SUSTAINABILITY REPORTING AND ITS ASSURANCE

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 *36 months*
Reported content:	**Deliverable D1.3** - Didactic materials of the course Sustainability reporting and its assurance
Language of the content:	Ukrainian
Author and Editor:	**Oleh PASKO**
Status-Version:	Version after the first academic year end (*to be renewed yearly*)
Date:	**15/10/2022**
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
Pasko O. (2022) Sustainability reporting and its assurance [Electronic resource]: Lecture notes for Master, PhD students of the Faculty of Economics and Management, special. 071 Accounting and taxation and 073 – Management and business representatives / Oleh Pasko; Sumy National Agrarian University. – Electronic text data. – Sumy: SNAU, 2022. – 100 p. – Access mode: https://zenodo.org/record/7262989#.Y1zprbbP2Uk free (access date: dd.mm.yyyy). – Title from the screen. https://doi.org/10.5281/zenodo.7262989	**Пасько О.В.** Звітність зі сталого розвитку та надання впевненості [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, представників бізнесу / О.В. Пасько; Сумський національний аграрний університет. – Електронні текстові дані. – Суми: СНАУ, 2022. – 100 с. – Режим доступу: https://zenodo.org/record/7262989#.Y1zprbbP2Uk *вільний (дата звернення: dd.mm.yyyy).* – Назва з екрана. https://doi.org/10.5281/zenodo.7262989

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. ЗВІТНІСТЬ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ..... 55

ЛЕКЦІЯ 6. ПОЛІТИКИ ТА ПРАКТИКИ ЄС ЩОДО СОЦІАЛЬНОГО, ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: РЕТРОСПЕКТИВА ТА ПЕРСПЕКТИВА..... 80

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ ДЛЯ ГЛИБШОГО ЗАНУРЕННЯ В ТЕМУ

- *СОЦІАЛЬНИЙ, ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ЩОДО СТАЛОГО РОЗВИТКУ..... 89*
- *НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ..... 96*

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

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, p. 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

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'язані 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.

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***.

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 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 замінників.

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.

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 двома кінцями спектру. «Слабка сталість дозволяє капіталу, створеному людиною, замінити природний капітал. Сильна сталість - ні». (Dresner, 2002, p. 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) (Dmytriyev et al., 2021). Склад стейкхолдерів може відрізнятися залежно від галузі та бізнес-моделі компанії, але найбільш типове представництво зацікавлених сторін включає клієнтів, співробітників, фінансистів (наприклад, акціонерів, власників облігацій 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 стейкхоледерів 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).

Приклад Starbacks.

https://bit.ly/3Bbvquw

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 займалися обсмажуванням і роздрібним продавцем 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
Співробітники	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 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.
Клієнти	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.
Постачальники	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 (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.
Навколишнє середовище	Starbucks має програми корпоративної соціальної відповідальності за екологічно безпечний бізнес. Програма компанії CAFE привела до підвищення біорізноманіття та якості тіні 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.
Інвестори	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.
Уряди	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.

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 etal. (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.

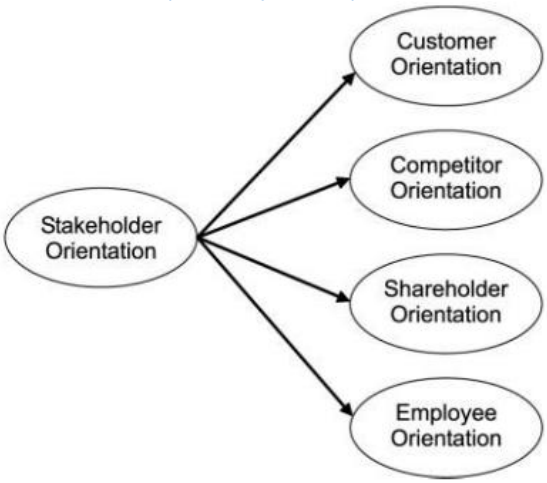

Рис. 1. Концепція орієнтації на стейкхолдерів (Yau et al., 2007, p. 1309)

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: *Альфа Кронбаха = 0,762*	1. Конкурентні стратегії засновані на розумінні потреб клієнтів. 2. Систематично та часто оцінюється задоволеність клієнтів. 3. Наша прихильність до обслуговування потреб клієнтів ретельно контролюється. 4. Пильна увага приділяється післяпродажному ремонту 5. Наші цілі та стратегії керуються створенням задоволеності клієнтів.
Орієнтація на конкурентів:	6. Продавці діляться інформацією про конкурентів. 7. Вище керівництво регулярно обговорює сильні та

Альфа Кронбаха = 0,668	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: *Альфа Кронбаха = 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: *Альфа Кронбаха = 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.

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 випливає 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 запевнення, надане незалежною третьою стороною (Pasko, Zhang, et al., 2021).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

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

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). 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

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.

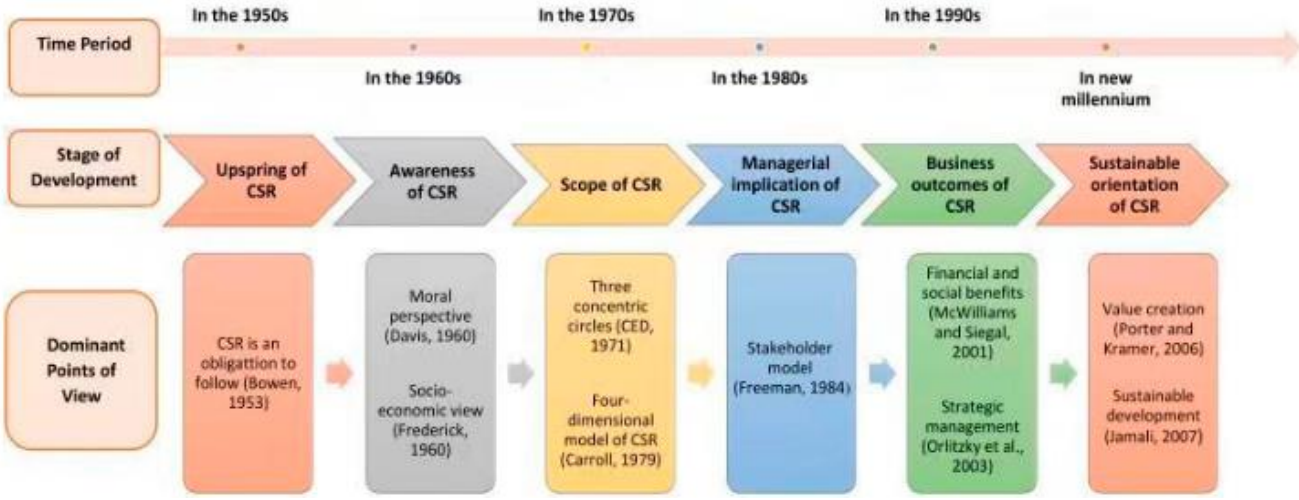

Рис. 2.1. Еволюція розвитку і розуміння концепції КСВ (Yang et al., 2019, p. 4)

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

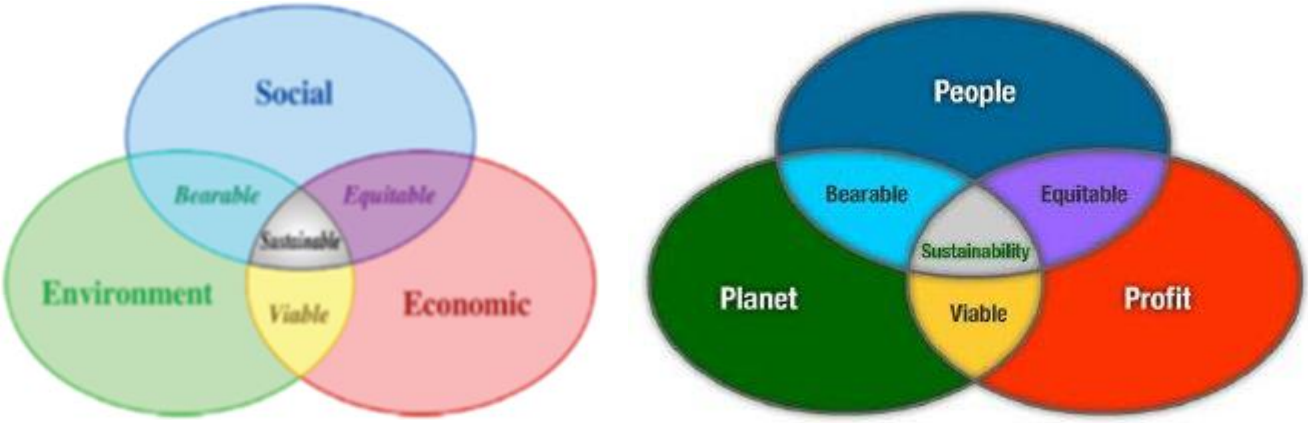

Рис. 2.2. Елементи складових КСВ (Cernea, M., 1993) та (Kim et al., 2020)

2. ПІРАМІДА КОРПОРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Модель піраміди Арчі Б. Керролла від 1979 року досі є основною 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.

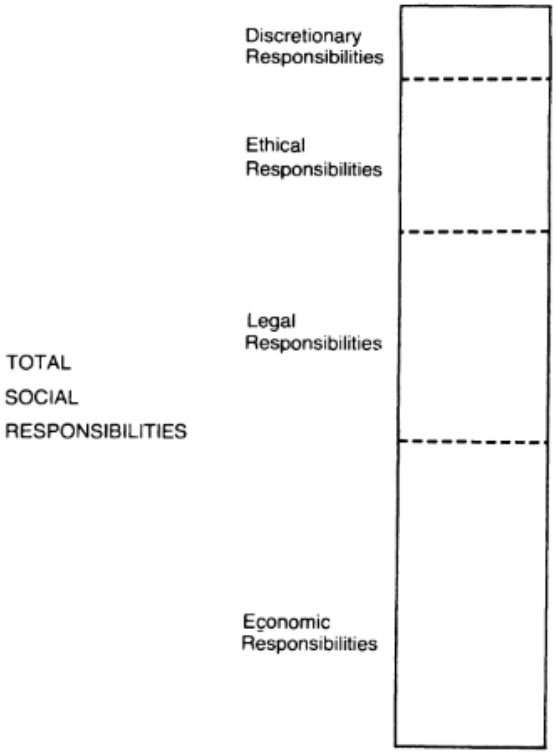

Рис. 2.3. Піраміда КСВ (Carroll, 1979, p. 499)

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

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».

https://bit.ly/3Bbvquw

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 консультаційні 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).

