про подвійну суттєвість, а саме як про те, як проблеми сталого розвитку впливають на їх ефективність (перспектива зовні всередину), так і про їхній вплив на людей і навколишнє середовище (зсередини назовні) (European Commission, 2021a). Компанії, які входять до сфери дії NFRD, повинні були вперше надати звіт у 2018 році, в якому вони розкривають свою політику управління ризиками та дії щодо ризиків сталого розвитку. Це викликало інтерес як науковців, так і практиків, які мали справу з цим явищем шляхом виявлення взаємозв'язків між корпоративною комунікацією та бізнес-стратегією, особливо з точки зору конкретних змін у процесах звітування та розкриття інформації щодо нефінансової інформації за тривимірною формулою. Із науковими дослідженнями дотичними до цього можна ознайомитися тут (Caputo et al., 2019; Fiandrino et al., 2022; Leopizzi et al., 2020; Ottenstein et al., 2022; Pizzi et al., 2021; Turzo et al., 2022).



## 2. ДИРЕКТИВА ЩОДО НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ NON-FINANCIAL REPORTING DIRECTIVE (NFRD)

Директива про нефінансову звітність (Директива NFR) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095> набула чинності в усіх країнах-членах ЄС у 2018 році. Усі 28 країн з тих пір адаптували Директиву до національного законодавства, і тепер компанії мають виконувати її. Директива ЄС щодо нефінансової звітності закріплена в Договорі про функціонування ЄС, що дозволяє державам-членам перевищувати вимоги, встановлені ЄС у питаннях захисту навколишнього середовища.

148 Кількість регуляторних ініціатив, які вимагають розкриття нефінансової інформації, стрімко зростає. З 2013 по 2018 рік кількість зареєстрованих нормативних актів, що стосуються нефінансових питань, збільшилася на 72%. І ця тенденція, схоже, продовжиться. Одночасно з цим зростає вартість нефінансового ризику. У період з 2008 по 2012 рік десять найбільших світових банків втратили близько 200 мільярдів доларів через судові позови про компенсацію та операційні збої. Країни різним ступенем адаптували директиву NFR – бізнес повинен розуміти, що вимагає кожна відповідна країна, щоб ефективно зменшити ризик.

Незважаючи на те, що Директива NFRD була ключовою, у 2021 році Європейська Комісія сприяла перегляду та розпочала консультації із зацікавленими сторонами щодо нової Директиви щодо КСВ (European Commission, 2021a). Основні новації цієї пропозиції полягають у необхідності розширити сферу застосування вимог до звітності на додаткові компанії, не лише на підприємства суспільного інтересу (PIE), але й на середні та великі компанії. Необхідність цього перегляду також пояснюється терміновістю здійснити повний перехід і дати компаніям підштовх до розгляду прийняття політики та стратегій управління ризиками. Підсумовуючи, цей документ відповідає меті поглибити знання про те, як компанії ефективно впроваджують операційні рамки, щоб досліджувати, чи існують екологічні та соціальні проблеми, які особливо ігноруються або не розглядаються серйозно європейськими компаніями.



## 3. THE CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE (CSRD)

Директива ЄС щодо корпоративної звітності (CSRD) внесе зміни до існуючої Директиви про нефінансову звітність (NFRD). Розширюючи сферу питань сталого розвитку, CSRD вимагає від усіх великих компаній ЄС запровадити обов'язкові стандарти звітності щодо сталого розвитку.

Компанії повинні подати звіт у відповідності з CSRD 1 січня 2024 року за 2023 фінансовий рік. Для компаній, що звітують, це буде складним завданням, оскільки збір даних та аудит є складним процесом, який вимагає часу та ресурсів. Основні відмінності між NFRD та CSRD наведені у таблиці

