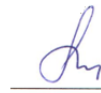


МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова
Факультет економіки і екології моря

Кафедра обліку і економічного аналізу

«Допущений до захисту»

Завідувач кафедри Олена ПОГОРЄЛОВА



«15» грудня 2025 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття ступеня вищої освіти «магістр» на тему:

**ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ СТАЛОГО
РОЗВИТКУ: ФОРМУВАННЯ ТА АУДИТ**

Виконала: студентка групи 6421м

Гаврашенко К.А., 
(підпис)

Керівник роботи: проф., к.е.н.

Бурлан С.А., 
(підпис)

Миколаїв - 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова

Навчально науковий інститут (факультет) ФЕЕМ
 Кафедра Облік і економічний аналіз
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітня програма Облік і аудит

ЗАТВЕРДЖУЮ



Гарант освітньої програми
 д.е.н., проф. Погорелова О.В.

“15” грудня 2025 року

З А В Д А Н Н Я
на кваліфікаційну роботу
на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

Студентці Гаврашенко Карині Андріївні
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: Звітність підприємства в умовах сталого розвитку: формування та аудит

Керівник роботи: Бурлан Світлана Анатоліївна, проф., к.е.н.
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджені наказом ректора №1 3 5 9 - У Ч від “17” 11 2025 року

2. Термін подання роботи: до «15» грудня 2025 року

3. Вихідні дані по роботі: законодавчо-нормативні акти та інструктивні документи з бухгалтерського обліку та аудиту; монографії та статті науковців та практиків; інтернет-ресурси; статутні, первинні документи та форми звітності ТОВ «Нова пошта».

4. Перелік питань, що належать до розробки (найменування розділів) 1. Теоретико-методичні засади звітності про сталий розвиток підприємства та її аудиту; 2. Аналіз практики формування звітності про сталий розвиток та її аудиту на підприємствах України; 3. Удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління сталим розвитком ТОВ «Нова пошта».

5. Перелік презентаційних матеріалів: 1 Інтеграція цілей сталого розвитку в діяльність підприємства

2. Основні види нефінансової звітності підприємства у контексті сталого розвитку

3. Переваги складання звітності зі сталого розвитку

4. Порівняльна характеристика основних стандартів звітності зі сталого розвитку

5. Сутність концепції подвійної суттєвості

6. Етапи впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Номер	Назва етапів роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Затвердження теми роботи	06.09.2025	виконано
2.	Написання 1 розділу роботи	15.10.2025	виконано
3.	Написання 2 розділу роботи	17.11.2025	виконано
4.	Написання 3 розділу роботи	11.12.2025	виконано
5.	Надання роботи до кафедрального захисту	14.12.2025	виконано
6.	Захист роботи	2.12.2025	виконано

Студент


(підпис)

Гаврашенко К.А.
(прізвище та ініціали)

Керівник (роботи)


(підпис)

Бурдан С.А.
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Гаврашенко К.А. «Звітність підприємства в умовах сталого розвитку: формування та аудит» магістерська робота на здобуття другого ступеня вищої освіти «магістр». – Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова, м. Миколаїв, 2025.

Магістерська робота присвячена проблематиці формування звітності підприємства в умовах сталого розвитку та удосконаленню методичних підходів до її аудиту. Відповідно до поставленої мети у роботі досліджено сутність, принципи та цілі сталого розвитку і їх взаємозв'язок з діяльністю підприємств; проаналізовано види звітності, що містить нефінансову інформацію, а також нормативно-правове регулювання звітності зі сталого розвитку у світі та в Україні; досліджено методичні підходи до аудиту звітності про сталий розвиток; надана організаційно-економічна характеристика ТОВ «Нова пошта» та здійснено фінансово-екологічний аналіз її діяльності; проаналізовано організацію складання звітності зі сталого розвитку та її аудиту на досліджуваному підприємстві.

У результаті проведеного дослідження розроблені рекомендації щодо вдосконалення формування звітності сталого розвитку досліджуваного підприємства відповідно до вимог міжнародних стандартів; запропоновані заходи з покращення обліку його екологічної діяльності. Враховуючи особливості діяльності Товариства та вимоги Міжнародного стандарту з надання впевненості (ISSA) 5000 розроблено методику аудиту звітності зі сталого розвитку.

Отримані результати можуть бути застосовані у практичній діяльності досліджуваного підприємства при складанні звітності зі сталого розвитку та проведенні її аудиту.

Ключові слова: сталий розвиток, нефінансова звітність, звітність підприємства, екологічний облік, інтегрована звітність, аудит звітності, ESG, CSRD, GRI, ISSA.

ANNOTATION

Havrashenko K.A. “Enterprise Reporting in the Context of Sustainable Development: Formation and Audit” master’s thesis for obtaining the second level of higher education “Master”. – Admiral Makarov National University of Shipbuilding, Mykolaiv, 2025.

The master’s thesis is devoted to the issues of forming enterprise sustainability reporting and improving methodological approaches to its audit. In accordance with the stated objective, the study examines the essence, principles, and goals of sustainable development and their interrelationship with enterprise activities; analyzes the types of reporting containing non-financial information, as well as the regulatory framework for sustainability reporting worldwide and in Ukraine; and explores methodological approaches to auditing sustainability reporting. An organizational and economic profile of LLC “Nova Poshta” is provided, along with a financial and environmental analysis of its activities. In addition, the organization of sustainability reporting preparation and its audit at the enterprise under study is analyzed.

As a result of the research, recommendations have been developed to improve the formation of sustainability reporting of the studied enterprise in accordance with the requirements of international standards, and measures have been proposed to enhance the accounting of its environmental activities. Taking into account the specifics of the Company’s operations and the requirements of the International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000, a methodology for auditing sustainability reporting has been developed.

The obtained results may be applied in the practical activities of the enterprise under study in the preparation of sustainability reporting and in conducting its audit.

Keywords: sustainable development, non-financial reporting, enterprise reporting, environmental accounting, integrated reporting, reporting audit, ESG, CSRD, GRI, ISSA.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ АУДИТУ.....	13
1.1. Концепція та цілі сталого розвитку, їх взаємозв'язок з діяльністю підприємств.....	13
1.2. Види та особливості звітності підприємства, що містить нефінансову інформацію.....	16
1.3. Нормативно-правове регулювання звітності зі сталого розвитку у світі та в Україні.....	22
1.4. Методичні підходи до аудиту звітності зі сталого розвитку: вітчизняний та світовий досвід.....	37
Висновки до розділу 1.....	44
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК ТА ЇЇ АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ.....	46
2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Нова пошта».....	46
2.2. Фінансово-екологічний аналіз діяльності підприємства ТОВ «Нова пошта».....	56
2.3. Організація складання звітності зі сталого розвитку та її аудиту в ТОВ «Нова пошта».....	70
Висновки до розділу 2.....	76
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ ТОВ НОВА «ПОШТА».....	78
3.1. Рекомендації з удосконалення обліку щодо подальшого розвитку обліку екологічної діяльності ТОВ «Нова пошта».....	78
3.2. Методика аудиту звітності сталого розвитку ТОВ «Нова пошта».....	85
Висновки до розділу 3.....	96
ВИСНОВКИ.....	97

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	102
ДОДАТКИ.....	110

ВСТУП

Актуальність теми. Переорієнтація економіки на принципи сталого розвитку, цифровізація корпоративної звітності і посилення регуляторних вимог до її формування висувають нові вимоги до змісту, якості та підтвердження достовірності нефінансової інформації підприємств. Саме звітність про сталий розвиток стає інструментом прозорості, діалогу із зацікавленими сторонами та основою для прийняття управлінських рішень, а її аудит — запорукою довіри й порівнянності показників.

Звітність зі сталого розвитку відіграє ключову роль у забезпеченні прозорості діяльності підприємств, оцінюванні їхнього впливу на економічне, екологічне та соціальне середовище, а також у формуванні довіри інвесторів, кредиторів і суспільства. Водночас зростання обсягів нефінансових розкриттів зумовлює об'єктивну необхідність проведення аудиту такої звітності з метою підтвердження її достовірності, повноти та відповідності міжнародним стандартам сталого розвитку. У зв'язку з цим, питання формування звіту про сталий розвиток на підприємствах та надання впевненості щодо його достовірності набувають особливої актуальності. Разом з цим . недостатня теоретична та практична розробка проблем звітування про сталий розвиток та його аудит в умовах впровадження Європейських стандартів зі сталого розвитку визначили вибір теми дослідження, його мету та завдання.

Наукові дослідження зазначеної проблематики знаходять відображення у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців і дослідників, зокрема К. Безверхий, І. Парасій-Верхуненко, О. Пилипенко, О. Юрченко, М. Матюха, Н. Поддубна, Є. В. Бичкова, В. Ганусич, В. Шимон, Л. Ю. Кононенко, Н. П. Сисоліна, О. С. Чумаченко, О. О. Солодовнікова, О. О. Майданчик, М. А. Саприкіна, О. М. Ляшенко, М. А. Саєнсус, М. В. Кучерява, А. В. Швагер, О. В. Овсюк, І. І. Афанасьєва, С. Оніщенко, С. Сорочієва, Є. Карпенко, О. Бовченко, О. О. Примаченко, Д. Селешук, А. М. Саприкіна, О. В. Штокайло, Д. Теслюк, А. В. Швагер, а також інші дослідники, у працях яких розкрито теоретичні, методичні та прикладні аспекти формування і аудиту звітності підприємств в

умовах сталого розвитку, гармонізації національної практики зі стандартами ЄС та забезпечення прозорості нефінансової інформації.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є узагальнення теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій з удосконалення процесу формування звітності зі сталого розвитку та її аудиту.

Для досягнення поставленої мети в роботі передбачено вирішення таких завдань:

- узагальнити сутність, цілі та принципи сталого розвитку та визначити їх взаємозв'язок із господарською діяльністю підприємств;
- визначити зміст поняття «нефінансова звітність», її види та особливості, зокрема звітності зі сталого розвитку;
- систематизувати та проаналізувати нормативно-правове регулювання звітності зі сталого розвитку та її аудиту у світі та в Україні;
- дослідити методичні підходи щодо аудиту звітності про сталий розвиток у вітчизняній та світовій практиці;
- надати організаційно-економічну характеристику ТОВ «Нова пошта» (або надати характеристику фінансово-господарської діяльності ТОВ «Нова пошта»);
- провести фінансово-екологічний аналіз діяльності ТОВ «Нова пошта»;
- проаналізувати організаційні та методичні аспекти складання та аудиту звітності зі сталого розвитку в ТОВ «Нова пошта»;
- надати пропозиції щодо удосконалення формування звіту зі сталого розвитку та його аудиту на досліджуваному підприємстві в умовах впровадження Європейських стандартів зі сталого розвитку;
- визначити напрями подальшого розвитку аудиту екологічної діяльності досліджуваного підприємства у контексті досягнення цілей сталого розвитку.

Об'єктом дослідження Об'єктом дослідження є процес формування та аудиту корпоративної звітності підприємства в умовах сталого розвитку.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних засад, методичних підходів та практичних інструментів формування і аудиту звітності підприємства про сталий розвиток.

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні акти України та міжнародні стандарти, що регламентують формування звітності зі сталого розвитку та її аудит; публікації зарубіжних і вітчизняних науковців і практиків; офіційні інтернет-ресурси міжнародних і національних організацій; статистичні дані та відкриті звіти ТОВ «Нова пошта», включаючи фінансову звітність, звіт про управління та звітність зі сталого розвитку.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети застосовувався комплекс загальнонаукових та спеціальних методів: абстрактно-логічний і монографічний методи - для розкриття сутності, принципів і цілей сталого розвитку, узагальнення теоретико-методичних засад формування звітності та аудиту в умовах сталого розвитку; аналітичний і структурно-логічний методи - для дослідження видів, структури та елементів нефінансової звітності підприємства; економіко-статистичний та графічний методи - для проведення фінансово-екологічного аналізу діяльності підприємства ТОВ «Нова пошта»; метод порівняння - для зіставлення світового та вітчизняного досвіду аудиту звітності про сталий розвиток; синтез - для розробки пропозицій щодо формування методики аудиту звітності сталого розвитку та узагальнення висновків дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення процесу формування звітності підприємства в умовах сталого розвитку та методики її аудиту.

Удосконалено:

- методичні підходи до формування звітності про сталий розвиток шляхом інтеграції фінансових та нефінансових показників відповідно до принципу подвійної суттєвості, що забезпечує більш прозоре та достовірне відображення екологічних, соціальних і управлінських аспектів діяльності підприємства;

- методику аудиту звітності сталого розвитку на основі визначення основних компонентів аудиторського процесу, конкретизації процедур перевірки екологічних, соціальних та управлінських показників з урахуванням особливостей діяльності підприємства та вимог стандартів з надання впевненості, що сприятиме підвищенню рівня достовірності та надійності аудиторського висновку;

Набули подальшого розвитку:

- теоретичні засади розкриття сутності, принципів і цілей сталого розвитку та їх зв'язку з економічною діяльністю підприємств;

- зміст поняття «нефінансова звітність», що сприятиме поглибленню ролі даної економічної категорії як інструмента забезпечення сталого розвитку підприємства;

- методичні підходи щодо обліку та аудиту екологічної діяльності підприємства шляхом удосконалення екологічного обліку витрат і зобов'язань, пов'язаних із впливом на довкілля, систематизації екологічних показників у складі нефінансової звітності, а також впровадження внутрішнього контролю за ключовими показниками сталого розвитку (викиди, споживання ресурсів, управління відходами) з урахуванням специфіки діяльності підприємства;

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що розроблені в роботі пропозиції та практичні рекомендації можуть бути використані підприємствами при організації складання звіту про сталий розвиток та проведенні його аудиту в умовах використання міжнародних стандартів зі сталого розвитку та надання впевненості щодо GRI - звітів .

Апробація результатів дослідження. Результати проведеного дослідження апробовані шляхом участі у науково-практичних конференціях та публікацією тез:

1. Всеукраїнські наукові економічні читання «Сталий розвиток в умовах цифрової трансформації економіки» (м. Миколаїв 02 - 03 грудня 2024 року)

2. Всеукраїнські наукові економічні читання «Сталий розвиток в умовах цифрової трансформації економіки», присвячені пам'яті першого декана

Інженерно-економічного факультету НУК професора Василя Чангировича Лі» (м. Миколаїв, 1-2 грудня 2025 р.)

За результатами дослідження опубліковано 3 наукові праці, загальним обсягом 17 друкованих аркушей, у тому числі 1 стаття «Integrated Reporting as a Transparency Tool for Sustainable Enterprise Development» у науковому фаховому виданні України «Смарт-економіка, підприємництво та безпека»; 2 тези доповідей на всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Обсяг і структура магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 153 сторінки друкованого тексту, у тому числі 48 таблиць, 15 рисунків та 25 додатків. Список використаних джерел налічує 83 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗВІТНОСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙІ АУДИТУ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

1.1. Концепція та цілі сталого розвитку, їх взаємозв'язок з діяльністю підприємств

Сталий розвиток - це модель розвитку суспільства, яка дозволяє задовольнити потреби сьогодення, не ставлячи під загрозу можливість майбутніх поколінь задовольняти свої потреби. Характеристика принципів сталого розвитку сформульованих на міжнародному рівні, представлено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основні принципи сталого розвитку

№ з/п	Принцип	Опис
1	2	3
1	Збалансованість	Необхідність врахування економічних, екологічних і соціальних аспектів як єдиного цілого. Жодна зі складових не може бути пріоритетною за рахунок інших.
2	Довгостроковість	Прийняття рішень із перспективою на майбутнє, з урахуванням інтересів майбутніх поколінь
3	Взаємна відповідальність	Уряди, компанії, громадські організації та громадяни мають спільно відповідати за досягнення сталого розвитку
4	Рациональне використання ресурсів	Оптимізація використання природних, фінансових та людських ресурсів, щоб забезпечити їхнє збереження для майбутніх поколінь
5	Екологічна стійкість	Зменшення негативного впливу на довкілля через мінімізацію забруднення, раціональне управління відходами та збереження біорізноманіття
6	Соціальна справедливість	Рівність можливостей для всіх, включаючи доступ до основних благ, ресурсів і соціальних послуг

Джерело: складено автором за [59, 62, 66, 69, 71]

Концепцію сталого розвитку у глобальній політиці було офіційно закріплено у 1992 році на Саміті Землі в Ріо-де-Жанейро, що знайшло відображення в Декларації Ріо та Порядку денному на ХХІ століття. У цих

документах визначено три ключові складові сталого розвитку: економічну, екологічну та соціальну, які мають розглядатися у взаємозв'язку для забезпечення збалансованого розвитку суспільства [54].

У 2015 році Генеральна Асамблея ООН затвердила 17 Цілей сталого розвитку (Sustainable Development Goals, SDGs), які охопили три аспекти глобального розвитку: економічні, екологічні та соціальні. Цілі поширюються на подолання бідності, забезпечення інклюзивного економічного зростання, збереження довкілля та підвищення якості життя населення. Розширений зміст і сутність кожної з 17 Цілей наведено у додатку А.

Цілі сталого розвитку (далі за текстом ЦСР) та діяльність підприємств тісно пов'язані між собою. Компанії володіють ресурсами та мають змогу приймати рішення, що впливають на природу, підтримку соціальних програм, що забезпечує досягнення ЦСР та сталого розвитку, який задовільнить потреби сьогодення без негативного впливу на майбутні покоління. У свою чергу, ЦСР формують сприятливі умови для діяльності підприємств: підсилюють економічну стійкість, полегшують доступ до ресурсів, підвищують довіру клієнтів і мотивацію працівників. У поєднанні ці елементи створюють ефект взаємного підсилення [55]

Для інтеграції ЦСР в корпоративну діяльність підприємств та забезпечення її прозорості розроблено низку міжнародних стандартів, які регламентують підходи до управління екологічними, соціальними та економічними аспектами діяльності (додаток Б) До основних стандартів в сфері сталого розвитку, яких дотримуються підприємства на міжнародному рівні, відносяться стандарти GRI, ISO 14001, а також директиви CSRD (рис. 1.1). В тому числі обов'язковим є розкриття ESG-інформації.

В Україні, нині, міжнародні стандарти у сфері сталого розвитку використовуються на добровільних засадах. Деякі компанії впроваджують використання стандартів та орієнтуються на вимоги Директиви для виходу на міжнародні ринки та за вимогами міжнародних партнерів.



Рис.1.1 Основні міжнародні стандарти в сфері сталого розвитку та їх призначення [10, 14, 28]

Щоб оцінити, чи економіка країни розвивається відповідно до принципів сталого розвитку, варто звертати увагу на важливі показники: рівень добробуту населення (ВВП на душу), зайнятість і якість робочих місць, інвестиції у відновлювану енергетику, енергоефективність, залежність від ресурсів, обсяги відходів і поширення циркулярної економіки. Важливими є також рівень нерівності, доступ малого бізнесу до фінансів, корупція та державний борг. Сукупний аналіз цих факторів показує, наскільки економіка сприяє сталому розвитку та які напрями потребують удосконалення. ВВП та ВВП на душу населення в різних країнах у 2023 році наведено у таблиці 1.2

Розрив між багатими та бідними країнами істотно впливає на досягнення сталого розвитку. Розвинені держави мають стабільну економіку, високу зайнятість та інвестиції в освіту й технології, що дозволяє їм впроваджувати екологічні ініціативи й раціонально використовувати ресурси. Натомість країни

з низьким доходом часто зіштовхуються з браком фінансів, безробіттям і соціальною нерівністю, через що пріоритетом стають базові потреби, а не довгострокові екологічні цілі. Скорочення цього розриву шляхом міжнародної співпраці, інвестицій і розвитку освіти сприятиме глобальній економічній стабільності та підвищенню рівня життя.

Таблиця 1.2.

Номінальний ВВП та ВВП на душу населення у 2023 р. (за даними IMF)

№ з/п	Країна	Номінальний ВВП, млрд USD	ВВП на душу населення, USD
1	2	3	4
1.	США	30 513.5	80 410.7
2.	Китай	19 230.5	13 689.8
3.	Німеччина	4 574.8	54 317.5
4.	Індія	3 730.3	2 609.9
5.	Україна	205.7	6 259.8

Джерело: складено автором за [26]

Отже, аналіз економічних показників свідчить, що рівень добробуту, інноваційний потенціал, структура ВВП і соціальна стабільність визначають здатність країн рухатися до сталого розвитку, попри виклики війни, пандемії та глобальної нерівності. реалізація принципів сталого розвитку на рівні підприємств потребує прозорості та відповідальності у веденні діяльності. Цьому сприяє нефінансова звітність, яка відображає екологічні, соціальні та управлінські аспекти роботи компаній.

1.2 Види та особливості звітності підприємства, що містить нефінансову інформацію

Звітність підприємства - це система взаємопов'язаних показників, що відображають результати його фінансово-господарської, соціальної, екологічної та управлінської діяльності за певний період. Вона слугує джерелом інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів про стан, результати та перспективи

підприємства. Структура звітності підприємства за видами наведено на рис. 1.2

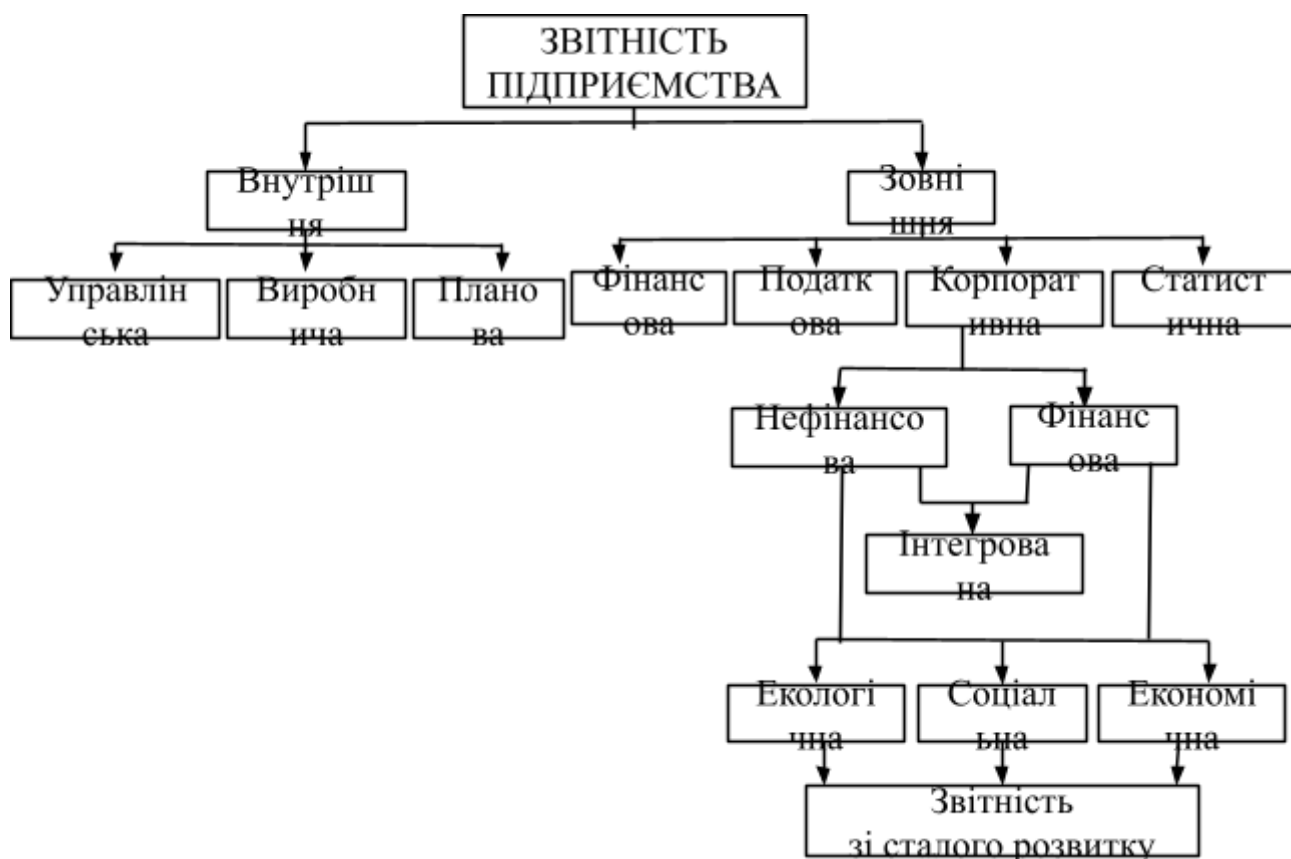


Рис. 1.2. Класифікація звітності підприємства [14, 21, 65, 67]

До основних видів звітності відноситься фінансова, податкова, статистична та корпоративна звітність. Саме корпоративна звітність найбільш тісно пов'язана з реалізацією принципів сталого розвитку, оскільки містить екологічні, соціальні та управлінські показники. Узагальнену характеристику видів звітності та їх зв'язок із Цілями сталого розвитку наведено у додатку В

Серед усіх видів звітності підприємства найбільш орієнтованою на принципи сталого розвитку є нефінансова звітність. Слід зазначити, що серед науковців не існує єдиної точки зору відносно трактування поняття «нефінансова звітність». Це зумовлено різними підходами до розкриття її змісту, цілей і функцій (табл. 1.3).

Узагальнення існуючих підходів до тлумачення поняття «нефінансова звітність»(табл. 1.3) дозволяє визначити нефінансову звітність як звітність, що відображає економічні, екологічні, соціальні та управлінські результати

діяльності підприємства та характеризує рівень реалізації принципів сталого розвитку.

Таблиця 1.3

Визначення поняття «нефінансова звітність» в науковій літературі

№ з/п	Автор / джерело	Визначення	Ключовий акцент
1	2	3	4
1.	М. А. Саприкіна, О. М. Ляшенко (2011)	Нефінансова звітність - це форма розкриття підприємством інформації про вплив своєї діяльності на економіку, суспільство та довкілля, а також про зобов'язання щодо сталого розвитку.	Соціальна відповідальність і корпоративна етика
2.	Голов С. Ф. (2022)	Нефінансова звітність - це складова корпоративної звітності, яка містить відомості про результати діяльності підприємства у сфері сталого розвитку та є доповненням до фінансових показників.	Поєднання фінансової й нефінансової інформації
3.	Журавель Г. П., Власюк Г. В. (2020)	Нефінансова звітність - це інформаційний інструмент оцінки сталого розвитку підприємства, що забезпечує прозорість його екологічної, соціальної та управлінської діяльності.	Прозорість і оцінка сталого розвитку
4.	Global Reporting Initiative (GRI Standards, 2021)	Нефінансова звітність - це звітування про економічні, екологічні та соціальні впливи організації, через яке вона демонструє внесок у сталий розвиток.	Вплив діяльності на сталий розвиток
5.	Європейська комісія (CSRD, 2022)	Нефінансова звітність - це звітність підприємств про екологічні, соціальні та управлінські аспекти (ESG), спрямована на підвищення прозорості й підзвітності бізнесу.	Відповідність стандартам ESG і прозорість бізнесу

Джерело: складено автором за [10, 14, 65, 67, 76]

У міжнародній та українській практиці найбільш поширеними форматами нефінансової звітності є соціальні звіти, звіти про прогрес у межах Глобального договору ООН, звіти за стандартами GRI, інтегрована звітність та управлінський звіт. Саме ці формати є базовими для розкриття економічних, екологічних, соціальних та управлінських показників (ESG), мають усталені міжнародні або нормативні вимоги та дозволяють підприємствам комплексно відображати свій внесок у сталий розвиток. Характеристику зазначених

форматів наведено в таблиці 1.4

Таблиця 1.4.