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

Українською мовою	Англійською мовою
• відповідальність бізнесу перед суспільством (тобто підзвітність);	• business responsibility ***to*** society (i.e., being accountable);
• відповідальність бізнесу перед та для суспільством (тобто за компенсацію негативних впливів і внесок у соціальний добробут);	• business responsibility ***for*** 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 ***conduct*** (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 проблеми);	• business responsibility to and for society in broad terms (i.e., including environmental issues);

• 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 переглянуту версію 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, ***підзвітність будь-якого суб'єкта суспільства перед його виборцями*** (constituency) формує основу для легітимності дій і вчинків цього суб'єкта. **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**. 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 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 **правління будь-якого суб'єкта відразу припиняється, коли його виборці відкликають віру в легітимність його дій**. Стосовно КСВ, це означає, що ***підприємства припиняють своє існування невдовзі після того, як їхні зацікавлені сторони відкликають свою згоду на те, що робить бізнес***. 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 ***підзвітність і, таким чином, забезпечення своєї легітимності є критичною, життєво важливою вправою для будь-якого бізнесу*** – 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.
2. компенсація власних негативних впливів;	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 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 будівництво). Вони заплатили кілька мільйонів доларів (точні цифри кожного внеску та загальну суму шукайте на сайті Компенсаційного фонду Rana Plaza). Справа в тому, ***що міжнародні бренди платять за те, щоб компенсувати катастрофу, яку їхні зацікавлені сторони ввели (опосередковано пов'язали) в коло відповідальності їх брендів***. Вони дійсно платили, долар за доларом, 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.
3. компенсація негативного впливу інших;	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 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 ***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***. Такий стан справ викликаний глобальним обговоренням КСВ, і з цього не можна вираховувати простого правила успішного управління.
4. внесок у суспільний добробут;	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 життю людини. Отже, бізнес не обов'язково повинен думати про КСВ, 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.
5. ведення бізнесу етично, відповідально та стабільно;	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 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: ***економічний вимір стійкості означає, що, наближаючись до двох інших вимірів, підприємства повинні працювати з прибутком, щоб залишатися в грі***. «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 ***двосторонній виклик сталого виробництва та споживання було розірвано, щоб зручно відкинутися назад і вимагати дій виключно з боку виробництва***. 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 справедливу 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?
6. Брати на себе відповідальність за суспільство та навколишнє	Не будемо повторюватися про відповідальність. У широкому сенсі, на нашу думку, це означає взаємодія із зацікавленими сторонами на макрорівні – чи то для вирішення питань у соціальній чи екологічній сфері. І, чесно кажучи, часто це не можна відрізнити від . . .

середовище в широкому плані;	наступного 7 пункту
7. управління бізнесом своїми відносинами із суспільством.	Однак тут варто зазначити, що управління відносинами з стейкхолдерами з макрорівня 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 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. ***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»***.

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 загальновизнаних 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.

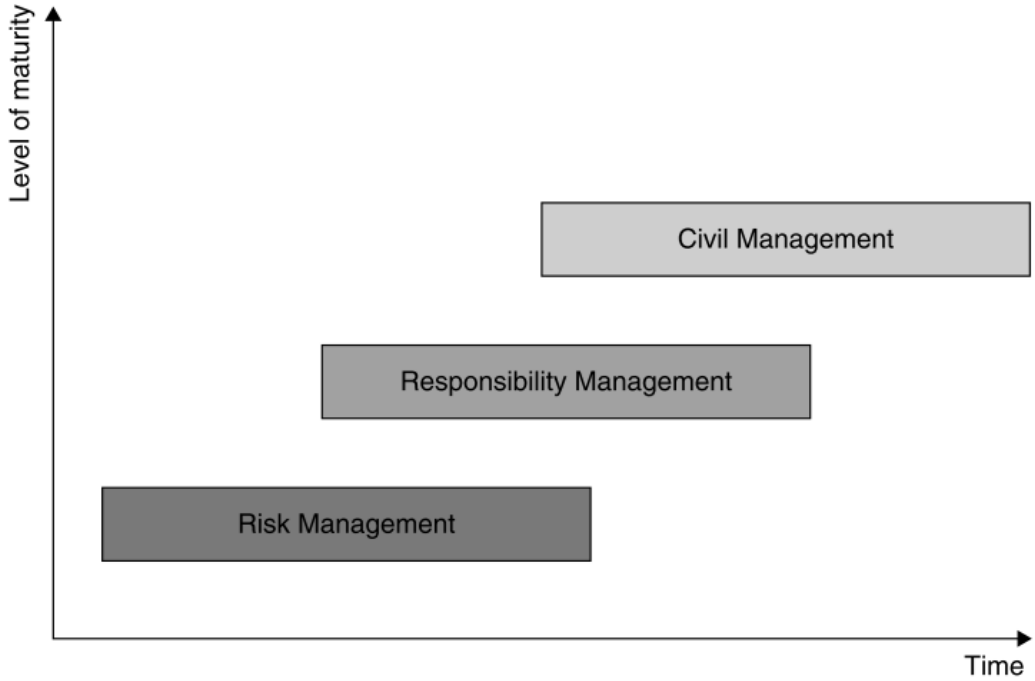

Рис. 2.6. Адаптована модель зрілості КСВ (Castelló & Lozano, 2009, p. 331)

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.

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:

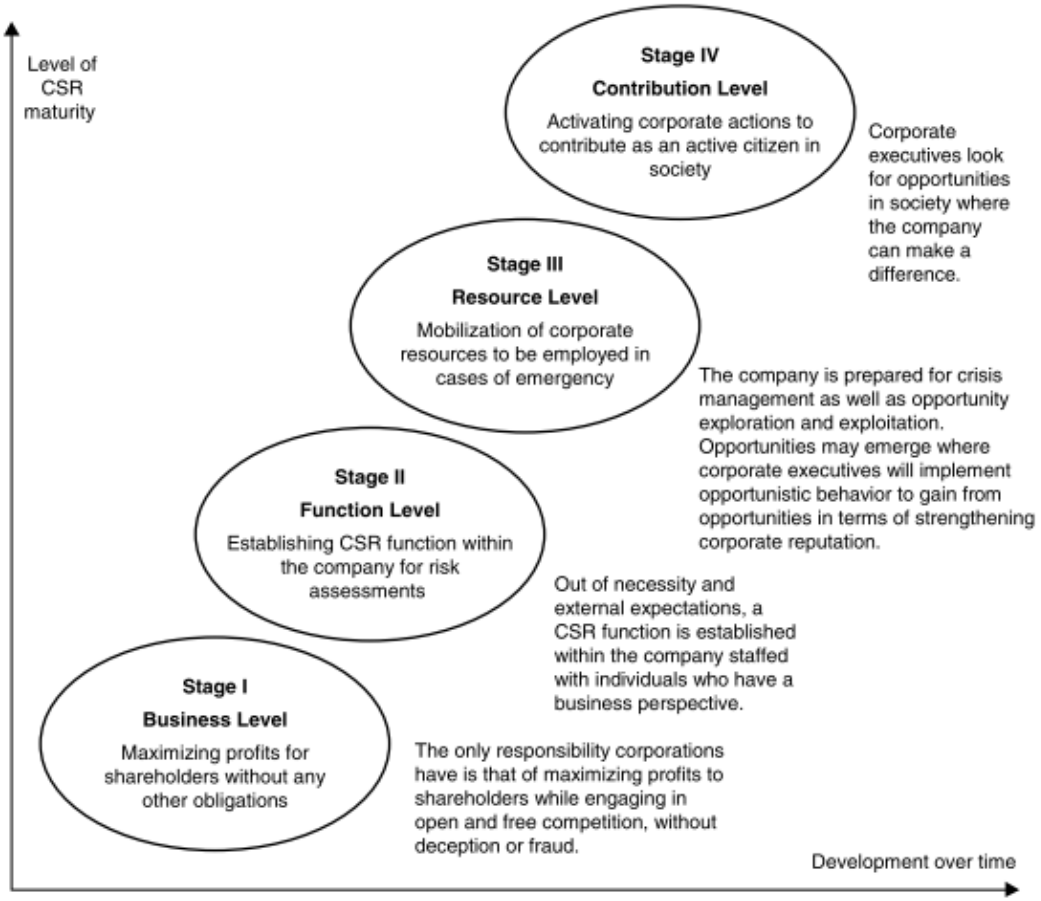

Рис. 2.7. Модель рівнів зрілості корпоративної соціальної відповідальності (Örtenblad, 2016, p. 334)

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 ***професіонально*** 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** (Mostovicz 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.

5. СПОРІДНЕНІ ІЗ КСВ КОНЦЕПЦІЇ

CSR vs CSV

Незважаючи на зусилля урядів, груп активістів і науковців, в останніх скандалах виявилася безжальна 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.

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

https://bit.ly/3Bbvquw

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

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 абревіатура, розроблена в 2004 року за участі 20 фінансових установ у відповідь на заклик Кофі Анона, Генерального секретаря Організації Об'єднаних Націй. Як випливає, 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).

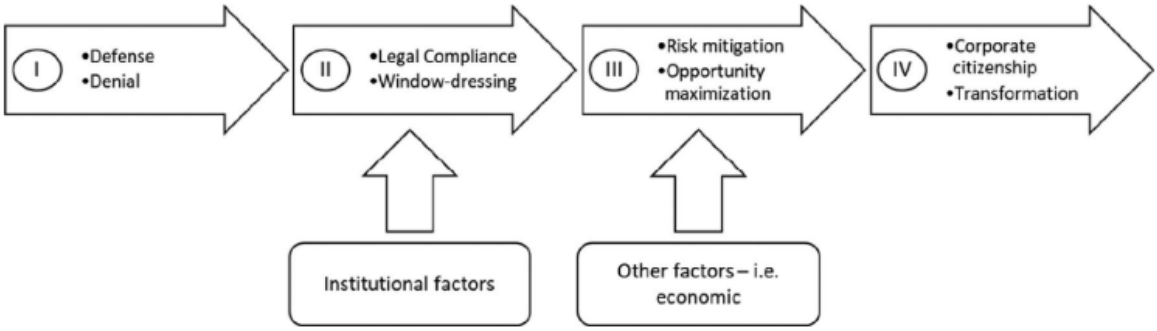

Рис. 2.8. Стадії зрілості КСВ (Karwowski & Raulinajtys-Grzybek, 2021)

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 проєкти.

https://bit.ly/3Bbvquw

- Unilever зобов'язалася **до 2025 року випускати 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

L'ORÉAL

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 паковання буде придатним до багаторазового використання або перероблення.
- **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.