Таблиця 10.1. Порівняння NFRD та CSRD

Джерело: <https://bit.ly/3N6qsUU>

Критерій	Директива щодо нефінансової звітності (NFRD)	Директива ЄС щодо корпоративної звітності (CSRD)
Яких компаній стосується?	Великі «суб'єкти суспільного інтересу» з понад 500 співробітниками: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Котировані компанії</li> <li>• Банки та страхові компанії</li> </ul>	Усі великі компанії, які відповідають щонайменше 2 із 3 критеріїв: <ul style="list-style-type: none"> <li>&gt;250 співробітників та/або</li> <li>&gt; 40 мільйонів євро Оборот та/або</li> <li>&gt; 20 мільйонів євро загальних активів</li> </ul> <p>Компанії, зареєстровані в ЄС регульовані ринки (Малі та середні підприємства отримують 3+ роки на відповідність) — за винятком зареєстрованих мікрокомпаній (менше 10 співробітників або менше 20 мільйонів євро).</p>
Часовий період	Використовується із	Подання до 1 січня 2024 року



	2018 року	<p>на 2023 фінансовий рік</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Зацікавлені компанії повинні будуть подати свій звіт відповідно до CSRD за 2023 рік.</li> <li>• Для МСП доступні більш детальні вимоги до звітності та відстрочені терміни.</li> </ul> <p>Різні етапи початку застосування:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 2023 фінансовий рік: перший набір стандартів звітності про сталий розвиток (проекти стандартів будуть доступні в середині 2022 року)</li> <li>• 2024 фінансовий рік: другий набір стандартів звітності про сталий розвиток</li> </ul> <p>Прийняття Директиви ЄС у законодавстві країн-членів: 1 грудня 2022 р.</p>
Кількість компаній, що потрапляють від дії регулювання	11000	49 000 - охоплює приблизно 75% загального обороту компаній ЄС.
Обсяг вимог до звітності	Компанії мають звітувати за такими п'ятьма параметрами: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Охорона навколишнього середовища</li> <li>• Соціальна відповідальність і ставлення до працівників</li> </ul>	Додаткові вимоги до: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Концепція подвійної суттєвості: <ul style="list-style-type: none"> <li>— Ризик сталого розвитку (включаючи зміну клімату), що впливає на компанію.</li> <li>— Вплив компаній на суспільство та навколишнє середовище.</li> </ul> </li> <li>• Процес вибору важливих тем для зацікавлених сторін</li> </ul>





	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Повага до прав людини</li> <li>• Боротьба з корупцією та хабарництвом</li> <li>• Різноманітність у радах компаній (вік, стать, освіта та професійна підготовка)</li> </ul> <p>Компанії повинні звітувати про такі елементи за кожним із чотирьох вимірів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Політика</li> <li>• Результати політики</li> <li>• Ризики</li> <li>• КРІ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Більш перспективна інформація, включаючи цілі та прогрес у їх досягненні</li> <li>• Розкривати інформацію, що стосується нематеріальних активів (соціальний, людський та інтелектуальний капітал)</li> <li>• Звітність відповідно до Положення про розкриття інформації про стійке фінансування (SFDR) і Регламенту таксономії ЄС</li> </ul>
Надання впевненості	Не обов'язкове	Обов'язкове (запланований кінець 2022 р.)  Звітність повинна містити: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Інтеграція в аудиторський звіт</li> <li>• Залучення ключового партнера з аудиту</li> <li>• Сфера включення таксономії ЄС і процес визначення ключової релевантної інформації.</li> </ul>
Де звітувати	Включено до Річного звіту. Звіт про сталий розвиток можна оприлюднити окремо з чітким посиланням на фінансовий звіт і звіт про управління.	Включено до звіту керівництва  Єдиний звіт у «цифровому машиночитаному форматі».
Формат звітності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Онлайн</li> <li>• Формат PDF</li> </ul>	Електронний формат (у форматі XHTML відповідно



Приведення у відповідність до інших законодавчих актів ЄС	Таксономія ЄС та її цілі • 2021 фінансовий рік: пом'якшення наслідків зміни клімату та адаптація до них. • 2022 фінансовий рік: усі екологічні цілі	до регламенту ESEF). • Таксономія ЄС: усі компанії, яких стосується CSRD, повинні будуть звітувати про свою відповідність таксономії ЄС. • SFRD: показники стандартів будуть узгоджені зі звітністю CSRD. • Бере до уваги інші концептуальні основи: TCFD, GRI, SASB
---	---	---

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

European Commission (2001). Green Paper, Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility. COM(2001) 366 final. (1-33). Brussels: European Commission.

