

## Історичні передумови виникнення та формування звітності зі сталого розвитку

У статті досліджено генезис звітування зі сталого розвитку, що виникло на основі концепції корпоративної соціальної відповідальності. Аналіз історичних аспектів охоплює основні періоди зародження та становлення концепції звітності зі сталого розвитку. Розглянуто передумови виникнення поняття «сталий розвиток» та його вплив на процес звітування. Також особливу увагу приділено науковим працям, в яких висвітлені передумови становлення цієї концепції. Охарактеризовано ключові міжнародні ініціативи та процеси стандартизації. Проаналізовано роль стандартів GRI, імплементацію директив ЄС та практику створення загальних міжнародних стандартів МСФЗ S1 та МСФЗ S2. Окреслено сучасні виклики звітування разом із необхідністю забезпечення прозорості, уніфікації підходів та інтеграції екологічних, соціальних та економічних аспектів у діяльність підприємства. Охарактеризовано зміну фокусу від фінансових показників до комплексного відображення екологічних, соціальних та управлінських аспектів діяльності компаній. Особливу увагу приділено процесу стандартизації та його впливу на практики корпоративного звітування. Визначено, що нефінансова звітність сприяє підвищенню рівня прозорості, довіри зацікавлених сторін та прийняттю більш обґрунтованих управлінських рішень. Також окреслено основні переваги стандартизації звітності, серед яких зростання довіри інвесторів, можливість порівнюваності звітів та підвищення їх ефективності. Окремо розглянуто виклики, що супроводжують імплементацію стандартів, зокрема необхідність адаптації бізнес-моделей та удосконалення механізмів звітування. Дослідження підкреслює необхідність подальшого розвитку регуляторних підходів та інтеграції практик сталого розвитку у корпоративну стратегію компаній.

**Ключові слова:** звітність зі сталого розвитку; нарративна компонента; нефінансова звітність; корпоративна соціальна відповідальність; дослідження історичних аспектів звітності; стандартизація.

**Актуальність теми.** Одним із важливих етапів дослідження поняття є огляд історичних процесів, які відіграли значну роль у формуванні підходів, теорій та методів. Дослідження історичних аспектів становлення звітності зі сталого розвитку є ключовим методом для виокремлення передумов її виникнення, виявлення механізмів еволюції, визначення чинників впливу, а також прогнозування векторів подальшого розвитку. У сучасних умовах трансформації економічних систем та інтеграції принципів сталого розвитку до корпоративного управління звітність зі сталого розвитку активно переходить у звичну практику, зміщуючи напрям з традиційних підходів, орієнтованих виключно на фінансові показники, на підвищення цінності нарративної компоненти звітності та відповідального ведення бізнесу. Не менш значущим є розуміння особливостей історичного розвитку з боку оцінки ефективності існуючих моделей звітування та їх недоліків. Виявлення концептуальних та методологічних обмежень є необхідним для подальшого вдосконалення корпоративного розкриття інформації через звітність зі сталого розвитку, забезпечення її релевантності, достовірності та відповідності сучасним запитам стейкхолдерів. Отже, синтез історичних даних та сучасних тенденцій дозволяє сформувати комплексний підхід щодо дослідження та розробки стратегічних напрямів розвитку звітності зі сталого розвитку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор.** Дослідженням концепції формування нефінансової звітності та сталого розвитку займаються такі вітчизняні науковці, як: О.Баришнікова, К.Безверхий, С.Василюшин, В.Гик, О.Височан, Р.Воронко, І.Жиглей, І.Жураковська, Р.Кузіна, С.Легенчук, І.Макаренко, В.Муравський, О.Нестеренко, О.Примаченко, О.Проданчук, М.Романенко, Ю.Серпенінова, Р.Сидоренко, О.Сокіл, А.Фесенко, а також іноземні автори: Я.Бембінгтон, М.Драстіхова, Е.Джамбл, М.Кейрос, К.Ларінага, М.Малріні, А.Ноші, А.Одагіу, К.Перейра, Х.Поп, Л.Полетт, Т.-М. Русу, Д.Феррейра, Е.Хоран, Д.Шнайдер, О.Шюлер, К.Штефанеску та інші. Зокрема, актуальними питаннями є звітність підприємств в умовах сталого розвитку, міжнародні ініціативи розвитку інтегрованої звітності, імплементація європейських стандартів звітності, а також звітність зі сталого розвитку як інструмент оцінювання діяльності та забезпечення корпоративної соціальної відповідальності. Як показує світова практика, зазначає І.Ящицина, інтеграція засад сталого розвитку

стає трендом ХХІ століття, зокрема, все більше компаній долучається до реалізації Цілей сталого розвитку [4, с. 74].

У працях В.Шкромиди, Т.Гнатюка та інших підкреслено, що облік і звітність відіграють важливу роль у підвищенні прозорості та ефективності управління сталим розвитком, а тому бізнес та сталий розвиток є взаємопов'язаними концепціями, які вимагають від компанії збалансованих відповідальних практик щодо діяльності для досягнення економічного, соціального та екологічного розвитку [25, с. 1]. З цим погоджуються також й інші дослідники, зокрема К.Ларінага та Я.Бebbінгтон [14, с. 174]. Вони вважають, що сталий розвиток став інституціоналізованою практикою для великих компаній у всьому світі, яку підтримує цілий ряд організацій. Проте дослідники також наголошують на нестабільності поняття сталого розвитку, що робить розробку індикаторів сталості суперечливою по своїй суті. Одним із напрямів удосконалення на макрорівні є впровадження стратегій цифровізації в структури управління для ефективності звітності зі сталого розвитку. Як зазначає К.Штефанеску [19, с. 38–39], країни з більш широким впровадженням цифрових технологій разом із високими показниками відповідальності щодо навколишнього середовища та економічного прогресу демонструють кращу звітність щодо сталого розвитку.