Основні формати нефінансової звітності підприємства у контексті сталого розвитку

№ з/п	Формат звітності	Характеристика	Основні компоненти	Стандарти / системи	Особливості / зауваження
1	2	3	4	5	6
1.	Соціальний звіт (у довільній формі)	Формується підприємством за власною структурою	Соціальні ініціативи, корпоративна відповідальність	Власні підходи підприємства	Може бути неповним або перевантаженим
2.	Звіт про прогрес у реалізації принципів Глобального договору ООН	Обов'язковий для підписантів Глобального договору	Права людини, екологія, трудові права, антикорупція	UN Global Compact	Має чітку структуру і вимоги
3.	Звіт за системою GRI (звітність зі сталого розвитку)	Вважається міжнародним стандартом нефінансової звітності	Економічні, екологічні, соціальні показники, стратегія, системи управління	GRI Standards	Забезпечує порівнюваність даних
4.	Інтегрована звітність	Поєднання фінансових і нефінансових показників	Огляд, стратегія, бізнес-модель, ризики, ресурси	IIRC Framework	8 розділів, фокус на створення цінності
5.	Управлінський звіт	Є обов'язковим згідно із законом для окремих підприємств	Фінансові показники, екологічні та соціальні аспекти	Методичні рекомендації Мінфіну України	Містить елементи сталого розвитку

Джерело: складено автором за [10, 14, 65, 67, 76]

Кожен із зазначених вище видів звітності має власні принципи формування, цільових користувачів, строки подання та рівень обов'язковості. Водночас їх об'єднує спільна мета - забезпечення прозорості, підзвітності та відповідальності бізнесу перед зацікавленими сторонами. Для розуміння взаємозв'язків між ними здійснено їх порівняльний аналіз, результати якого наведені в додатку Г

З прийняттям Директиви Європейського Парламенту та Ради від 14 грудня 2022 року № 2022/2464/ЄС основною (обов'язковою) формою звітності для підприємств, яка відображає нефінансову інформацію, стає корпоративна звітність зі сталого розвитку.

Звітність зі сталого розвитку відображає три взаємопов'язані аспекти діяльності підприємства - економічний, соціальний та екологічний, що разом формують основу концепції Triple Bottom Line (TBL) - “People, Planet, Profit”. Кожен із цих напрямів виконує власну роль у досягненні балансу між прибутковістю, відповідальністю перед суспільством і збереженням довкілля (табл. 1.5)

Таблиця 1.5

Загальна характеристика напрямів звітності у концепції Triple Bottom Line

№ з/п	Напрямок звітності	Змістовна характеристика	Основні показники (приклади)	Роль у забезпеченні сталого розвитку
1	2	3	4	5
1	Економічний (Profit)	Відображає фінансові результати діяльності підприємства та ефективність використання ресурсів	Прибуток, виручка, рентабельність, інвестиції, податкові платежі	Забезпечує фінансову стабільність підприємства та створює економічні передумови для довгострокового розвитку
2.	Соціальний (People)	Характеризує вплив діяльності підприємства на працівників і суспільство загалом	Умови праці, охорона праці, заробітна плата, соціальні програми, розвиток персоналу	Сприяє підвищенню соціальної відповідальності бізнесу та зміцненню довіри зацікавлених сторін
3.	Екологічний (Planet)	Відображає вплив підприємства на довкілля та рівень екологічної відповідальності	Викиди CO ₂ , споживання енергії та води, управління відходами, екологічні інвестиції	Забезпечує збереження навколишнього середовища та мінімізацію негативного екологічного впливу

Джерело: складено автором за [10, 14, 65, 67, 76]

Звіт про сталий розвиток повинен включатися до складу Звіту про управління, як окрема частина, та подаватися разом із фінансовою звітністю.

На відміну від традиційної фінансової звітності, що відображає виключно економічні результати діяльності, звіт зі сталого розвитку (ESG-звіт) охоплює ширший спектр інформації, яка відображає вплив підприємства на довкілля, суспільство та систему корпоративного управління. Порівняльну характеристику звіту зі сталого розвитку та фінансової звітності наведено в додатку Г

Метою складання звіту зі сталого розвитку є розкриття інформації про вплив діяльності підприємства на довкілля, суспільство та систему корпоративного управління, а також забезпечення прозорості нефінансових показників для зацікавлених сторін.

Роль звіту зі сталого розвитку полягає в оцінці ESG-показників підприємства, ідентифікації нефінансових ризиків і можливостей, а також у підтримці прийняття управлінських рішень з урахуванням принципів сталого розвитку.

Значення складання такого звіту полягає у підвищенні рівня відповідальності підприємства, зміцненні довіри інвесторів і партнерів, а також у забезпеченні відповідності діяльності підприємства міжнародним стандартам і практикам сталого розвитку.

Основною перевагою такого звіту є його здатність продемонструвати вплив компанії на довкілля та суспільство, а також показати, наскільки її стратегія відповідає принципам сталого розвитку. Водночас звіт зі сталого розвитку має і певні недоліки, пов'язані з суб'єктивністю оцінювання інформації, відсутністю уніфікованих показників і складністю аудиторської перевірки (додаток Д)

Звітність зі сталого розвитку виконує ключову роль у формуванні стратегії відповідального бізнесу та інтеграції принципів сталого розвитку у всі сфери діяльності підприємства. Її основне призначення - забезпечити прозорість корпоративного управління, підвищити довіру інвесторів, споживачів і суспільства, а також продемонструвати, яким чином компанія поєднує економічну результативність із соціальною відповідальністю та

екологічною безпекою. Основні напрями впливу звітності зі сталого розвитку на діяльність підприємства наведено у таблиці 1.6

Таблиця.1.6

Основні напрями впливу звітності зі сталого розвитку на діяльність підприємства

№ з/п	Напрямок впливу	Зміст впливу / результат
1	2	3
1.	Аналітичний	Забезпечує оцінку впливу діяльності підприємства на економіку, суспільство та довкілля
2.	Стратегічний	Сприяє ідентифікації ризиків і можливостей, пов'язаних із переходом до «зеленої» економіки
3.	Інвестиційний	Підвищує інвестиційну привабливість підприємства через демонстрацію відповідності міжнародним стандартам (ESRS, GRI, ISO, SA8000 тощо)
4.	Управлінський	Покращує внутрішнє управління, сприяє систематизації нефінансових показників і підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень
5.	Репутаційний	Підсилює корпоративну репутацію та соціальний капітал підприємства

Джерело: складено автором за [8, 9, 14, 27, 45]

Таким чином, звітність про сталий розвиток є найбільш ефективним засобом забезпечення прозорості діяльності підприємства, підвищення ступеня довіри стейкхолдерів і стратегічної орієнтації управлінських рішень суб'єкта господарювання. Вона виступає інструментом гармонізації економічних, соціальних та екологічних інтересів підприємства, сприяє інтеграції принципів сталого розвитку у корпоративну політику та забезпечує його довгострокову конкурентоспроможність.

Разом із цим, ефективне впровадження звітності зі сталого розвитку потребує належного нормативно-правового, інституційного та методичного забезпечення як на світовому рівні, так і в Україні.

1.3. Нормативно-правове регулювання звітності про сталий розвиток в Україні та світі

Сталий розвиток є ключовим напрямом сучасної економічної політики, а його реалізація ґрунтується на прозорості діяльності підприємств у сфері ESG.. Директива ЄС (CSRD) суттєво змінила підхід до корпоративної звітності, зобов'язавши підприємства подавати звіт зі сталого розвитку як частину Звіту про управління та інтегрувати нефінансові показники у систему корпоративної підзвітності та аудиту. У Європейському Союзі регулювання звітності зі сталого розвитку здійснюється на основі низки нормативних актів, основні з яких наведено у таблиці 1.7

Таблиця 1.7

**Основні нормативно-правові акти Європейського Союзу у сфері звітності
про сталий розвиток**

№ з/п	Нормативний документ ЄС	Рік прийняття / номер	Основний зміст	Значення для звітності сталого розвитку
1	2	3	4	5
1.	Директива (ЄС) 2022/2464 (CSRD)	2022	Запроваджує нові вимоги до корпоративної звітності зі сталого розвитку	Визначає обов'язковість нефінансової звітності та інтегроване розкриття ESG-даних
2.	Директива 2013/34/ЄС	2013	Встановлює правила підготовки фінансової та консолідованої звітності	Є основою для CSRD, включає нефінансові положення
3.	Регламент (ЄС) № 537/2014	2014	Визначає вимоги до обов'язкового аудиту підприємств, що мають суспільну значущість	Регулює незалежність і якість аудиту звітності
4.	Делегований регламент (ЄС) 2023/2772	2023	Вводить Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку (ESRS)	Конкретизує структуру та зміст звітів відповідно до CSRD
5.	Директива 2006/43/ЄС	2006	Регулює проведення обов'язкового аудиту фінансової та нефінансової звітності	Встановлює вимоги до аудиторів та аудиторських процедур

Джерело: складено автором за [10-13, 15]

Звітність зі сталого розвитку в ЄС була добровільною до 2014 року. У **2014 році** Європейський Союз ухвалив Директиву 2014/95/EU (Non-Financial Reporting Directive, NFRD), яка вперше зобов'язала великі підприємства розкривати нефінансову інформацію. Підприємства самостійно приймали рішення щодо розкриття нефінансової інформації, керуючись, як правило, рекомендаціями міжнародних ініціатив (GRI, UN Global Compact, SDGs тощо), потребами інвесторів або власною репутаційною стратегією.

GRI (Global Reporting Initiative) та SASB (Sustainability Accounting Standards Board) — це міжнародні стандарти, розроблені для добровільного застосування підприємствами у звітності зі сталого розвитку. GRI орієнтований на широкий спектр стейкхолдерів і фокусується на впливі діяльності компанії на суспільство та довкілля. SASB зосереджується на фінансово суттєвих ESG-показниках і насамперед призначений для інвесторів та фінансових ринків.

Протягом тривалого часу саме ці стандарти були основним інструментом підготовки нефінансової звітності, зокрема й у країнах ЄС. Однак відсутність єдиних обов'язкових вимог призводила до низької порівнюваності та різної якості даних.

У 2022 році було ухвалено Директиву Європейського Союзу 2022/2464 (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD), яка суттєво розширила та замінила положення попередньої Директиви NFRD (2014/95/EU).

Згідно з CSRD, звітність зі сталого розвитку поступово стає обов'язковою для визначених категорій підприємств. Відповідно до директиви CSRD, звітність зі сталого розвитку повинні складати підприємства, які відповідають щонайменше двом з трьох критеріїв: кількість працівників — понад 250 осіб, чистий дохід — понад 40 млн євро, загальна вартість активів — понад 20 млн євро. Директива встановлює поетапне впровадження нових вимог, порядок яких наведено у таблиці 1.8

Таким чином, звітність сталого розвитку трансформується з добровільної ініціативи у обов'язковий елемент корпоративної фінансової та нефінансової звітності.

**Етапи впровадження обов'язкової звітності зі сталого розвитку
відповідно до Директиви ЄС (CSRD)**

№ з/п	Дата початку звітування	Суб'єкти господарювання, на які поширюється вимога
1	2	3
1.	з 1 січня 2024 року	Підприємства, які вже звітували відповідно до попередньої Директиви 2014/95/ЄС про нефінансову звітність.
2.	з 1 січня 2025 року	Великі підприємства, які відповідають критеріям обов'язкової звітності зі сталого розвитку.
3.	з 1 січня 2026 року	Середні та малі підприємства, зареєстровані в межах Європейського Союзу.
4.	з 1 січня 2028 року	Компанії, що здійснюють діяльність за межами ЄС, але мають дочірні або філіальні структури в країнах Союзу.

Джерело: складено автором за [10, 11, 13]

У 2021 році Європейська комісія офіційно доручила EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) розробити проєкт стандартів звітності зі сталого розвитку. У липні 2023 року Європейська комісія затвердила перший пакет стандартів ESRS та надала їм статус обов'язкових до застосування для підприємств, що підпадають під дію директиви CSRD.

Європейські стандарти звітності (ESRS), визначені Регламентом № 2772, деталізують вимоги до змісту звіту зі сталого розвитку. Вони охоплюють три групи аспектів, що наведено на рис. 1.3

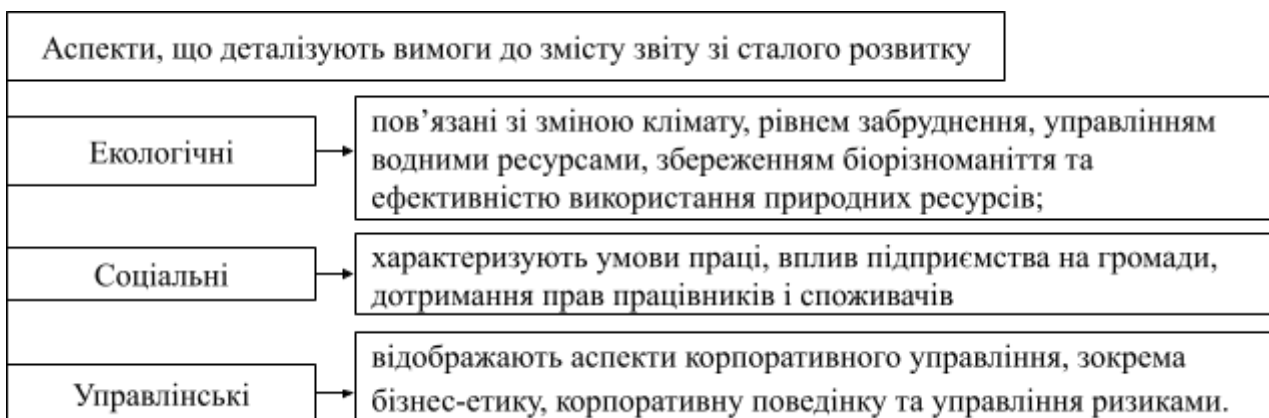


Рис. 1.3. Три групи аспектів, що деталізують вимоги до змісту звіту зі сталого розвитку [32, 39, 44, 46-48,57]

Стандарти ESRS поділяються на три групи: наскрізні (ESRS 1-2), що визначають загальні вимоги до розкриття інформації; тематичні (E, S, G), які охоплюють екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності; та галузеві, адаптовані до специфіки окремих секторів. Універсальні стандарти застосовуються до всіх компаній, на які поширюється дія Директиви CSRD. Порівняльна характеристика основних стандартів звітності сталого розвитку наведено в таблиці 1.9

Таблиця 1.9

Порівняльна характеристика основних стандартів звітності сталого розвитку

№ з/п	Критерій	ESRS (ЄС)	GRI	SASB
1	2	3	4	5
1	Правовий статус	Обов'язкові в ЄС (CSRD)	Добровільні	Добровільні
2	Регулятор / розробник	Європейська комісія (EFRAG)	GRI Foundation	IFRS Foundation
3	Географія застосування	ЄС	Глобальна	Глобальна
4	Тип стандартів	Універсальні та тематичні	Універсальні та тематичні	Галузеві
5	Цільова аудиторія	Регулятори, інвестори, стейкхолдери	Стейкхолдери, суспільство	Інвестори
6	Основна мета	Гармонізація та прозорість звітності	Оцінка впливу на сталий розвиток	Інвестиційні рішення
7	Підхід до суттєвості	Подвійна суттєвість	Суттєвість впливу	Фінансова суттєвість
8	Фокус стандартів	ESG-вплив + фінансові ризики	Соціально-екологічний вплив	ESG-ризики для бізнесу
9	Інтеграція з фінансовою звітністю	Висока	Середня	Висока
10	Порівнюваність даних	Висока	Середня	Висока (в межах галузей)

Продовження таблиці 1.9

1	2	3	4	5
11	Обов'язковість перевірки	Передбачена (audit/assurance)	Необов'язкова	Необов'язкова
12	Роль у системі сталого фінансування	Ключовий регуляторний інструмент	Методична база	Інвестиційна аналітика

Джерело: складено автором за [10, 11, 13]

Відповідно до Директиви 2013/34/ЄС та Регламенту (ЄС) № 2772, звіт зі сталого розвитку формується за єдиною структурою, визначеною стандартом ESRS 1 та ESRS 2 (табл.1.10). Важливо розуміти, що Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку (ESRS) не встановлюють уніфікованої форми звіту у вигляді стандартного бланка. Натомість вони визначають обов'язкові структурні елементи, змістовні вимоги та принципи розкриття інформації, що забезпечує гнучкість подання звіту з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Таблиця 1.10

Структура звіту зі сталого розвитку відповідно до стандартів ESRS

№ з/п	Розділ звіту	Зміст розділу	Тип інформації	Нормативна основа (ESRS)
1	Загальна інформація про підприємство	Опис діяльності, бізнес-моделі, ланцюг створення вартості, ключові характеристики підприємства	Якісна	ESRS 2
2	Стратегія та бізнес-модель у контексті сталого розвитку	Взаємозв'язок стратегії компанії з екологічними та соціальними питаннями	Якісна	ESRS 1, ESRS 2
3	Система корпоративного управління (Governance)	Роль керівних органів, відповідальність за сталість, політики та процедури	Якісна	ESRS 2
4	Процес оцінки подвійної суттєвості	Методологія визначення суттєвих ESG-питань (impact та financial materiality)	Якісна + кількісна	ESRS 1

Продовження таблиці 1.10

1	2	3	4	5
5	Управління ризиками та можливостями	Ідентифікація ESG-ризиків і можливостей, їх вплив на діяльність підприємства	Якісна + кількісна	ESRS 1, ESRS 2
6	Екологічні аспекти (Environmental)	Клімат, викиди, ресурси, енергія, біорізноманіття (за результатами суттєвості)	Кількісна (KPI)	ESRS E1-E5
7	Соціальні аспекти (Social)	Працівники, безпека праці, права людини, взаємодія з громадами	Кількісна (KPI)	ESRS S1-S4
8	Аспекти управління (Governance)	Ділова етика, комплаєнс, антикорупційні заходи	Якісна + кількісна	ESRS G1
9	Цілі, показники та прогрес	Кількісні та якісні ESG-показники, цілі та досягнуті результати	Кількісна (KPI)	ESRS 1, ESRS 2
10	Інтеграція з фінансовою звітністю	Вплив ESG-факторів на фінансові результати та позицію підприємства	Кількісна	ESRS 1
11	Забезпечення достовірності інформації	Внутрішні контролю, підготовка до зовнішньої перевірки	Якісна	ESRS 1

Джерело: складено автором за [10, 11, 13]

Такий підхід забезпечує уніфікацію вимог та можливість зовнішнього аудиту. Основні обов'язкові елементи звіту наведено на рис. 1.4.

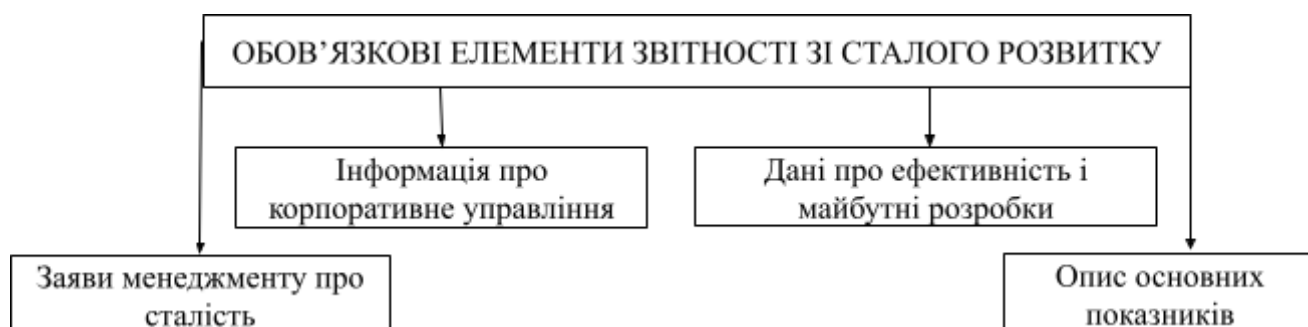


Рис. 1.4. Обов'язкові елементи звітності зі сталого розвитку [10, 13, 14, 25]

Заява менеджменту про сталість включається до звіту з метою підтвердження достовірності розкритої інформації та відповідності її вимогам ESRS. Основні частини звіту охоплюють загальну інформацію, екологічні, соціальні та управлінські показники відповідно до ключових тематичних стандартів. Наведена структура звіту (додаток Е) демонструє, що звіт зі сталого

розвитку забезпечує комплексне розкриття впливу підприємства на довкілля, умови праці, взаємодію з громадами та систему корпоративного управління.

У процесі трансформації системи корпоративної звітності на засадах сталого розвитку дедалі більшого значення набуває концепція подвійної суттєвості (Double Materiality), яка є методологічною основою для формування інтегрованої звітності та проведення екологічного й фінансового аудиту. Її сутність полягає у поєднанні двох підходів до оцінки інформації: фінансової суттєвості, що визначає, як екологічні, соціальні та управлінські фактори впливають на фінансовий стан підприємства, та екологічно-соціальної суттєвості, яка розкриває вплив діяльності самого підприємства на зовнішнє середовище та суспільство.

Такий підхід дозволяє забезпечити баланс між економічними інтересами та екологічною відповідальністю, створюючи основу для інтегрованого аудиту та підвищення прозорості корпоративної звітності. Впровадження принципу подвійної суттєвості відповідає вимогам Директиви ЄС CSRD та Європейських стандартів сталого звітування (ESRS), що спрямовані на гармонізацію нефінансової звітності й формування єдиного підходу до оцінки впливу компаній у контексті досягнення Цілей сталого розвитку ООН. Сутність концепції подвійної суттєвості у звітності сталого розвитку наведено в додатку Є

Визначення суттєвості у звітності сталого розвитку є складним та багатовимірним процесом, оскільки охоплює як вплив зовнішніх факторів на підприємство (фінансова суттєвість), так і вплив підприємства на довкілля, суспільство та стейкхолдерів (екологічна та соціальна суттєвість). Основні проблеми виникають через суб'єктивність оцінювання, обмеженість якісних даних, різні очікування зацікавлених сторін та значну кількість потенційно суттєвих тем. Важливим викликом є також узгодження вимог різних міжнародних стандартів і зміна суттєвості в динамічному середовищі. Подолання цих труднощів потребує системного підходу, прозорих методик та

регулярного перегляду матриць суттєвості. Проблеми визначення суттєвості у звітності сталого розвитку наведено в додатку Ж

Статус України як країни-кандидата на вступ до Європейського Союзу зумовлює необхідність адаптації національного законодавства до положень Директиви (ЄС) 2022/2464 (CSRD) та впровадження Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS).

Хоча прямі вимоги щодо складання звітності зі сталого розвитку в Україні поки не запроваджені, поступово формується відповідна нормативна база. Важливим кроком у цьому напрямі став Указ Президента України № 722 (2019 р.), яким затверджено Цілі сталого розвитку до 2030 року.

Ключовим документом є Стратегія запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку, схвалена Кабінетом Міністрів України у жовтні 2024 року. Її реалізація передбачає два етапи, які наведено у таблиці 1.11

Таблиця 1.11

Етапи реалізації Стратегії запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку в Україні

№ з/п	Етап реалізації	Період	Основні заходи
1	2	3	4
1.	I етап	2024-2025 рр.	- утворення міжвідомчої робочої групи з питань запровадження звітності зі сталого розвитку; - розроблення положення про міжвідомчу робочу групу; - формування нормативно-правової бази для впровадження звітності за стандартами ESRS; - розроблення механізму аудиту звітності підприємств зі сталого розвитку; - запровадження подання та оприлюднення звітності за стандартами ESRS.
2.	II етап	2026-2030 рр.	- підготовка методичних рекомендацій щодо застосування стандартів ESRS; - створення електронної платформи для подання та оприлюднення звітності; - започаткування аудиту звітності підприємств; - запровадження національної програми підготовки фахівців у сфері сталого розвитку.

Джерело: складено автором за [10, 13, 68]

На виконання Стратегії запровадження звітності зі сталого розвитку, Міністерство фінансів України 7 лютого 2025 року оприлюднило проєкт Закону України «Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо запровадження звітності зі сталого розвитку» (далі - Законопроєкт).

Законопроєктом пропонується включити до Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» визначення звітності зі сталого розвитку та вимогу її складання. Підготовка звітів здійснюватиметься відповідно до стандартів ESRS, ухвалених ЄС. Основні положення Законопроєкту Мінфіну (2025 р.) наведено у таблиці 1.12

Таблиця 1.12

Основні положення Законопроєкту Мінфіну (2025 р.)

№ з/п	Положення	Зміст
1	2	3
1.	Мета	Впровадження звітності зі сталого розвитку відповідно до стандартів ESRS.
2.	Визначення звітності	Звітність, що містить інформацію про екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності підприємства.
3.	Механізм подання	Через звіт про управління як окремий розділ.
4.	Оприлюднення	На офіційному вебсайті компанії або у відкритих державних джерелах.
5.	Регулюючі органи	Міністерство фінансів України, ДПС, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку.
6.	Періодичність подання	Щорічно разом із фінансовою звітністю.
7.	Стандарти підготовки	Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку (ESRS).