Джерело: https://bit.ly/3JLcS71

PEPSICO

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

https://bit.ly/3Bbvquw

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 Bono 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

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

https://bit.ly/3Bbvquw

Головний акцент 2021-го — якісна IT-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 Infopulse безоплатно навчали 200 осіб Microsoft Power Apps Developer Program. Після закінчення програми семеро з них пройшли практику в Infopulse, а четверо приєдналися до команди.
- Проєкт «Вантажівка здоров'я» — програма допомоги лікарням. Ця ініціатива Infopulse забезпечила засобами захисту та матеріалами 26 медичних закладів із різних регіонів України. На допомогу витратили 1 004 106 грн.
- Крім того, Infopulse допоміг Фонду дитячого раку «Краб» (входить до Childhood Cancer International) отримати три об'ємних інфузійних насоси, які використовуються в хімієтерапії.
- Компанія проводить корпоративні соціальні тімбілдинги — 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 Infopulse 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 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 ЗВІТНІСТЬ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

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

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 (OECP) 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 4.1. Концептуальні основи звітності щодо сталого розвитку

https://bit.ly/3Bbvquw

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

Таблиця 4.2. Концептуальні основи звітність щодо сталого розвитку

	Global Reporting Initiative (GRI)	*International Integrated Reporting Council <IR>*	*Sustainability Accounting Standards Board (SASB)*
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

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

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

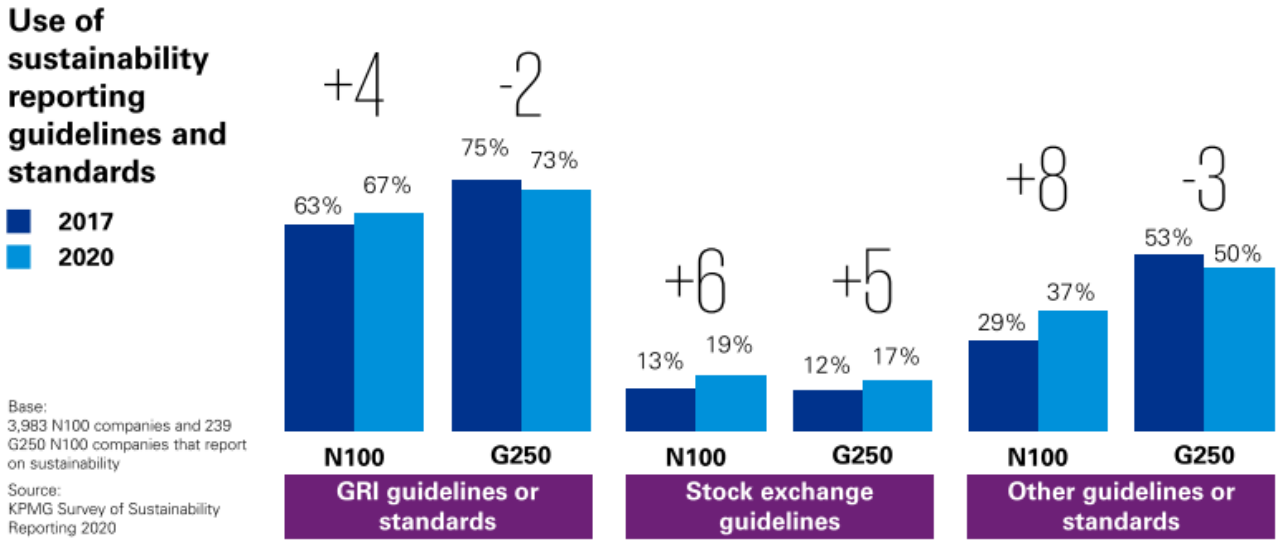

Рис. 4.1. Застосовувані концептуальні основи звітності щодо сталого розвитку компаніями (KPMG, 2020, p. 25)

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.

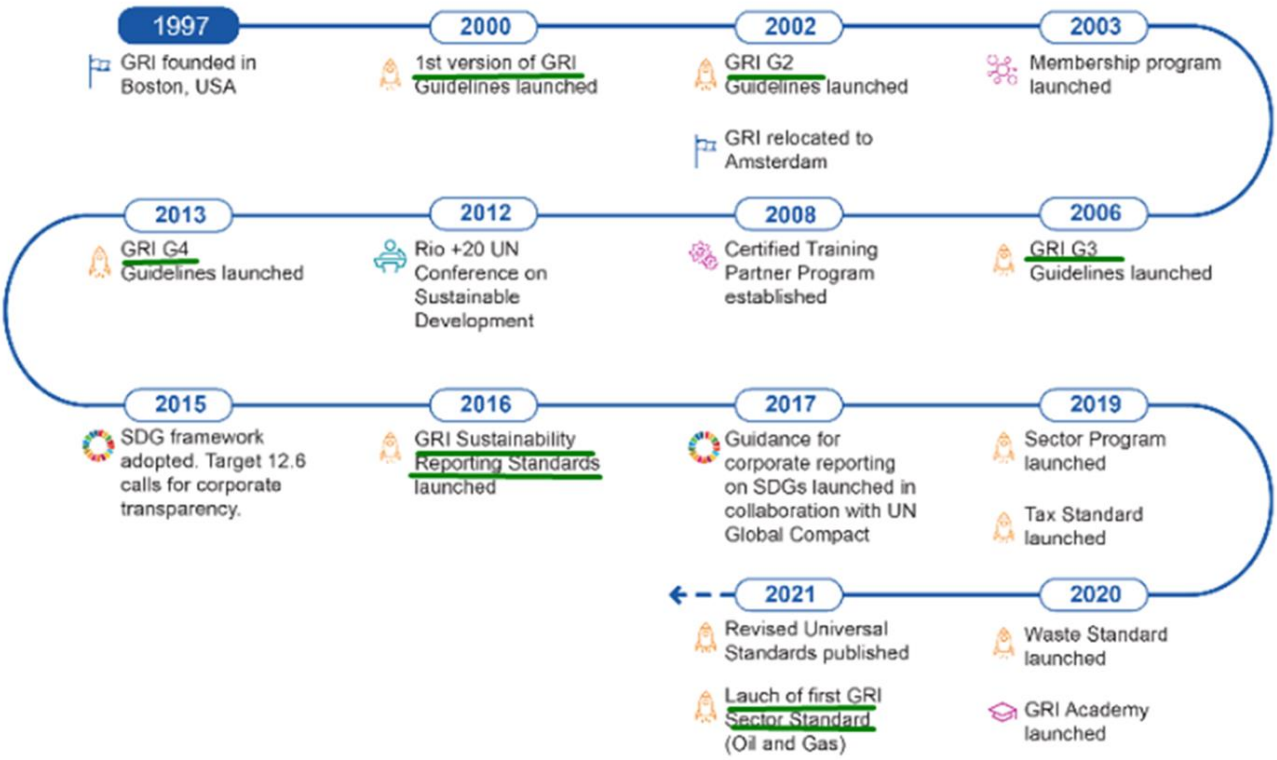

Рис. 4.2. Еволюція вказівок та стандартів GRI. Джерело: https://www.globalreporting.org/

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

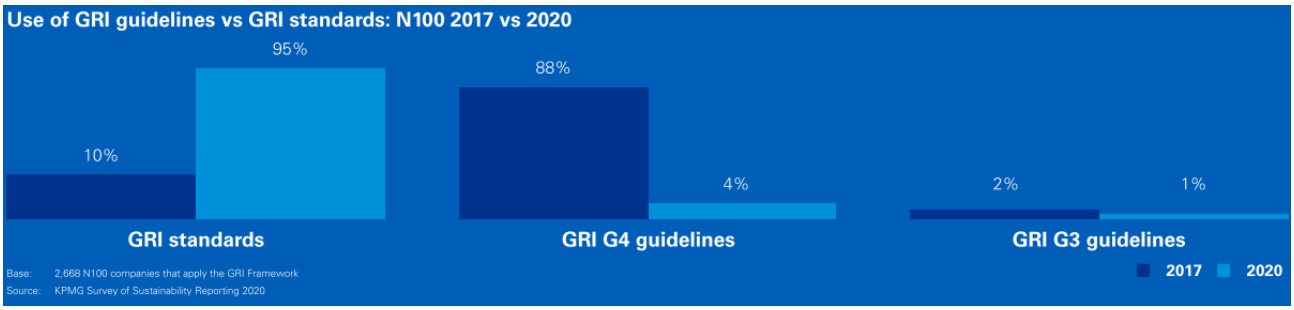

Рис. 4.3. Використання вказівок проти стандартів GRI компаніями у динаміці із 2017 до 2020 рр. Джерело: (KPMG, 2020, p. 25)