European Commission. (2011). A renewed EU strategy 2011-14 for corporate social responsibility. European Commission.

European Commission (2019a). A European Green Deal. European Commission. [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal\\_en](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en).

European Commission. (2019b). Report on EU Green Bond Standard. TEG Report. Proposal for an EU Green Bond Standard. European Commission.

European Commission. (2021a). Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting. European Commission.

European Commission. (2021b). Summary Report of the responses received to the public consultation on disclosure of Non-Financial Information by Companies. Ref. Ares(2020)3997889 - 29/07/2020. Brussels: European Commission.

European Parliament. (2019). Regulation (EU) 2019/2088 of the European Parliament and of the council of 27 November 2019 on sustainability-



related disclosures in the financial services sector. Brussels: European Commission.

Intergovernmental Panel on Climate Change. (2021). Climate change 2021: The physical science basis. In P. Masson-Delmotte, V. A. Zhai, S. L. Pirani, C. Connors, S. Pean, N. Berger, Y. Caud, L. Chen, M. I. Goldfarb, M. Gomis, K. Huang, E. Leitzell, J. B. R. Lonnoy, T. K. Matthews, T. Maycock, O. Waterfield, R. Y. Yelekqi, & B. Zhou (Eds.), Contribution of working group I to the sixth assessment report of the intergovernmental panel on climate change (pp. 1-3949). Cambridge University Press.

Camoletto, S., Corazza, L., Pizzi, S., & Santini, E. (2022). Corporate Social Responsibility due diligence among European companies: The results of an interventionist research project with accountability and political implications. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(5), 1122–1133. <https://doi.org/10.1002/csr.2258>

Caputo, F., Leopizzi, R., Pizzi, S., & Milone, V. (2019). The Non-Financial Reporting Harmonization in Europe: Evolutionary Pathways Related to the Transposition of the Directive 95/2014/EU within the Italian Context. *Sustainability*, 12(1), 92. <https://doi.org/10.3390/su12010092>

Fiandrino, S., Gromis di Trana, M., Tonelli, A., & Lucchese, A. (2022). The multi-faceted dimensions for the disclosure quality of non-financial information in revising directive 2014/95/EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 274–300. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0118>

Leopizzi, R., Iazzi, A., Venturelli, A., & Principale, S. (2020). Nonfinancial risk disclosure: The “state of the art” of Italian companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(1), 358–368. <https://doi.org/10.1002/csr.1810>

Ottenstein, P., Erben, S., Jost, S., Weuster, C. W., & Zülch, H. (2022). From voluntarism to regulation: effects of Directive 2014/95/EU on sustainability reporting in the EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 55–98. <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2021-0075>

Pizzi, S., Venturelli, A., & Caputo, F. (2021). The “comply-or-explain” principle in directive 95/2014/EU. A rhetorical analysis of Italian PIEs. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12(1), 30–50. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2019-0254>

Turzo, T., Marzi, G., Favino, C., & Terzani, S. (2022). Non-financial reporting research and practice: Lessons from the last decade. *Journal of Cleaner Production*, 345, 131154.  
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.13115>



## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ ДЛЯ ГЛИБШОГО ЗАНУРЕННЯ В ТЕМУ:

### СОЦІАЛЬНИЙ, ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ:

- Abeydeera, S., Tregidga, H., & Kearins, K. (2016). Sustainability reporting – more global than local? *Meditari Accountancy Research*, 24(4), 478–504. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2015-0063>
- Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 731–757. <https://doi.org/10.1108/09513570410567791>
- Adams, C. A. (2020). Sustainability Reporting and Value Creation. *Social and Environmental Accountability Journal*, 40(3), 191–197. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2020.1837643>
- Adams, C. A., & Frost, G. R. (2006). Accessibility and functionality of the corporate web site: implications for sustainability reporting. *Business Strategy and the Environment*, 15(4), 275–287. <https://doi.org/10.1002/bse.531>
- Adams, C. A., & Frost, G. R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 32(4), 288–302. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2008.05.002>
- Adams, C. A., & McNicholas, P. (2007). Making a difference. Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 382–402. <https://doi.org/10.1108/09513570710748553>
- Adams, C. A., & Whelan, G. (2009). Conceptualising future change in corporate sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 118–143. <https://doi.org/10.1108/09513570910923033>
- Ahen, F. (2017). Responsibilization and MNC–Stakeholder Engagement: Who Engages Whom in the Pharmaceutical Industry? (pp. 87–112). [https://doi.org/10.1007/978-3-319-62785-4\\_5](https://doi.org/10.1007/978-3-319-62785-4_5)
- Ahmed Haji, A., & Anifowose, M. (2016). Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter? *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 915–948. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2015-1293>



<https://bit.ly/3Bbvquw>

- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2–3), 139–173. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00052-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00052-6)
- Al-Tuwaijri, S. A., Christensen, T. E., & Hughes, K. . (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach. *Accounting, Organizations and Society*, 29(5–6), 447–471. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00032-1](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00032-1)
- Amernic, J., & Craig, R. (2009). Understanding accounting through conceptual metaphor: ACCOUNTING IS AN INSTRUMENT? *Critical Perspectives on Accounting*, 20(8), 875–883. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.06.004>
- Andersen, S. E., & Høvring, C. M. (2020). CSR stakeholder dialogue in disguise: Hypocrisy in story performances. *Journal of Business Research*, 114, 421–435. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.08.030>
- Annisette, M., Vesty, G., & Amslem, T. (2017). Accounting Values, Controversies, and Compromises in Tests of Worth (pp. 209–239). <https://doi.org/10.1108/S0733-558X20170000052007>
- Bassi, A., & Vincenti, G. (2019). Toward a New Metrics for the Evaluation of the Social Added Value of Social Enterprises. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 83, 9. <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-E.83.13417>
- Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B., & Thomson, I. (2021). *Routledge Handbook of Environmental Accounting* (J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer, & I. Thomson (eds.)). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780367152369>
- Bebbington, J., Österblom, H., Crona, B., Jouffray, J.-B., Larrinaga, C., Russell, S., & Scholtens, B. (2019). Accounting and accountability in the Anthropocene. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 152–177. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2018-3745>
- Bepari, M. K., & Mollik, A. T. (2016). Stakeholders' interest in sustainability assurance process: an examination of assurance statements reported by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 655–687. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2015-1208>
- Billi, M., Mascareño, A., & Edwards, J. (2021). Governing sustainability or sustainable governance? Semantic constellations on the sustainability-governance intersection in academic literature. *Journal of Cleaner Production*, 279, 123523. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.123523>





- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036–1071. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2012-00998>
- Boiral, O. (2016). Accounting for the Unaccountable: Biodiversity Reporting and Impression Management. *Journal of Business Ethics*, 135(4), 751–768. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2497-9>
- Boiral, O., & Gendron, Y. (2011). Sustainable Development and Certification Practices: Lessons Learned and Prospects. *Business Strategy and the Environment*, 20(5), 331–347. <https://doi.org/10.1002/bse.701>
- Boiral, O., & Henri, J.-F. (2017). Is Sustainability Performance Comparable? A Study of GRI Reports of Mining Organizations. *Business & Society*, 56(2), 283–317. <https://doi.org/10.1177/0007650315576134>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M.-C. (2019). Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703–721. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>
- Bolt, R. (2016). A Genealogy of Accounting Materiality. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 95–95. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2016.1148973>
- Bouten, L., Everaert, P., Van Liedekerke, L., De Moor, L., & Christiaens, J. (2011). Corporate social responsibility reporting: A comprehensive picture? *Accounting Forum*, 35(3), 187–204. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2011.06.007>
- Branco, M. C., & Rodrigues, L. L. (2006). Communication of corporate social responsibility by Portuguese banks. *Corporate Communications: An International Journal*, 11(3), 232–248. <https://doi.org/10.1108/13563280610680821>
- Brander, M. (2022). There Should be More Normative Research on How Social and Environmental Accounting Should be Done. *Social and Environmental Accountability Journal*, 1–7. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2022.2066554>
- Brooks, C., & Schopohl, L. (2021). Green accounting and finance: Advancing research on environmental disclosure, value impacts and management control systems. *The British Accounting Review*, 53(1), 100973. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100973>