Джерело: складено автором за [10, 13, 68, 69]

А категорії підприємств, що зобов'язані звітувати відповідно до Законопроєкту Мінфіну (2025 р.) наведено у таблиці 1.13

Таблиця 1.13

Категорії підприємств, що зобов'язані звітувати

№ з/п	Категорія підприємств	Обов'язок звітування	Орієнтовний період
1	2	3	4
1.	Великі підприємства	Обов'язкове звітування	За 2027 рік (подання з 2028 року)
2.	Середні підприємства, чиї цінні папери котируються на біржі	Обов'язкове звітування	Після великих
3.	Малі підприємства, чиї цінні папери допущені до обігу	Поступове включення	Після середніх
4.	Материнські підприємства великих груп	Обов'язкове консолідоване звітування	З моменту набуття чинності Законом

Джерело: складено автором за [10, 13, 68, 69]

На сьогодні механізм подання звітності наразі перебуває на стадії законодавчого впровадження, однак ключові принципи вже визначено. Очікується, що звітність стане частиною пакета звітності, який підприємства подаватимуть до ДПС або електронного реєстру фінансової звітності. У квітні 2025 року НБУ представив проєкт Білої книги щодо управління ESG-ризиками у фінансовому секторі. Основні напрями документа наведено в таблиці 1.14

Таблиця 1.14

Основні напрями документа “Біла книга”

№ з/п	Напрям	Суть
1	2	3
1.	Передумови управління ESG-ризиками	Аналіз рівня ризиків, стану регулювання та повноважень НБУ.
2.	Вектор розвитку регулювання	Формування вимог до корпоративного управління, системи ризик-менеджменту та розкриття інформації.
3.	Перспективне бачення	Інтеграція ESG-ризиків у систему корпоративного управління та внутрішнього контролю банків.
4.	Технічна реалізація	Впровадження процедур збору, оцінки та обробки ESG-даних клієнтів фінансових установ.

Джерело: складено автором за [73 75 81]

Таким чином, в Україні використовується комплексний підхід до впровадження звітності сталого розвитку: стратегія визначає загальний курс і етапи реалізації, законопроект встановлює юридичні вимоги до звітування, а Біла книга НБУ формує напрям для фінансового сектору. Разом із тим, національна система обліку та звітності стикається з низкою викликів, які наведено у табл. 1.15

Нормативно-правове регулювання звітності зі сталого розвитку перебуває на етапі активної трансформації. У країнах ЄС уже сформовано комплексну законодавчу систему на основі CSRD та ESRS. В Україні поступово адаптується національне законодавство відповідно до цих вимог: прийнято Стратегію запровадження звітності, підготовлено законопроект Мінфіну та оприлюднено проєкт “Білої книги” НБУ.

Попри наявні виклики щодо адаптації ESRS та низьку обізнаність бізнесу, більшість українських компаній підтримує впровадження ESG-підходів. За даними DiXi Group, близько 87% компаній висловлюють готовність до ESG-звітування, а майже 40% уже інтегрують окремі ESG-аспекти у свою діяльність.

Таблиця 1.15

Основні виклики впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні

№ з/п	Проблема	Характеристика
1	2	3
1.	Відсутність уніфікованої методології адаптації ESRS	Не розроблено національну інтерпретацію стандартів.
2.	Недостатня обізнаність бізнесу	Бракує інформаційних кампаній і навчання персоналу.
3.	Відсутність цифрової інфраструктури	Не створено єдину електронну платформу для подання звітів.
4.	Недостатній розвиток аудиторських процедур	Не визначено механізм перевірки нефінансової звітності.
5.	Відсутність інтеграції нефінансових даних	Потрібна методика включення ESG-показників у бухгалтерський облік.

Джерело: складено автором за [10, 68, 69, 73]

З огляду на різноманітність та неоднорідність нефінансової інформації, рівень суттєвості визначається окремо для кожного показника. Відповідно до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000, суттєвість установлюється на основі професійного судження та залежить від потреб користувачів звітності [18]. У практиці аудиту нефінансових даних суттєвість визначається з урахуванням можливого впливу інформації на рішення користувачів. Окрему увагу приділяють факторам, значущим для оцінки ризиків, а також для планування та проведення завдань з надання обмеженої впевненості. Показники, що підтверджуються під час проведення завдань з обмеженої впевненості, наведено в додатку 3

Українська політика у сфері сталого розвитку визначає дедлайн для обов'язкової ESRS-звітності з 2026 року та проведення обов'язкового аудиту до 2030 року. Це розширить коло компаній, що готуватимуть верифіковану звітність. Перелік провідних українських підприємств, які вже оприлюднюють звіти за міжнародними стандартами сталого розвитку, наведена у таблиці 1.16. Повний перелік вітчизняних суб'єктів господарювання, які складають звітність зі сталого розвитку подано в додатку И

Таблиця 1.16

Рівень впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні

№ з/п	Підприємство (сектор)	Останній публічний звіт/тип	Фреймворки у звіті	Обрані показники/результати
1	2	3	4	5
1.	DTEK (енергетика)	Action Report 2024; окр. звіти сталості	Посилання на вимоги ЄС; декарбонізація, «зелена» генерація	Портфель ВДЕ ~1 ГВт; розширення Тилігульської ВЕС до 500 МВт (інвест.план ≈ €450 млн), програма RISE з сонячними/акумуляторними системами
2.	Metinvest (металургія/ГМК)	Annual & Sustainability Report 2023 (інтегр.)	GRI (вкл. Content Index), SASB, TCFD, SDGs	Формалізована TCFD-розкриття; опис перехідних/фізичних ризиків (CBAM, ETS)

Продовження таблиці 1.16

1	2	3	4	5
3.	Ferrexpo (ГМК)	Responsible Business Report 2023	GRI-узгоджені розкриття, SDGs	Програми підтримки громад; фокус на безпеці/кадрах під час війни
4.	МНП (МХП) (АПК/харчова)	Integrated Annual Report 2023 (інтерп.) + GRI Content Index	GRI, SDGs	Виробничі/екол. KPI, ланцюг постачання; окремі ініціативи МНП Gromadi (соціальний вплив)
5.	Nova Post(a) (логістика)	Звіт за 2022 (опубл. 27.12.2023), CSR/ESG	GRI-подібна структура, SDGs	Гуманітарні перевезення, підтримка ЗСУ/громад, енергосталість операцій

Джерело: складено автором за [1, 3, 4, 8, 19, 20, 22, 31, 32, 47]

Найактивніше звітують великі підприємства енергетики, ГМК та банківського сектору. Вони використовують стандарти GRI, SDGs та TCFD-розкриття, що узгоджується з європейськими вимогами та тенденцією переходу до ESRS. Компанії цих секторів є найбільш підготовленими до майбутнього обов'язкового впровадження стандартів сталого розвитку.

У Сполучених Штатах рівень поширення звітності зі сталого розвитку є надзвичайно високим: у 2023 році 93 % компаній індексу Russell 1000 оприлюднили нефінансові звіти, а серед найбільших корпорацій S&P 500 цей показник становить близько 98 %. У ЄС, за даними KPMG, дія Директиви CSRD поширюватиметься на майже 50 тис. компаній, а близько 65 % підприємств уже забезпечують зовнішню перевірку ESG-показників. Глобальна статистика також свідчить про активне поширення звітності: близько 71 % компаній зі світової вибірки N100 застосовують стандарти GRI. У ЄС перехід від добровільного до обов'язкового подання звітності активізувався після набуття чинності CSRD з 5 січня 2023 року. Перші звіти за новими вимогами публікуватимуться за результати фінансових років, що почалися з 1 січня 2024 року. Приклади міжнародного досвіду наведено в таблиці 1.17

Таблиця 1.17

Приклади міжнародного досвіду звітності зі сталого розвитку

№ з/п	Країна/регіон	Орієнтовна частка компаній, що звітують	Початок масового звітування / нормативний обов'язок	Коментарі
1	2	3	4	5
1.	США	≈ 93 % великих компаній (Russell 1000) оприлюднили звіти у 2023 р.	Зростання добровільності із 2000-х; значні нормативи за кліматичними розкриттями	Практика дуже висока серед лідерів ринку
2.	ЄС (в цілому)	Даних за конкретний % не так багато; директива CSRD охопить ~50 000 компаній.	Початок обов'язковості з FY 2024 (звіти у 2025)	Перехід до нормативної звітності, ще на етапі впровадження
3.	Світова вибірка (N100)	71 % застосовують стандарт GRI у звітності.	--	Вказує на глобальну тенденцію стандартизації

Джерело: складено автором за [11, 29, 38, 39, 50, 58]

Аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду показує, що звітність зі сталого розвитку поступово переходить із добровільної ініціативи в обов'язкову практику для більшості великих підприємств. В Україні цей процес перебуває на етапі становлення, тоді як у країнах Європейського Союзу вже діють нормативні вимоги до нефінансової звітності відповідно до Директиви CSRD та стандартів ESRS.

Водночас, ефективне впровадження звітності потребує системного підходу: нормативного регулювання, методичної підтримки, підготовки фахівців і цифровізації процесів подання звітності.

Отже, досвід провідних країн світу демонструє, що звітність зі сталого розвитку поступово стає не лише інструментом добровільної прозорості, а й обов'язковою складовою корпоративного управління та фінансової звітності. Україна перебуває на етапі активної імплементації міжнародних стандартів --

насамперед CSRD, ESRS, GRI та IFRS S1/S2, що вимагає комплексного підходу до нормативного, методичного й інституційного забезпечення цього процесу.

Реалізація запропонованих рекомендацій сприятиме гармонізації української практики зі стандартами ЄС, підвищенню прозорості бізнесу, зміцненню довіри інвесторів і переходу до інтегрованої моделі екологічного та фінансового аудиту. У довгостроковій перспективі це дозволить сформувати конкурентоспроможну систему корпоративної звітності, що відповідатиме принципам сталого розвитку та Цілям ООН до 2030 року.

1.4. Методичні підходи до аудиту звітності зі сталого розвитку:

ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА СВІТОВИЙ ДОСВІД

Аудит звітності зі сталого розвитку (надалі ЗСР) є необхідним, адже лише незалежна перевірка здатна підтвердити точність наданих у звіті показників та їх обґрунтованість. Аудит ЗСР посилює довіру інвесторів та ,крім того, допомагає самій компанії побачити системні недоліки у своїй діяльності, аби вчасно вилучити ризики та усунути всі порушення, підвищити відповідність міжнародним стандартам.

Аудит звітності зі сталого розвитку - це незалежна перевірка того, наскільки правдиво, повно та коректно компанія подає інформацію про свій екологічний, соціальний та управлінський вплив.

Роль аудиту звітності зі сталого розвитку полягає у забезпеченні достовірності, повноти та об'єктивності нефінансової інформації, що розкриває екологічний, соціальний та управлінський вплив діяльності підприємства. Оскільки показники ЗСР часто мають оціночний і нефінансовий характер, аудит виступає ключовим механізмом зниження ризику викривлень, вибіркового розкриття інформації та суб'єктивних інтерпретацій.

Значення аудиту ЗСР проявляється також у його здатності підвищувати якість корпоративного управління. У процесі аудиторської перевірки оцінюється не лише достовірність розкритих показників, а й ефективність внутрішніх процедур збору даних, систем управління ризиками, контролю екологічних та соціальних аспектів діяльності. Це дозволяє компанії виявити

слабкі місця у внутрішніх процесах, усунути системні недоліки та сформуванати більш зрілу модель управління сталим розвитком.

Крім того, аудит звітності зі сталого розвитку відіграє важливу роль у гармонізації діяльності підприємств з міжнародними стандартами та регуляторними вимогами. У контексті впровадження Директиви ЄС CSRD та стандартів ESRS, а також поширення міжнародних підходів до забезпечення впевненості (ISAE 3000, ISSA 5000, AA1000), аудит ЗСР стає не лише інструментом контролю, а й механізмом адаптації компаній до нових правил звітності та відповідальності.

Аудит нефінансової інформації в сфері сталого розвитку суттєво відрізняється від традиційного аудиту фінансової звітності. Для виявлення особливостей даного виду завдання з надання впевненості було проведено порівняльний аналіз аудиту фінансової та нефінансової звітності (*додаток І*).

Як свідчать результати співставлення, до особливостей аудиторської перевірки звітності зі сталого розвитку можна віднести: використання спеціальної нормативно-правової бази; орієнтація на більш зацікавлених сторін; висока складність та трудомісткість проведення аудиту; орієнтованість на оцінку впливу компанії на навколишнє середовище та соціальну сферу; використання специфічних методів при виконанні завдання.

Ключовими відмінностями аудиту звітності зі сталого розвитку від аудиту фінансової звітності є можливість забезпечення при виконанні завдання як обґрунтованої, так і обмеженої відповідальності, а також використання концепції подвійної суттєвості при аудиті сталого розвитку (визначається значимість ESG-показників як для оцінки впливу підприємства на довкілля, суспільство та управління, так і впливу ESG-факторів на фінансовий стан підприємства). (додаток ІІ)

Два рівні впевненості у результатах аудиту звітності зі сталого розвитку передбачено рекомендаціями Європейської комісії. Сутність цих дефініцій наведено в додатку ІІ

Можливість застосування обмеженої впевненості в аудиті звітності зі сталого розвитку пояснюється складністю вимірювання нефінансових показників, значною часткою якісних характеристик та неповною стандартизованістю ESG-оцінювання. Аудит фінансової звітності передбачає виключно обґрунтовану впевненість, що зумовлює вищий рівень достовірності фінансової інформації та її вирішальний вплив на економічні рішення користувачів.

Оцінка подвійної суттєвості при виконанні завдання з надання впевненості щодо звітності сталого розвитку забезпечує не лише дотримання правил ESG, а й надає компанії стратегічні переваги у виявленні можливостей для підвищення показників її стійкості, зміцнення відносин з зацікавленими сторонами, і в результаті - стимулювання зростання бізнесу.

Аудит звітності зі сталого розвитку регламентується комплексом європейських нормативних актів і міжнародних стандартів (табл. 1.18). Основою на рівні ЄС є Директива CSRD, яка встановлює обов'язковість корпоративної звітності зі сталого розвитку та її аудиту, а також вимоги до рівня надання впевненості, тоді як зміст звітності визначається стандартами ESRS. Процедура аудиту здійснюється відповідно до міжнародних стандартів надання впевненості - ISAE 3000 (Revised), ISAE 3410 та спеціалізованого стандарту ISSA 5000, розробленого саме для перевірки інформації зі сталого розвитку. Додатково аудиторі орієнтуються на рамкові підходи GRI, SASB, TCFD та ISO. Упровадження ISSA 5000 забезпечило уніфікацію методології, посилення якості аудиторських процедур та підвищення довіри до звітності зі сталого розвитку.

Для України впровадження Директиви 2022/2464 та адаптація стандарту ISSA 5000 є важливим кроком на шляху до євроінтеграції. Уряд уже затвердив Стратегію запровадження звітності зі сталого розвитку, яка передбачає підготовку аудиторів і оновлення нормативного середовища. Це має забезпечити створення якісної системи перевірки звітності та підтримати прийняття обґрунтованих управлінських рішень на різних рівнях.

Таблиця 1.18

**Основні стандарти, що застосовуються для надання впевненості щодо
звітності зі сталого розвитку**

№	Стандарт / документ	Сфера застосування	Що регулює / ключовий зміст
1	2	3	4
1	ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance)	Аудит та інші завдання з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку	Встановлює загальні вимоги до перевірки ЗСР, включаючи етапи аудиту, критерії оцінки, рівні впевненості, оцінку ризиків, доказів та принципи професійної етики.
2	ISAE 3000 (Revised)	Будь-які завдання з надання впевненості, крім аудиту фінзвітності	Загальні принципи проведення перевірок: планування, оцінка ризиків, отримання доказів, формування висновку. Використовується як базовий рамковий стандарт для аудиту ЗСР.
3	ISAE 3410 Assurance on Greenhouse Gas Statements	Аудит розкриттів щодо викидів парникових газів	Регулює процедури перевірки даних про викиди CO ₂ і інших ПГ, використовується при верифікації екологічної частини ЗСР.
4	CSRD (Directive 2022/2464)	ЄС - обов'язкова звітність та аудит сталого розвитку	Встановлює вимогу обов'язкового аудиту ЗСР, принцип подвійної суттєвості, рівні впевненості та обов'язкове застосування ESRS.
5	ESRS (European Sustainability Reporting Standards)	ЄС - стандарти підготовки ЗСР	Визначають зміст, структуру та критерії звітності зі сталого розвитку; слугують критерієм для аудиту.
6	GRI Standards (необов'язкові)	Добровільні міжнародні стандарти	Додаткові рамки для оцінки впливів (impact-materiality), часто застосовуються поряд з ESRS, але не є нормативною вимогою CSRD.

Джерело: складено автором за [10, 13, 14, 19, 20, 22]

Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС 2022/2464 (CSRD) зобов'язує усі зарубіжні компанії, які складають звітність зі сталого розвитку, проводити обов'язковий аудит цієї звітності, починаючи з 2024 року. В Україні проведення обов'язкового аудиту звітності зі сталого розвитку передбачено з 2026 року в межах другого етапу реалізації Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку на 2024-2030 роки.

Характеристика періодів впровадження аудиту звітності зі сталого розвитку на міжнародному та вітчизняному рівні наведена на рис. 1.5

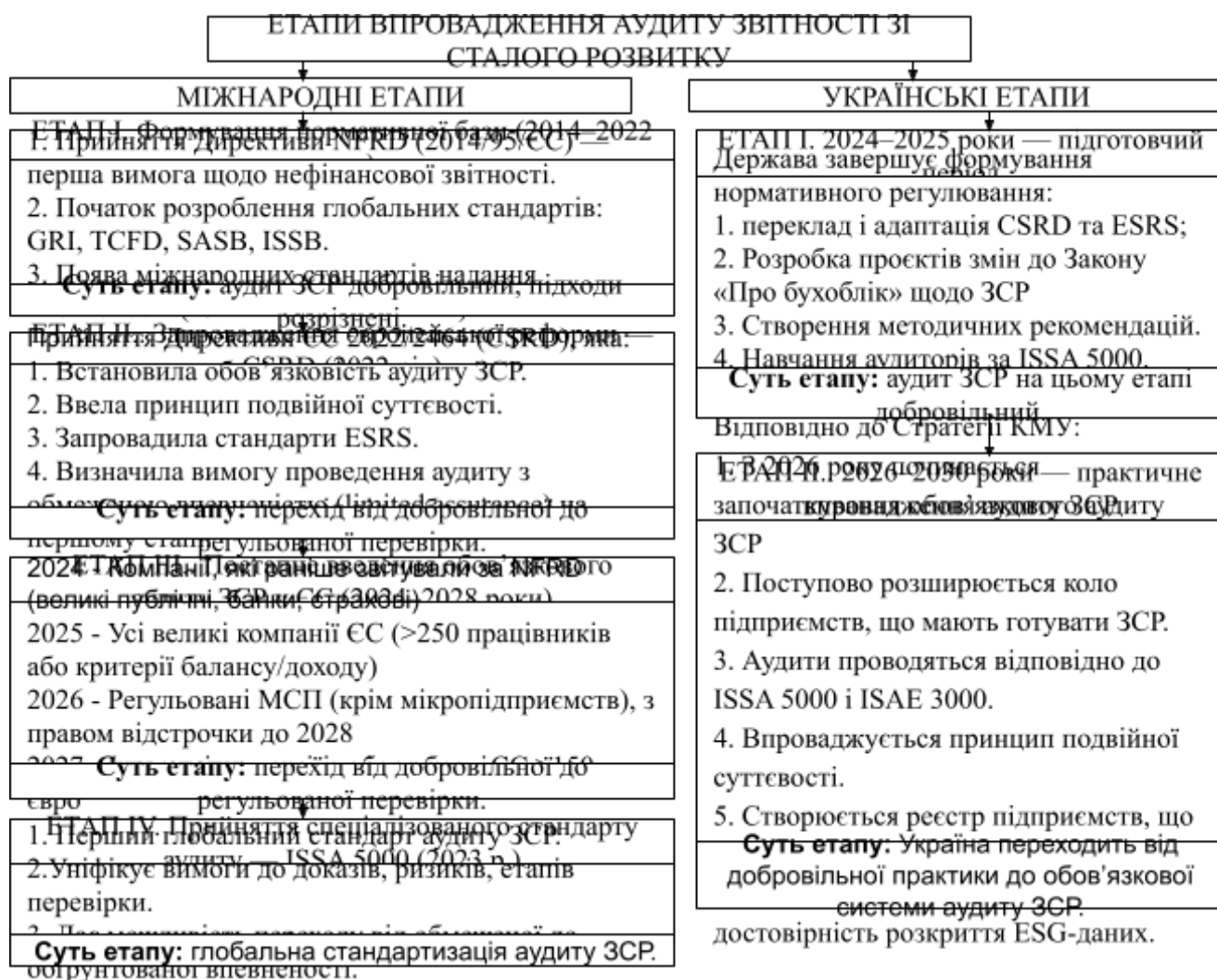


Рис. 1.5 Етапи впровадження аудиту звітності зі сталого розвитку: міжнародний та український контекст [10, 13, 19, 22, 68, 69]

Єдиним нормативним документом, який регламентує порядок виконання всіх завдань з надання впевненості, що стосуються питань сталого розвитку, стає Міжнародний стандарт із забезпечення сталого розвитку 5000 «Загальні вимоги до завдань із забезпечення сталого розвитку». Характеристика Міжнародного стандарту із забезпечення сталого розвитку ISSA 5000 наведена в таблиці 1.19

Таблиця 1.19

Характеристика Міжнародного стандарту із забезпечення сталого розвитку ISSA 5000

№	Параметр	Характеристика ISSA 5000
1	2	3
1	Назва стандарту	ISSA 5000 - «Загальні вимоги до завдань із забезпечення сталого розвитку» (International Standard on Sustainability Assurance).
2	Орган-розробник	IAASB - Міжнародна рада зі стандартів аудиту та забезпечення.
3	Рік прийняття	2023 рік (перший глобальний стандарт для аудиту ЗСР).
4	Мета стандарту	Встановити єдині міжнародні вимоги до проведення незалежного аудиту (надання впевненості) щодо звітності зі сталого розвитку.
5	Сфера застосування	Усі завдання з надання обмеженої або обґрунтованої впевненості щодо екологічних, соціальних та управлінських (ESG) показників.
6	Ключові принципи	Професійний скептицизм, незалежність, професійне судження, достатність і належність доказів, відповідність критеріям звітності.
7	Основні етапи виконання завдання	Прийняття завдання; планування; оцінка ризиків; визначення суттєвості; отримання доказів; оцінка внутрішнього контролю; формування висновку; звітування.
8	Види впевненості	Обмежена впевненість (limited assurance) та обґрунтована впевненість (reasonable assurance).
9	Зв'язок з іншими нормативними актами	Використовується для аудиту звітності, підготовленої за ESRS; забезпечує виконання вимог CSRD щодо незалежної перевірки ЗСР.
10	Значення для практики	Підвищує довіру користувачів до ESG-звітності, забезпечує глобальну уніфікацію аудиту, зменшує ризики greenwashing, встановлює професійні правила для аудиторів.

Джерело: складено автором за [10, 13, 19, 22]

Як свідчить порівняльний аналіз міжнародного та вітчизняного підходів до аудиту ЗСР, що наведена в додатку К, ключові відмінності між українською та європейською практиками виконання завдання з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку полягають у рівні надання впевненості, ступені

формалізації контрольних процедур та професійній підготовці аудиторів. Україна перебуває на етапі поступової адаптації до вимог Директиви (ЄС) 2022/2464 (CSRD) та Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS), у зв'язку з чим впровадження методології подвійної суттєвості, сертифікація фахівців за міжнародними стандартами та створення єдиної системи екологічного й соціального обліку є пріоритетними напрямками гармонізації з міжнародною практикою.

Аудит звітності зі сталого розвитку перебуває на етапі активного становлення як у міжнародній, так і у вітчизняній практиці. Незважаючи на швидке вдосконалення нормативної бази, аудитори стикаються з низкою викликів, пов'язаних зі специфікою нефінансової інформації, різнорівневим розвитком систем збору даних, недостатньою стандартизацією та браком професійної експертизи. Водночас характер проблем, пов'язаних з впровадженням обов'язкового аудиту в Україні, суттєво відрізняється від країн ЄС, де аудит звітності зі сталого розвитку уже став обов'язковим відповідно до CSRD (додаток Л),

Отже, аудит звітності зі сталого розвитку в Україні ускладнюється відсутністю повноцінної нормативної бази та систем збору якісних ESG-даних. Підприємства подають інформацію вибірково, що підвищує ризики викривлень, а аудиторам бракує спеціалізованих знань і інструментів. Низька культура нефінансової звітності та недостатня підготовленість фахівців створюють перешкоди для запровадження ефективного аудиту ЗСР в Україні.

Висновки до розділу 1

Проаналізувавши теоретико-методичні засади звітності про сталий розвиток підприємства та її аудиту, можна зробити такі висновки:

1. Сталий розвиток розглядається як збалансована модель економічного, соціального та екологічного розвитку суспільства, що забезпечує задоволення потреб нинішнього покоління без загрози для майбутніх, реалізується через принципи збалансованості, довгостроковості, відповідальності та раціонального використання ресурсів. Доведено, що підприємства відіграють ключову роль у досягненні Цілей сталого розвитку ООН шляхом інтеграції ESG-факторів у стратегію та операційну діяльність.

2. Узагальнення наукових підходів до трактування нефінансової звітності дозволило визначити її як інструмент комплексного розкриття впливу підприємства на довкілля, суспільство та систему корпоративного управління. Обґрунтовано, що звітність зі сталого розвитку є найбільш системною формою нефінансової звітності, яка забезпечує прозорість, порівнюваність та підзвітність інформації для широкого кола стейкхолдерів.

3. Дослідження міжнародних форматів нефінансової звітності (GRI, інтегрована звітність, управлінський звіт) засвідчило поступовий перехід від добровільних форм розкриття інформації до обов'язкової корпоративної звітності зі сталого розвитку відповідно до Директиви ЄС CSRD. Визначено, що саме стандарти ESRS формують єдину методологічну основу структури та змісту такої звітності.

4. Встановлено, що ключовою методологічною особливістю сучасної звітності зі сталого розвитку є застосування принципу подвійної суттєвості, який поєднує оцінку впливу ESG-факторів на фінансовий стан підприємства та вплив діяльності підприємства на довкілля і суспільство. Доведено, що реалізація цього принципу є необхідною умовою забезпечення достовірності та релевантності нефінансової інформації.

5. У роботі систематизовано міжнародні стандарти у сфері сталого розвитку та корпоративної звітності (GRI, ISO 14001, SA8000, CDP,

CSRD/ESRS), які регламентують вимоги до розкриття екологічних, соціальних і управлінських показників (ESG). Визначено, що їх дотримання забезпечує прозорість діяльності підприємств, довіру інвесторів і доступ до міжнародних ринків.

6. Аналіз нормативно-правового регулювання у світі та в Україні показав, що національна система звітності перебуває на етапі трансформації у напрямі гармонізації з європейськими вимогами CSRD/ESRS. Визначено поетапний характер впровадження звітності зі сталого розвитку та її аудиту в Україні у 2024-2030 роках.