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

https://bit.ly/3Bbvquw

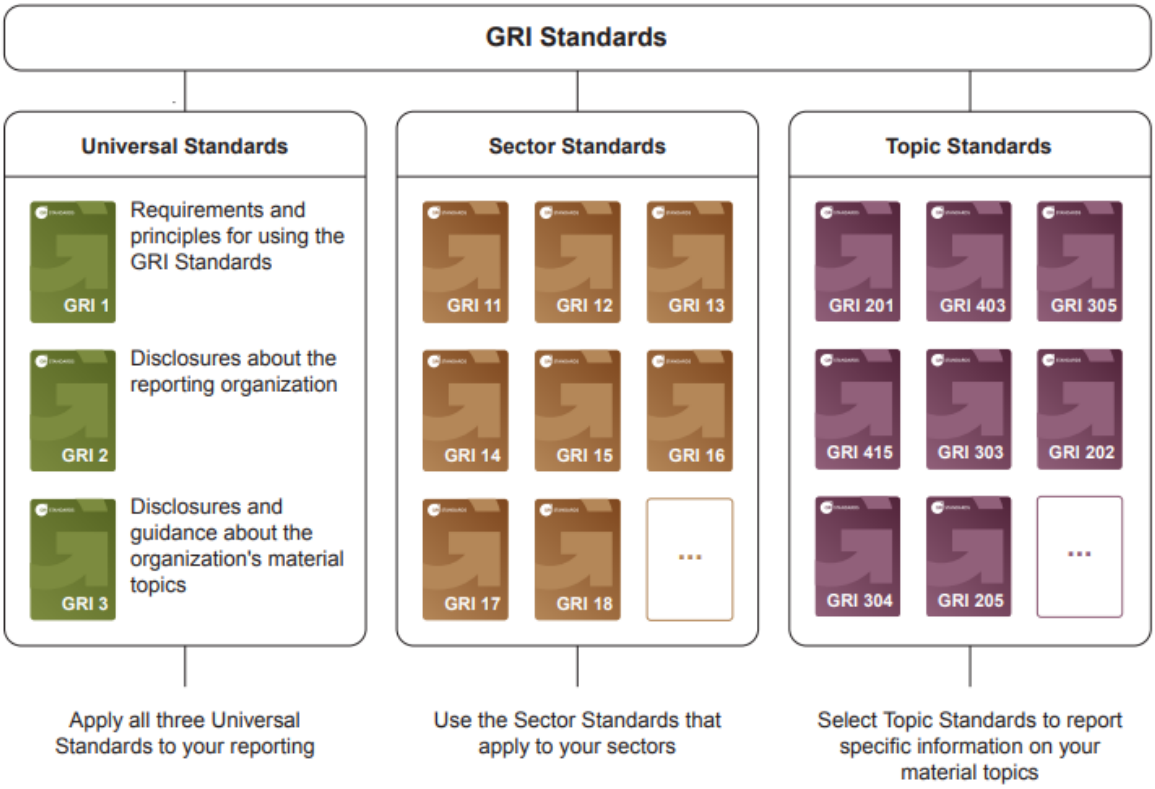

Рис. 4.4. Структура стандартів GRI. Джерело: https://www.globalreporting.org/ https://bit.ly/3lVBYGQ

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

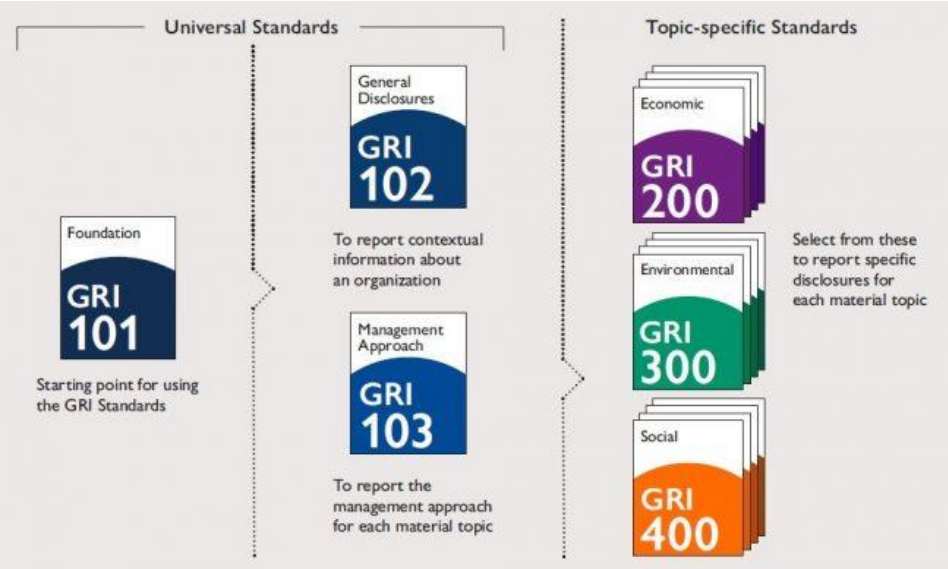

Рис. 4.5 . Структура стандартів GRI. Джерело: https://www.globalreporting.org/ https://bit.ly/3lVBYGQ

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

Процес звітування за стандартами GRI

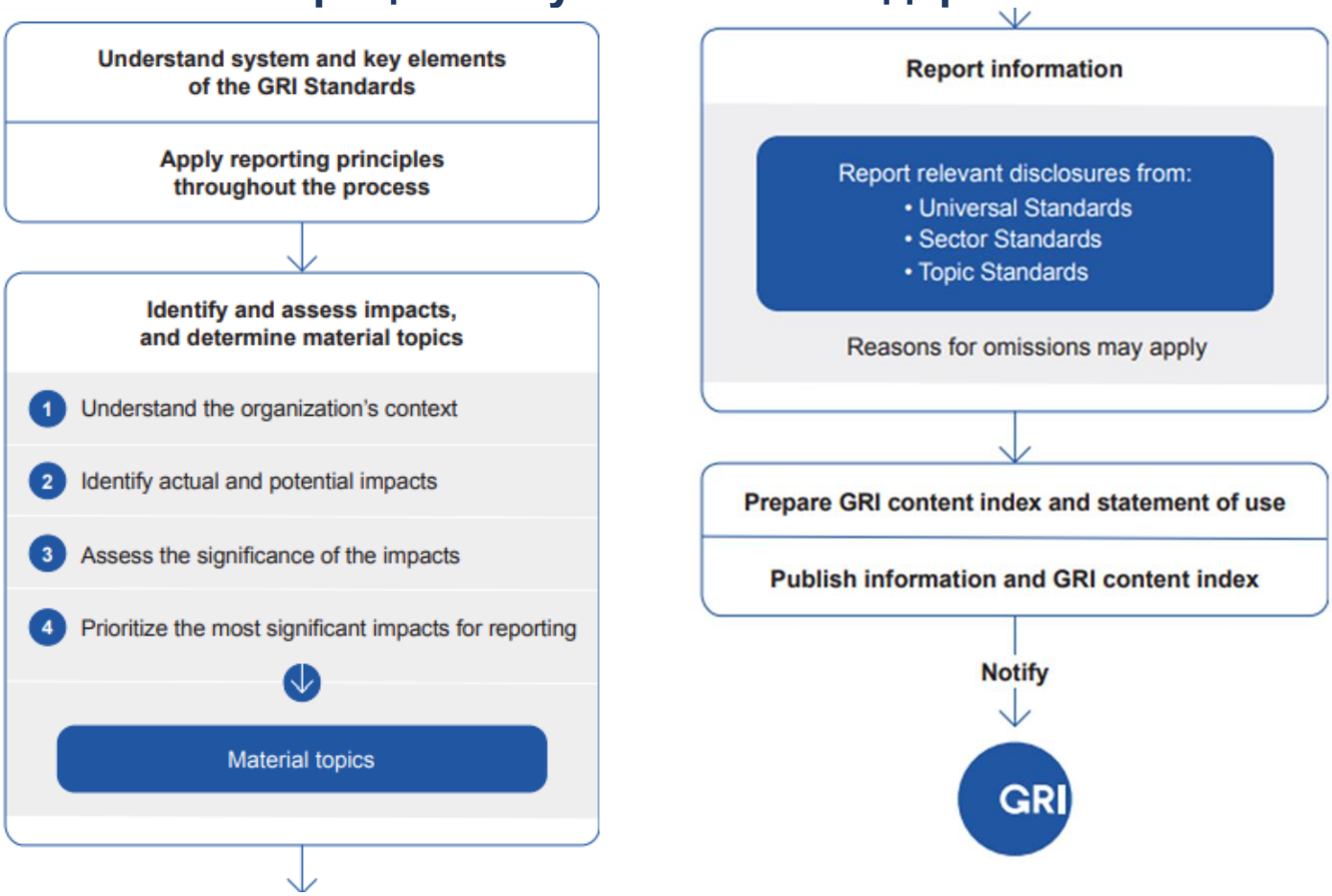

Рис. 4.6. Послідовність процесу звітування за GRI
Джерело: https://www.globalreporting.org/ https://bit.ly/3lVBYGQ

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.

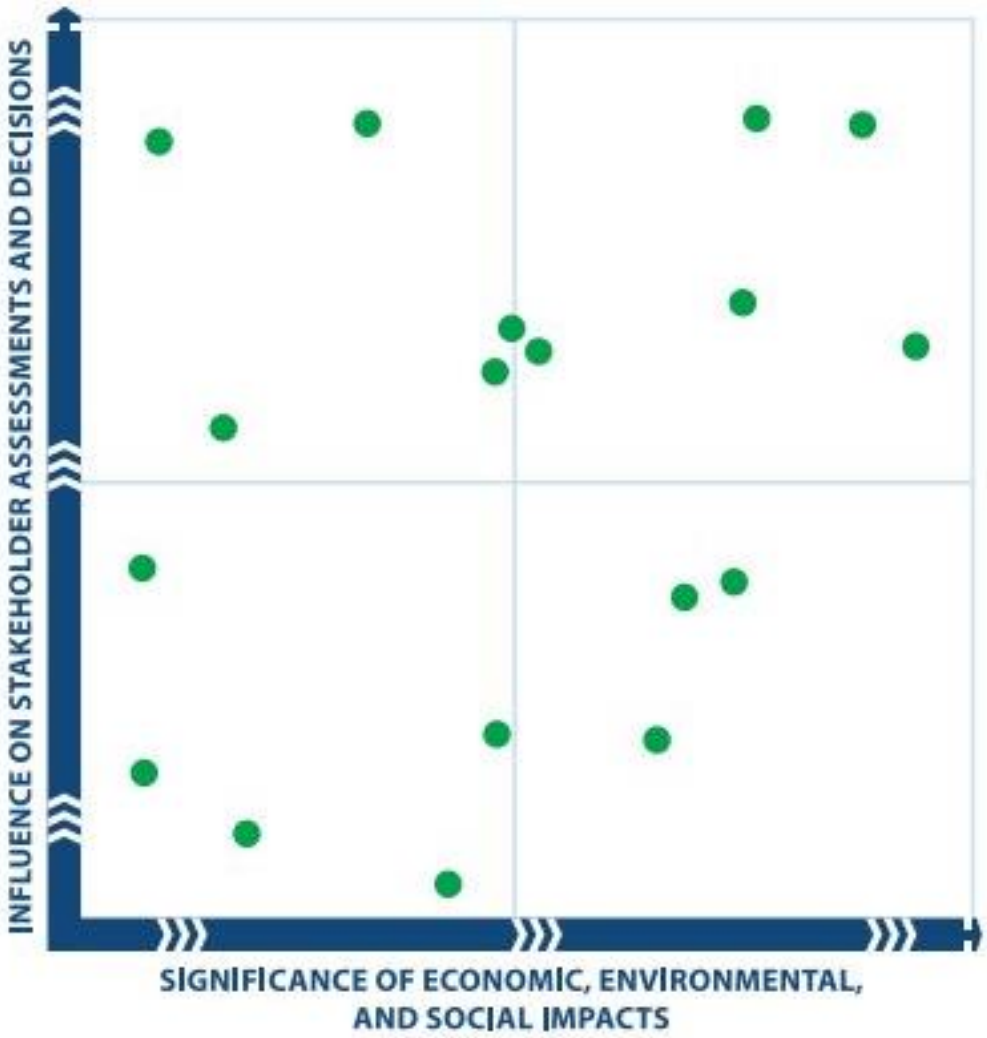

Рис. 4.7. Матриця суттєвості за GRI стандартами. Джерело: https://www.globalreporting.org/ https://bit.ly/3m3WOUl

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 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

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. 4.8. Місце ISSB в структурі Фонду МСФЗ. Джерело: https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/

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 звітностісталого 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 ВПЕВНЕНОСТІ

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.).