- Brown, J. O., Lail, B. E., MacGregor, J. E., & Thomasson, T. (2020). Controls, Payables, and Materiality: A Case of Unknown Collusion. *Current Issues in Auditing*, 14(1), A10–A30. <https://doi.org/10.2308/ciia-52639>
- Brown, N., & Deegan, C. (1998). The public disclosure of environmental performance information—a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, 29(1), 21–41. <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9729564>
- Buhr, N. (2002). A structuration view on the initiation of environmental reports. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(1), 17–38. <https://doi.org/10.1006/cpac.2000.0441>
- Campra, M., Esposito, P., & Lombardi, R. (2020). The engagement of stakeholders in nonfinancial reporting: New information-pressure, stimuli, inertia, under short-termism in the banking industry. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(3), 1436–1444. <https://doi.org/10.1002/csr.1896>
- Caputo, F., Leopizzi, R., Pizzi, S., & Milone, V. (2019). The Non-Financial Reporting Harmonization in Europe: Evolutionary Pathways Related to the Transposition of the Directive 95/2014/EU within the Italian Context. *Sustainability*, 12(1), 92. <https://doi.org/10.3390/su12010092>
- Chand, A., Kumar, N., Kumar, R. R., Prasad, S., Patel, A., & Stauvermann, P. J. (2022). Determinants of Social and Environmental Accounting Information Disclosure: An Analysis of Top 50 Firms in New Zealand. *Engineering Economics*, 33(2), 118–131. <https://doi.org/10.5755/j01.ee.33.2.20819>
- Daub, C.-H. (2007). Assessing the quality of sustainability reporting: an alternative methodological approach. *Journal of Cleaner Production*, 15(1), 75–85. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2005.08.013>
- Dienes, D., Sassen, R., & Fischer, J. (2016). What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(2), 154–189. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2014-0050>
- Dillard, J., & Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16–38. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.10.003>

- Diouf, D., & Boiral, O. (2017). The quality of sustainability reports and impression management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 643–667. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2044>
- Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11(2), 130–141. <https://doi.org/10.1002/bse.323>
- García-Sánchez, I.-M. (2021). Corporate social reporting and assurance: The state of the art. *Revista de Contabilidad*, 24(2), 241–269. <https://doi.org/10.6018/rcsar.409441>
- Gray, R. (2002). The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687–708. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00003-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00003-9)
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793–819. <https://doi.org/10.1108/09513570610709872>
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 433–439. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.03.002>
- Karnani, A. (2011). “Doing Well by Doing Good”: The Grand Illusion. *California Management Review*, 53(2), 69–86. <https://doi.org/10.1525/cmr.2011.53.2.69>
- Kolk, A. (2010). Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of World Business*, 45(4), 367–374. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2009.08.001>
- Larrinaga, C. (2020). ‘The World for Which we Account’: Systems Thinking in Rob Gray’s Works. *Social and Environmental Accountability Journal*, 40(3), 186–190. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2020.1837641>
- Lazkano, L., & Beraza, A. (2019). Social Accounting for Sustainability: A Study in the Social Economy. *Sustainability*, 11(24), 6894. <https://doi.org/10.3390/su11246894>
- Lee, T. M., & Hutchison, P. D. (2005). The Decision to Disclose Environmental Information: A Research Review and Agenda. *Advances in Accounting*, 21, 83–111. [https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(05\)21004-0](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(05)21004-0)
- Mendes, J. V., Oliveira, G. R., & De Souza Campos, L. M. (2019). The G-Index: a sustainability reporting assessment tool. *International Journal of*

<https://bit.ly/3Bbvquw>

Sustainable Development & World Ecology, 26(5), 428–438.  
<https://doi.org/10.1080/13504509.2019.1589595>

Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59–78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>