7. Узагальнення світового та вітчизняного досвіду аудиту звітності зі сталого розвитку дало змогу встановити, що аудит нефінансової інформації ґрунтується на стандартах ISAE 3000 та передбачає застосування обмеженої або обґрунтованої впевненості. Доведено зростаючу роль аудиту як інструменту підвищення довіри до ESG-даних і зниження нефінансових ризиків.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ФОРМУВАННЯ(складання) ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК ТА ЇЇ АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Нова пошта»

Дослідження діючої системи формування нефінансової звітності в сфері сталого розвитку було виконано на прикладі діяльності ТОВ «Нова пошта» (далі - Товариство) - провідної української логістичної компанії, яка спеціалізується на наданні послуг експрес-доставки посилок, вантажів і кореспонденції на внутрішньому та міжнародному ринках. Товариство функціонує як частина групи NOVA, що охоплює декілька юридичних осіб, об'єднаних спільною логістичною, фінансовою та операційною моделлю. Така структура дозволяє оптимізувати управління майном, розмежовувати функції між бізнес-напрямами та концентрувати інвестиції у ключових інфраструктурних вузлах.

Діяльність Товариства має багатoproфільний характер і охоплює логістичні, інфраструктурні, фінансові та цифрові компоненти, що забезпечують повний цикл обслуговування клієнтів у сфері поштово-логістичних послуг.

Логістична діяльність Товариства включає процеси приймання, обробки, транспортування та доставки відправлень кінцевому споживачу через розгалужену мережу відділень і логістичних центрів із централізованою системою управління потоками. Основні напрями діяльності Товариства наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1 Основні напрями діяльності Товариства

Товариство має багаторівневу організаційну структуру, що забезпечує ефективне управління масштабною логістичною мережею. Структура включає центральний офіс, регіональні управління та операційні підрозділи, до яких належать відділення, сортувальні центри, логістичні хаби та кур'єрські служби. Центральний офіс здійснює стратегічне управління, координацію бізнес-процесів та контроль за діяльністю регіональних підрозділів. Логіка організаційної ієрархії представлена на рис. 2.2.

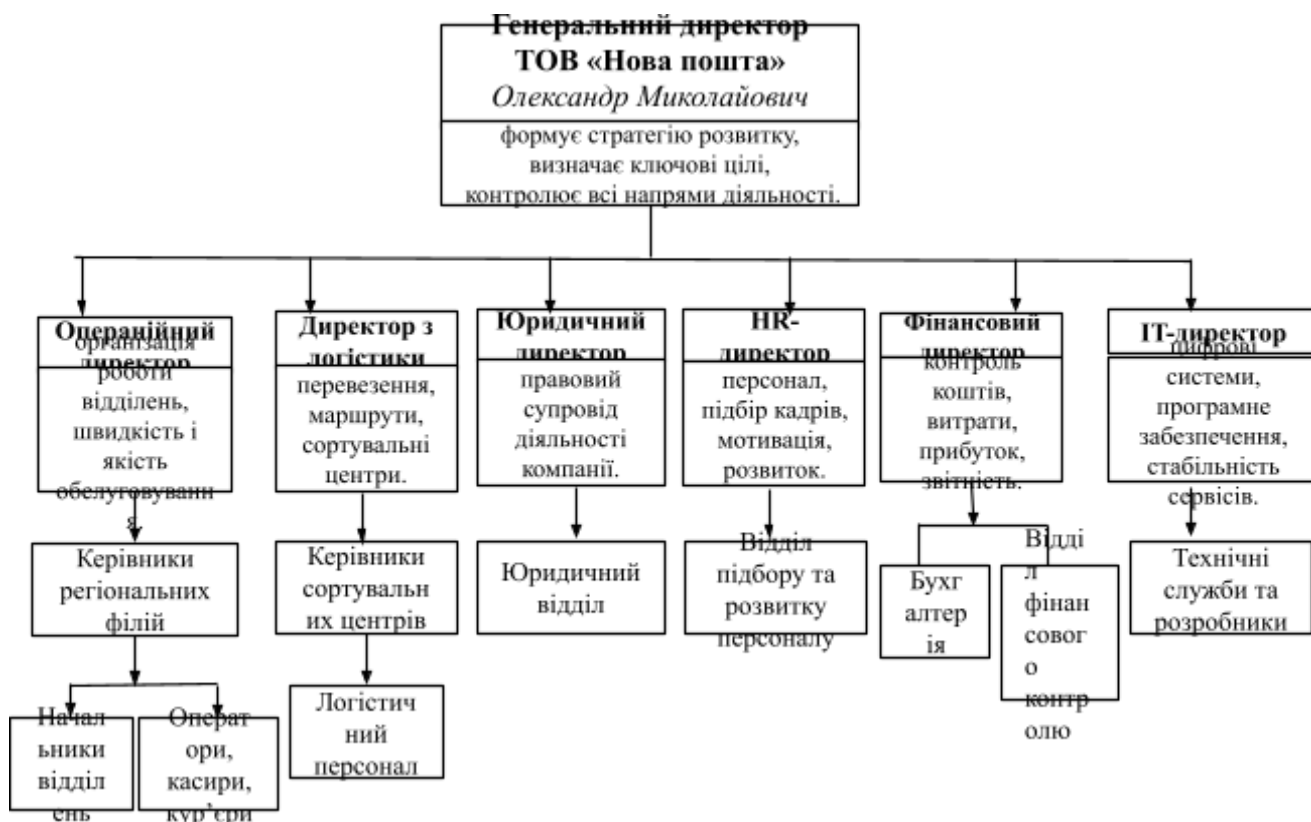


Рис. 2.2 Організаційна структура управління Товариства

Товариство є одним із найбільших логістичних операторів України, майнова структура якого формується під впливом масштабної операційної діяльності та постійних інвестицій у розвиток логістичної інфраструктури. Основу майна підприємства складають необоротні активи, які представлені нерухомістю, виробничо-складськими комплексами, сортувальним обладнанням, транспортними засобами та технологічними системами.

Характеристика споживачів та напрямів подальшого розвитку Товариства наведена в таблиці 2.1

Таблиця 2.1

Характеристика споживачів та напрямів розвитку Товариства

№	Показник	Характеристика
1	2	3
1.	Основні споживачі	Юридичні та фізичні особи України, малі та великі підприємства
2.	Поточні країни присутності	Польща, Італія, Франція

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
3.	Заплановане розширення у 2024 р.	14 країн
4.	Країни майбутньої експансії	Іспанія, Туреччина, Нідерланди, Бельгія, Швейцарія, Португалія та ін.
5.	Стан компанії	Стабільна, з позитивними перспективами розвитку
6.	Ключові напрями удосконалення	Підвищення якості послуг, швидкості доставки, розширення географії
7.	Рекомендовані інструменти	CRM-системи, аналітика замовлень, персоналізовані пропозиції, підтримка клієнтів
8.	Стратегічна мета	Зростання обсягу замовлень та підвищення конкурентоспроможності

Напрями розвитку Товариства, орієнтація на розширення географії присутності, підвищення якості обслуговування та впровадження сучасних інструментів взаємодії з клієнтами безпосередньо відображаються у фінансових результатах підприємства (табл. 2.2).

З таблиці 1 видно, що у 2021-2024 рр. дохід Товариства за більшістю видів послуг має позитивну динаміку, особливо у сфері доставки з інтернет-магазинів, що підтверджує зростання попиту на логістичні послуги в умовах розвитку електронної комерції. Водночас дохід від послуги «письмова кореспонденція» демонструє тенденцію до зниження, що пов'язано зі скороченням використання традиційних поштових відправлень. Загалом динаміка структури доходів свідчить про орієнтацію Товариства на розвиток сучасних логістичних сервісів та посилення позицій у сфері електронної комерції. Відсоткове співвідношення доходів Товариства за видами послуг у 2024 році. наведено в додатку М

Таблиця 2.2.

Динаміка та структура доходів Товариства

Показник	Роки								Відхилення, %	
	2021		2022		2023		2024		2024-2023	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис.грн	%
Посилки	1250000	6	3550000	15	6236178	17,1	7920000	17,7	1683822	27,00
Грошові перекази	2050000	9,8	1950000	8,2	2301186	6,3	2510000	5,6	208814	9,07
Письмова кореспонденція	1560000	7,5	1080000	4,6	853372	2,3	920000	2	66628	7,81
Періодичні видання	2300000	11	1300000	5,5	2009435	5,5	2170000	4,8	160565	7,99
Доставка з інтернет-магазинів	7900000	37,9	10800000	45,6	19912008	54,6	25950000	57,9	6037992	30,32
Торгівельна діяльність	3550000	17	2100000	8,9	1848972	5,1	2260000	5	411028	22,23
Зберігання вантажу	1200 000	5,8	1250000	5,3	1786975	4,9	2210000	4,9	423025	23,67
Послуги електрозв'язку	110000	0,5	580000	2,4	696556	1,9	750000	1,7	53444	7,67
Інші послуги	923502	4,4	1077034	4,5	824197	2,3	1 009 857	2,3	185660	22,53
Разом	20843 502	100	23687034	100	36468879	100	44 779 857	100	8310978	22,79

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності підприємства за 2021-2024 рр.

Основні техніко-економічні показники діяльності Товариства за даними фінансової звітності суб'єкта господарювання за 2021-2024 рр., представлено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Основні техніко-економічні показники діяльності Товариства за даними фінансової звітності суб'єкта господарювання за 2021-2024 рр., в тис. грн

Показники	2021	2022	2023	2024	Абсолютне відхилення, +/-			Відносне відхилення, %		
					2022-2021	2023-2022	2024-2023	2022-2021	2023-2022	2024-2023
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
Чистий дохід від реалізованої продукції	20843502	23687034	36468879	44779857	2843532	12781845	8310978	13,64	53,96	22,79
Собівартість реалізованої продукції	16441004	19276532	28625037	35284709	2835528	9348505	6659672	17,25	48,50	23,27
Валовий прибуток	4402498	4410502	7843842	9495148	8004	3433340	1651306	0,18	77,84	21,05
Витрати на збут	561844	439130	856282	908227	-122714	417152	51945	-21,84	95,00	6,07
Адміністративні витрати	1923703	1673172	2985829	4209338	-250531	1312657	1223509	-13,02	78,45	40,98
Інші операційні витрати	508590	593974	774662	755247	85384	180688	-19415	16,79	30,42	-2,51
Чистий фінансовий прибуток	2600320	2135960	3967156	2500331	-464360	1831196	-1466825	-17,86	85,73	-36,97
Необоротні активи	8305491	12319191	18769254	24548276	4013700	6450063	5779022	48,33	52,36	30,79
Оборотні активи	5192636	3435729	4332452	7037517	-1756907	896723	2705065	-33,83	26,10	62,44
Власний капітал	4491224	6516072	9508308	11588379	2024848	2992236	2080071	45,08	45,92	21,88
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	3897300	3787630	5337000	9225802	-109670	1549370	3888802	-2,81	40,91	72,86
Поточні зобов'язання і забезпечення	5109603	5451218	8256398	10771612	341615	2805180	2515214	6,69	51,46	30,46
Валюта балансу	13498127	15754920	23101706	31585793	2256793	7346786	8484087	16,72	46,63	36,72
Чисельність працівників	29790	27819	26327	27509	-1971	-1492	+1182	-6,62	-5,36	4,49

Джерело: фінансова звітність підприємства за 2021-2024 рр.

Результати діяльності Товариства за 2021-2024 роки свідчать про його фінансову нестабільність. Постійне зростання собівартості продукції та зменшення чистого прибутку сприяє погіршенню фінансового стану Товариства

Середня чисельність штатних працівників Товариства у 2021-2023 рр. мала тенденцію до скорочення, однак у 2024 р. спостерігається зростання на 4,49%, що свідчить про відновлення активності та розширення операційної діяльності підприємства.

Інфраструктура Товариства характеризується високим рівнем розвитку та охоплює мережу відділень, поштоматів, логістичних центрів і сортувальних терміналів, що забезпечує оперативну обробку значних обсягів відправлень і стабільність логістичних процесів на всій території країни.

Ключові елементи майна та інфраструктури підприємства з точки зору їх економічного призначення та функціональної ролі у логістичному процесі наведено в таблиці 2.4

Таблиця 2.4

Узагальнена таблиця майнової структури та інфраструктури Товариства

№	Категорія	Основні елементи	Функціональне призначення
1	2	3	4
1.	Нерухоме майно	Офісні будівлі, склади, логістичні термінали, хаби	Забезпечує просторову основу діяльності, розміщення персоналу та зберігання вантажів
2.	Транспортна інфраструктура	Вантажні автомобілі, фургони, спеціалізований транспорт	Виконання перевезень між регіонами та забезпечення доставки клієнтам
3.	Технологічне обладнання	Сортувальні лінії, автоматизовані системи, конвеєри	Прискорення обробки відправлень та зниження операційних витрат
4.	Мережа обслуговування	Відділення, поштомати, пункти видачі	Безпосередня взаємодія з клієнтами, прийом і видача посилок

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
5.	ІТ-інфраструктура	Сервери, програмне забезпечення, цифрові платформи	Управління логістичними потоками та обліковими процесами
6.	Енергетична інфраструктура	Генератори, резервні системи живлення	Забезпечення безперервної роботи в умовах енергетичної нестабільності

Джерело: складено автором на основі звітності підприємства

Значна частина об'єктів інфраструктури функціонує на умовах оренди, що є типовим для великих логістичних операторів і дозволяє зменшувати навантаження на капітал та підвищувати гнучкість у розміщенні відділень.

Компанія систематично інвестує значні кошти у розвиток матеріально-технічної бази, що свідчить про орієнтацію компанії на довгострокову стабільність і технологічну модернізацію. Основними напрямками інвестування є: будівництво нових логістичних терміналів, модернізація сортувальних ліній, розширення мережі відділень, оновлення автопарку, цифровізація процесів, впровадження енергоефективних технологій. Такі інвестиції сприяють підвищенню пропускної здатності системи, зменшенню операційних витрат у довгостроковій перспективі та підвищенню якості сервісу.

Бухгалтерський облік в Товаристві ведеться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та положень облікової політики (табл. 2.5)

Таблиця 2.5

Організація бухгалтерського обліку в Товаристві

№	Елемент облікової системи	Характеристика
1	2	3
1	Нормативне забезпечення	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО, облікова політика

Продовження таблиці 2.5

1	2	3
2	Форма обліку	Автоматизована з використанням корпоративних ІТ-систем
3	Облікова політика	Визначає методи оцінки активів, амортизацію, порядок визнання доходів і витрат
4	Принцип обліку	Нарахування та відповідність доходів і витрат
5	Основні об'єкти обліку	Доходи від логістичних послуг, транспортні витрати, основні засоби, запаси
6	Амортизація	Амортизація здійснюється відповідно до встановлених строків корисного використання основних засобів згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби». Прямолінійний метод амортизації.
7	Внутрішній контроль	Забезпечує достовірність даних і запобігає порушенням
8	Інформаційна взаємодія	Інтеграція бухгалтерських програм із логістичними системами

Фінансова звітність Товариства формується відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Концептуальною основою підготовки фінансової звітності є Концептуальна основа фінансової звітності МСФЗ. Також Товариство та формує елементи нефінансової звітності, що містять інформацію про екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності (табл. 2.6)

Кадровий склад Товариства формується з урахуванням специфіки діяльності компанії як національного логістичного оператора та охоплює як управлінський, так і виробничо-операційний персонал. Структура персоналу має функціональну спрямованість і поділяється на категорії залежно від ролі у процесі надання послуг: управління, організація логістики, обслуговування клієнтів, технічне забезпечення та цифрова підтримка. У таблиці 2.7 відображено функціональну структуру персоналу та його роль у діяльності Товариства.

Система формування та подання звітності Товариства

№	Вид звітності	Нормативно-правова база	Зміст	Строки та адресати	Призначення
1	2	3	4	5	6
1	Фінансова	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; НП(С)БО; МСФЗ (для консолідованої звітності групи).	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки.	Податкові органи, держоргани	Оцінка фінансового стану
2	Податкова	Податковий кодекс України; накази Мінфіну щодо форм декларацій.	Декларація з ПДВ; декларація з податку на прибуток; розрахунки з інших податків і зборів.	ДПС України	Контроль виконання податкових зобов'язань
3	Статистична	Закон України «Про державну статистику»; накази Держстату щодо форм державної статистичної звітності	Показники господарської діяльності, форми №1-П, №1-Підприємництво, обсяги послуг тощо.	Держстат України	Формування макроекономічної інформації
4	Нефінансова	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 11 ¹); Європейська Директива CSRD (орієнтир); внутрішні політики сталого розвитку «Нової пошти».	ESG-показники, соціальні, екологічні та управлінські дані; звіт зі сталого розвитку (Sustainability Report).	Внутрішні та зовнішні користувачі	Оцінка сталого розвитку

У таблиці 2.7 відображено функціональну структуру персоналу та його роль у діяльності Товариства. Така структуризація кадрового потенціалу забезпечує чіткий розподіл функціональної відповідальності, підвищує керованість процесів та сприяє зростанню операційної ефективності підприємства.

Таблиця 2.7

Функціональна структуру персоналу та його роль у діяльності підприємства.

№	Категорія персоналу	Основні функції	Значення для діяльності
1	2	3	4
1.	Управлінський	Планування, координація, контроль	Формування стратегічних рішень
2.	Операційний	Прийом, сортування, обробка відправлень	Забезпечення логістичних процесів
3.	Кур'єри та водії	Доставка посилок	Реалізація послуги для клієнта
4.	ІТ-персонал	Супровід цифрових систем	Підтримка автоматизації
5.	Технічний	Обслуговування обладнання	Безперервність функціонування

Таким чином, функціонування Товариства базується на поєднанні принципів економічної ефективності, клієнтоорієнтованості, інноваційності та раціонального використання ресурсів. Їх реалізація забезпечує стабільність операційної діяльності, узгодженість управлінських рішень і формує основу довгострокового стратегічного розвитку підприємства.

2.2. Фінансово-екологічний аналіз діяльності підприємства

Фінансово-екологічний аналіз Товариства спрямований на оцінку динаміки ключових фінансових показників підприємства та виявлення тенденцій змін екологічного навантаження в контексті його сталого розвитку. Дослідження охоплює аналіз майнового стану Товариств, його фінансової стійкості, ліквідності та рівня екологічної відповідальності, що дозволяє комплексно оцінити результативність діяльності підприємства та його здатність до довгострокового функціонування. Аналіз активів Товариства наведено в додатку Н

За період 2021-2024 рр. загальна вартість активів зросла на 18 087 666 грн або 134%, що свідчить про істотне розширення діяльності Товариства, про

зростання економічного потенціалу та про формування значно потужнішої майнової бази. Товариство перебуває у фазі активного розвитку, а не стагнації чи скорочення.

Доля необоротних активів у їх загальній величині зросла з 61,53% до 77,72% , що чітко вказує на інвестиційну спрямованість, розширення виробничої бази, орієнтацію на довгострокове функціонування. Особливо показове зростання основних засобів на 8 127 418 грн (132,33%).

Попри домінування необоротних активів, оборотні ресурси теж демонструють позитивну динаміку з 5 192 636 грн до 7 037 517 грн (+35,53%), при цьому грошові кошти та їх еквіваленти зросли у 35 разів (+3405,56%). Це свідчить про суттєве покращення ліквідності, зростання фінансової гнучкості, посилення здатності підприємства до самофінансування та своєчасних розрахунків.

Короткострокова дебіторська заборгованість зменшилась на 833 278 грн (-33,69%), а довгострокова дебіторська заборгованість ліквідована повністю, що вказує на покращення платіжної дисципліни контрагентів, жорсткішу кредитну політику, більш ефективне управління розрахунками.

Запаси зросли на 67,99%, але їх питома вага залишається низькою (1,26% у 2024 р.), що свідчить про відсутність надлишкового накопичення, оптимальний рівень товарно-матеріальних ресурсів, ефективне управління оборотним капіталом.

Отже, підприємство демонструє стабільне зростання вартості активів, оптимізацію їх структури, інвестиційну орієнтацію на майбутнє, покращення ліквідності, зміцнення фінансової дисципліни. Фінансовий стан можна охарактеризувати як стійкий, стратегічно орієнтований на розвиток та потенційно інвестиційно привабливий. Підприємство переходить від етапу базового функціонування до етапу системного розширення та укріплення позицій.

З метою оцінки технічного стану та інтенсивності відтворення основних засобів підприємства доцільно провести розрахунок системи відносних показників, зокрема коефіцієнтів зносу, придатності, надходження та вибуття.

Вихідні дані для розрахунку показників технічного стану та відтворення основних засобів узагальнено у таблиці 2.8, сформованій на підставі балансу та приміток до фінансової звітності.

Таблиця 2.8

Вихідні дані для розрахунку показників основних засобів Товариства

Показник	Роки (тис.грн)		
	2022	2023	2024
Первісна (умовна) вартість ОЗ на початок року	8426565	10178235	13852844
Первісна (умовна) вартість ОЗ на кінець року	10178235	13852 844	20300793
Накопичена амортизація на кінець року	3337493	4525606	6031694
Залишкова (балансова) вартість ОЗ на кінець року	6840742	9327 238	14269099
Надходження основних засобів за рік	1945207	3160441	6329287
Вибуття основних засобів за рік	145034	30005	237266

Джерело: Складено автором на основі звітності підприємства за 2021-2024 рр.

Отримані в ході розрахунків показники, представлено в таблиці 2.9, дозволяють комплексно оцінити ступінь зношеності матеріально-технічної бази підприємства, інтенсивність її оновлення та контрольованість процесів вибуття активів.

Проведений аналіз технічного стану та відтворення основних засобів за 2022-2024 рр. свідчить про позитивні структурні зміни у виробничому потенціалі підприємства. Коефіцієнт зносу основних засобів має тенденцію до зниження (з 0,328 у 2022 р. до 0,297 у 2024 р.), що супроводжується відповідним зростанням коефіцієнта придатності.

Водночас суттєве зростання коефіцієнта надходження основних засобів, особливо у 2024 році (0,312), свідчить про активну інвестиційну політику та оновлення матеріально-технічної бази. Коефіцієнт вибуття залишається на помірному рівні, що вказує на контрольований процес списання та заміни застарілих активів. Загалом виявлені тенденції підтверджують інвестиційно-орієнтований характер розвитку підприємства та покращення якості основних засобів

Темпи зростання показників свідчать, що найбільш інтенсивні структурні зміни у відтворенні основних засобів відбулися у 2024 році. Зокрема, темп зростання коефіцієнта надходження становив 136,8%, що підтверджує активізацію інвестиційних процесів. Водночас зниження коефіцієнта зносу на 9,2% у 2024 р. порівняно з 2023 р. є позитивною ознакою оновлення матеріально-технічної бази підприємства.

Результати аналізу власного капіталу та зобов'язань Товариства за аналізуємий період представлені в додатку О

Таблиця 2.9

Показники технічного стану та інтенсивності відтворення основних засобів Товариства

Назва коефіцієнта	Формула	Роки			Абсолютне відхилення		Темп зростання %	
		2022	2023	2024	2023-2022	2024-2023	2023-2022	2024-2023
Коефіцієнт зносу ОЗ	Накопичена амортиз. / перв. вартість ОЗ (на кінець)	0,328	0,327	0,297	-0,001	-0,030	99,7	90,8
Коефіцієнт придатності ОЗ	1- Кзн	0,672	0,673	0,703	0,001	0,03	100,1	104,5
Коефіцієнт надходження ОЗ	Надходження / перв вартість ОЗ (на кін)	0,191	0,228	0,312	0,037	0,084	119,4	136,8
Коефіцієнт вибуття ОЗ	Вибуття / перв. вартість ОЗ (на кін)	0,017	0,003	0,017	-0,014	0,014	17,6	566,7

Як свідчать результати аналізу (додаток О) основний фактор зростання власного капіталу Товариства на 7 067 155 грн (157,36%) - це збільшення величини нерозподіленого прибутку на 159,09%. Однак його частка у структурі пасивів в 2024 р. знизилась в порівнянні з 2023 р. на 4,53, що свідчить про перехід Товариства до більш активного використання позикових ресурсів.

Довгострокові зобов'язання зросли на 5 328 502 грн (136,67%), а їх частка в загальній сумі підвищилась з 28,87% до 29,22% в основному за рахунок збільшення довгострокових позик на 248,48%, що свідчить про реалізацію стратегічних проєктів, пов'язаних з модернізацією та розширенням інфраструктури Товариства.

Зростання короткострокової кредиторської заборгованості на 110,75% у 2024 р. порівняно з 2021 р. у поєднанні зі зростанням активів свідчить про активізацію операційної діяльності Товариства та розширення розрахунків з контрагентами.

У 2024 році підприємство чітко демонструє перехід до моделі: «Прискорене зростання за рахунок зваженого залучення позикового капіталу». Це не є негативним, якщо зберігається прибутковість, боргове навантаження обслуговується без тиску на ліквідність, інвестиції генерують майбутній дохід.

Аналіз фінансових результатів діяльності Товариства за 2021 - 2024 рр. наведено у таблиці 2. 10

Таблиця 2.10

Динаміка фінансових результатів Товариства 2021-2024

Динаміка фінансових результатів							
Показник		2021 рік, грн	2022 рік, грн	2023 рік, грн	2024 рік, грн	Відхилення, грн 2024-2021	Темп зміни, %
1.	Дохід	20843502	23687034	36468879	44779857	23936355	214.9
2.	Операційні витрати	19435141	21852785	33241810	41157521	21722380	211.7
5.	Операційний прибуток / збиток	1611195	2530417	3808343	4407990	2796795	273.6
6.	Фінансові доходи	1814806	1138698	2706514	2953039	1138233	162.8

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5	6	7	8
7.	Фінансові витрати	-630813	-887690	-1248217	-2034444	-1403631	322.6
9.	Прибуток / збиток до оподаткування	2794933	2390352	4438175	2836637	41704	101.5
10.	Податок на прибуток	-194613	-254392	-471019	-336306	-141693	-172.8
11.	Чистий прибуток за період	2600320	2135960	3967156	2500331	-99989	-96.2

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності підприємства за 2021-2024 рр.

Аналіз динаміки фінансових результатів Товариство за 2021-2024 роки свідчить про суттєве зростання масштабів діяльності підприємства, що підтверджується збільшенням доходу з 20843502 грн до 44779857 грн, тобто на 23936355 грн або на 214,9%. Водночас операційні витрати зросли майже пропорційними темпами - на 21722380 грн (211,7%), що практично нівелювало позитивний ефект від розширення обсягів реалізації.

Операційний прибуток зріс на 273,6%, що є позитивною тенденцією, проте стрімке зростання фінансових витрат - більш ніж утричі - суттєво посилило навантаження на фінансовий результат підприємства. У результаті чистий прибуток знизився на 99989 грн, а темп його зміни склав лише 96,2%, що свідчить про погіршення загальної фінансової результативності.