Отже, з огляду на останні дослідження та публікації формування звітності зі сталого розвитку є важливим напрямом наукових пошуків. Водночас існує низка невирішених питань, зокрема визначення суттєвості інформації у звітності зі сталого розвитку, регулювання процесу звітування, відсутність єдиних стандартів, що ускладнює порівняння звітів, труднощі оцінювання нематеріальних аспектів тощо. Крім того, особливого значення набуває вивчення передумов виникнення звітності зі сталого розвитку та її подальшого розвитку, адже розуміння ключових факторів поширення, дозволяє сформувати ефективні підходи до вдосконалення практик звітування в сучасних умовах. Таким чином, подальші дослідження у сфері звітності зі сталого розвитку повинні бути спрямовані на пошук ефективних інструментів її впровадження, адаптацію до вимог глобалізованої економіки та вдосконалення регуляторних механізмів, що сприятиме досягненню балансу між економічними, соціальними та екологічними аспектами розвитку.

**Метою статті** є дослідження історичних передумов виникнення звітності зі сталого розвитку, визначення основних концепцій та напрямів її подальшого розвитку.

**Викладення основного матеріалу.** Передумовою корпоративного нефінансового звітування стала концепція корпоративної соціальної відповідальності (КСВ), яка виникла у 50-х роках ХХ століття та набула більш широкого застосування у 70–80-х роках у США. Щодо європейських країн така концепція офіційно була сформована наприкінці ХХ століття та відображена в документі Європейської комісії «Зелена книга» у 2001 році [8], що означало інтеграцію соціальних та екологічних аспектів у діяльність компаній та їх взаємодію із зацікавленими сторонами. Такий процес вимагав від компаній не лише обов'язковості дотримання законодавства, а й реалізацію додаткових заходів щодо підвищення рівня життя громадянськості, застосування ефективних екологічних практик та дотримання соціальної відповідальності.

У контексті дослідження виникнення звітності зі сталого розвитку варто розглянути введення терміну «сталий розвиток». Цікавість до проблем сталого розвитку з'явилася наприкінці 1960-х років. Передумовами її виникнення, на думку Н.Потриваєвої, О.Лугової та інших [17], є виявлення екологічних та соціальних наслідків швидкої індустріалізації, ризики ядерних технологій, інтенсивний видобуток корисних копалин та їх переробка, диспропорція у розміщенні світових продуктивних сил, складність процесу деколонізації та транснаціональної конкуренції. Також М.Драстіхова [6, с. 10] вказує на першочергову екологічну проблему, яка стосується періоду промислової та комерційної експансії після Другої світової війни, що характеризувався швидким зростанням населення, виснаженням ресурсів та високим рівнем забруднення, які загрожували виживанню.

Виникнення гострих екологічних питань було представлено в праці Р.Карсон [5] «Тиха весна» у 1962 році, де було описано функціонування хімічної промисловості. Авторка наголошує на тому, що навколишнє середовище обмежене ресурсами та не має здатності поглинути всі забруднюючі речовини. Ерліх П. передбачав ризик демографічної катастрофи, наводячи аргументи щодо збільшення приросту населення, яке є більшим ніж зростання сільського господарства, що призведе до можливої нестачі ресурсів, їжі та води. Це висвітлювалося у праці «Популяційна бомба» [7] в 1968 році.

Вирішального значення в розробці концепції сталого розвитку набула публікація групи економістів Д.Медоуз, Й.Рандерс та інших «Межі зростання» [15], в якій досліджувалося 5 факторів, таких як: населення, сільськогосподарське та продовольче виробництво, природні ресурси (їх виснаження), промислове виробництво (процес індустріалізації) та забруднення. Ключова думка полягала в тому, що стрімке споживання та економічне зростання може призвести до катастрофи, так як ресурс Землі є досить обмеженим. Тож, якщо тенденції щодо зростання світового населення, індустріалізації, забруднення, виробництва та виснаження ресурсів залишаться на тому самому рівні, то межі зростання

будуть досягнуті через сто років. Проте, як наголошують автори, таку ситуацію можна змінити, встановивши відповідний стан щодо вимог екологічної й економічної стабільності та їх сталості у майбутньому. Метою видання книги було створення дискусії, що і стало основою для концепції сталого виробництва та споживання.

Серед дослідників цього періоду були ті, що також наголошували на інших чинниках, наприклад, Ф.Шумахер представив свою працю «Мале – це прекрасно» [18], в якій досліджував сучасну економічну систему разом з впливом на життя населення та важливість етичних принципів, підіймаючи питання про відсутність зростання та бажання значних прибутків за рахунок людських цінностей, марнотратство, надмірну експлуатацію ресурсів, залежність від капіталу та енергоємних технологій. Своєю чергою Г.Хардін [23] у своїх працях притримувався ідеї, що обмежений світ може підтримувати життя лише обмеженої кількості населення. Він представив концепцію «етики рятувального човна», порівнюючи багаті країни з рятувальними човнами, які мають обмежену місткість, стверджуючи, що безконтрольна допомога може призвести до загибелі всіх. Це ілюструвало обмеженість ресурсів та необхідність прийняття жорстких рішень. Узагальнюючи, можна стверджувати, що період 1960–1970-х років характеризується зародженням екологічного руху та глобальним розумінням проблем сталого розвитку.

Перша нафтова криза 1973–1974 років продемонструвала потенційні наслідки дефіциту ресурсів, проте, як зазначають Л.Сакерт та Т.Ерген, кризи неодноразово сприяли інфраструктурним перетворенням у бік сталості [21, с. 242]. Подібним чином нафтова криза посприяла появі спроб просування альтернативних джерел енергії та реструктуризації енергетичної інфраструктури.