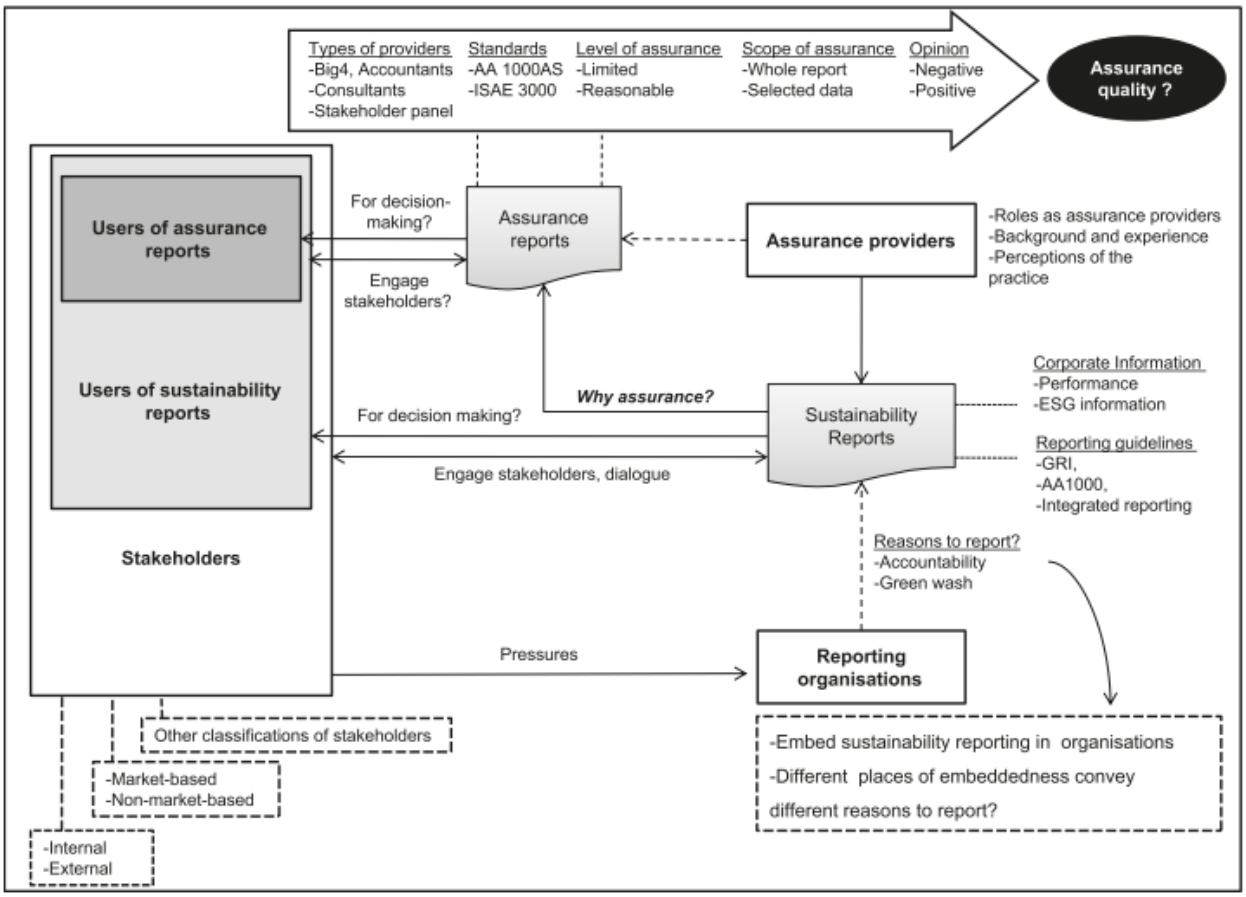

Рис. 4.9. Надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку
(Bebbington et al., 2021, p. 127)

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

https://bit.ly/3Bbvquw

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 4.3. 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	• Accounting firm (33) • Small consultancy/ boutique firm (11) • Engineering firm (1)
Assurance Provider	• Deloitte (14) • Ernst & Young (8) • PricewaterhouseCoopers (7) • Bureau Veritas (4) • KPMG (3) • Baker Tilly (1) • Other (8)
Level of assurance	• Limited/moderate (38) • Combination (2) • Not specified (5)
Assurance Scope	• Specified section(s) (32) • Entire sustainability report (10) • Not specified (2) • GHG only (1)
Assurance standard	• ISAE3000 only (32) • AA1000 only (4) • Combination of ISAE3000 and AA1000 (2) • ISRS 4400 (1) • not specified (6)

https://bit.ly/3Bbvquw

	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).

https://bit.ly/3Bbvquw

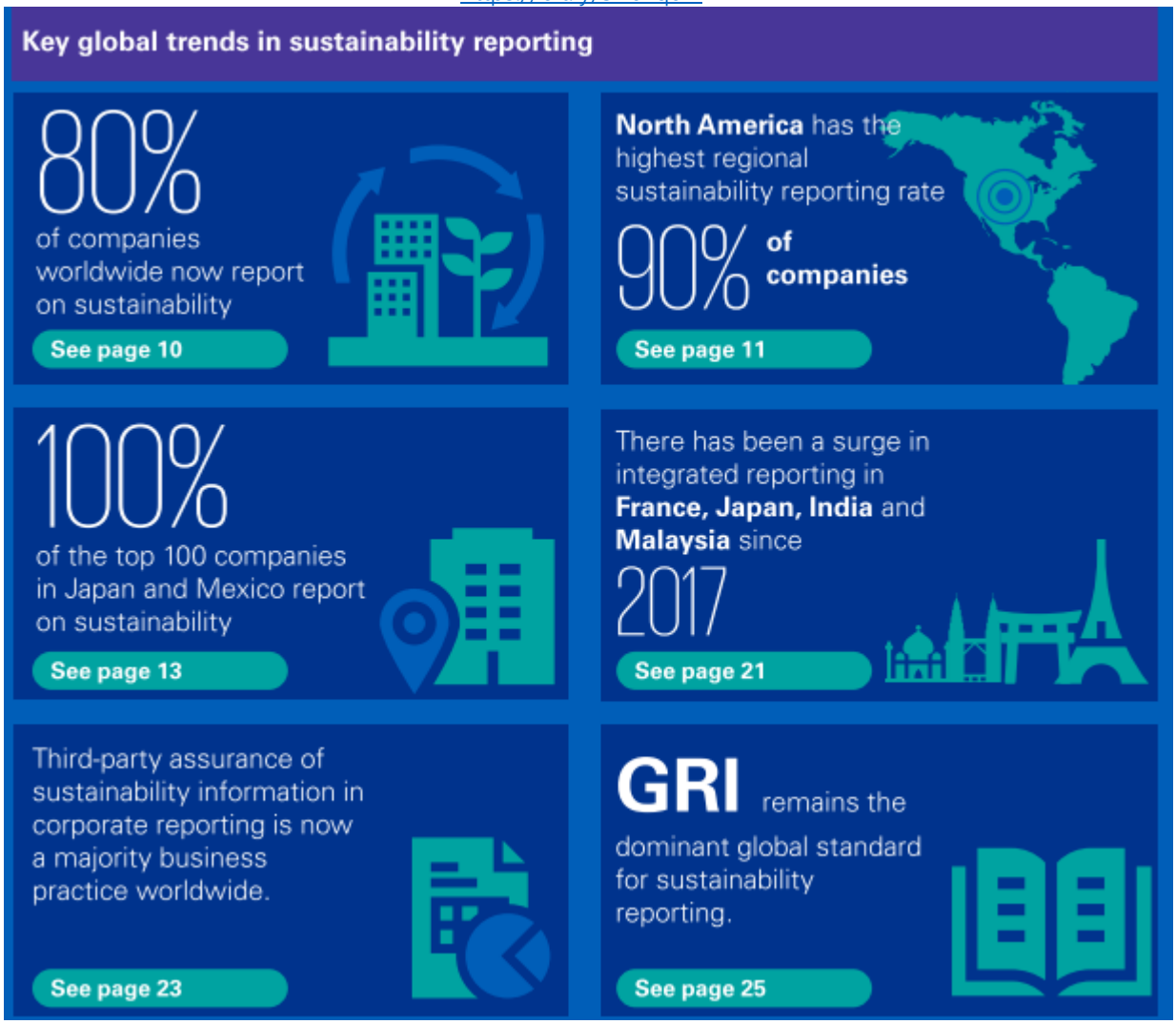

Рис. 4.11. Основні глобальні тренди у звітності щодо сталого розвитку (KPMG, 2020)