Таким чином, Товариство перебуває у фазі інтенсивного зростання, однак фінансова траєкторія підприємства вказує на формування дисбалансу між доходами та витратами. Подальший розвиток має бути орієнтований на оптимізацію витратної структури, підвищення операційної рентабельності та посилення контролю фінансового навантаження, що є ключовими умовами забезпечення стабільної прибутковості у довгостроковій перспективі.

Для оцінки ефективності діяльності Товариства використовуються показники рентабельності, результати аналізу яких за досліджуємий період представлені в таблиці 2.11 та на рисунку 2.3

Аналіз динаміки рентабельності Товариства за 2022-2024 роки свідчить про загальну прибутковість його діяльності, однак з помітною зміною ефективності у часі.

Таблиця 2.11

Аналіз динаміки показників рентабельності

Показник	Норматив	Роки		
		2022	2023	2024
Рентабельність активів, %	>5	14,60	20,42	9,14
Рентабельність власного капіталу, %	>10	38,81	49,51	23,74
Рентабельність продукції, %	>20	11,58	11,46	10,71
Чиста рентабельність реалізованої продукції, %	>15	9,02	10,88	5,58

Складено автором на основі фінансової звітності підприємства за 2021-2024 рр.

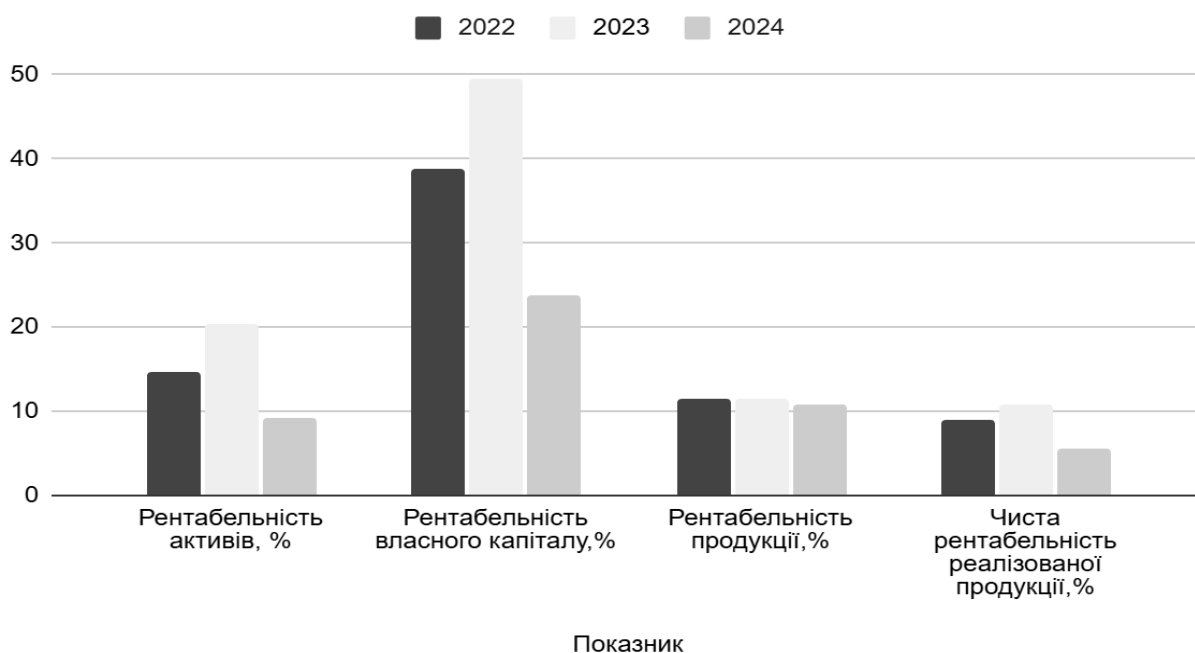


Рис. 2.3. Динаміка показників рентабельності

Таким чином, результати аналізу свідчать про стабільну прибутковість і ефективну роботу Товариства з активами та власним капіталом, проте спостерігається негативна тенденція щодо прибутковості продукції та чистої рентабельності реалізації. Це створює ризики зниження фінансової стійкості у перспективі. Для підвищення рентабельності доцільно оптимізувати виробничі

витрати, переглянути цінову політику, посилити контроль за операційною ефективністю, впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності активів.

Одним з напрямів аналізу фінансового стану Товариства є оцінка його фінансової стійкості, платоспроможності (ліквідності) та ділової активності.

Результати аналізу показників фінансової стійкості Товариства представлені в таблиці 2.12. та на рисунку 2.4

Таблиця 2.12

Динаміка показників фінансової стійкості

Показники	Роки				Відхилення 2024-2021	
	2021	2022	2023	2024	Цифрове	%
Коефіцієнт автономії	0,33	0,41	0,41	0,37	0,04	0,1212
Коефіцієнт фінансової залежності	3,01	2,42	2,43	2,73	-0,28	-9,30%
Коефіцієнт фінансової стійкості	2,01	1,42	1,43	1,73	-0,28	-13,93%
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,67	0,59	0,59	0,63	-0,04	-5,97%

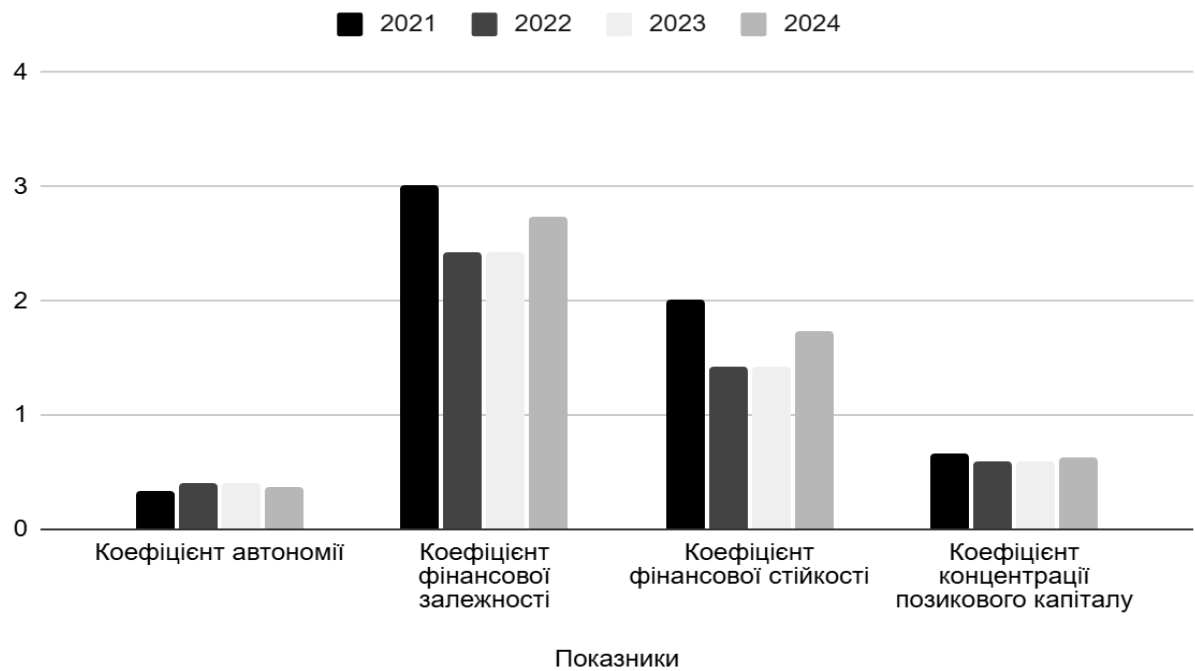


Рис. 2.4 Динаміка показників фінансової стійкості підприємства за 2021-2024 роки

Аналіз показників фінансової стійкості Товариства за 2021-2024 роки свідчить в цілому про стабільний, проте помірно залежний від позикових ресурсів фінансовий стан. Динаміка коефіцієнтів автономії, фінансової залежності, фінансової стійкості протягом досліджуваного періоду свідчить про незначне посилення фінансової незалежності Товариства, зниження тиску зовнішніх джерел фінансування на діяльність підприємства

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу, незважаючи на зменшення його величині протягом звітного періоду, залишається відносно високим, що підтверджує вагому роль кредитних ресурсів у фінансуванні активів підприємства.

У цілому фінансову стійкість Товариства можна охарактеризувати як задовільну з тенденцією до покращення. Товариство зберігає здатність виконувати свої зобов'язання та підтримувати стабільну діяльність, однак подальше зміцнення фінансової незалежності потребує нарощування власного капіталу та стриманого управління борговим навантаженням.

Аналіз ліквідності балансу полягає в порівнянні засобів активу, які згруповані за ступенем зменшення ліквідності, з короткостроковими зобов'язаннями, які групуються за ступенем терміновості їхнього погашення. Аналіз ліквідності Товариства виконано за допомогою коефіцієнтів, які наведені в таблиці 2.13

Таблиця 2.13

Аналіз динаміки показників ліквідності

Показник	Норматив	Роки			
		2021	2022	2023	2024
Коефіцієнт загальної (поточної) ліквідності	>1,5	1,02	0,63	0,52	0,65
Коефіцієнт швидкої ліквідності	>1	0,97	0,55	0,47	0,62
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0.2-0.5	0,02	0,013	0,13	0,269

Отримані значення показників ліквідності дозволяють оцінити рівень фінансового ризику як підвищений, що вимагає коригування політики управління оборотним капіталом.

Аналіз показників ліквідності Товариства за 2021-2024 роки свідчить про недостатній рівень платоспроможності у короткостроковій перспективі. Коефіцієнт загальної ліквідності протягом усього періоду залишається нижчим за нормативне значення 1,5, що означає нестачу оборотних активів для повного покриття поточних зобов'язань. Аналогічна ситуація спостерігається і за коефіцієнтом швидкої ліквідності, який також не досягає нормативного рівня >1 .

Водночас позитивною тенденцією є поступове покращення показників у 2024 році порівняно з 2022-2023 роками. Особливо це стосується коефіцієнта абсолютної ліквідності, який у 2024 році досяг нормативного діапазону (0,269), що свідчить про зростання обсягу грошових коштів та підвищення здатності підприємства негайно погасити частину зобов'язань.

У цілому ліквідність підприємства можна охарактеризувати як недостатню, але таку, що має тенденцію до покращення. Для зміцнення платоспроможності доцільно збільшувати обсяг оборотних активів та оптимізувати структуру поточних зобов'язань, що сприятиме підвищенню фінансової стабільності у майбутньому.

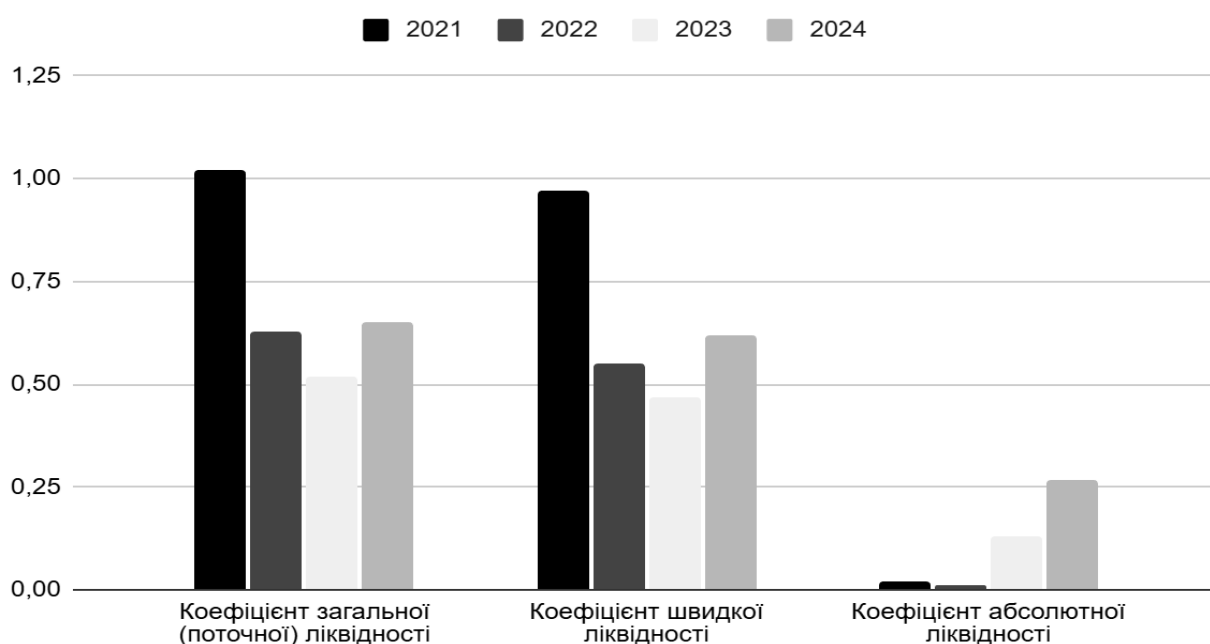


Рис. 2. 5 Динаміка показників ліквідності підприємства за 2021-2024 роки

Упродовж досліджуваного періоду підприємство демонструє істотне погіршення загальної та швидкої ліквідності (понад 36%), що свідчить про зниження здатності покривати поточні зобов'язання оборотними активами. Водночас коефіцієнт абсолютної ліквідності зріс більш ніж у 13 разів, що обумовлено значним збільшенням грошових коштів та їх еквівалентів. Це позитивний сигнал щодо миттєвої платоспроможності, однак він не компенсує загального ослаблення поточної фінансової гнучкості.

У 2024 році спостерігається зниження всіх показників рентабельності, що вказує на певне погіршення результативності використання ресурсів. Чиста рентабельність реалізації також демонструє тенденцію до зниження у 2024 році, що може свідчити про посилення впливу витрат чи інших фінансових факторів на кінцевий результат.

Аналіз показників ділової активності Товариства (табл. 2.14) свідчить про її підвищення у 2023 році з подальшим помірним послабленням у 2024 році, однак більшість показників залишаються кращими порівняно з 2022 роком.

Таблиця 2.14

Показники ділової активності Товариства

Показник	Норматив	Роки		
		2022	2023	2024
Коефіцієнт оборотності активів	Зростання	1,62	1,88	1,64
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Зростання	15,92	44,44	32,23
Тривалість обороту дебіторської заборгованості	Зниження	22,93	8,21	11,32
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Зростання	4,64	5,36	4,74
Термін погашення кредиторської заборгованості	Зниження	79	68	77
Термін операційного циклу	Зниження	28	13	15
Коефіцієнт оборотності (фондовіддачі) основних засобів	Зростання	3,65	4,51	3,79

Динаміка показників ділової активності (табл. 2.18 свідчить, що Товариство пережило період активної оптимізації у 2023 році, проте у 2024 році спостерігаються перші ознаки сповільнення ділової активності. Це проявляється у зниженні швидкості обігу коштів, послабленні платіжної дисципліни контрагентів, зростанні залежності від кредиторської заборгованості, частковій втраті ефективності використання активів.

Разом з тим Товариство зберігає прийнятний рівень ділової активності, а виявлені тенденції варто розглядати не як кризу, а як сигнал до стратегічного коригування управлінських рішень. За умови посилення контролю за дебіторами, оптимізації структури активів і вдосконалення політики розрахунків Товариство має всі підстави повернутися до стійкої траєкторії зростання у найближчій перспективі.

В цілому фінансовий стан Товариства у 2024 році можна охарактеризувати як прибутковий, але напружений з позиції ліквідності та боргової стійкості. Компанія зберігає позитивний фінансовий результат і здатність генерувати прибуток, проте демонструє обмежену платоспроможність, підвищену залежність від позикових коштів і зниження операційної ефективності. Ключовими зонами ризику у 2024 році залишаються: дефіцит ліквідних ресурсів, високе боргове навантаження, зростання витрат при уповільненні ефективності активів.

Незважаючи на загальну позитивну динаміку розвитку діяльності Товариства, результати фінансового аналізу дозволяють виокремити низку системних проблем, які потенційно можуть обмежувати його фінансову стійкість у середньо- та довгостроковій перспективі. Проблемні аспекти фінансового стану «Нова пошта» у 2024 році наведено в додатку II

Метою екологічного аналізу є формування уявлення про рівень екологічного навантаження Товариства шляхом оцінки ключових показників впливу на довкілля, а саме:

1. Загальні викиди CO₂ від транспортної діяльності.
2. Викиди CO₂ на 1 відправлення.

3. Викидів CO₂ на 1 млн грн доходу.
4. Обсягу пакувальних відходів.
5. Частки відходів, що підлягають переробці.

Товариство є логістичною компанією з розгалуженою мережею відділень, терміналів і кур'єрських маршрутів в Україні та за її межами. Основою операційної діяльності є автомобільний транспорт, що робить транспортні перевезення головним джерелом викидів парникових газів.

Товариство не розкриває повні кількісні екологічні показники, тому для проведення розрахунків було прийнято низку припущень, які базуються на масштабах діяльності підприємства та середньогалузевих логістичних показниках. Показники для моделювання екологічного аналізу Товариства за 2022-2024 роки наведені в додатку Р

Кількість відправлень нової пошта базується на тому, що Товариство є лідером ринку доставки в Україні. Зростання e-commerce та логістичних послуг навіть в умовах воєнного стану зумовлює високі обсяги перевезень. Кількість транспортних засобів, річний пробіг одного автомобіля та середня витрата пального відповідають типовим показникам для логістичних компаній національного масштабу. Тип пального та коефіцієнт викидів CO₂ відповідає європейським екологічним стандартам та широко використовується у практиці оцінки вуглецевого сліду транспортних компаній. Маса пакування на одне відправлення відповідає середній масі пакувальних матеріалів (картон, плівка, наповнювач). Частка переробки на рівні 35% є реалістичною оцінкою для сучасного рівня розвитку системи сортування в Україні. Динаміка розрахованих екологічних показників представлена в таблиці 2.15

Проведений модельний екологічний аналіз свідчить, що у 2022-2024 рр. спостерігається стале зростання абсолютного екологічного навантаження, що є закономірним наслідком розширення масштабів діяльності Товариства. Загальні викиди CO₂ зросли з 96 тис. т у 2022 р. до 120 тис. т у 2024 р., тобто на 25%, що прямо корелює зі збільшенням обсягів відправлень.

Водночас позитивною тенденцією є зниження екологічної інтенсивності діяльності Товариства. Показник викидів CO₂ на 1 млн грн доходу скоротився з 4,05 т у 2022 р. до 2,68 т у 2024 р. Це свідчить про відносне підвищення ефективності використання ресурсів, оптимізацію логістичних процесів та зростання економічної віддачі на одиницю екологічного впливу.

Обсяг пакувальних відходів демонструє стабільне зростання - з 16 тис. т до 20 тис. т за аналізований період, що формує додатковий тиск на систему поводження з відходами. За умови часткової переробки (35%) залишається значний обсяг неперероблених відходів (13 тис. т у 2024 р.), який становить потенційний екологічний ризик та потребує посиленої уваги з боку підприємства.

Таблиця 2.15

Екологічні показники Товариства за 2022-2024 рр.

№	Показник	Формула	Роки		
			2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6
1.	Кількість відправлень, млн шт	-	320	360	400
2.	Загальні викиди CO ₂ , т	$CO2_t^{tot} = \frac{N_t \cdot m_{CO2}}{1000}$	96000	108000	120000
3.	Викиди CO ₂ на 1 відправлення, кг	$CO2^{1відпр} = m_{CO2} = 0,30 \text{ кг}$	0,30	0,30	0,30
4.	Викиди CO ₂ на 1 млн грн доходу, т/млн грн	$CO2_t^{1млн} = \frac{CO2_t^{tot}}{D_t}$	4,05	2,96	2,68
5.	Загальний обсяг пакувальних відходів, т	$W_t^{tot} = \frac{N_t \cdot m_{pack}}{1000}$	16000	18000	20 000
6.	Перероблені відходи, т	$W_t^{rec} = W_t^{tot} \cdot p_{rec}$	5 600	6 300	7 000
7.	Неперероблені відходи, т	$W_t^{nonrec} = W_t^{tot} - W_t^{rec}$	10400	11700	13000

Таким чином, діяльність Товариства характеризується подвійною тенденцією: з одного боку - зростанням сукупного екологічного навантаження, з іншого - поступовим покращенням екологічної ефективності на одиницю результату. Це створює підґрунтя для подальшого розвитку екологічної стратегії підприємства, зокрема у напрямках зменшення вуглецевого сліду транспортних операцій та підвищення рівня переробки пакувальних матеріалів.

У перспективі доцільним є впровадження більш жорсткої системи екологічного моніторингу, нарощування частки «зеленого» транспорту та розвиток програм повторного використання упаковки, що дозволить поєднати подальше зростання бізнесу з принципами сталого розвитку та екологічної відповідальності.

2.3. Організація складання звітності зі сталого розвитку та її аудиту в ТОВ «Нова пошта»

Організація звітності в ТОВ «Нова пошта» (далі за текстом-Товариство) характеризується централізованістю, цифровізованістю та високим рівнем регламентації, що забезпечує своєчасне формування достовірної інформації для прийняття управлінських рішень, контролю фінансових результатів та оцінки сталості діяльності підприємства.

У Товаристві формується багаторівнева система звітності, яка охоплює як регламентовані форми, так і внутрішні аналітичні звіти. Кожен вид звітності має чітко визначене призначення, нормативну основу та сферу застосування, що наведено в додатку С

Початок практики регулярного звітування зі сталого розвитку Товариства йде з 2016-2017 років. Саме в цей час Товариство почало готувати та публікувати окремі нефінансові звіти. А з 2022 року, під впливом повномасштабної війни, звітність зазнала значної трансформації. У звітах цього періоду посилено акценти на соціальній відповідальності, гуманітарній діяльності та забезпеченні безперебійної логістичної підтримки населення і

держави. Це розширило соціальний блок звіту та відобразило фактичний внесок Товариства у підтримку суспільства під час кризових умов (табл. 2.16)

Таблиця 2.16

Еволюція звітності зі сталого розвитку Товариства за 2018-2024 рр.

№	Рік звіту	Тип звіту	Основні рамки/стандарти	Ключові акценти
1	2	3	4	5
1	2018	Нефінансовий звіт	GRI (базовий рівень), принципи КСВ	Початок системного розкриття нефінансової інформації, акцент на працівниках і соціальних проєктах
2	2019	Звіт зі сталого розвитку	GRI, Цілі сталого розвитку ООН (SDGs)	Умови праці, охорона праці та безпека, інвестиції в персонал, екологічні ініціативи
3	2020	Sustainable Development Report 2020	GRI, UN Global Compact (COP)	Сталий розвиток у докризовий та кризовий період, цифровізація сервісів, енергоефективність, КСВ-проєкти
4	2021	Звіт зі сталого розвитку 2021	GRI, Цілі сталого розвитку ООН (SDGs)	Посилення екологічних практик, інвестиції в інновації, розширення мережі
5	2022	Звіт зі сталого розвитку 2022 (група NOVA)	GRI, Цілі сталого розвитку ООН (SDGs), воєнний контекст	Робота в умовах війни, гуманітарні ініціативи, підтримка ЗСУ, безпека персоналу й клієнтів, стійкість бізнесу
6	2023	Звіт зі сталого розвитку 2023	GRI, Цілі сталого розвитку ООН (SDGs)	Продовження воєнного періоду, масштабування гуманітарних проєктів, міжнародна експансія, енергетична й логістична стійкість
7	2024	Звіт зі сталого розвитку 2024	GRI, Цілі сталого розвитку ООН (SDGs), принципи UN Global Compact, ESG-підхід	Стійкість бізнесу в умовах війни, енергоефективність, скорочення вуглецевого сліду, цифровізація логістики, підтримка персоналу та клієнтів, гуманітарні програми

Джерело: складено автором на основі звітності підприємства за 2018-2024 рр.

Звіт зі сталого розвитку Товариства наразі складається за власною ініціативою підприємства та не є обов'язковим у законодавчому сенсі. При його підготовці Товариство орієнтується на міжнародну практику нефінансової звітності, зокрема на принципи Цілей сталого розвитку ООН (ЦСР), ESG-підхід та окремі рекомендації стандартів GRI, без повної відповідності конкретному стандарту. Структура звіту зі сталого розвитку Товариства за 2024 рік та його

недоліки наведено в додатку Т. Звіт має значний обсяг і налічує 212 сторінок, що свідчить про прагнення компанії до комплексного розкриття економічних, соціальних та управлінських аспектів своєї діяльності. Невідповідність звітності Товариства міжнародним вимогам складання звітності зі сталого розвитку наведено в додатку У

На основі звіту зі сталого розвитку можна скласти матрицю відповідності діяльності Товариства Цілям сталого розвитку (табл. 2.17). Вона відображає зв'язок між основними напрямками діяльності компанії та відповідними ЦСР ООН.

Таблиця 2.17

Аналіз відповідності діяльності Товариства ЦСР ООН

№	ЦСР	Як пов'язана діяльність компанії
1	2	3
1.	ЦСР 3 «Міцне здоров'я і благополуччя»	Добровільне медичне страхування працівників, інвестиції в охорону праці, безпечні умови праці, медичні огляди водіїв, програми підтримки під час війни.
2.	ЦСР 4 «Якісна освіта»	Навчання персоналу, корпоративні тренінги, програми підвищення кваліфікації, освіта в сфері безпеки й сервісу.
3.	ЦСР 8 «Гідна праця та економічне зростання»	Створення робочих місць по всій Україні, гідна оплата праці, розвиток підприємництва через доступну логістику, податкові надходження.
4.	ЦСР 9 «Інновації та інфраструктура»	Інвестиції у логістичні термінали, автоматизацію, цифрові сервіси (мобільний застосунок, поштомати), міжнародну логістичну інфраструктуру.
5.	ЦСР 11 «Сталий розвиток міст та громад»	Розвиток логістичної інфраструктури в містах та селищах, підтримка локального бізнесу, гуманітарна логістика для громад.
6.	ЦСР 12 «Відповідальне споживання та виробництво»	Оптимізація пакування, програми переробки/сортування відходів, енергоефективність в операціях
7.	ЦСР 13 «Боротьба зі зміною клімату»	Заходи зі зниження енергоспоживання і викидів, власна генерація, оптимізація логістики для зменшення CO ₂ .
8.	ЦСР 17 «Партнерства заради сталого розвитку»	Співпраця з НГО, міжнародними організаціями, участь у ініціативах UN Global Compact, партнерства з фінансовими інституціями (EBRD).