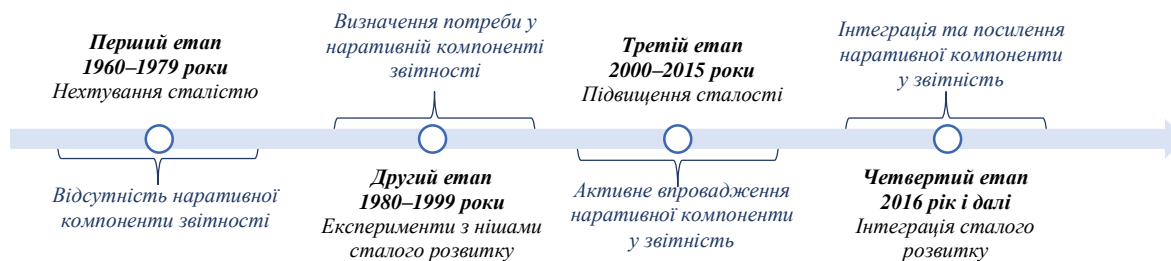
Конференція ООН з питань навколишнього середовища у 1972 році висвітлила перші підрахунки глобального впливу людини на навколишнє середовище та стала спробою створити спільний погляд на вирішення проблеми збереження та покращення навколишнього середовища, що стало рушійним механізмом для створення міжурядової програми ЮНЕП [12]. Вже у 1980-х роках політичними лідерами у всьому світі було визнано значне погіршення навколишнього середовища та нераціональне використання природних ресурсів, що дало поштовх для значного прогресу, зокрема завдяки виникненню міжнародних ініціатив. У 1980 році Міжнародний союз охорони природи (МСОП) представив Всесвітню стратегію охорони природи, як стала першим глобальним документом, присвяченим збереженню ресурсів. Всесвітня комісія з навколишнього середовища (WCED) у 1987 році підготувала звіт під назвою «Наше спільне майбутнє» [26], відомий ще як доповідь Брунтланд. В ньому було наведено визначення поняття «сталого розвитку»: «Сталий розвиток – це розвиток, що відповідає потребам сьогодення, не ставлячи під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти власні потреби», погоджуємося, що таке трактування поняття є актуальним і сьогодні. Вже у 1992 році на Саміті Землі в Ріо-де-Жанейро було ухвалено Порядок денний на XXI століття, який заклав основи для глобального партнерства та розвитку заради досягнення сталого розвитку. Протягом цього періоду виникають такі поняття як «сталий розвиток», «стала економіка», «стале суспільство», «стале використання».

У 2000-х роках ключовою подією у сфері сталого розвитку відбулося ухвалення Декларації тисячоліть, яка визначала цінності, принципи та глобальні цілі XXI століття. Також були сформовані Цілі розвитку тисячоліття, що склалися з 8 пунктів з терміном виконання до 2015 року. В них акцентувалася увага на глобальному партнерстві з подолання бідності, захисті здоров'я та необхідності нових підходів до збереження навколишнього середовища. В Україні також було адаптовано глобальні цілі, шляхом встановлення національних цілей та завдань цього періоду [24].

Наступний етап характеризується інтеграцією у різні сектори політики та економіки цілей і напрямів сталого розвитку, зокрема особлива увагу приділяється інклюзивності, екологічній ефективності та покращенні міжнародної співпраці. У 2015 році був прийнятий Порядок денний ООН на період до 2030 року, де було визначено оновлені Цілі сталого розвитку [3], які прийшли на зміну Цілям розвитку тисячоліття [16] та значно розширили свій перелік. Визначення переліку Цілей сталого розвитку є важливим напрямом у розумінні формування звітності зі сталого розвитку, де домінуючою є саме нарративна компонента звітності, яка покликана описати вплив компаній щодо досягнення цих цілей. Такий перелік дозволяє створити універсальну основу для інтеграції екологічних, соціальних та економічних орієнтирів у діяльність компаній, сприяючи підвищенню якості інформації, її узгодженості та адаптації до глобальних викликів сталого розвитку для відповідального ведення бізнесу.

У дослідженні генезису інтегрованого звітування А.Фесенко [2] виділяє 2 групи наукових підходів. Перша група зосереджується на періодизації розвитку інтегрованої звітності та містить такі основні етапи генезису, як: зародження, становлення, поширення, розвиток. Друга група науковців класифікує інтегроване звітування як етап розвитку бухгалтерської звітності та звертає увагу на різновиди звітності, такі як: фінансова, управлінська, нефінансова та інтегрована звітність. Це висвітлює дискусійність щодо підходів інтерпретації різними науковими школами, що в порівнянні та сукупності дає можливість більш чітко зрозуміти закономірності розвитку як бухгалтерського обліку, так і частини звітування, зокрема

через розвиток концепції корпоративної соціальної відповідальності та сталого розвитку. Для визначення основних концепцій, тенденцій та викликів щодо формування звітності зі сталого розвитку варто розглянути передумови щодо потреби у складанні такої звітності. Лай А. та Стачезіні Р. [13] пропонують 4 основних етапи еволюції, які базуються на документах Міжнародної ради з інтегрованої звітності, що наведено на рисунку 1.



Джерело: розроблено автором

Рис. 1. Еволюція виникнення потреби формування звітності зі сталого розвитку

Першочергові ідеї необхідності корпоративного звітування почали з'являтися ще у 1960–1979-х роках, що супроводжувалося виникненням концепції сталого розвитку. Цей період характеризувався лише ідеями щодо необхідності впровадження екологічних, соціальних та економічних компонент, проте домінуючими залишалися фінансові показники компанії.

Загалом перший та другий етапи можна охарактеризувати як періоди підготовки до стандартизації та виділити: основний період визначення потреби (1960–1979 роки), який сприяв усвідомленню екологічних та соціальних проблем; теоретичний період (1980–1989 роки), що відіграв значну роль у теоретичних підходах до пошуку рішень екологічних проблем та побудови взаємовідносин між економічним впливом компаній та навколишнім середовищем; період виникнення (1989–1998 роки), що характеризується появою перших принципів звітування про вплив діяльності на навколишнє середовище [9]. Перші звіти про екологічний вплив почали публікувати компанії хімічної промисловості ще у 1980-х роках. Ці звіти були добровільними й сприяли підтримці іміджу та конкурентоспроможності компаній, так як галузь зазнавала значної критики з боку суспільства щодо свого впливу. На початку 1990-х років такі ідеї підтримали також малі та середні підприємства для підвищення значимості компаній на ринку.