https://bit.ly/3Bbvquw

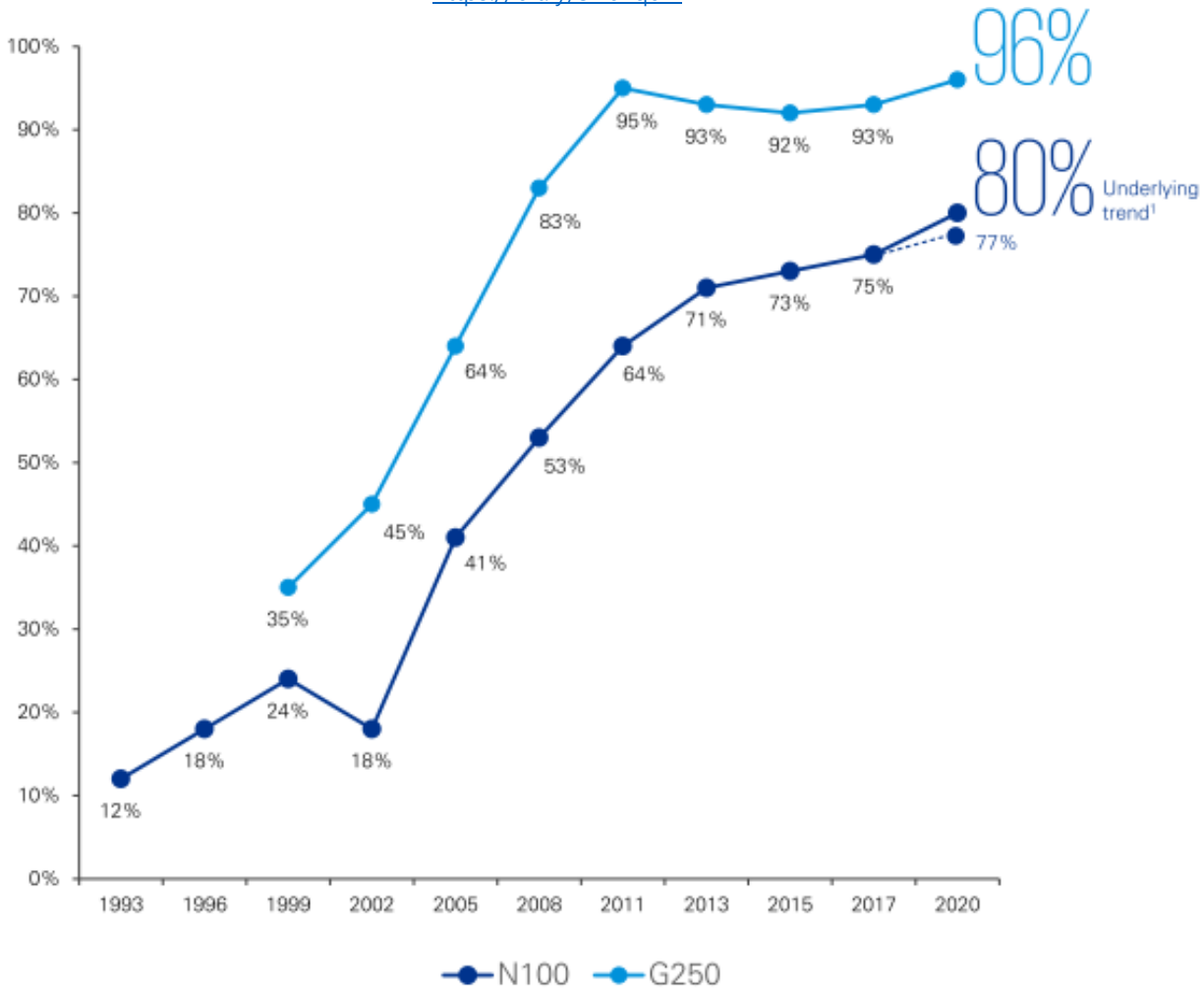

Рис. 4.12. Зростання рівня подання звітності із 1993 року за компаніями (KPMG, 2020)**.**

https://bit.ly/3Bbvquw

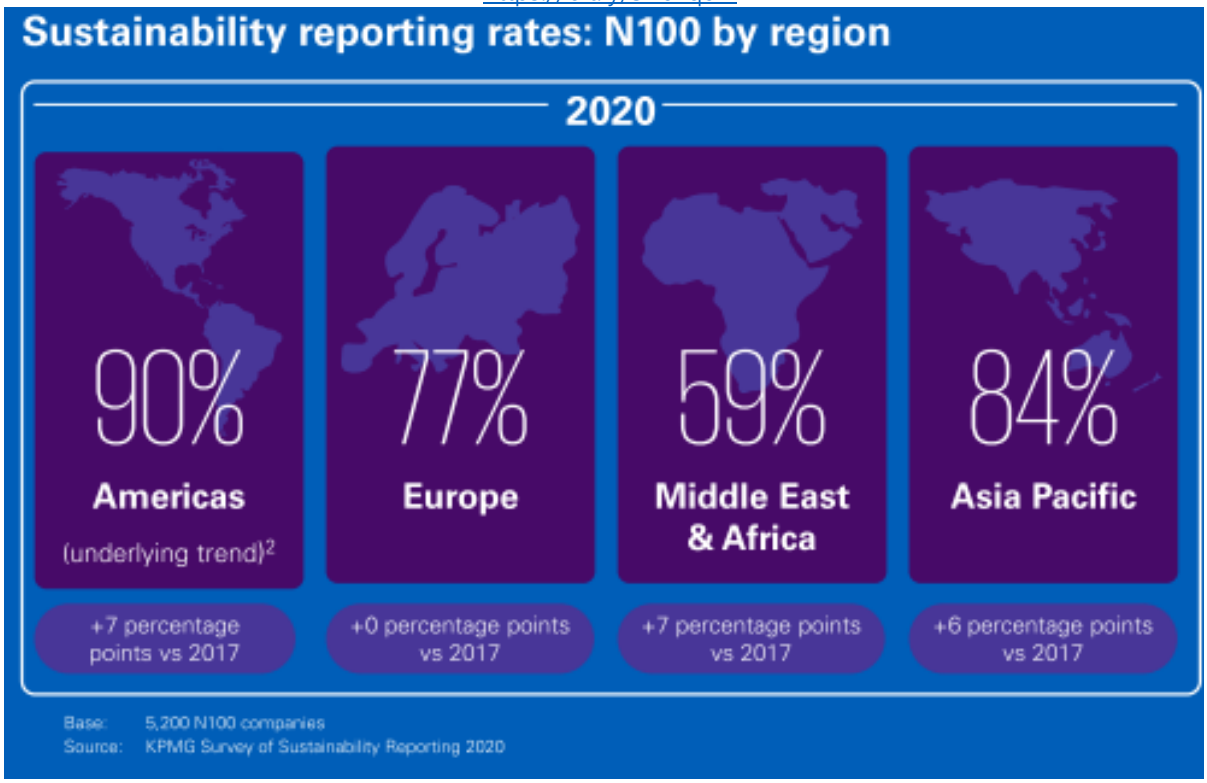

Рис. 4.13. Рівень подання звітності у 2020 році за регіонами світу (KPMG, 2020)**.**

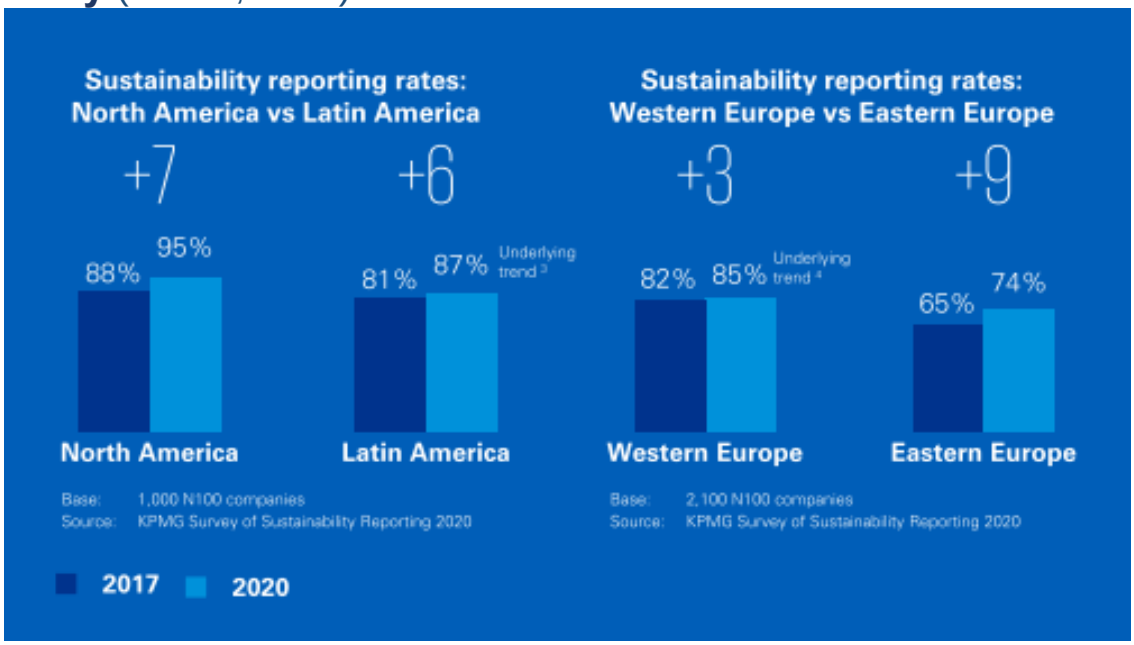

Рис. 4.14. Динаміка рівня подання звітності зі сталого розвитку у Південній на противагу Північній Америці і Центральній на противагу Східній Європі (KPMG, 2020)