Слід відзначити, що звітність зі сталого розвитку Товариства має переважно описовий характер. Товариство, насамперед, акцентує увагу на реалізованих проєктах, соціальних кампаніях і благодійності, проте недостатньо висвітлює кількісну динаміку змін, аналіз ризиків і довгострокову ESG-стратегію (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

**Основні переваги та проблемні аспекти звітності сталого розвитку
Товариства**

№	Переваги	Проблемні аспекти
1	2	3
1.	Системність та регулярність оприлюднення звітів, що забезпечує можливість аналізу динаміки показників	Обмежена кількість кількісних екологічних показників у порівнянні з соціальними
2.	Орієнтація на міжнародні стандарти (GRI, UN Global Compact), що підвищує рівень довіри та порівнянності	Недостатня деталізація методик розрахунку окремих показників
3.	Глибоке висвітлення соціальної складової та увага до персоналу	Переважання описового характеру над аналітичним у деяких розділах
4.	Адаптація звітності до умов воєнного часу та відображення кризового управління	Відсутність чітких довгострокових кількісних ESG-цілей та KPI
5.	Акцент на гуманітарні ініціативи та підтримку громад	Обмежена інформація про незалежну зовнішню верифікацію звітів

Те, що звітність Товариства не повністю відповідає міжнародним стандартам сталого розвитку, є типовою ситуацією для більшості українських компаній. Головна причина полягає в тому, що в Україні така звітність поки що не є обов'язковою. Чіткі вимоги та європейські стандарти (ESRS) лише планується впровадити, тому бізнес не має суворого обов'язку повністю дотримуватися міжнародних правил.

Ще одна проблема — відсутність єдиного підходу до підготовки нефінансових звітів. Компанії самі вирішують, що і як показувати у звіті, через що інформація часто подається неповно, вибірково і її складно порівнювати з іншими підприємствами.

Для такої великої компанії, як Товариство, повноцінна відповідність стандартам ESG потребує значних ресурсів: збору великої кількості даних, постійного контролю показників та зовнішньої перевірки. Тому на практиці звіт здебільшого використовується для пояснення діяльності компанії та демонстрації соціальної відповідальності, а не як інструмент глибокого управління сталим розвитком.

Крім того, на якість звітності суттєво впливають умови війни та економічна нестабільність, які ускладнюють планування і збір достовірної інформації.

Отже, неповна відповідність звітності Товариство міжнародним стандартам пояснюється загальними умовами, в яких працює український бізнес, а не помилками чи недбалістю самої компанії. Основні причини цього наведено в таблиці 2.19

Таблиця 2.19

**Причини невідповідності звітності Товариства міжнародним стандартам
сталого розвитку**

№	Причина	Сутність проблеми	Вплив на якість звітності
1	2	3	4
1.	Нерозвинена регуляторна база	Відсутність обов'язкових вимог до ESG-звітності в Україні, добровільний характер подання	Формування звітів у спрощеному, іміджевому форматі
2.	Відсутність стандартизованих методологій	Підприємства самостійно обирають структуру та формат звіту	Непорівнянність, нестандартизованість, фрагментарність даних
3.	Обмежені ресурси та рівень ESG-зрілості	Складність побудови систем збору даних, KPI, моніторингу	Повільне впровадження системної ESG-моделі
4.	Орієнтація на імідж	Переважає CSR-наратив над аналітикою	Декларативність замість системного підходу
5.	Воєнний та економічний контекст	Ускладнення збору даних, логістики та планування	Зниження рівня деталізації та точності звітності

Джерело: складено автором за []

Попри виявлені недоліки та системні обмеження, наявна ситуація не свідчить про нездатність українських підприємств, зокрема Товариства, до повноцінної адаптації міжнародних стандартів сталого розвитку. Навпаки, сучасні тенденції нормативної гармонізації з ЄС, зростання вимог інвесторів до прозорості ESG-показників, а також поступове формування культури відповідального управління створюють передумови для якісної трансформації звітності. Впровадження структурованого підходу до сталого розвитку, стандартизація методологій, цифровізація процесів збору даних та інтеграція ESG у стратегічне планування дають можливість не лише усунути наявні прогалини, а й перетворити звітність зі сталого розвитку на ефективний інструмент управління, що підсилює конкурентоспроможність компанії та її довгострокову стійкість. Таким чином, існуючі проблеми слід розглядати не як бар'єр, а як точку росту та стратегічний потенціал для еволюції корпоративної відповідальності.

Систематизація результатів аналізу стану формування звітності зі сталого розвитку Товариства, дозволила виокремити ключові проблемні аспекти, що ускладнюють забезпечення прозорості ESG-інформації. Для науково обґрунтованої характеристики цих проблем їх узагальнено в додатку Ф, що відображає сутність невідповідностей, їх наслідки та нормативні орієнтири для подальшого вдосконалення.

Виявлені проблеми у сфері формування звітності зі сталого розвитку Товариства свідчать про необхідність переходу від фрагментарного підходу до системної, інтегрованої моделі управління ESG-процесами. З метою підвищення якості нефінансової звітності, забезпечення її достовірності та відповідності міжнародним стандартам доцільно сформулювати комплекс практичних заходів, спрямованих на удосконалення як організаційної, так і методичної складової аудиту сталого розвитку.(додаток X).

Висновки до розділу 2

На основі проведеного організаційно-економічного, фінансово-екологічного аналізу діяльності ТОВ «Нова пошта», а також дослідження системи організації її звітності, можна сформулювати такі узагальнюючі висновки:

1 Дослідження організаційно-економічної діяльності ТОВ «Нова пошта» засвідчило, що підприємство є одним із лідерів логістичного ринку України, характеризується масштабною операційною діяльністю, значною кількістю працівників та істотним впливом на економічне, соціальне й екологічне середовище, що зумовлює об'єктивну необхідність формування звітності зі сталого розвитку.

2. Аналіз структури активів засвідчив домінування необоротних активів, що свідчить про високу капіталомісткість діяльності та концентрацію ресурсів у довгострокових інвестиціях, водночас знижуючи фінансову маневреність і гнучкість управління ліквідністю.

3. Фінансово-економічне дослідження виявило зростання обсягів доходів за одночасного підвищення витратного навантаження та зниження рентабельності у 2024 році, а також тенденцію до посилення боргової залежності.

4. З позиції платоспроможності підприємство характеризується як таке, що має недостатній рівень короткострокової фінансової стійкості: недосягнення нормативних значень коефіцієнтів ліквідності та низький рівень автономії свідчать про підвищену залежність від залученого капіталу

5. Разом з тим ТОВ «Нова пошта» зберігає високу операційну стійкість і здатність до адаптації в умовах воєнного стану та економічної нестабільності, що дозволяє охарактеризувати його як стратегічно перспективне.

6. Аналіз організації аудиту нефінансової інформації засвідчив, що на підприємстві домінує перевірка фінансової звітності, тоді як аудит звітності зі сталого розвитку має фрагментарний характер і не охоплює всі екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності.

7. Дослідження системи звітності показало перехід від декларативної CSR-моделі до звітів сталого розвитку на основі GRI, однак виявлено невідповідність вимогам ESRS та CSRD, що проявляється у фрагментарності ESG-даних, обмеженості KPI та відсутності зовнішньої верифікації.

8. Визначено, що поточний стан ESG-звітності слід оцінювати як перехідний, оскільки заходи зі сталого розвитку ще не набули системного та стратегічно інтегрованого характеру.

9. Виявлено ключові проблеми у формуванні та аудиті звітності зі сталого розвитку ТОВ «Нова пошта», зокрема відсутність єдиної методики екологічного обліку, недостатній рівень внутрішнього контролю ESG-показників та обмежену підготовленість до майбутніх обов'язкових вимог CSRD/ESRS.

10. Узагальнюючи результати аналізу, встановлено, що ТОВ «Нова пошта» є операційно стійким підприємством, однак його фінансова незалежність і платоспроможність потребують посилення.

11. Подальший розвиток доцільно орієнтувати на оптимізацію структури капіталу, підвищення ліквідності та інтеграцію ESG-показників у стратегічну модель управління для забезпечення довгострокової конкурентоспроможності відповідно до європейських стандартів відповідального бізнесу.

12. Отримані результати аналізу свідчать про необхідність удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління сталим розвитком підприємства та запровадження системного підходу до формування і аудиту звітності зі сталого розвитку.

Розділ 3. Удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління сталим розвитком підприємства

3.1. Рекомендації з удосконалення обліку щодо подальшого розвитку обліку екологічної діяльності ТОВ «Нова пошта»

В умовах посилення вимог до екологічної відповідальності бізнесу та зростання ролі сталого розвитку в системі корпоративного управління, екологічний облік набуває стратегічного значення. Для такого масштабного логістичного оператора, як ТОВ «Нова пошта» (далі - Товариство), удосконалення екологічного обліку є не лише інструментом контролю впливу на довкілля, але й важливою складовою репутаційного капіталу, інвестиційної привабливості та довгострокової конкурентоспроможності. Функції екологічного обліку наведено на рис. 3.1



Рис. 3.1 Функціональна роль екологічного обліку в системі управління Товариства

Аналогічно до ситуації у промислових підприємствах, у сфері логістики можуть спостерігатися такі недоліки екологічного обліку: фрагментарність відображення екологічних витрат у складі загальних експлуатаційних витрат без аналітичної деталізації, недостатня прозорість даних щодо вуглецевого сліду доставки, обмежена автоматизація збору екологічних показників, слабка інтеграція екологічної інформації у фінансову та управлінську звітність.

На практиці екологічні витрати Товариства не виділяються в окрему облікову категорію, а відображаються у загальному складі експлуатаційних або логістичних витрат. Це ускладнює аналіз їх структури, динаміки та ефективності, а також не дозволяє оцінити реальні масштаби екологічного впливу підприємства. Пропонуємо класифікацію, яка передбачає систематизацію екологічних витрат за функціональними напрямками, що дає змогу виділити їх в окрему аналітичну групу та забезпечити прозорість інформації для подальшого аналізу й управління в таблиці 3.1

Таблиця 3.1

Пропонована класифікація екологічних витрат для Товариства

№	Група екологічних витрат	Зміст витрат	Приклади для Товариства
1	2	3	4
1.	Витрати на запобігання забрудненню	Заходи, спрямовані на мінімізацію негативного впливу на довкілля	Перехід на електромобілі, встановлення зарядних станцій, використання багаторазової тари
2.	Витрати на зменшення впливу	Скорочення обсягів викидів та споживання ресурсів	Оптимізація маршрутів доставки, впровадження систем GPS-моніторингу
3.	Витрати на утилізацію відходів	Обробка, переробка та знешкодження відходів	Сортування картону та пластику, співпраця з компаніями-переробниками
4.	Адміністративні екологічні витрати	Організаційне забезпечення екологічної діяльності	Проведення екологічного аудиту, навчання персоналу, підготовка звітності
5.	Інвестиційні екологічні витрати	Вкладення у довгострокові екологічні проекти	Впровадження сонячних панелей, реалізація програм «зеленої логістики»

Впровадження чіткої класифікації екологічних витрат дозволяє підприємству підвищити якість управлінських рішень, здійснювати контроль за доцільністю витрат на природоохоронні заходи та формувати обґрунтовану екологічну стратегію.

Документообіг екологічної інформації на підприємстві не має єдиної стандартизованої системи, що призводить до фрагментарності даних, дублювання інформації та втрати її аналітичної цінності. Формування уніфікованої системи документообігу, наведеної в таблиці 3.2, забезпечує чітку послідовність фіксації, узагальнення та аналізу екологічної інформації в межах єдиного інформаційного простору підприємства.

Таблиця 3.2

**Рекомендована структура уніфікованої системи екологічного
документообігу**

№	Елемент системи	Характеристика	Приклад документів
1	2	3	4
1.	Первинні документи	Фіксація фактів екологічних операцій	Акти утилізації відходів, звіти про споживання пального
2.	Зведені реєстри	Узагальнення інформації за напрямками	Відомість екологічних витрат за місяць
3.	Аналітичні реєстри	Систематизація за видами витрат та джерелами	Реєстр екологічних платежів
4.	Управлінські звіти	Інформаційна база для прийняття рішень	Звіт про ефективність екологічних заходів

Джерело: складено автором за []

Упорядкована система документообігу сприяє підвищенню достовірності екологічних даних, зменшенню ризику помилок, прискоренню обробки інформації та формуванню якісної аналітичної бази для управління сталим розвитком підприємства.

Для Товариства актуальним є впровадження практики визнання та оцінки екологічних зобов'язань, які можуть виникати у процесі логістичної діяльності. До таких зобов'язань доцільно віднести витрати, пов'язані з утилізацією

відходів, ліквідацією наслідків аварійних ситуацій, рекультивацією земельних ділянок, а також потенційні штрафні санкції за перевищення допустимих обсягів викидів. Формування резервів під екологічні витрати забезпечує більш реалістичне відображення фінансового стану підприємства, сприяє дотриманню принципу обачності та підвищує стійкість до екологічних і фінансових ризиків у довгостроковій перспективі. Практична реалізація запропонованих змін передбачає поетапний характер їх упровадження, що дозволяє мінімізувати організаційні ризики та забезпечити адаптацію персоналу до нових вимог. Етапи наведено на рис 3.2



Рис.3.2. Етапи впровадження удосконаленої системи екологічного обліку Товариства

Удосконалена система екологічного обліку Товариства сприятиме досягненню ключових Цілей сталого розвитку, зокрема:

1. ЦСР 9 - розвиток стійкої інфраструктури та впровадження інновацій у логістиці.
2. ЦСР 12 - забезпечення відповідального споживання ресурсів.
3. ЦСР 13 - скорочення негативного впливу на клімат.

Таким чином, екологічний облік виступає інструментом вимірювання та контролю виконання стратегічних екологічних завдань підприємства.

Екологічна інформація, сформована в межах удосконаленої системи обліку, є базою для підготовки ESG-звітності та забезпечує прозорість діяльності підприємства перед інвесторами, партнерами та громадськістю. Вона дозволяє обґрунтовано формувати екологічні цілі, оцінювати результати їх досягнення та інтегрувати показники сталого розвитку в загальну стратегію компанії. Вплив удосконаленої системи екологічного обліку на результати діяльності підприємства в контексті сталого розвитку наведено в таблиці 3.3

Таблиця 3.3

Вплив удосконаленої системи екологічного обліку на результати діяльності підприємства в контексті сталого розвитку

Напрямок впливу	Очікуваний результат
Управлінський	Підвищення якості управлінських рішень щодо екологічної політики
Економічний	Оптимізація витрат на логістику та енергоресурси
Екологічний	Зменшення обсягів викидів CO ₂ та утворення відходів
Репутаційний	Зміцнення іміджу відповідального бізнесу
Стратегічний	Підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності

Джерело: складено автором за []

З метою практичної реалізації удосконалення системи екологічного обліку ТОВ «Нова пошта» доцільним є впровадження системи аналітичних рахунків для обліку екологічних витрат. Наразі такі витрати відображаються у складі загальновиробничих або адміністративних витрат без відповідної деталізації, що ускладнює їх ідентифікацію, аналіз і контроль. Пропонується здійснювати аналітичне розмежування екологічних витрат шляхом відкриття спеціалізованих

субрахунків до рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» та 92 «Адміністративні витрати», зокрема:

91.1 - витрати на запобігання екологічному забрудненню;

91.2 - витрати на зменшення екологічного навантаження;

92.1 - витрати на екологічний моніторинг і сертифікацію;

92.2 - витрати на утилізацію та переробку відходів;

94.E1 - штрафи та екологічні платежі.

Запровадження такої системи рахунків забезпечує прозорість відображення екологічних витрат, створює можливість їх оперативного аналізу, формування управлінської звітності та оцінки ефективності природоохоронних заходів, що сприяє підвищенню обліково-контрольного забезпечення сталого розвитку підприємства.

Для Товариства як високотехнологічного логістичного оператора цифрова трансформація екологічного обліку виступає не лише засобом оптимізації облікових процесів, а й важливим чинником підвищення прозорості діяльності, управлінської ефективності та відповідності принципам ESG.

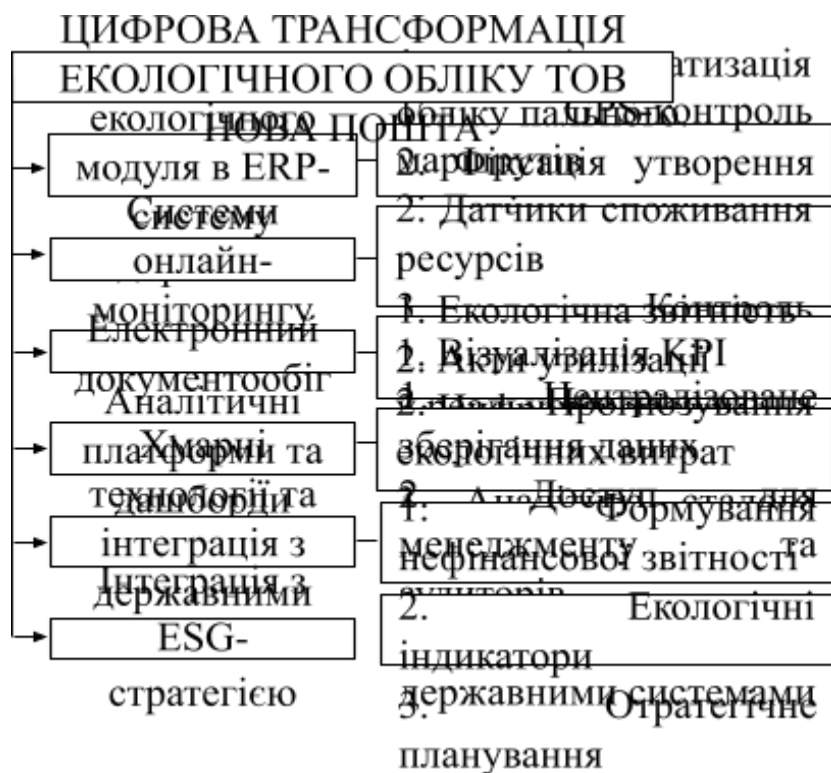


Рис. 3.3 Схеми цифрової трансформації екологічного обліку Товариства

Впровадження цифрових технологій забезпечує низку стратегічних переваг як для самого підприємства, так і для його партнерів, інвесторів і держави загалом. Основні з них наведено у таблиці 3.4

Таблиця 3.4

Очікувані результати цифровізації екологічного обліку Товариства

№	Напрямок цифровізації	Очікуваний результат	Управлінський ефект
1	2	3	4
1.	Автоматизація збору екологічних даних	Скорочення трудомісткості облікових процесів та зниження ймовірності помилок	Підвищення оперативності прийняття управлінських рішень
2.	Онлайн-моніторинг екологічних показників	Отримання даних у режимі реального часу	Своєчасне реагування на перевищення нормативів та екологічні ризики
3.	Електронний документообіг екологічної звітності	Прискорення обробки інформації та зменшення паперового навантаження	Оптимізація адміністративних витрат
4.	Інтеграція аналітичних інструментів	Поглиблений аналіз динаміки екологічних показників	Підвищення ефективності екологічної політики
5.	Використання хмарних технологій	Централізоване зберігання та доступ до екологічних даних	Підвищення прозорості та довіри з боку інвесторів і партнерів

Джерело: складено автором за []

Запропоновані напрями удосконалення екологічного обліку Товариства формують цілісну систему обліково-контрольного забезпечення сталого розвитку, орієнтовану на підвищення прозорості, керованості та ефективності екологічно значущих процесів. Виокремлення екологічних витрат через систему аналітичних рахунків, впровадження екологічних KPI, стандартизація документообігу та поетапна інтеграція цифрових інструментів дозволяють трансформувати екологічний облік із допоміжної функції у стратегічний управлінський інструмент.

Очікується, що реалізація запропонованих заходів сприятиме зниженню екологічного навантаження, оптимізації витрат, підвищенню якості управлінських рішень та зміцненню репутації підприємства як відповідального

логістичного оператора, що дотримується принципів сталого розвитку та ESG-орієнтованої моделі господарювання.

3.2. Методика аудиту звітності зі сталого розвитку ТОВ «Нова пошта»

Специфіка діяльності ТОВ «Нова пошта» (далі-Товариство) зумовлює формування великої кількості фінансово-господарських операцій, пов'язаних із обліком доходів від перевезень, витрат на обслуговування логістичної інфраструктури, оплатою праці персоналу та розрахунками з контрагентами.

Аудит на даному підприємстві має важливе значення для забезпечення достовірності фінансової звітності, мінімізації фінансових ризиків, контролю за дотриманням законодавства та підвищення ефективності використання ресурсів. Аудит звітності зі сталого розвитку виконує функцію незалежної оцінки достовірності, повноти та обґрунтованості інформації, що відображає діяльність підприємства у сфері екології, соціальної відповідальності та корпоративного управління (ESG) []. Для Товариства, як великого національного логістичного оператора, аудит звітності зі сталого розвитку має стратегічне значення (рис. 3.4).

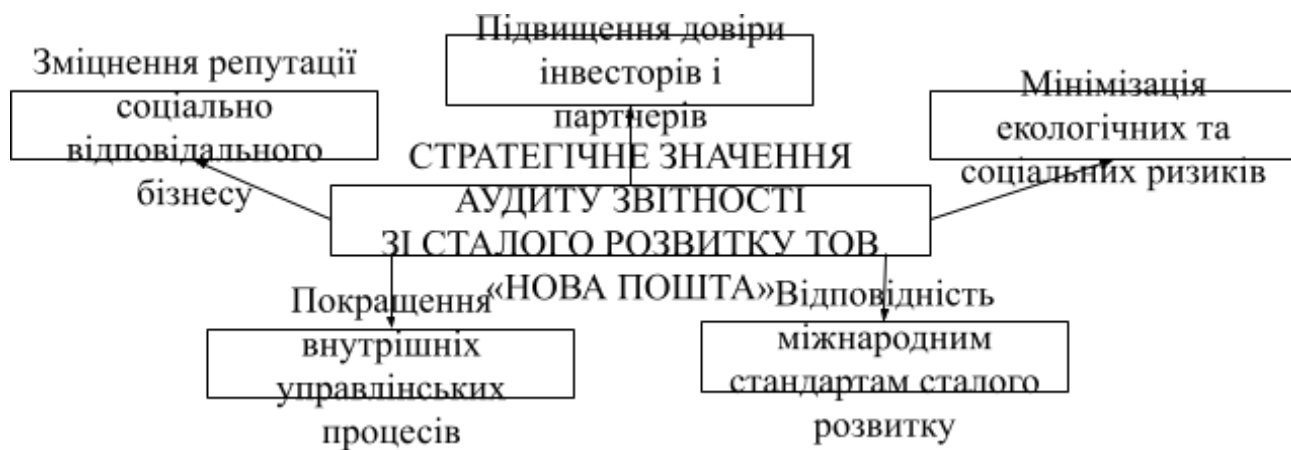


Рис. 3.4 Стратегічне значення аудиту звітності зі сталого розвитку для Товариства

Аудит звітності зі сталого розвитку є важливим інструментом виявлення слабких місць у системі управління сталим розвитком підприємства та формування обґрунтованих рекомендацій щодо їх усунення з орієнтацією на довгострокову стійкість компанії. Він забезпечує об'єктивність нефінансових

показників та підтверджує їх відповідність встановленим критеріям і принципам сталого розвитку.

Організація виконання завдання з надання впевненості передбачає визначення ключових параметрів аудиторського процесу: мети, завдань та об'єктів аудиту, формування нормативного, інформаційного та методичного забезпечення(рис.3.5).



Рис. 3.5. Модель аудиту звітності зі сталого розвитку

Зміст основних компонентів моделі аудиту звітності Товариства про сталий розвиток представлено в таблиці

Метою аудиту звіту зі сталого розвитку є висловлення незалежної професійної думки про достовірність, повноту та відповідність звіту вимогам міжнародних стандартів для підвищення ступеня довіри користувачів до нефінансової інформації підприємства.

Реалізація мети даного виду завдання з надання впевненості передбачає виконання таких завдань аудиторської перевірки:

1. Підтвердження відповідності звіту заявленим цілям сталого розвитку та стандартам сталості
2. Перевірка звіту на відповідність вимогам міжнародних стандартів (GRS, ESRS тощо).

3. Підтвердження достовірності, точності, релевантності та повноти розкриття інформації у звіті про соціальну, екологічну та управлінську діяльності Товариства;
4. Забезпечення довіри інвесторів, клієнтів, партнерів та суспільства до заяв Товариства щодо сталого розвитку.
5. Перевірка звіту на прозорість та відповідальність бізнесу.
6. Виявлення ризиків та можливостей для поліпшення сталого розвитку Товариства.
7. Забезпечення керівництва Товариства інструментарієм для ефективного управління процесом сталого розвитку.

Виходячи з мети та завдань аудиту звіту зі сталого розвитку до складу його об'єктів можна віднести:

- екологічні, соціальні та управлінські показники діяльності підприємства (ESG - інформація);
- бізнес - модель та стратегія Товариства щодо забезпечення сталого розвитку;
- критерії та результати оцінки подвійної суттєвості;
- процеси збору, обробки та перевірки нефінансової інформації в сфері сталого розвитку;
- процедури оцінки та управління ризиками, які пов'язані з ESG-факторами;
- система внутрішнього контролю щодо формування нефінансової інформації;
- документальне оформлення операцій та подій, пов'язаних зі сталим розвитком;
- внутрішні політики, процедури та регламенти у сфері сталого розвитку.

Таблиця 3.5

**Характеристика мети, завдань, суб'єктів, об'єктів та методичних прийомів
аудиту звіту зі сталого розвитку**

Елемент аудиту	Зміст
Мета аудиту	Висловлення незалежної професійної думки щодо достовірності, повноти та відповідності звіту зі сталого розвитку вимогам міжнародних стандартів з метою підвищення рівня довіри користувачів до нефінансової інформації підприємства.
Завдання аудиту	1. Підтвердження відповідності звіту заявленим цілям сталого розвитку та стандартам сталості. 2. Перевірка звіту на відповідність вимогам міжнародних стандартів (GRI, ESRS тощо). 3. Підтвердження достовірності, точності, релевантності та повноти розкриття інформації про екологічну, соціальну та управлінську діяльність Товариства. 4. Забезпечення довіри інвесторів, клієнтів, партнерів і суспільства до заяв Товариства щодо сталого розвитку. 5. Оцінка прозорості та відповідальності бізнесу у сфері сталого розвитку. 6. Виявлення ризиків і можливостей для поліпшення сталого розвитку Товариства. 7. Задання керівництву Товариства інформаційної основи для ефективного управління процесами сталого розвитку.
Суб'єкти аудиту	Аудитор або практикуючий фахівець, який здійснює завдання з надання впевненості відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту та завдань з надання впевненості.
Об'єкти аудиту	1. Екологічні, соціальні та управлінські показники діяльності підприємства (ESG-інформація). 2. Бізнес-модель та стратегія Товариства у сфері сталого розвитку. 3. Критерії та результати оцінки подвійної суттєвості 4. Процеси збору, обробки та верифікації нефінансової інформації. 5. Процедури оцінки та управління ризиками, пов'язаними з ESG-факторами. 6. Система внутрішнього контролю щодо формування звітності зі сталого розвитку. 7. Документальне забезпечення операцій і подій, пов'язаних зі сталим розвитком. 8. Політики, процедури та внутрішні регламенти у сфері сталого розвитку.
Методичні прийоми аудиту	Опитування, запит, підтвердження, повторне обчислення, тестування, повторне виконання, інспектування, аналітичні процедури, а також методи бізнес-аналізу з метою оцінки ризиків, виявлення слабких місць у системі управління та формування рекомендацій щодо підвищення ефективності сталого розвитку Товариства.