Наступний часовий проміжок між 2000 та 2016 роками вважається періодом інституціоналізації, важливим етапом якого є процес стандартизації звітності про сталий розвиток в рамках GRI. У 1999 році було створено тестову групу з трьох транснаціональних компаній, таких як Bayer, GM та Shell та підготовлено перший проєкт інструкцій щодо звітування про сталий розвиток, що стало поштовхом до створення першої глобальної структури GRI, принципи та рекомендації якої слугували основою для звітності про сталий розвиток. Зростаюча актуальність концепції сталого розвитку все ще не мала великого впливу на звітність, зокрема до 2010 року звіти про сталий розвиток носили лише добровільний характер, а їх впровадження здійснювалося переважно великими транснаціональними компаніями. Важливим кроком до стандартизації стало створення та впорядкування першого набору глобальних стандартів звітності про сталий розвиток (GRI) у 2016 році, що дало можливість унормувати процедури звітування та висвітлення компаніями свого позитивного або негативного впливу на досягнення Цілей сталого розвитку у прозорий та відкритий спосіб для всіх зацікавлених осіб на основі загальноприйнятих стандартів на глобальному рівні. Однак усе це ще не зобов'язувало компанію формувати таку звітність і було виключно її самостійним рішенням щодо корпоративної відповідальності.

Відсутність регуляторних вимог та стандартизованих підходів призводили до вибіркості у розкритті інформації, що обмежувало ефективність та порівнюваність таких звітів. Загалом цей період можна охарактеризувати як постійне зростання форм обліку і звітності, відмінних від традиційної фінансової звітності, та зміну фокусу у бік на трансформацію традиційної фінансової звітності у звітність зі сталого розвитку, зокрема за допомогою посилення нарративної компоненти.

Варто відзначити прийняття Директиви ЄС 2014/95/EU у 2014 році, що суттєво змінила підходи до висвітлення нефінансової звітності та стосувалася правил розкриття нефінансової інформації великим суспільними компаніями, враховуючи банки, страхові та інші компанії, зареєстровані на біржі. Така Директива була першим регуляторним документом, який зобов'язував корпорації до нефінансового звітування з урахуванням інформації про соціальну відповідальність та сталість, що мала на меті зробити процес звітування більш прозорим та порівнюваним, надаючи необхідну інформацію зацікавленим

сторонам. Вже у 2021 році Комісія ЄС прийняла рішення внести зміни та розширити сферу дії Директиви, охопивши значно більшу кількість компаній та була названа Директивою щодо корпоративної звітності зі сталого розвитку (CSRD) зі змінами в межах звітування. Також була змінена термінологія поняття «нефінансова звітність» на «звітність зі сталого розвитку». Це підкреслило важливість розкриття питань саме сталого розвитку та впливу компаній.

Сучасний етап формування звітності зі сталого розвитку характеризується активним процесом стандартизації та посиленої інтеграції нарративної компоненти до корпоративного звітування. Підтвердженням цього є запровадження першого набору з 12 універсальних Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS), Створення Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку (ISSB) та набуття чинності IFRS S1 та IFRS S2. Це стало початком створення єдиних глобальних підходів щодо якісного та порівняного розкриття інформації про сталий розвиток.

Незважаючи на значний прогрес у розкритті інформації про сталий розвиток, домінуючими залишаються великі компанії, що може свідчити про їх здатність та необхідність розкривати відповідну інформацію для зацікавлених сторін. Зокрема, менші компанії можуть стикатися з труднощами інтеграції ESG-стандартів та сталих практик. Також важливим аспектом звітування є регулювання, незважаючи на те, що вибір стандартів є добровільним, вимоги для великих компаній є більш жорсткими, враховуючи обов'язковість звітування, тоді як менші компанії можуть залишатися поза увагою.

Дослідження генезису звітності зі сталого розвитку свідчить про процес перетворення традиційної форми звітування завдяки інституціональним запитам щодо розкриття додаткової інформації в розрізі екологічних, соціальних компонентів та аспектів управління, що зумовило виникнення нових форм та підходів до процесу корпоративного звітування. Звітність зі сталого розвитку надає більш чітке уявлення про діяльність компанії, ніж фінансова, адже містить розширену інформацію, зважаючи на ESG-складові. Концепція інтегрованої звітності була започаткована у 2000 році разом із розробкою GRI рекомендацій з формування звітності зі сталого розвитку, що стало методологічною основою підготовки звітів. Наступні ключові етапи стандартизації впорядковано та наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Етапи запровадження системи регулювання звітності зі сталого розвитку