O'Dwyer, B. (2021). Theorising environmental accounting and reporting. In *Routledge Handbook of Environmental Accounting* (pp. 29–45). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780367152369-4>

Pasko, O., Chen, F., Kuts, T., Sharko, I., & Ryzhikova, N. (2022). Sustainability reporting nexus to corporate governance in scholarly literature. *Environmental Economics*, 13(1), 61–78. [https://doi.org/10.21511/ee.13\(1\).2022.06](https://doi.org/10.21511/ee.13(1).2022.06)

Pasko, O., Chen, F., Oriekhova, A., Brychko, A., & Shalyhina, I. (2021). Mapping the Literature on Sustainability Reporting: A Bibliometric Analysis Grounded in Scopus and Web of Science Core Collection. *European Journal of Sustainable Development*, 10(1), 303. <https://doi.org/10.14207/ejsd.2021.v10n1p303>

Pasko, O., Chen, F., Proskurina, N., Mao, R., Gryn, V., & Pushkar, I. (2021). Are corporate social responsibility active firms less involved in earnings management? Empirical evidence from China. *Business: Theory and Practice*, 22(2), 504–516. <https://doi.org/10.3846/btp.2021.14940>

Pasko, O., Marenych, T., Diachenko, O., Levytska, I., & Balla, I. (2021). Stakeholder engagement in sustainability reporting: the case study of Ukrainian public agricultural companies. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 58–80. <https://doi.org/10.51599/are.2021.07.01.04>

Pasko, O., Zhang, L., Tkal, Y., Hordiyenko, M., Popova, L., & Abraham, Y. (2021). Can CSR Engagement and Strong Internal Control Enhance Sustainable Corporate Growth? Evidence from Chinese Listed Companies. *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences*, 15(3), 497–521. <http://jespk.net/paper.php?paperid=4438>

Pasko, O., Zhang, L., Tuzhyk, K., Proskurina, N., & Gryn, V. (2021). Do sustainability reporting conduct and corporate governance attributes relate? Empirical evidence from China. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 110–123. [https://doi.org/10.21511/ppm.19\(4\).2021.10](https://doi.org/10.21511/ppm.19(4).2021.10)



- Rameshwar, R., Saha, R., & Sanyal, S. N. (2020). Strategic corporate social responsibility, capabilities, and opportunities: Empirical substantiation and futuristic implications. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(6), 2816–2830. <https://doi.org/10.1002/csr.2005>
- Retolaza, Jose Luis, Aguado, R., & San-Jose, L. (2020). Social Accounting as an Enabling Tool to Develop Collective Organizational Citizenship Behavior in the Diocese of Bilbao. *Frontiers in Psychology*, 11. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2020.00077>
- Retolaza, Jose Luis, & San-Jose, L. (2021). Understanding Social Accounting Based on Evidence. *SAGE Open*, 11(2), 215824402110038. <https://doi.org/10.1177/21582440211003865>
- Retolaza, José Luis, San-José, L., & Ruíz-Roqueñi, M. (2016). *Social Accounting for Sustainability: Monetizing the Social Value*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-13377-5>
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability — understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90005-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90005-4)
- Russell, S., Milne, M. J., & Dey, C. (2017). Accounts of nature and the nature of accounts: Critical reflections on environmental accounting and propositions for ecologically informed accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(7), 1426–1458. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2017-3010>
- Schweiker, W. (1993). Accounting for ourselves: Accounting practice and the discourse of ethics. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2–3), 231–252. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90035-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90035-5)
- Stefanescu, C. A. (2021). Linking sustainability reporting frameworks and sustainable development goals. *Accounting Research Journal*. <https://doi.org/10.1108/ARJ-07-2020-0196>
- Thomson, I. (2020). From Gray to Green Accounting. *Social and Environmental Accountability Journal*, 40(3), 205–208. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2020.1837640>
- Tregidga, H., & Laine, M. (2022). On crisis and emergency: Is it time to rethink long-term environmental accounting? *Critical Perspectives on Accounting*, 82(7), 102311. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102311>