Джерело: складено автором за [83]

Методичний інструментарій аудиту передбачає використання комплексу взаємопов'язаних прийомів, що забезпечують всебічну оцінку достовірності та якості інформації. У ході перевірки звітності зі сталого розвитку використовуються такі традиційні прийоми аудиту, як опитування, запит, підтвердження, повторне обчислення, тестування, повторне виконання, інспектування.

Особлива роль при проведенні аудиту нефінансової звітності відведена аналітичним процедурам з використанням методів бізнес-аналізу. Бізнес-аналіз відіграє суттєву роль при проведенні аудиту нефінансової інформації про сталий розвиток, оскільки він дозволяє ідентифікувати вразливі місця в системі управління компанією, провести аналіз ризиків і виробити рекомендації щодо їх усунення. Крім того, за результатами бізнес-аналізу менеджмент компанії може внести необхідні зміни в стратегію розвитку компанії і розробити план дій для їх реалізації. Огляд основних методів, що використовуються при аудиті нефінансової звітності, представлено в таблиці 3.6

Таблиця 3.6

Методи бізнес-аналіза, які використовуються при аудиті звітності сталого розвитку

Методи	Характеристика
1	2
1. Сбалансована система показників	Дозволяє визначити цілі, релевантні показники та цільові результати, що витікають із бачення стратегії підприємства
2. Бенчмаркінг та аналіз ринку	Забезпечує організацію актуальної та корисної інформації, на основі якої приймають управлінські рішення
3. Аналіз можливостей бізнесу	Дозволяє оцінити можливості за допомогою аналізу ефективності бізнесу або пов'язаних з ним ризиків. Ця інформація може служити основою для формування «дорожньої карти» зі сталого розвитку бізнесу
4. Оцінка	Оцінку використовують аудитори та інші зацікавлені особи для визначення вартості та трудовитрат, необхідних для виконання запланованих дій у сфері сталого розвитку
5. Фінансовий аналіз	Використовують для розуміння фінансових аспектів ESG-діяльності та прийняття на основі цього управлінських рішень
6. Інтерв'ю	Систематичний підхід, призначений для виявлення необхідної в рамках проведення аудиту звіту зі сталого розвитку інформації за допомогою бесіди з респондентами, постановки відповідних питань і документування відповідей

Продовження таблиці 3.6

1	2
7. Аналіз і управління ризиками	Виявляє області невизначеності, здатні негативно вплинути на цінність, аналізує і оцінює ці невизначеності, а також розробляє шляхи роботи з ризиками і управляє ними
8. Аналіз зацікавлених сторін	Передбачає визначення зацікавлених сторін, на які може вплинути запропонована ініціатива або які мають спільну бізнес-потребу
9. SWOT-аналіз	SWOT-аналіз використовують для оцінки переваг, слабких місць, можливостей і загроз для внутрішніх і зовнішніх умов організації

Згідно регламенту аудиту перевірка звітності зі сталого розвитку складається з декілька етапів, реалізація яких повина забезпечити повноту, точність та відповідність умовам діяльності підприємства. Перелік конкретних аудиторських процедур в межах кожного етапу перевірки звітності зі сталого розвитку було визначено виходячи із цілей підприємства та враховуючи вимоги стандартів (табл. 3.7)

Таблиця 3.7

Програма аудиту звітності зі сталого розвитку Товариства

	Етапи аудиту	Аудиторська процедура
1	2	3
1	Підготовчий	1.1. Аналіз наявності передумов для виконання завдання з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку. 1.1.1. Отримання впевненості щодо відсутності підстав для порушення етичних вимог та наявності відповідної кваліфікації у виконавців завдання. 1.1.2. Отримання розуміння предмету завдання та визначення цілей, обсягу та термінів подання звітності зі сталого розвитку. 1.1.3. Оцінка відповідності критеріїв звітності, обставинам завдання та характеристикам: повноти, доречності, достовірності, нейтральності, зрозумілості. 1.2. Узгодження умов виконання завдання з клієнтом та відображення їх у Листі - угоди. 1.3. Укладення договору на виконання аудиторської перевірки звітності зі сталого розвитку.

Продовження таблиці 3.7

2	Планування перевірки	2.1. Отримання розуміння бізнес-моделі підприємства, інформаційних потреб користувачів звітності зі сталого розвитку 2.2. Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення інформації зі сталого розвитку, розробка процедур у відповідь на оцінені ризики. 2.3. Отримання розуміння система внутрішнього контролю, що має значення для формування звіту. 2.4. Визначення рівня суттєвості помилок та викривлення у звіті зі сталого розвитку. 2.5. Оцінка обґрунтованості тверджень підприємства щодо запланованих критеріїв подвійної суттєвості. 2.6. Оцінка доцільності залучення експертів при виконанні аудиту звітності зі сталого розвитку. 2.7. Визначення методичних прийомів для отримання аудиторських доказів в процесі реалізації аудиторських процедур. 2.8. Розробка стратегії аудиту звітності зі сталого розвитку . 2.9. Складання плану аудиторської перевірки звіту зі сталого розвитку
3	Основний	3.1. Аналіз ESG - стратегії підприємства та оцінка її відповідності ЦСР. 3.2. Перевірка відповідності формування звітності підприємства вимогам міжнародних стандартів зі сталого розвитку. 3.3. Перевірка нефінансової інформації на збалансованість та неупередженість 3.4. Перевірка обґрунтованості вибору пріоритетних тем сталого розвитку при складанні звітності. 3.5. Перевірка достовірності, точності, повноти розкриття та відповідності інформації за показниками звіту вимогам міжнародних стандартів. 3.5.1. Перевірка достовірності та обґрунтованості результатів оцінки екологічної сталості. 3.5.2. Перевірка достовірності та обґрунтованості результатів оцінки соціальної сталості. 3.5.3. Перевірка достовірності та обґрунтованості результатів оцінки стану корпоративного управління. 3.5.4. Перевірка достовірності та обґрунтованості результатів оцінки технічної сталості 3.6. Перевірка системи збору, збереження та обробки ESG - інформації. 3.7. Складання робочої документації для відображення результатів реалізації аудиторських процедур
4	Заключний	4.1. Групування та узагальнення результатів аудиту за даними робочих документів 4.2. Формулювання висновку за результатами перевірки та складання аудиторського звіту 4.3. Розробка рекомендацій щодо покращення сталого розвитку підприємства та оптимізації ESG - звітності відповідно до Директиви CSRD та Європейських стандартів.(ESRS).

Програма аудиту охоплює ключові напрями сталого розвитку підприємства. Вона ґрунтується на систематизованій послідовності аудиторських процедур, де кожен етап відповідає логіці управління ризиками та формуванню належної доказової бази.

З метою підвищення довіри зацікавлених сторін до нефінансової звітності та забезпечення прозорості інформації про сталий розвиток Товариства доцільним є впровадження стандартизованої структури звіту незалежного практикуючого фахівця з надання впевненості. Відповідно до вимог Міжнародного стандарту з надання впевненості щодо сталого розвитку (ISSA) запропонована структура та зміст звіту незалежного практикуючого фахівця з надання обмеженої/обґрунтованої впевненості щодо звітності зі сталого розвитку (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Структура звіту незалежного практикуючого фахівця з надання
обмеженої/обґрунтованої впевненості щодо інформації про сталий розвиток
Товариства**

№ з/п	Елементи звіту	Зміст
1	2	3
1	Назва звіту	«Звіт незалежного практикуючого фахівця з надання обмеженої/обґрунтованої впевненості щодо інформації про сталий розвиток ТОВ «Нова пошта» за ____ рік»
2	Адресат звіту	Керівництво ТОВ «Нова пошта», наглядова рада, інвестори, інші зацікавлені сторони
3	Висновок за результатами надання впевненості	Формулювання думки фахівця щодо достовірності та повноти інформації про сталий розвиток ТОВ «Нова пошта»
4	Підстава для модифікованого висновку (за потреби)	Опис обставин, що стали підставою для зауважень або обмеження впевненості із посиланням на стандарти ISSA 5000 та ISAE 3000
5	Інші питання	Додаткові коментарі щодо особливостей формування звітності або рекомендації для ТОВ «Нова пошта»

Продовження таблиці 3.8

1	2	3
6	Відповідальність керівництва ТОВ «Нова пошта»	Зазначення відповідальності за підготовку та достовірність інформації про сталий розвиток
7	Обов'язки незалежного практикуючого фахівця	Опис процедур перевірки, оцінювання ризиків, аналізу даних та формування висновків
8	Опис виконаної роботи	Перелік застосованих аудиторських процедур щодо ESG-показників
9	Підпис та реквізити аудитора	ПІБ аудитора, назва аудиторської фірми, дата, місце складання звіту

Джерело: складено автором за [104, 105]

Наразі Товариство здійснює перевірку нефінансових показників у межах внутрішнього контролю та вибіркової верифікації окремих ESG-даних, що відповідає рівню обмеженої впевненості (limited assurance). Процеси формування звітності зі сталого розвитку ґрунтуються на принципах прозорості та корпоративної відповідальності, однак поки що не мають системної інтеграції повноцінного зовнішнього підтвердження за міжнародними стандартами надання впевненості.

З урахуванням стратегічних цілей компанії, орієнтації на міжнародний ринок логістичних послуг та зростаючих вимог інвесторів, доцільним є поступовий перехід до більш високого рівня впевненості з подальшою інтеграцією глобального стандарту ISSA 5000 та принципів розумної впевненості (reasonable assurance). Основні етапи підвищення рівня впевненості аудиту звітності зі сталого розвитку Товариства доцільно представити у вигляді таблиці 3.9

Таблиця 3.9

**Етапи підвищення рівня впевненості аудиту звітності зі сталого розвитку
Товариства**

Рік	Рівень впевненості	Тип аудиту	Характеристика етапу
2025	Limited assurance	Внутрішній аудит	Формування централізованої системи збору ESG-даних, стандартизація показників сталого розвитку, розробка внутрішніх регламентів перевірки
2026-2027	Reasonable assurance	Зовнішня перевірка (міжнародні аудиторські компанії)	Запровадження незалежного підтвердження звітності із залученням сертифікованих аудиторів, інтеграція принципу подвійної суттєвості
2028+	Full assurance	Повна відповідність ISSA 5000	Впровадження комплексної системи аудиту сталого розвитку з повним охопленням ESG-показників та ланцюга створення вартості

Джерело: складено автором за [69]

З метою удосконалення методики аудиту звітності зі сталого розвитку Товариства доцільним є впровадження комплексного підходу до оцінювання рівня сталості підприємства, що включає технічну, екологічну, економічну та соціальну складові. У зв'язку з цим запропоновані індикатори оцінки вищезазначених видів сталості розвитку Товариства (додаток Ц).

Індикатори оцінки сталості (додаток Ц) доцільно розглядати як базову методичну основу при проведенні аудиту сталого розвитку Товариства, оскільки вони забезпечують можливість кількісного аналізу ефективності використання ресурсів, впливу на довкілля та соціально-економічне середовище.

Для підвищення якості аудиту звітності зі сталого розвитку Товариства доцільно також застосувати структурований перелік контрольних питань щодо оцінки повноти розкриття ESG-інформації (табл.3.10). Такий підхід дозволяє систематизувати процес перевірки, забезпечити об'єктивність оцінювання та уникнути вибіркового характеру аналізу.

Таблиця 3.10

**Приклади питань для оцінки розкриття ESG-інформації у звітності
зі сталого розвитку**

№ з/п	Питання	Складові питань
1	2	3
1	Екологічні	Клімат і викиди, енергія, водні ресурси, біорізноманіття, використання ресурсів. Аналіз впливу, ризику, можливості, інновації, фінансовий ефект, управління, внутрішній контроль.
2	Соціальні	Трудові практики, права людини, взаємодія з громадами, безпека праці, добробут працівників і споживачів. Аналіз ризиків і можливостей, маркери ефективності, управління.
3	Управлінські	Ділова поведінка, корпоративне управління, моніторинг сталого розвитку. Аналіз сценаріїв, контроль ризиків, ціни суб'єкта господарювання.

Джерело: складено автором за [39, 44,45,47, 48, 57]

Такий підхід дозволяє систематизувати процес перевірки, забезпечити об'єктивність оцінювання та уникнути вибіркового характеру аналізу.

Висновки до розділу 3

На основі комплексного дослідження системи екологічного обліку та методики аудиту звітності сталого розвитку ТОВ «Нова пошта», а також розроблених пропозицій щодо їх удосконалення, можна сформулювати такі узагальнюючі висновки:

1. Обґрунтовано доцільність удосконалення екологічного обліку на підприємстві шляхом виокремлення екологічних витрат, інвестицій та зобов'язань у системі бухгалтерського обліку, що забезпечує більш точне відображення екологічного впливу та підвищує аналітичну цінність звітності.

2. Запропоновано систему внутрішнього контролю за показниками сталого розвитку, яка охоплює ідентифікацію ESG-ризиків, моніторинг ключових показників ефективності та узгодження нефінансових даних із фінансовою звітністю, що сприяє підвищенню якості управлінських рішень.

3. Розроблено методику аудиту звітності зі сталого розвитку ТОВ «Нова пошта» на основі стандарту ISAE 3000 з деталізацією аудиторських процедур за екологічними, соціальними та управлінськими аспектами відповідно до принципу подвійної суттєвості.

4. Визначено напрями вдосконалення аудиту екологічної діяльності підприємства, які передбачають розширення обсягу аудиторських процедур, використання нефінансових KPI та інтеграцію результатів екологічного аудиту у загальну систему корпоративного управління.

5. Доведено, що впровадження запропонованих заходів сприятиме підвищенню рівня прозорості, достовірності та порівнюваності звітності зі сталого розвитку, а також забезпечує підготовку підприємства до майбутніх обов'язкових вимог європейського законодавства.

6. Практична реалізація розроблених рекомендацій дозволить ТОВ «Нова пошта» зміцнити свою конкурентну позицію, знизити нефінансові ризики та підвищити довіру інвесторів, партнерів і суспільства в умовах переходу до моделі сталого розвитку.

ВИСНОВКИ

За результатами проведенного дослідження сформульовані основні висновки та рекомендації

1. Узагальнення наукових підходів до трактування поняття сталого розвитку дозволило визначити його як модель збалансованого довгострокового розвитку, що поєднує економічну ефективність, екологічну безпеку та соціальну відповідальність. Встановлено, що для підприємств логістичного сектору сталий розвиток виступає не лише чинником конкурентоспроможності, а й інструментом управління ризиками, забезпечення стабільності бізнес-моделі та підвищення інвестиційної привабливості.

2. Дослідження видів звітності підприємств засвідчило, що найбільш релевантною умовам сталого розвитку є нефінансова звітність, зокрема звіт зі сталого розвитку, який забезпечує систематизоване розкриття екологічних, соціальних та управлінських аспектів діяльності. Визначено, що така звітність доповнює фінансову звітність, підвищує прозорість діяльності та рівень підзвітності перед заінтересованими сторонами.

3. Аналіз нормативно-правового регулювання звітності сталого розвитку у міжнародній та українській практиці показав ключову роль стандартів GRI, ESRS та Директиви CSRD у формуванні єдиних вимог до розкриття нефінансової інформації. Встановлено, що імплементація вимог CSRD та ESRS підвищує вимоги до повноти, порівнюваності та достовірності ESG-даних, що потребує адаптації внутрішніх систем обліку, контролю та аудиту українських підприємств.

4. Зростання попиту з боку користувачів на якісну нефінансову інформацію в умовах євроінтеграції обґрунтовує необхідність проведення незалежного аудиту звітності зі сталого розвитку. Узагальнення підходів до трактування аудиту сталого розвитку дозволило визначити його як завдання з надання впевненості, спрямоване на висловлення незалежної професійної думки щодо достовірності, повноти та відповідності ESG-інформації вимогам міжнародних стандартів (GRI, ESRS, ISAE 3000, ISSA 5000) з метою

підвищення довіри стейкхолдерів і зниження ризику необґрунтованих управлінських рішень.

Порівняльний аналіз традиційного фінансової аудиту та аудиту звітності зі сталого розвитку дозволив виявити особливості даного виду аудиторських послуг. До ключових відмінностей аудиту звітності зі сталого розвитку можна віднести: орієнтація на перевірку якісних показників та оцінку нефінансових ризиків; можливість забезпечення при виконанні завдання як обґрунтованої, так і обмеженої відповідальності; використання концепції подвійної суттєвості при аудиті звітності..

5. Розглянуто особливості фінансово-господарської діяльності ТОВ «Нова пошта» (далі - Товариство), основними видами якої є надання поштово-логістичних та кур'єрських послуг, організація експрес-доставки відправлень, складська логістика, обробка та сортування вантажів, а також супутні інформаційно-логістичні сервіси.

Дослідження основних техніко-економічних показників Товариства свідчить про стабільну позицію підприємства на ринку логістичних послуг, зростання обсягів операційної діяльності та розширення інфраструктури.

Товариство активно впроваджує елементи сталого розвитку, зокрема у сфері скорочення викидів, цифровізації процесів та оптимізації використання ресурсів.

Аналіз структури активів за 2021-2024 рр. виявив зростання їх загального обсягу та домінування необоротних активів (понад 77 % активів), що свідчить про високу капіталомісткість діяльності та концентрацію ресурсів у довгострокових інвестиціях, водночас обмежуючи фінансову маневреність підприємства.

Аналіз фінансового стану Товариства у 2024 році засвідчив наявність низки проблем: критично низький рівень загальної ліквідності (0,65 при нормативі $>1,5$), низьку швидку ліквідність (0,62), високе боргове навантаження (коефіцієнт автономії - 0,37), зниження рентабельності активів (ROA - -9,14 %) та власного капіталу (ROE - -23,74 %), а також високий витратний тиск.

Одночасно фінансово-екологічний аналіз показав суперечливу, але закономірну тенденцію: зростання масштабів діяльності супроводжується збільшенням абсолютного екологічного навантаження, проте відбувається зниження питомих викидів CO₂ на одну доставку, що свідчить про поступовий перехід компанії до елементів «зеленої логістики», оптимізацію маршрутів та підвищення енергоефективності транспортних операцій.

6. Оцінка організації звітності сталого розвитку ТОВ «Нова пошта» свідчить про її відповідність базовим принципам GRI та поступовий перехід від декларативної CSR-моделі до формалізованої системи звітів сталого розвитку. Процес формування звітності в Товаристві є централізованим, цифровізованим та регламентованим, із переважно електронним документообігом і інтеграцією бухгалтерських та логістичних інформаційних систем.

Разом з тим, у процесі аналізу існуючої практики складання звітності зі сталого розвитку в Товаристві було виявлено низку системних недоліків, зокрема фрагментарність ESG-даних, обмежене використання кількісних ключових показників ефективності (Key Performance Indicators, KPI), відсутність обов'язкової регулярної незалежної зовнішньої верифікації, неповну реалізацію принципу подвійної суттєвості, фрагментарне охоплення ланцюга створення вартості (Score 3), недостатню формалізацію внутрішнього контролю ESG-інформації, а також обмежену інтеграцію ESG-показників у систему управлінських рішень.

Встановлено також невідповідність окремих елементів звітності вимогам Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS) та Директиви 2022/2464 (CSRD), що знижує аналітичну та стратегічну цінність звіту. Крім того, система екологічного моніторингу має децентралізований характер: екологічні показники не інтегровані в єдину інформаційну базу, що ускладнює порівняльний аналіз, оцінку динаміки та прийняття обґрунтованих управлінських рішень на основі ESG-даних.

7. На основі отриманих результатів дослідження розроблено рекомендації щодо удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління сталим

розвитком у Товаристві. Для посилення ролі екологічного обліку обґрунтовано доцільність виокремлення екологічних витрат, інвестицій та зобов'язань у системі бухгалтерського обліку, а також формування аналітичних рахунків для забезпечення прозорості та керованості екологічних процесів.

Відповідно до вимог CSRD та ESRS запропоновано уніфікований формат звітності зі сталого розвитку, що дозволить здійснювати порівняльний аналіз результатів діяльності Товариства у сфері сталого розвитку в динаміці та з іншими суб'єктами господарювання. З метою підвищення інформативності звітності та забезпечення її прозорості розроблено систему індикаторів для оцінки екологічної, економічної, соціальної, технічної та управлінської складових сталості, а також обґрунтовано необхідність поступового переходу до незалежної зовнішньої перевірки ESG-звітності.

8. З метою удосконалення виконання завдання з надання впевненості щодо звіту зі сталого розвитку розроблена організаційна модель аудиту, визначені основні компоненти аудиторського процесу, зокрема мета, завдання, об'єкти, суб'єкти та методичні прийоми аудиту, його нормативне та інформаційне забезпечення. Відповідно до вимог Міжнародного стандарту з надання впевненості щодо сталого розвитку (ISSA) 5000 та враховуючі особливості діяльності Товариства запропоновано перелік конкретних аудиторських процедур для перевірки основних показників звітності сталого розвитку Товариства, структуру та зміст звіту практикуючого фахівця з надання впевненості щодо звітності сталого розвитку.

Подальший розвиток системи аудиту екологічної діяльності Товариства доцільно орієнтувати на впровадження ризик-орієнтованого підходу, посилення внутрішнього контролю, розширення системи екологічних KPI та цифровізацію екологічного моніторингу.

Реалізація на практиці вище зазначених рекомендацій щодо організації звітності зі сталого розвитку та її аудиту сприятиме перетворенню нефінансової звітності з інструменту репутаційного позиціонування на повноцінний механізм

стратегічного управління сталим розвитком і підвищення довіри з боку інвесторів та стейкхолдерів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Adams, C. A., Frost, G. R. Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*. 2008. Vol. 32(4). P. 288-302.
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2008.05.002>.
2. Accountancy Europe. Guidance on Sustainability Assurance Reports. - Brussels, 2022.
Режим доступу: <https://accountancyeurope.eu/publications/faqs-fundamentals-to-assurance-on-sustainability-reporting/>.
3. Ackers, B., & Eccles, R. (2022). Assurance on Sustainability Reports: International Developments and Future Outlook. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13, 1214-1235.
Режим доступу: <https://www.researchgate.net/publication/228166840>
4. Adams, C. A., & Mueller, M. (2023). Sustainability Assurance and the Evolution of ESG Regulation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36, 317-340.
Режим доступу: <https://drCarolAdams.net/accounting-and-sustainability-an-introduction/>.
5. Ackers, B. Corporate social responsibility assurance: How do South African publicly listed companies compare? *Meditari Accountancy Research*. 2009. Vol. 17(2). P. 1-17.
DOI: <https://doi.org/10.1108/10222529200900009>.
6. Arvidsson, S., Dumay, J. Corporate ESG reporting quantity, quality and performance: Where to now for environmental policy and practice? *Business Strategy and the Environment*. 2022. Vol. 31(3). P. 1091-1110.
DOI: <https://doi.org/10.1002/bse.2937>.
7. DTEK Group. Action Report / Sustainability.
Режим доступу: <https://www.dtek.com/en/sustainability/>.
8. Doni, F., Bianchi Martini, S., Corvino, A., & Mazzoni, M. (2021). Sustainability Disclosure and Assurance: A Comparative Analysis between the EU and the US. *CSR & Environmental Management*, 28, 1363-1377.
Режим доступу: <https://www.researchgate.net/publication/342131237>.
9. European Commission. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).
Режим доступу: <https://eur-lex.europa.eu>.
10. European Commission. Corporate Sustainability Reporting Directive (EU) 2022/2464. *Official Journal of the EU*, L 322/15.
Режим доступу: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj>.
11. European Commission. EU Taxonomy Compass: Environmental and Social

Contribution Criteria. Brussels, 2023.

Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu>

12. European Commission. European Sustainability Reporting Standards (ESRS S1-S4). 2023.

Режим доступа: <https://xbrl.efrag.org/e-esrs/esrs-set1-2023.html>

13. Global Reporting Initiative (GRI). GRI Standards.

Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/standards/>

14. Global Reporting Initiative (GRI). GRI Standards 2021. - Amsterdam: GRI.

Режим доступа: <https://www.globalreporting.org>.

15. GRI. GRI 302, 303, 305, 306 (2021). - Amsterdam: GRI.

Режим доступа: <https://www.globalreporting.org>.

16. Ferrexpo plc. Responsible Business Report 2023.

Режим доступа: <https://www.ferrexpo.com/sustainability/>

17. Flower, J. The International Integrated Reporting Council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*. 2015. Vol. 27. P. 1-17.

DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.002>

18. IAASB. ISAE 3000 (Revised). - IFAC, New York, 2013.

Режим доступа: <https://www.iaasb.org>.

19. IAASB. Proposed International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000. - IFAC, 2024.

Режим доступа: <https://www.iaasb.org>

20. IFAC. ISAE 3000 (Revised). - New York, 2023.

Режим доступа: <https://www.ifrs.org>.

21. IFRS Foundation. International Financial Reporting Standards (IFRS). 2023.

Режим доступа: https://papers.ssrn.com/abstract_id=1799589.

22. IFRS Foundation. ISSA 5000 (Exposure Draft). 2023.

Режим доступа: <https://integratedreporting.org>.

23. Ioannou, I., Serafeim, G. The consequences of mandatory corporate sustainability reporting. *Harvard Business School Research Working Paper*. 2017. No. 11-100.

Режим доступа: <https://www.iso.org/standard/60857.html>

24. ILO. Decent Work and Social Sustainability Indicators. 2021.

Режим доступа: <https://www.iso.org>.

25. International Integrated Reporting Council (IIRC). International <IR> Framework. - London, 2021.

Режим доступа: <https://www.iso.org/standard/42546.html>.

26. International Monetary Fund. World Economic Outlook Database, October

2024.

Режим доступу: <https://www.metinvestholding.com/en/investors/reports>.

27. International Organization for Standardization. ISO 14001 - Environmental Management.

Режим доступу: <https://novaposhta.ua/sustainability>.