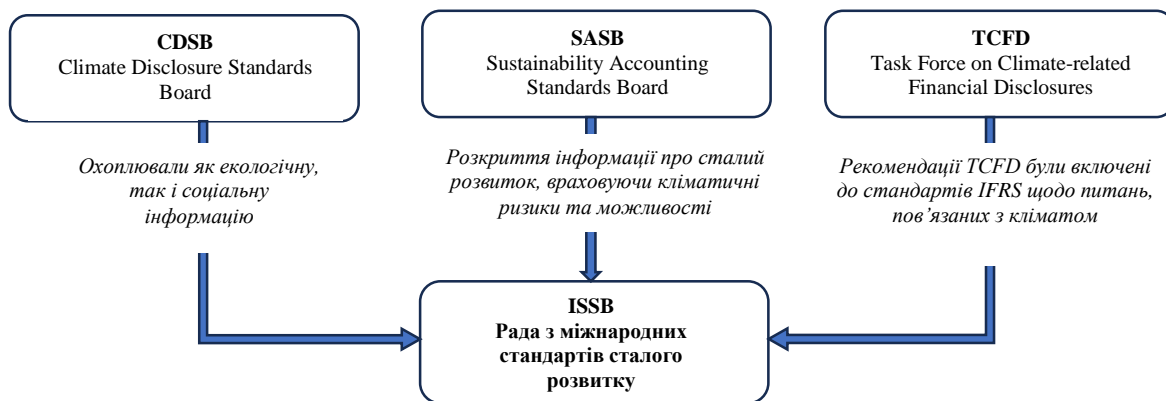
Період	Ключові роки	Стандартизація
1	2	3
Підготовчий етап До 2000 року	1950–1960	Виникнення концепції корпоративної соціальної відповідальності
	1976	Затвердження ОЕСР принципів корпоративного управління
	1993	Створення системи екологічного менеджменту та аудиту
	1996	Розробка серії стандартів Міжнародної організації стандартизації, зокрема ISO 14000 (пов'язаних з управлінням навколишнім середовищем)
	1997	Запровадження GRI (Глобальна ініціатива зі звітності)
	1999	Виникнення стандартів принципів підзвітності (AA1000)
Зародження звітування 2000–2009 роки	2000	Глобальний договір ООН та створення першої версії рекомендацій GRI (G1) щодо формування звітності зі сталого розвитку; заснування першої некомерційної організації Carbon Discloser Project (CDP) для формування компаніями екологічних даних щодо викидів парникових газів та споживання води
	2002	Висвітлення другої версії рекомендацій GRI (G2) щодо формування звітності зі сталого розвитку
	2006	Висвітлення третьої версії рекомендацій GRI (G3) щодо формування звітності зі сталого розвитку
	2009	Створення Кодексу корпоративного управління Кінга для Південної Африки (King III)
Становлення 2010–2013 роки	2010	Створення Міжнародного комітету з інтегрованої звітності (IIRC); розробка ISO 26000, щодо соціальних аспектів та внеску у сталий розвиток
	2011	Створення Ради зі стандартів бухгалтерського обліку сталого розвитку (SASB)
	2013	Створення Міжнародного стандарту інтегрованої звітності (IIRF); висвітлення четвертої версії рекомендацій GRI (G4) щодо формування звітності зі сталого розвитку; затвердження директиви 2013/34/ЄС

Закінчення табл. 1

1	2	3
Розвиток стандартизації 2014 рік – далі	2014	Затвердження директиви 2014/95/ЄС
	2016	Створення Стандартів GRI щодо формування звітності зі сталого розвитку; удосконалення Кодексу корпоративного управління Кінга для Південної Африки (King IV)
	2017	Опубліковано структуру TCFDF
	2018	Висвітлення документа ООН «Інтеграція цілей сталого розвитку до корпоративної звітності: практичне керівництво»
	2021	Створення Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку (ISSB)
	2023	Згідно з Делегованим Регламентом комісії ЄС 2023/2772, запроваджено перший набір з 12 універсальних Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS)
	2024	Набуття чинності IFRS S1 та IFRS S2

Джерело: удосконалено автором на основі [1]

Важливі зміни відбулися у 2021 році, шляхом трансформації стандартів та створення нової Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку, що має на меті розробити глобальну базу для розкриття фінансової інформації. Також ISSB підтримується країнами G7 та G20, що може свідчити про імплементацію стандартів сталого розвитку на глобальному рівні. Для розробки стандартів було використано та удосконалено деякі аспекти інтегрованого звітування CDSB, SASB, TCFD, що наведено на рисунку 2.



Джерело: розроблено автором

Рис. 2. Формування Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку

Проведений аналіз дозволив встановити, що концепція звітності зі сталого розвитку наразі розвивається та впроваджується на практиці. Стандартизація звітності постійно удосконалюється. Наразі своєї актуальності набирають міжнародні стандарти МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» та МСФЗ S2 «Загальні вимоги до розкриття інформації, пов'язаної з кліматом», розроблені ISSB, згідно з якими компанії починають звітуватися з 01.01.2025 року. Особливістю цих стандартів є вимога відображення інформації, яка є суттєвою та корисною для прийняття рішень разом із оцінкою впливу сталого розвитку на діяльність компанії. Також Європейською консультативною групою з фінансової стійкості (EFRAG) у 2023 році було висвітлено 12 універсальних Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS). Стандарти ESRS, розроблені на основі вже існуючих (наприклад GRI), а також мають високий рівень узгодженості зі стандартами МСФЗ S1/МСФЗ S2 і поділяються на 2 загальні та 10 тематичних стандартів. Наразі триває розробка наступних стандартів, зокрема секторальних та стандартів для малих та середніх підприємств, орієнтованих на ринок капіталу та компаній за межами ЄС [20]. Стандарти ESRS, розроблені за принципом подвійної суттєвості, що вимагає розкривати інформацію про вплив компанії, спираючись на ESG-фактори та відображати їх вплив на фінансову стійкість компанії. Отже, як ми можемо прослідкувати, відбувається зміщення акцентів з фінансових показників на звітування за ESG-компонентами та вплив на сталий розвиток в єдиній корпоративній звітності. Тож варто розглянути інші види стандартів та рекомендацій, які покликані унормувати процедуру формування звітності, що наведені в таблиці 2.

Таблиця 2

## Рекомендації та стандарти з формування нефінансової звітності компанії

№	Назва стандарту	Зміст
1.	Глобальна ініціатива звітності <i>Global Reporting Initiative (GRI)</i>	Створює універсальну базу для будь-яких підприємств, які хочуть розкрити інформацію про вплив на сталий розвиток, зокрема за ESG-компонентами. Містить 44 набори стандартів для 40–45 секторів з високим рівнем впливу. Має добровільний характер, спрямований на рекомендації
2.	Міжнародні стандарти інтегрованої звітності <i>The International Integrated Reporting Council (IIRC)</i>	Стандарти допомагають поєднувати фінансову та нефінансову інформацію для відображення діяльності компанії в розрізі інтегрованого звітування. Мають добровільний характер
3.	Проект розкриття інформації щодо викидів вуглецю <i>Carbon Disclosure Project (CDP)</i>	Глобальна ініціатива, яка збирає та аналізує дані про екологічні впливи компанії, зокрема щодо викидів парникових газів, водних ресурсів, лісових ресурсів тощо
4.	ISO 26000 «Соціальна відповідальність»	Міжнародний стандарт, що містить інформацію щодо соціальної відповідальності компанії. На відміну від інших ISO, це керівний документ, що має на меті допомогти організаціям реалізувати соціально-відповідальні практики за 7 темами: організаційне управління, права людини, трудові відносини, середовище, чесна практика роботи, споживач, залучення та розвиток громади
5.	ISO 14016 «Управління навколишнім середовищем»	Міжнародний стандарт для систем екологічного менеджменту (EMS). Він надає організаційну основу для формування звітності щодо захисту та реагування на зміну навколишнього середовища та підвищення екологічної відповідальності