<https://bit.ly/3Bbvquw>

- Valmayor, M. Á. M., Duarte Monedero, B., & Gil-Alana, L. A. (2021). The Social Balance Sheet as Part of the Annual Report in Financial Institutions. A Case Study: Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA). *Sustainability*, 13(6), 3075. <https://doi.org/10.3390/su13063075>
- van Staden, C. J., & Hooks, J. (2007). A comprehensive comparison of corporate environmental reporting and responsiveness. *The British Accounting Review*, 39(3), 197–210. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.05.004>
- Wood, D. J. (2010). Measuring Corporate Social Performance: A Review. *International Journal of Management Reviews*, 12(1), 50–84. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2009.00274.x>

### НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

Abeydeera, S., Tregidga, H., & Kearins, K. (2016). Sustainability reporting – more global than local? *Meditari Accountancy Research*, 24(4), 478–504. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2015-0063>

Ackers, B. (2017a). The Evolution of Corporate Social Responsibility Assurance – A Longitudinal Study. *Social and Environmental Accountability Journal*, 37(2), 97–117. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2017.1294097>

Ackers, B. (2017b). Independent corporate social responsibility assurance: a response to soft laws, or influenced by company size and industry sector? *International Journal of Disclosure and Governance*, 14(4), 278–298. <https://doi.org/10.1057/s41310-017-0026-7>

Birkey, R. N., Michelon, G., Patten, D. M., & Sankara, J. (2016). Does assurance on CSR reporting enhance environmental reputation? An examination in the U.S. context. *Accounting Forum*, 40(3), 143–152. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.07.001>

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M.-C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309–334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M.-C., & Bernard, J. (2019). Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports:

Perspectives from Assurance Providers. *Journal of Business Ethics*, 159(4), 1111–1125. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3>

Bollas-Araya, H. M., Polo-Garrido, F., & Seguí-Mas, E. (2019). Determinants of CSR Reporting and Assurance: An Analysis of Top Cooperative and Mutual Organisations. *Australian Accounting Review*, 29(4), 692–707. <https://doi.org/10.1111/auar.12244>

Channuntapipat, C. (2018). *Problematizing Sustainability Assurance Practice: Roles of Sustainability Assurance Providers* (pp. 81–116). [https://doi.org/10.1007/978-981-10-4502-8\\_4](https://doi.org/10.1007/978-981-10-4502-8_4)

Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2019). Exploring diversity in sustainability assurance practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 556–580. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2940>

Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2020). Variation in sustainability assurance practice: An analysis of accounting versus non-accounting providers. *The British Accounting Review*, 52(2), 100843. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.100843>

Choi, J.-H., Kim, C. (Francis), Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73–97. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.73>

Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015a). CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 59–74. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50876>

Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015b). CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 59–74. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50876>

Dillard, J. (2011). Double Loop Learning; or, Just Another Service to Sell: A Comment on “The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service”\*. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1267–1277. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01127.x>

Dutta, P., & Dutta, A. (2020). Impact of external assurance on corporate climate change disclosures: new evidence from Finland. *Journal of Applied*



*Accounting Research*, 22(2), 252–285. <https://doi.org/10.1108/JAAR-08-2020-0162>

Edgley, R. C., Jones, M. J., & Solomon, J. F. (2010). Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(4), 532–557. <https://doi.org/10.1108/09513571011041615>

Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2015). Multilevel Approach to Sustainability Report Assurance Decisions. *Australian Accounting Review*, 25(4), 346–358. <https://doi.org/10.1111/auar.12104>

García-Sánchez, I.-M. (2021). Corporate social reporting and assurance: The state of the art. *Revista de Contabilidad*, 24(2), 241–269. <https://doi.org/10.6018/rcsar.409441>

Gillet, C. (2012). A study of sustainability verification practices: the French case. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(1), 62–84. <https://doi.org/10.1108/18325911211205748>

164

Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47–62. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006>

Green, W., Taylor, S., & Wu, J. (2017). Determinants of greenhouse gas assurance provider choice. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 114–135. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-08-2016-0072>

Hay, D. (2017). Opportunities for auditing research: back to our interdisciplinary roots. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), 336–350. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2017-0137>

Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178–194. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x>

Hummel, K., Schlick, C., & Fifka, M. (2019). The Role of Sustainability Performance and Accounting Assurors in Sustainability Assurance





Engagements. *Journal of Business Ethics*, 154(3), 733–757.  
<https://doi.org/10.1007/s10551-016-3410-5>

Jones, M. J., & Solomon, J. F. (2010). Social and environmental report assurance: Some interview evidence. *Accounting Forum*, 34(1), 20–31.  
<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.11.002>

Karaman, A. S., Orazalin, N., Uyar, A., & Shahbaz, M. (2021). CSR achievement, reporting, and assurance in the energy sector: Does economic development matter? *Energy Policy*, 149, 112007.  
<https://doi.org/10.1016/j.enpol.2020.112007>

Kolk, A., & Perego, P. (2008). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: an international investigation. *Business Strategy and the Environment*, n/a-n/a. <https://doi.org/10.1002/bse.643>

Kolsi, M. C., Muqattash, R., & Al-Hiyari, A. (2021). How do external auditor attributes impact corporate social responsibility disclosures: empirical evidence from ADX-listed companies. *Social Responsibility Journal*, ahead-of-p(ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/SRJ-02-2020-0041>

Krasodomska, J., Simnett, R., & Street, D. L. (2021). Extended external reporting assurance: Current practices and challenges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 32(1), 104–142.  
<https://doi.org/10.1111/jifm.12127>

Kuo, L., Kuo, P.-W., & Chen, C.-C. (2021). Mandatory CSR Disclosure, CSR Assurance, and the Cost of Debt Capital: Evidence from Taiwan. *Sustainability*, 13(4), 1768. <https://doi.org/10.3390/su13041768>

Lento, C., & Yeung, W. H. (2021). The role of the Big 4 and second-tier international networks in redeveloping China's audit market. *Managerial Auditing Journal*, 36(1), 40–71. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2477>

Liao, L., Lin, T., & Zhang, Y. (2018). Corporate Board and Corporate Social Responsibility Assurance: Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, 150(1), 211–225. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3176-9>

<https://bit.ly/3Bbvquw>

Manetti, G., & Toccafondi, S. (2012). The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance. *Journal of Business Ethics*, 107(3), 363–377. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-1044-1>

Maroun, W. (2018). Modifying assurance practices to meet the needs of integrated reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 400–427. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2016-2732>

Maroun, W. (2019). Does external assurance contribute to higher quality integrated reports? *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(4), 106670. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.06.002>

Maroun, W., & Prinsloo, A. (2020). Drivers of combined assurance in a sustainable development context: Evidence from integrated reports. *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3702–3719. <https://doi.org/10.1002/bse.2606>

Mock, T. J., Rao, S. S., & Srivastava, R. P. (2013). The Development of Worldwide Sustainability Reporting Assurance. *Australian Accounting Review*, 23(4), 280–294. <https://doi.org/10.1111/auar.12013>

O'Dwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service \*. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230–1266. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01108.x>

O'Dwyer, B., & Owen, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205–229. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.01.005>

O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002>

Pasko, O., Balla, I., Levytska, I., & Semenyshena, N. (2021). Accountability on Sustainability in Central and Eastern Europe: An Empirical Assessment of Sustainability-Related Assurance. *Comparative Economic Research. Central and Eastern Europe*, 24(3), 27–52. <https://doi.org/10.18778/1508-2008.24.20>



Co-funded by  
the European Union



Sumy National  
Agrarian University

<https://bit.ly/3Bbvquw>

Pasko, O., Zhang, L., Bezverkhyi, K., Nikytenko, D., & Khromushyna, L. (2021). Does external assurance on CSR reporting contribute to its higher quality? Empirical evidence from China. *Investment Management and Financial Innovations*, 18(4), 309–325. [https://doi.org/10.21511/imfi.18\(4\).2021.26](https://doi.org/10.21511/imfi.18(4).2021.26)

Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1420-5>

Pflugrath, G., Roebuck, P., & Simnett, R. (2011). Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation on Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 239–254. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10047>