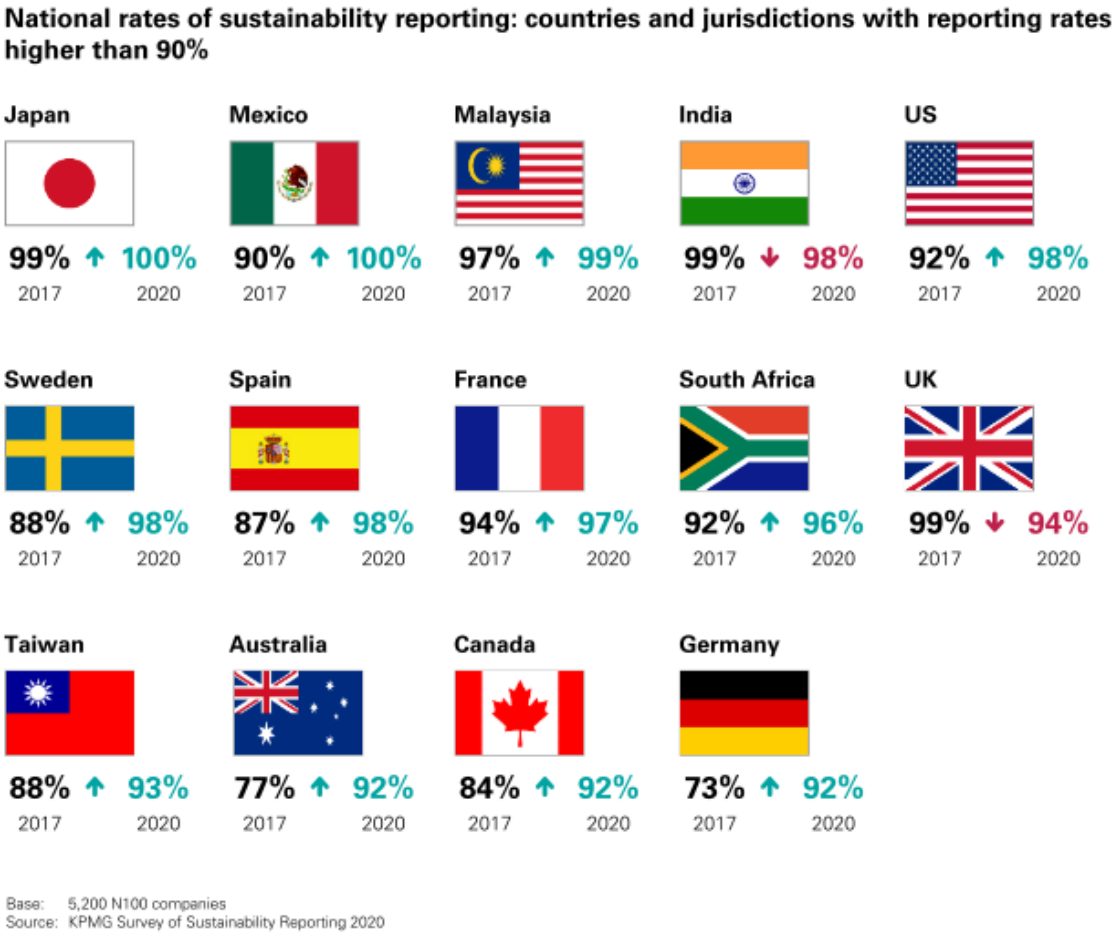

Рис. 4.15. Юрисдикції із рівнем подання звітності щодо сталого розвитку понад 90% (KPMG, 2020)

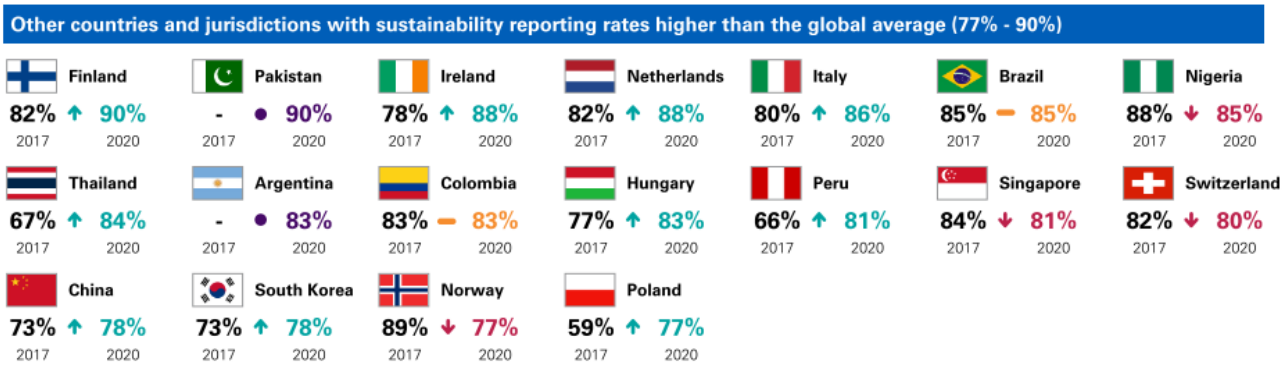

Рис. 4.16. Юрисдикції із рівнем подання звітності щодо сталого розвитку 77%-90% (KPMG, 2020)

https://bit.ly/3Bbvquw

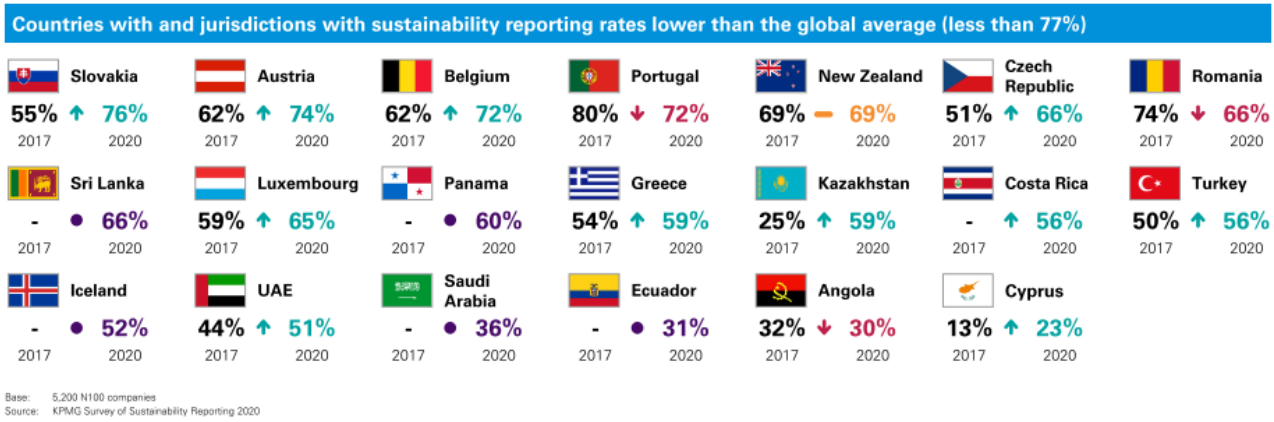

Рис. 4.17. Юрисдикції із рівнем подання звітності щодо сталого розвитку нижче 77% (KPMG, 2020)

Рис. 4.18. Рівень подання звітності щодо сталого розвитку за галузями економіки (KPMG, 2020)

https://bit.ly/3Bbvquw

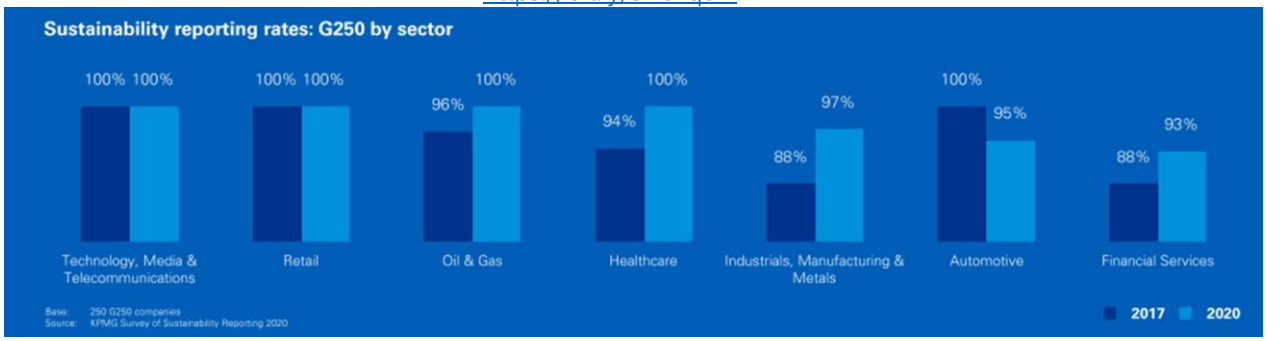

Рис. 4.19. Динаміка рівня подання звітності щодо сталого розвитку за галузями економіки (KPMG, 2020)