Джерело: розроблено автором

Крім того, Міжнародна організація зі стандартизації (ISO) розробляє стандарти, дотримання яких є гарантією, що продукти та послуги є безпечними та надійними, а виробничі процеси побудовані на застосуванні ефективних ресурсів, які чинять мінімальний вплив на навколишнє середовище. Для потреб формування звітності зі сталого розвитку використання ISO 26000 та ISO 14016 надає методологічні рекомендації щодо соціальної відповідальності та застосування екологічних практик [10–11]. Використання таких практик сприяє підвищенню прозорості та довіри до корпоративної звітності.

Як зазначають Т.-М. Русо, А.Одагіу та інші, звіт про сталий розвиток є зовнішнім поглядом на вплив компанії на навколишнє середовище та суспільство, зокрема на управління наслідками її діяльності з метою мінімізації (усунення) негативних впливів і максимізації позитивних практик [22, с. 5]. Таке визначення підтверджує багатоконпонентність звіту про сталий розвиток та необхідність структурованого підходу до його формування.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, розвиток звітності зі сталого розвитку відбувався поступово під впливом глобальних економічних, соціальних та екологічних проблем. Передумовою стала концепція корпоративної соціальної відповідальності, яка сформувалася у 1950–1970-х роках, що сприяло усвідомленню необхідності інтеграції екологічних та соціальних аспектів у діяльність компаній. Наукове обґрунтування такої концепції було опубліковано в 1987 році в доповіді Брунтланд «Наше спільне майбутнє». На основі виникнення потреби щодо висвітлення ESG-елементів у 1990–2000-х роках було запроваджено міжнародні ініціативи, зокрема GRI та «Зелена книга» ЄС заклали основи стандартів звітності. У 2010-х роках процес інституціоналізації посилювався ухваленням Директиви ЄС 2014/95/EU, яка зробила нефінансове звітування обов'язковим для великих суспільних компаній. Сучасний етап розвитку характеризується глобальною стандартизацією, створенням ISSB (2021 рік), ухваленням ESRS та IFRS S1/S2 (2023 рік), що сприяє підвищенню прозорості та інтеграції нефінансових показників у корпоративне управління.

Тому, як ми можемо побачити, з початку XXI століття практики корпоративного звітування значно розширилися. Вони містять описові розділи та документи, що представляють як фінансову, так і нефінансову діяльність компаній, враховуючи посилення уваги щодо розкриття інформації, яка стосується екологічних, соціальних питань та управління. Звітність про сталий розвиток стала однією з важливих практик представлення нефінансової інформації. Як наслідок, все більше компаній усвідомлюють стратегічні переваги формування такої звітності, враховуючи підвищення прозорості, зниження ризиків та покращення довгострокової ефективності для відповідального ведення бізнесу.

Перспективами подальших досліджень є вивчення нарративної компоненти звітності зі сталого розвитку, удосконалення стандартів, дослідження впливу нефінансового звітування на стратегію та фінансові результати компаній, оцінка ефективності ESG-звітів та звітів зі сталого розвитку, розвиток методології кількісного вимірювання екологічних та соціальних показників, впровадження цифрових та інноваційних технологій, визначення взаємозв'язку між звітністю зі сталого розвитку та рівнем довіри стейкхолдерів.