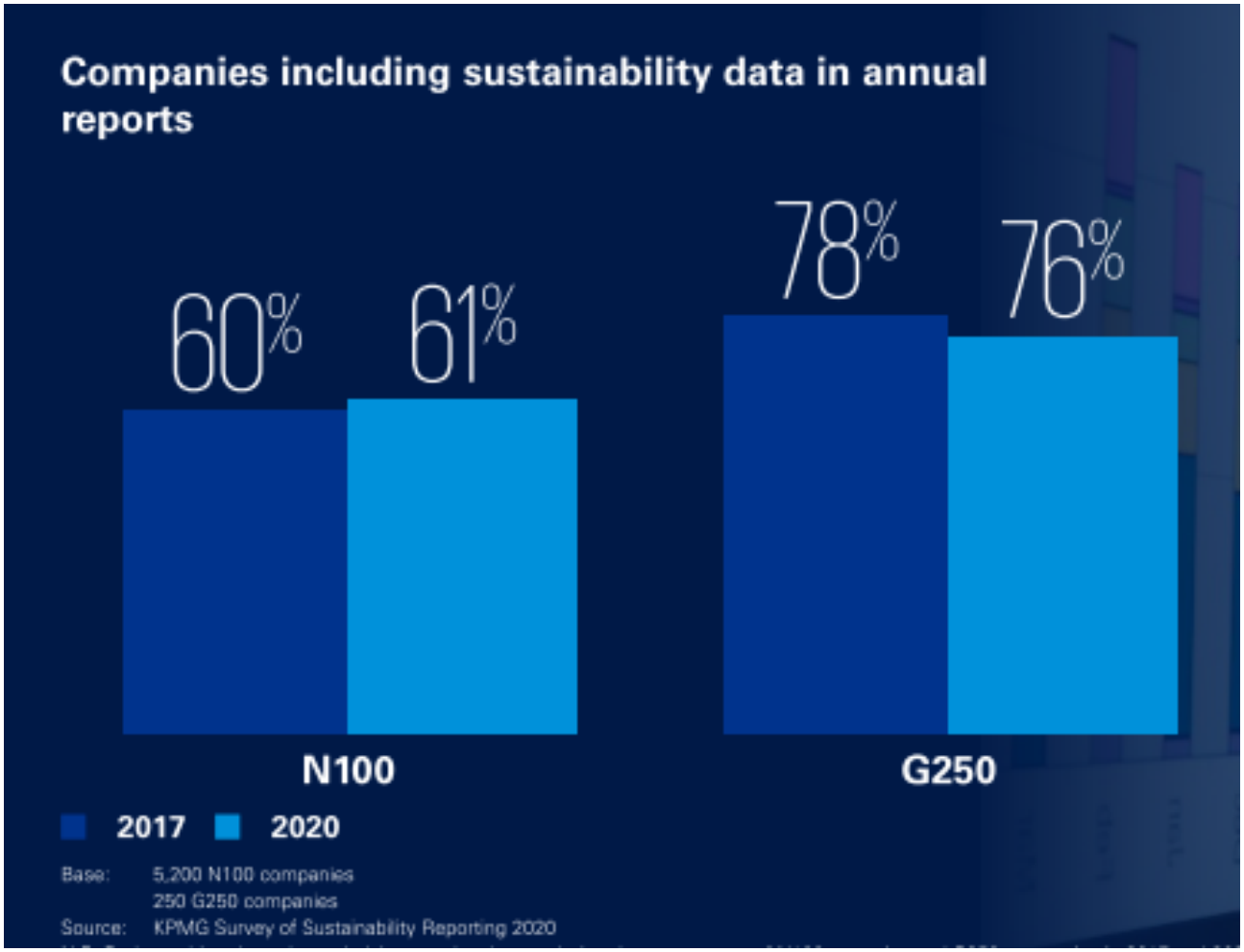

Рис. 4.20. Динаміка рівня подання звітності щодо сталого розвитку у річному звіті одним звітом (KPMG, 2020)

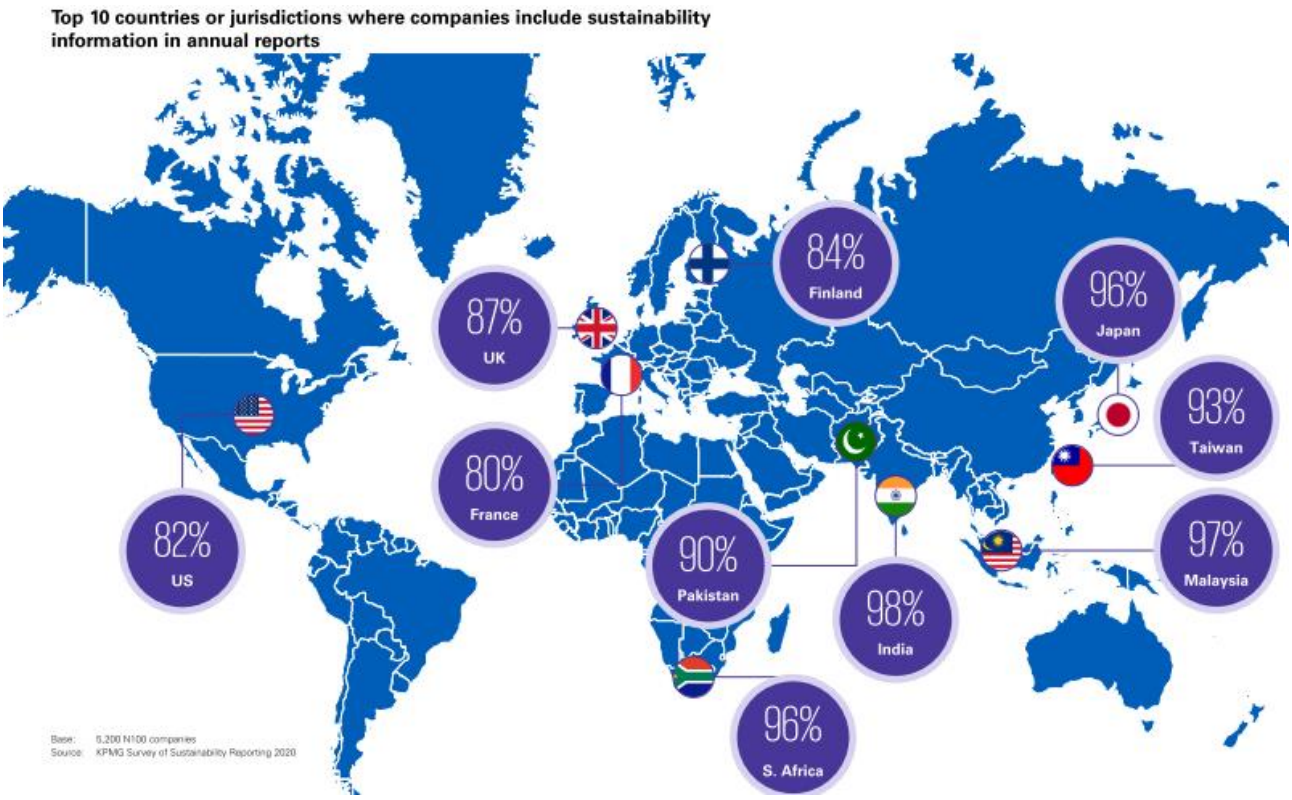

Рис. 4.21. Юрисдикйції, де подання звітності щодо сталого розвитку відбувається у річному звіті одним звітом (KPMG, 2020)

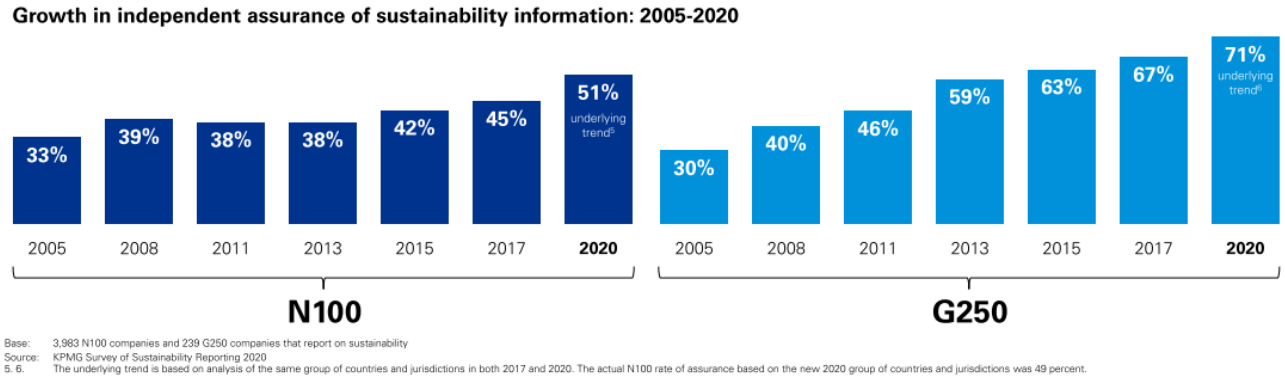

Рис. 4.22. Динаміка рівня надання впевненості щодо звітності щодо сталого розвитку (KPMG, 2020)

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

MHP AGRO & INDUSTRIAL HOLDING

https://api.next.mhp.com.ua/images/aeac4/4173c/0c88074e8f1a.pdf

KERNEL

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

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., 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 6. 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, p. 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 порівнянної 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 нефінсової інформації за тривимірною формулою. Із науковими дослідження 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.

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 6.1. **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: • Котировані компанії • Банки та страхові компанії	Усі великі компанії, які відповідають щонайменше 2 із 3 критеріїв: >250 співробітників та/або > 40 мільйонів євро Оборот та/або > 20 мільйонів євро загальних активів 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).
Часовий період	Використовується із 2018 року	Подання до 1 січня 2024 року на 2023 фінансовий рік • Зацікавлені компанії повинні

		будуть подати свій звіт відповідно до CSRD за 2023 рік. • Для МСП доступні більш детальні вимоги до звітності та відстрочені терміни. Різні етапи початку застосування: • 2023 фінансовий рік: перший набір стандартів звітності про сталий розвиток (проекти стандартів будуть доступні в середині 2022 року) • 2024 фінансовий рік: другий набір стандартів звітності про сталий розвиток Прийняття Директиви ЄС у законодавстві країн-членів: 1 грудня 2022 р.
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: • Охорона навколишнього середовища • Соціальна відповідальність і ставлення до працівників • Повага до прав людини • Боротьба з	Додаткові вимоги до: • Концепція подвійної суттєвості: — Ризик сталого розвитку (включаючи зміну клімату), що впливає на компанію. — Вплив компаній на суспільство та навколишнє середовище. • Процес вибору важливих тем для зацікавлених сторін • Більш перспективна інформація, включаючи цілі та прогрес у їх досягненні

	корупцією та хабарництвом • Різноманітність у радах компаній (вік, стать, освіта та професійна підготовка) Компанії повинні звітувати про такі елементи за кожним із чотирьох вимірів: • Політика • Результати політики • Ризики • KPI	• Розкривати інформацію, що стосується нематеріальних активів (соціальний, людський та інтелектуальний капітал) • Звітність відповідно до Положення про розкриття інформації про стійке фінансування (SFDR) і Регламенту таксономії ЄС
Надання впевненості	Не обов'язкове	Обов'язкове (запланований кінець 2022 р.) Звітність повинна містити: • Інтеграція в аудиторський звіт • Залучення ключового партнера з аудиту • Сфера включення таксономії ЄС і процес визначення ключової релевантної інформації.
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	• Онлайн • Формат PDF	Електронний формат (у форматі XHTML відповідно до регламенту ESEF).
Приведення у відповідність до інших	Таксономія ЄС та її цілі • 2021 фінансовий	• Таксономія ЄС: усі компанії, яких стосується CSRD, повинні будуть звітувати про

законодавчих актів ЄС	рік: пом'якшення наслідків зміни клімату та адаптація до них. • 2022 фінансовий рік: усі екологічні цілі	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.

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 responsed 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

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

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

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

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

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

Mendes, J. V., Oliveira, G. R., & De Souza Campos, L. M. (2019). The G-Index: a sustainability reporting assessment tool. International Journal of

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

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

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

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

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

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). *Problematising Sustainability Assurance Practice: Roles of Sustainability Assurance Providers* (pp. 81–116). 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

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

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

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

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