#### Список використаної літератури:

1. *Серпенінова Ю.* Историчний генезис інтегрованої звітності / *Ю.Серпенінова* // Вісник економіки. – 2022. – Вип. 1. – С. 130–142. DOI: 10.35774/visnyk2022.01.130.
2. *Фесенко А.* Генезис інтегрованого звітування зі сталого розвитку / *А.Фесенко* // Економіка та суспільство. – 2023. – № 57. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-57-122.
3. Цілі сталого розвитку / UNDP [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.undp.org/uk/ukraine/tsili-staloho-rozvytku>.
4. *Яцишина І.* Прикладні аспекти сталого розвитку компанії / *І.Яцишина* // Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Економічні науки. – 2021. – № 2 (61). – С. 74–80. DOI: 10.32689/2523-4536/61-11.
5. *Carson R.* Silent Spring / *R.Carson*. – Houghton Mifflin, 1962. – 400 p. [Electronic resource]. – Access mode : [https://archive.org/details/fp\\_Silent\\_Spring-Rachel\\_Carson-1962/page/n6/mode/1up](https://archive.org/details/fp_Silent_Spring-Rachel_Carson-1962/page/n6/mode/1up).
6. *Drastichová M.* Sustainable Development and Sustainable Science. Where We Came From, Where We Are Now and Where We Are Heading? Part I: The History of the Concept / *M.Drastichová* // Problemy Ekorozwoju. – 2022. – Vol. 17, No. 2. – P. 7–18. DOI: 10.35784/pe.2022.2.01.
7. *Ehrlich P.R.* The Population Bomb / *P.R. Ehrlich*. – Sierra Club/Ballantine Books, 1968. – 223 p. [Electronic resource]. – Access mode : <https://archive.org/details/populationbomb00ehrl/page/n2/mode/1up>.
8. Green Paper: Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility / European Commission. – 2001 [Electronic resource]. – Access mode : [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/doc\\_01\\_9/DOC\\_01\\_9\\_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/doc_01_9/DOC_01_9_EN.pdf).
9. *Gokten S.* The historical development of sustainability reporting: a periodic approach / *S.Gokten, Y.Ozerhan, P.O.Gokten* // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości. – 2020. – Vol. 107, No. 163. – P. 99–118. DOI: 10.5604/01.3001.0014.2466.
10. ISO 26000: The guideline for social responsibility / Weesocio [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.weesocio.com/understanding-iso-26000-the-guideline-for-social-responsibility/>.
11. ISO releases environmental report assurance standard / DNV [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.dnv.com/news/iso-releases-environmental-report-assurance-standard-180451/>.
12. *Kaniaru D.W.* Future of UNEP: Stockholm+50 and beyond + / *D.W. Kaniaru* // Environmental Policy and Law. – 2022. – P. 1–8. DOI: 10.3233/epl-219029.
13. *Lai A.* Organisational and professional challenges amid the evolution of sustainability reporting: A theoretical framework and an agenda for future research / *A.Lai, R.Stacchezzini* // Meditari Accountancy Research. – 2021. – Vol. 3, No. 29. – P. 493–522. DOI: 10.1108/medar-02-2021-1199.
14. *Larrinaga C.* The pre-history of sustainability reporting: a constructivist reading / *C.Larrinaga, J.Bebbington* // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2021. – Vol. 34, No. 9. – P. 131–150. DOI: 10.1108/aaaj-03-2017-2872.
15. The Limits to Growth / *D.H. Meadows, D.L. Meadows, J.Randers, W.W. Behrens*. – Universe Books, 1972. – 205 p. [Electronic resource]. – Access mode : <https://donellameadows.org/wp-content/userfiles/Limits-to-Growth-digital-scan-version.pdf>.
16. Millennium Development Goals (MDGs) / World Health Organization (WHO) [Electronic resource]. – Access mode : [https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/millennium-development-goals-\(mdgs\)](https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/millennium-development-goals-(mdgs)).
17. Integrated Reporting: Essence, Background and Trends / *N.Potryvaieva, O.Luhova, A.Volhonska, A.Kyrylenko* // Modern Economics. – 2019. – Vol. 18. – P. 145–151. DOI: 10.31521/modecon.V18(2019)-22.
18. *Schumacher E.F.* Small Is Beautiful: A Study of Economics as if People Mattered / *E.F. Schumacher*. – Blond & Briggs, 1973. – 288 p. [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.ee.iitb.ac.in/student/~pdarshan/SmallIsBeautifulSchumacher.pdf>.
19. *Ștefănescu C.A.* Exploring the Interplay Between Digitalization, Corporate Governance, and SDG Reporting: A Pathway to Sustainable Development / *C.A. Ștefănescu* // Studia Universitatis Babeș-Bolyai Oeconomica. – 2024. – Vol. 69, No. 3. – P. 24–42. DOI: 10.2478/subboec-2024-0013.
20. *Stojanović-Blab M.* Mandatory sustainability reporting – evolution of regulation in the European Union / *M.Stojanović-Blab, D.Blab* // Facta Universitatis. Series : Economics and Organization. – 2024. – 241 p. DOI: 10.22190/fueo240730016s.
21. *Sucret L.* Contested Futures: Reimagining Energy Infrastructures in the First Oil Crisis / *L.Sucret, T.Ergen* // Historical Social Research. – 2022. – Vol. 4, No. 47. – P. 242–266. DOI: 10.12759/hsr.47.2022.46.
22. Sustainability Performance Reporting / *T.-M. Rusu, A.Odăgău, H.Pop, L.Paulette* // Sustainability. – 2024. – Vol. 16, No. 19.
23. The Garrett Hardin Society – Articles and Essays / The Garrett Hardin Society [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.garretthardinsociety.org/articles/articles.html>.



24. Цілі розвитку тисячоліття: Україна 2015 рік / United Nations Development Programme. – 2015 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.undp.org/uk/ukraine/publications/tsili-rozvytku-tysyacholittya-ukrayina-2015-rik>.
25. Sustainable Development in Business Reporting: From Chaos to Structured Accounting Data / V.Shkromyda, T.Gnatiuk, N.Shkoromyda and other // Journal of Lifestyle and SDGs Review. – 2025. – Vol. 5, No. 1. DOI: 10.47172/2965-730x.sdgsreview.v5.n01.pe03879.
26. Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. – 1987 [Electronic resource]. – Access mode : <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>.

#### References:

1. Serpeninova, Yu. (2022), «Istorychnyi henezys intehrovanoi zvitnosti», *Visnyk ekonomiky*, Issue 1, pp. 130–142, doi: 10.35774/visnyk2022.01.130.
2. Fesenko, A. (2023), «Henezys intehrovanooho zvituvannia zi staloho rozvytku», *Ekonomika ta suspilstvo*, No. 57, doi: 10.32782/2524-0072/2023-57-122.
3. «Tsili staloho rozvytku», *UNDP*, [Online], available at: <https://www.undp.org/uk/ukraine/tsili-staloho-rozvytku>
4. Yashchysyna, I. (2021), «Prykladni aspekty staloho rozvytku kompanii», *Naukovi pratsi Mizhrehionalnoi Akademii upravlinnia personalom. Ekonomichni nauky*, No. 2 (61), pp. 74–80, doi: 10.32689/2523-4536/61-11.
5. Carson, R. (1962), *Silent Spring*, Houghton Mifflin, 400 p., [Online], available at: [https://archive.org/details/fp\\_Silent\\_Spring-Rachel\\_Carson-1962/page/n6/mode/1up](https://archive.org/details/fp_Silent_Spring-Rachel_Carson-1962/page/n6/mode/1up)
6. Drastichová, M. (2022), «Sustainable Development and Sustainable Science. Where We Came From, Where We Are Now and Where We Are Heading? Part I: The History of the Concept», *Problemy Ekorozwoju*, Vol. 17, No. 2, pp. 7–18, doi: 10.35784/pe.2022.2.01.
7. Ehrlich, P.R. (1968), *The Population Bomb*, Sierra Club/Ballantine Books, 223 p., [Online], available at: <https://archive.org/details/populationbomb00ehrl/page/n2/mode/1up>
8. European Commission (2001), *Green Paper: Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*, [Online], available at: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/doc\\_01\\_9/DOC\\_01\\_9\\_EN.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/doc_01_9/DOC_01_9_EN.pdf)
9. Gokten, S., Ozerhan, Y. and Gokten, P.O. (2020), «The historical development of sustainability reporting: a periodic approach», *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, Vol. 107, No. 163, pp. 99–118, doi: 10.5604/01.3001.0014.2466.
10. «ISO 26000: The guideline for social responsibility», *Weesocio*, [Online], available at: <https://www.weesocio.com/understanding-iso-26000-the-guideline-for-social-responsibility/>
11. DNV, *ISO releases environmental report assurance standard*, [Online], available at: <https://www.dnv.com/news/iso-releases-environmental-report-assurance-standard-180451/>
12. Kaniaru, D.W. (2022), «Future of UNEP: Stockholm+50 and beyond +», *Environmental Policy and Law*, pp. 1–8, doi: 10.3233/epl-219029.
13. Lai, A. and Stacchezzini, R. (2021), «Organisational and professional challenges amid the evolution of sustainability reporting: A theoretical framework and an agenda for future research», *Meditari Accountancy Research*, Vol. 3, No. 29, pp. 493–522, doi: 10.1108/medar-02-2021-1199.
14. Larrinaga, C. and Bebbington, J. (2021), «The pre-history of sustainability reporting: a constructivist reading», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 34, No. 9, pp. 131–150, doi: 10.1108/aaaj-03-2017-2872.
15. Meadows, D.H., Meadows, D.L., Randers, J. and Behrens, W.W. (1972), *The Limits to Growth*, Universe Books, 205 p., [Online], available at: <https://donellameadows.org/wp-content/userfiles/Limits-to-Growth-digital-scan-version.pdf>
16. World Health Organization (WHO), *Millennium Development Goals (MDGs)*, [Online], available at: [https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/millennium-development-goals-\(mdgs\)](https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/millennium-development-goals-(mdgs))
17. Potryvaieva, N., Luhova, O., Volhonska, A. and Kyrlyenko, A. (2019), «Integrated Reporting: Essence, Background and Trends», *Modern Economics*, Vol. 18, pp. 145–151, doi: 10.31521/modecon.V18(2019)-22.
18. Schumacher, E.F. (1973), *Small Is Beautiful: A Study of Economics as if People Mattered*, Blond & Briggs, 288 p., [Online], available at: <https://www.ee.iitb.ac.in/student/~pdarshan/SmallIsBeautifulSchumacher.pdf>
19. Ștefănescu, C.A. (2024), «Exploring the Interplay Between Digitalization, Corporate Governance, and SDG Reporting: A Pathway to Sustainable Development», *Studia Universitatis Babeș-Bolyai Oeconomica*, Vol. 69, No. 3, pp. 24–42, doi: 10.2478/subboec-2024-0013.
20. Stojanović-Blab, M. and Blab, D. (2024), «Mandatory sustainability reporting – evolution of regulation in the European Union», *Facta Universitatis. Series. Economics and Organization*, 241 p., doi: 10.22190/fueo240730016s.
21. Sucret, L. and Ergen, T. (2022), «Contested Futures: Reimagining Energy Infrastructures in the First Oil Crisis», *Historical Social Research*, Vol. 4, No. 47, pp. 242–266, doi: 10.12759/hsr.47.2022.46.
22. Rusu, T.-M., Odagiu, A., Pop, H. and Paulette, L. (2024), «Sustainability Performance Reporting», *Sustainability*, Vol. 16, No. 19, doi: 10.3390/su16198538.
23. The Garrett Hardin Society, «The Garrett Hardin Society – Articles and Essays», [Online], available at: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>
24. «Tsili rozvytku tysiacholittia: Ukraina 2015 rik» (2015), *United Nations Development Programme*, [Online], available at: <https://www.undp.org/uk/ukraine/publications/tsili-rozvytku-tysyacholittya-ukrayina-2015-rik>

25. Shkromyda, V., Gnatiuk, T., Shkoromyda, N. et al. (2025), «Sustainable Development in Business Reporting: From Chaos to Structured Accounting Data», *Journal of Lifestyle and SDGs Review*, Vol. 5, No. 1, doi: 10.47172/2965-730x.sdgsreview.v5.n01.pe03879.
26. *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future* (1987), [Online], available at: <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>

**Федорова** Ольга Сергіївна – здобувач вищої освіти ступеня «доктора філософії», асистент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».  
<https://orcid.org/0000-0002-8759-0984>.

Наукові інтереси:

- наративна компонента звітності зі сталого розвитку;
- облікове забезпечення звітності зі сталого розвитку.

**Fedorova O.S.**

#### **Historical background of the emergence and formation of sustainability reporting**

The article examines the genesis of corporate sustainability reporting, which arose from the concept of corporate social responsibility. The analysis of historical aspects covers the main periods of origin and formation of the concept of sustainability reporting. The prerequisites for the emergence of the concept of «sustainable development» and its impact on the reporting process are considered, with special attention paid to the scientific works that became the prerequisites for the formation of this concept. The key international initiatives and standardization processes are characterized. The role of GRI standards, the implementation of EU directives and the practice of creating common international standards IFRS S1 and IFRS S2 are analyzed. The modern challenges of reporting are outlined, including the need to ensure transparency, unification of approaches and integration of environmental, social and economic aspects into the activities of the enterprise. The author characterizes the change in focus from financial indicators to a comprehensive reflection of environmental, social and governance aspects of companies' activities. Particular attention is paid to the standardization process and its impact on corporate reporting practices. It is determined that non-financial reporting contributes to increased transparency, stakeholder trust and more informed management decisions. The main advantages of reporting standardization are also outlined, including increased investor confidence, comparability of reports and increased efficiency. The challenges accompanying the implementation of standards are also discussed, including the need to adapt business models and improve reporting mechanisms. The study emphasizes the need for further development of regulatory approaches and integration of sustainable development practices into corporate strategy.

**Keywords:** sustainability reporting; narrative component; non-financial reporting; corporate social responsibility; research on historical aspects of reporting; standardization.

Стаття надійшла до редакції 17.02.2025.