28. ISO 14001:2015. Environmental Management Systems. Geneva: ISO.

Режим доступу: <https://www.oecd.org>.

29. ISO 14008:2020. Environmental Management - Monetary Valuation of Environmental Impacts.

Режим доступу: <https://stats.oecd.org>.

30. ISO 26000:2010. Guidance on Social Responsibility.

Режим доступу: <https://www.oecd.org>.

31. Kotsantonis, S., Pinney, C., & Serafeim, G. (2021). ESG Integration in Corporate Reporting. *Journal of Applied Corporate Finance*, 33(2), 45-60.

Режим доступу: <https://www.un.org>.

32. Lozano, R., & Huisingh, D. (2020). Developing Sustainability Auditing Frameworks. *Journal of Cleaner Production*, 262.

Режим доступу: <https://sustainabledevelopment.un.org>.

33. Kyivstar / VEON

Режим доступу: <https://www.weforum.org>.

34. МНП SE. Integrated Annual Report 2023.

DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.62.2025.4735>.

35. Metinvest Group. Annual & Sustainability Report 2023.

URL: <https://www.metinvestholding.com/en/investors/reports>

36. Naftogaz Group. ESG disclosures.

URL: <https://www.naftogaz.com/sustainability>

37. Nova Poshta. ESG / CSR disclosures.

Режим доступу: <https://novaposhta.ua/sustainability>

38. OECD. Business for Sustainable Development. 2021.

Режим доступу:

https://www.oecd.org/en/publications/global-outlook-on-financing-for-sustainable-development-2021_e3c30a9a-en.html.

39. OECD. Green Growth Indicators 2021.

Режим доступу: <https://stats.oecd.org/wbos/fileview2>.

40. OECD. Measuring Productivity - OECD Manual.

Режим доступу:

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2001/07/measuring-productivity-oecd-manual_g1gh2484/9789264194519-en.pdf.

41. OECD. Measuring the Social and Economic Impact of Enterprises. 2022.

- Режим доступу:
https://www.oecd.org/en/publications/social-entrepreneurship-social-impact-measurement-for-social-enterprises_5jrtpbx7tw37-en.html.
42. Oschadbank. ESG public materials.
 Режим доступу: <https://www.oschadbank.ua/sustainability>
43. PrivatBank. Integrated Report 2023.
 Режим доступу: <https://privatbank.ua/sustainability>.
44. Raiffeisen Bank Ukraine. ESG disclosures.
 Режим доступу: <https://raiffeisen.ua/sustainability>.
45. Social Accountability International (SAI). SA8000 Standard.
 Режим доступу: <https://www.sa-intl.org/standards/sa8000/>
46. Schoeneborn, D., Morsing, M., Crane, A. Formative perspectives on the relation between CSR communication and corporate reputation. *Corporate Communications*. 2016. Vol. 21(2). P. 149-169.
 DOI: <https://doi.org/10.1177/0007650319845091>.
47. TCFD. Status Report 2022.
 Режим доступу:
<https://www.fsb.org/2022/10/2022-tcf-status-report-task-force-on-climate-related-financial-disclosures/>.
48. Tschopp, D., Nastanski, M. The harmonization and convergence of corporate social responsibility reporting standards. *Journal of Business Ethics*. 2014. Vol. 125(1). P. 147-162.
 Режим доступу: <https://www.researchgate.net/publication/271922245>.
49. Ukrgasbank. Annual and Sustainability Report 2023.
 Режим доступу: <https://www.ukrgasbank.com/about/sustainability>
50. UNDP. SDG Impact Standards for Enterprises. 2021.
 Режим доступу:
<https://sdgprivatefinance.undp.org/sites/default/files/resource-documents/SDG-Impact-Standards-for-Enterprises-Version1-EN.pdf>.
51. UNDP. Human Development Report 2022.
 Режим доступу:
<https://hdr.undp.org/content/human-development-report-2021-22>.
52. UNEP. Measuring Environmental Performance. 2022.
 Режим доступу: <https://www.unep.org/annualreport/2022>
53. United Nations. Johannesburg Plan of Implementation. 2002.
 Режим доступу:
https://www.un.org/esa/sustdev/documents/WSSD_POI_PD/English/WSSD_PlanImpl.pdf
54. United Nations. Rio Declaration on Environment and Development. 1992.

Режим доступу:

https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_CONF.151_26_Vol.I_Declaration.pdf.

55. United Nations General Assembly. Transforming our world: the 2030 Agenda. 2015.

Режим доступу:

<https://www.refworld.org/legal/resolution/unga/2015/en/111816>

56. United Nations. *Transforming our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development*. New York : United Nations, 2015.

Режим доступу:

<https://www.refworld.org/legal/resolution/unga/2015/en/111816>.

57. VEON Ltd. Integrated Annual Report 2023. VEON Ltd. Integrated Annual Report 2023.

Режим доступу:

https://www.veon.com/fileadmin/user_upload/investors/reports/2024/2023_VEON_Ltd_Dutch_Annual_Report.pdf

58. World Bank Group. Sustainability Evaluation Framework. 2022.

Режим доступу:

<https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/099061424064614662>

59. World Commission on Environment and Development. Our Common Future. Oxford, 1987.

Режим доступу:

<https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>

60. World Economic Forum. Measuring Stakeholder Capitalism. 2020.

Режим доступу:

https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf.

61. Безверхий К., Парасій-Верхуненко І., Пилипенко О., Юрченко О., Матюха М., Поддубна Н. Features of audit of sustainability reporting: empirical experience of the European Union countries // *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. - 2025. - Vol. 3 (62).

DOI: 10.55643/fcaptp.3.62.2025.4735.

62. Бичкова Є. В. Аудит екологічної діяльності: проблеми та перспективи розвитку // *Бухгалтерський облік, статистика*. - 2016. - С. 76-79.

Режим доступу:

<https://scholar.google.ru/citations?user=L5Ju49gAAAAJ&hl=ru>

63. Ганусич В., Шімон В.

Стратегія запровадження обліку і звітності зі сталого розвитку в Україні // *Київський економічний науковий журнал*. - 2025. - № 10. - С. 28-34. -

DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-765X/2025-10-4>.

64. Безверхий К., Парасій-Верхуненко І., Пилипенко О., Юрченко О., Матюха М., Поддубна Н. Features of audit of sustainability reporting: empirical experience of the European Union countries // *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. - 2025. - Vol. 3

DOI: 10.55643/fcaptp.3.62.2025.4735.

65. Ганусич В., Шімон В. Стратегія запровадження обліку і звітності зі сталого розвитку в Україні // *Київський економічний науковий журнал*. - 2025. - № 10. - С. 28-34.

DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-765X/2025-10-4>.

66. Кабінет Міністрів України. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку : розпорядження від 18.10.2024 № 1015-р. - Київ, 2024.

Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80>

67. Кучерява М. В., Швагер А. В. Аудит звітності підприємств про сталий розвиток: досвід регулювання в Європейському Союзі // *Наукові праці НДФІ*. - 2023. - Вип. 4. - С. 110-123.

Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/u/jrn/npndfi_2023_4_8

68. Кононенко Л. В., Сисоліна Н. П., Чумаченко О. С. Звітність підприємств в умовах сталого розвитку: сучасний стан, проблеми, перспективи, інформаційне забезпечення // *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. - 2021. - Вип. 6 (39). - С. 179-186.

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.6\(39\).179-186](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.6(39).179-186).

69. Лубенченко О. Є. Аудит: звітність зі сталого розвитку : навчально-презентаційні матеріали. - Київ : Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2024.

70. Міністерство фінансів України. Стратегія запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку : нормативно-методичні матеріали. - Київ, 2024.

Режим доступу: <https://mof.gov.ua>

71. Овсюк Н. В., Афанас'єва І. І. Звітність зі сталого розвитку: сучасний стан та перспективи впровадження // *Статистика України*. - 2025. - № 1. - С. 113-121.

Режим доступу:

<https://irb.nasoa.edu.ua/server/api/core/bitstreams/da6b77eb-ad77-4f36-82f5-1e122e04ff25/content>

72. Оніщенко С., Єгоричева С., Карпенко Є., Вовченко О. Reporting on the sustainable development of Ukrainian banks: current state, problems and prospects // *Економіка розвитку*. - 2025. - Т. 24, № 1.

Режим доступу:

https://www.researchgate.net/publication/391583338_Reporting_on_the_sustainable_development_of_Ukrainian_banks_Current_state_challenges_and_prospects

73. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змін.).

Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

74. Примаченко О. Звітність зі сталого розвитку у забезпеченні корпоративної соціальної відповідальності // *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. - 2024. - № 4. - С. 38-49.

Режим доступу:

<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4357>

75. Селецька Д. О. Звітність зі сталого розвитку: становлення, зміст, актуальність // *Житомирський економічний науковий журнал*. - 2024. - № 2 (108). - С. 109-117.

DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2024-2\(108\)-109-117](https://doi.org/10.26642/jen-2024-2(108)-109-117)

76. Солодовнік О. О., Майданник О. Підходи до оцінки суттєвості у звітності про сталий розвиток згідно з міжнародними та європейськими стандартами // *Економіка та суспільство*. - 2024. - Вип. 63.

DOI: 10.32782/2524-0072/2024-63-83.

77. Саприкіна М. А., Ляшенко О. М., Саєнсус М. А. Корпоративна соціальна відповідальність: моделі та управлінська практика. — К. : Фарбований лист, 2011. — 480 с.

Режим доступу: <https://csr-ukraine.org>

78. Указ Президента України «Про Цілі сталого розвитку України до 2030 року» від 30.09.2019 № 722/2019.

Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019>.

79. Усатенко О. В. Гармонізація звітності українських підприємств зі стандартами ESRS як інструмент досягнення цілей сталого розвитку України // *Бізнес-Інформ*. - 2025. - № 1. - С. 26-33.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2025-1-26-33>.

80. Уманців Г. Звітність про сталий розвиток у вимірі корпоративної звітності українських компаній // *Journal of KNUTE*. - 2023.

Режим доступу: <https://journals.knute.edu.ua>

81. Федорова О. С. Актуальні тенденції наукових досліджень щодо звітності зі сталого розвитку: нарративний та методологічний аспекти // *Економіка та менеджмент*. - 2025.

Режим доступу: <https://ema.ztu.edu.ua/>

82. Штокайло О. В., Теслюк Д. Впровадження звітності зі сталого розвитку в систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств в Україні: виклики та перспективи // *Збірник тез доповідей V МНПК «Розвиток соціально-економічних систем у геоекономічному просторі»*. - Т., 2025. - С. 130-131.

Режим доступу: <https://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/48750>

83. Швагер А. В. Аудит звітності зі сталого розвитку підприємств : монографія. — К. : КНЕУ, 2023.

Режим доступу: <https://ir.kneu.edu.ua>

Додаток А

Цілі сталого розвитку за Резолюцією Генеральної Асамблеї

Ціль	Сутність цілі
1	2
Ціль 1	Викорінити бідність у всіх її формах
Ціль 2	Ліквідація голоду, продовольчої безпеки; продовольча безпека та харчування, розвиток сільського господарства
Ціль 3	Сприяння здоровому способу життя та добробуту для всіх осіб у будь-якому віці
Ціль 4	Забезпечення інклюзивної та справедливої якості освіти, сприяння безперервному навчанню
Ціль 5	Гендерна рівність та розширення прав і можливостей. Можливості для всіх жінок і дівчат
Ціль 6	Забезпечення доступності та управління водними ресурсами. Ресурси та санітарія для всіх
Ціль 7	Забезпечення доступу до безпечних, надійних джерел електроенергії. Стійка і сучасна енергія для всіх
Ціль 8	Просування прогресивних, інклюзивних та стійких напрямів економічного зростання, повна і продуктивна зайнятість
Ціль 9	Побудова сталої інфраструктури, сприяння всеохопній та сталій індустріалізації та інноваціям
Ціль 10	Зменшення нерівності всередині країн та між країнами
Ціль 11	Забезпечення відкритості, безпеки, стійкості та екологічної стійкості міст і населених пунктів
Ціль 12	Забезпечення переходу до стійких моделей споживання та виробництва
Ціль 13	Впровадження термінових заходів для вирішення проблеми зміни клімату та її наслідків
Ціль 14	Збереження та раціональне використання океанів, морів та морських ресурсів для сталого розвитку
Ціль 15	Захист, відновлення та просування екосистем суші, стале лісокористування, боротьба з опустелюванням, зупинення деградації земель та припинення процесу втрачання біорізноманіття
Ціль 16	Сприяння побудові мирного та відкритого суспільства для сталого розвитку, забезпечення доступу до правосуддя для всіх та побудова ефективних, підзвітних інституцій на всіх рівнях
Ціль 17	Зміцнення засобів впровадження та посилення роботи в рамках Глобального партнерства для сталого розвитку

Джерело: складено автором за [78, 74]

Додаток Б

Міжнародні стандарти у сфері сталого розвитку та корпоративної звітності

№ з/п	Назва стандарту	Характеристика стандарту	Історія	Контроль
1	2	3	4	5
1.	GRI (Global Reporting Initiative)	Надає рамки для підготовки нефінансових звітів, дозволяє організаціям оцінювати свій вплив на довкілля та суспільство	Стандарт було започатковано в 1997 році в США як ініціативу Програми ООН із навколишнього середовища (UNEP) та Коаліції за екологічно відповідальну економіку (CERES).	Немає обов'язковості, але компанії, які прагнуть залучити інвесторів, часто використовують цей стандарт.
2.	ISO 14001	Стандарт екологічного менеджменту, який перевіряє здатність компанії зменшувати вплив на довкілля через оптимізацію використання ресурсів, управління відходами та відповідність законодавчим нормам.	Розроблений Міжнародною організацією зі стандартизації (ISO) у 1996 році. Він є частиною серії стандартів ISO 14000, що стосуються екологічного менеджменту.	Не є обов'язковим, але є умовою доступу до міжнародних ринків. Контроль проводять Акредитовані органи сертифікації. Для сертифікації проводяться перевірки раз на 3 роки з щорічними контрольними аудитами.
3.	SA8000	Зосереджений на дотриманні прав працівників. Він перевіряє умови праці, охорону праці, відсутність дискримінації, використання дитячої чи примусової праці та етичну поведінку	Розроблений у 1997 році Social Accountability International (SAI). Мета полягала в створенні глобального стандарту для дотримання прав працівників.	Не є обов'язковим. Для підтвердження відповідальності треба проходити щорічні перевірки. Контролю здійснюють незалежні сертифікаційні організації, акредитовані SAI.

4.	CDP (Carbon Disclosure Project)	Націлений на розкриття даних про викиди CO ₂ , використання енергії та управління кліматичними ризиками. Він фокусується на прозорості компаній у питаннях клімату.	Засновано у 2000 році як ініціативу для моніторингу викидів парникових газів. CDP стало ключовою платформою для розкриття кліматичних даних.	Організації добровільно надають дані, які аналізуються та оцінюються за шкалою A-D.
5.	CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)	Європейська директива, яка зобов'язує великі компанії розкривати інформацію про екологічні, соціальні та управлінські показники (ESG)	Директива була затверджена Європейським Союзом у 2021 році як оновлення до попередньої NFRD (Non-Financial Reporting Directive).	Є обов'язковою для великих компаній у ЄС та тих, хто має суттєву діяльність у Європейському Союзі. Виконання вимог перевіряється щорічно, в рамках звітного циклу, незалежними аудиторами або сертифікаційними органами.

Джерело: складено автором за [8, 9, 14, 27, 45, 53, 52, 51, 79, 80]

Додаток В

Види звітності підприємства та їх зв'язок зі сталим розвитком

№ з/п	Вид звітності	Основна мета	Основні стандарти або регулювання	Зв'язок зі сталим розвитком
1	2	3	4	5
1.	Фінансова	Надання достовірної інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів	МСФЗ (IFRS), НП(С)БО, Директиви ЄС 2013/34/EU	Відображає економічну стабільність підприємства, що є базою для сталого розвитку
2.	Податкова	Забезпечення розрахунку й сплати податків відповідно до законодавства	Податковий кодекс України, OECD Tax Guidelines	Непрямо впливає через формування бюджетів для фінансування соціальних і екологічних програм
3.	Статистична	Збір та узагальнення даних для державного аналізу економіки	Закони України про державну статистику	Сприяє формуванню показників сталого розвитку на макрорівні
4.	Корпоративна (зовнішня)	Підвищення прозорості діяльності перед інвесторами, партнерами, суспільством	GRI, IIRC, ISO 26000, ESG-звіти	Відображає соціальну відповідальність, екологічний вплив і корпоративне управління
5.	Нефінансова	Розкриття інформації про соціальні, екологічні та управлінські аспекти діяльності	GRI Standards, SASB, CSRD (ЄС)	Безпосередньо демонструє внесок підприємства у досягнення Цілей сталого розвитку (SDGs)
6.	Інтегрована	Об'єднання фінансових та нефінансових даних в єдиній системі	Framework, МСФЗ, GRI, IIRC	Відображає взаємозв'язок фінансових результатів з екологічною та соціальною ефективністю
7.	Екологічна	Моніторинг впливу підприємства на довкілля	ISO 14001, EMAS, GRI 300	Показує ефективність використання ресурсів, зменшення викидів і відходів
8.	Соціальна	Висвітлення відносин із працівниками, громадами, споживачами	ISO 26000, SA8000, GRI 400	Оцінює соціальну відповідальність і вплив на добробут населення

9.	Економічна	Визначення внеску підприємства в економіку регіону чи держави	GRI 200, OECD Guidelines	Показує ефективність, інвестиції, інновації та зайнятість
10.	Звітність зі сталого розвитку	Інтеграція економічних, соціальних і екологічних аспектів у єдиній системі	GRI Standards, SDG Indicators, ESG Frameworks	Є комплексним інструментом вимірювання та управління сталим розвитком підприємства

Джерело: складено автором за [28, 30, 45, 77, 82]

Додаток Г

Характеристика фінансової та інтегрованої звітності в контексті нормативно-законодавчих вимог

№ з/п	Показник	Фінансова звітність	Інтегрована звітність
1	2	3	4
1.	Сутність	Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.	Звітність, що включає нефінансові показники - це процес збирання, консолідації та аналізу кількісних і якісних показників діяльності підприємств у межах підготовки звіту та їх структурування відповідно до стратегічних завдань підприємства, бізнес-моделі та системи управління.
2.	Користувачі	Зовнішні та внутрішні користувачі інформації.	Зовнішні та внутрішні користувачі інформації.
3.	Стандарт	П(С)БО, МСБО.	Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Committee, IIRC).
4.	Необхідність подання	Обов'язкова.	Не обов'язкова.
5.	Строки подання	Місячна, квартальна, піврічна, річна.	Не визначено.
6.	Керівні принципи	Автономність; єдиний грошовий вимірник; безперервність; повне висвітлення; нарахування та відповідність доходів і витрат; історична (фактична) собівартість; періодичність; послідовність; обачність; превалювання сутності над формою.	Стратегічна спрямованість; орієнтація на майбутнє; взаємопов'язаність інформації; реагування та залучення зацікавлених сторін; суттєвість; стислість; надійність; повнота; стійкість; порівнюваність.

7.	Структурні елементи	Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до звітності.	Огляд організації; зовнішнє середовище; управління; бізнес-модель; ризики й можливості; стратегія та розподіл ресурсів; результати діяльності; перспективи на майбутнє.
----	---------------------	---	---

Джерело: складено автором за [14, 21, 25, 65, 67, 75, 75]

Додаток Г

Порівняльна характеристика фінансової звітності та звітності зі сталого розвитку

№ з/п	Критерій	Фінансова звітність	Звітність зі сталого розвитку (ESG/нефінансова)
1	2	3	4
1.	Мета	Надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.	Оцінка впливу підприємства на економіку, суспільство і довкілля; демонстрація відповідальності та сталого розвитку.
2.	Характер інформації	Кількісна, стандартизована, фінансова.	Якісна й кількісна, нефінансова (ESG-показники).
3.	Основні користувачі	Інвестори, кредитори, акціонери, державні органи.	Ширше коло: інвестори, громада, працівники, регулятори, екологічні та соціальні організації.
4.	Регулювання	Визначається національними та міжнародними стандартами бухгалтерії (МСФЗ, П(С)БО).	Регулюється міжнародними стандартами нефінансової звітності (ESRS, GRI, SASB тощо), документами ЄС.
5.	Стандартизація	Чітко уніфікована структура та правила оцінки.	Стандарти різняться, рівень уніфікації нижчий (залежить від обраної рамки звітності).
6.	Орієнтація у часі	Минуле та теперішнє фінансове становище.	Майбутні ризики, стратегія та довгостроковий вплив на стейкхолдерів і довкілля.
7.	Тип показників	Активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, грошові потоки.	Показники впливу на клімат, ресурси, працівників, громаду, корпоративне управління (ESG).
8.	Періодичність	Щорічно або квартално (обов'язково).	Щорічно; вимоги щодо періодичності залежать від законодавства та стандартів.
9.	Перевірка (аудит)	Обов'язковий аудит фінансової звітності.	Аудит не завжди обов'язковий; рівень впевненості може бути обмеженим або розширеним.

10.	Основна цінність	Оцінка економічної результативності.	Прозорість впливу підприємства на сталий розвиток та стійкість бізнес-моделі.
11.	Стратегічне значення	Показує фінансову стабільність.	Визначає довгострокову стійкість, репутацію, ESG-ризика та інвестиційну привабливість.

Джерело: складено автором за [10 13 14 19 21]

Додаток Д

Комплексна оцінка переваг і недоліків складання звітності зі сталого розвитку

	Рівень / аспект	Суть впливу	Ключові переваги	Критичні недоліки та обмеження
	1	2	3	4
1	Прозорість і підзвітність	Розкриття нефінансової інформації для стейкхолдерів	Зростання довіри, легітимності та інвестиційної привабливості	Підвищені репутаційні ризики у разі слабких показників
2	Репутація та бренд	Формування образу відповідального бізнесу	Стійкий позитивний імідж і конкурентна диференціація	Ризик greenwashing за формального підходу
3	Інвестиції та фінансування	Орієнтація на ESG-критерії	Доступ до ESG-капіталу, грантів і міжнародного фінансування	Високі вимоги інвесторів до якості даних
4	Стратегічне управління	Інтеграція сталого розвитку у стратегію	Підвищення якості управлінських рішень і довгострокове планування	Потреба трансформації управлінських процесів
5	Управління ризиками	Ідентифікація ESG-ризиків	Зменшення ймовірності криз і регуляторних санкцій	Складність оцінки та моніторингу ризиків
6	Бізнес-модель	Перехід до більш стійких моделей створення вартості	Підвищення адаптивності та життєздатності бізнесу	Необхідність значних інвестицій у зміни
7	Корпоративне управління (G)	Посилення відповідальності менеджменту	Прозорість рішень, підзвітність керівництва	Опір змінам усередині організації
8	Екологічний вплив (E)	Управління використанням ресурсів і впливом на довкілля	Оптимізація витрат, зниження екологічних ризиків	Додаткові екологічні витрати
9	Соціальна складова (S)	Взаємодія з персоналом і суспільством	Кадрова стабільність, зростання лояльності	Складність кількісної оцінки соціальних показників

10	Ланцюги постачання	Контроль стандартів сталості у партнерів	Інтеграція в міжнародні ланцюги постачання	Ускладнення співпраці з контрагентами
11	Аналітична цінність	Комплексне бачення діяльності	Підвищення якості аналізу та прийняття рішень	Відсутність повної уніфікації методологій
12	Регуляторна перспектива	Адаптація до міжнародних стандартів	Готовність до майбутніх вимог (CSRD, GRI, ESG)	Невизначеність законодавчого середовища
13	Витрати та ресурси	Організація процесу звітування	Довгострокова економія ресурсів	Значні початкові витрати часу й коштів
14	Інноваційний розвиток	Стимулювання сталих інновацій	Формування нових джерел конкурентних переваг	Ризик низької віддачі від інновацій
15	Стійкість до криз	Реакція на зовнішні шоки	Підвищення стійкості бізнесу у довгостроковій перспективі	Висока складність системної реалізації

Джерело: складено автором за [3 4 10 13 14 38 58 60, 68, 71]

Додаток Е

Розділ заяви	Зміст розділу
Заява менеджменту	
Аналіз розвитку і ефективності діяльності підприємства	Звітний період співпадає із звітним періодом для фінансової звітності
Вірогідні майбутні розробки підприємства	За наявності
Опис основних ризиків та невизначеностей	Опис ризиків бізнесу підприємства
Заява про корпоративне управління	Згідно до законодавчих вимог та внутрішніх приписів підприємства
Частини звіту з управління	
1. Загальна інформація	
Розкриття загальної інформації (ESRS 2)	Специфіка діяльності підприємства; стратегія стійкого розвитку; застосування ESRS 1, 2 та додаткових галузевих стандартів; вимоги до розкриття інформації; застосування інших законодавчих актів ЄС і відповідних країн, де здійснює діяльність підприємство. Короткий опис бізнес-моделі та стратегії підприємства, включаючи: стійкість бізнес-моделі та стратегії до ризиків, пов'язаних із питаннями сталого розвитку; можливості підприємства, пов'язані з питаннями сталого розвитку; плани підприємства, включаючи реалізацію заходів та пов'язані з ними фінансові й інвестиційні плани; шляхи забезпечення сумісності бізнес-моделі та стратегії з переходом до стійкої економіки та обмеженням глобального потепління
2. Екологічна інформація	
Зміна клімату (ESRS E1)	Управління впливом, ризики та можливості; потенційна додаткова інформація для конкретного суб'єкта господарювання
Забруднення (ESRS E2)	

Водні та морські ресурси (ESRS E3)	
Біорізноманіття та екосистеми (ESRS E4)	
Використання ресурсів і відновлювана економіка (ESRS E5)	
3. Соціальна інформація	
Власна робоча сила (ESRS S1)	Управління впливом, ризики та можливості; потенційна додаткова інформація для конкретного суб'єкта господарювання
Працівники в ланцюжку створення вартості (ESRS S2)	
Вплив на громади (ESRS S3)	
Споживачі та кінцеві користувачі звітності (ESRS S4)	
4. Інформація про управління	
Ділова поведінка (ESRS G1)	Управління впливом, ризики та можливості; потенційна додаткова інформація для конкретного суб'єкта господарювання

Джерело: складено автором за [69]

Додаток Є

Сутність концепції подвійної суттєвості у звітності сталого розвитку

№ з/п	Критерій	Фінансова суттєвість (Outside-in)	Екологічна та соціальна суттєвість (Inside-out)
1	2	3	4
1.	Сутність	Оцінює, як зовнішні фактори сталого розвитку (екологічні, соціальні, регуляторні ризики) впливають на фінансовий стан, результати діяльності та бізнес-модель компанії.	Оцінює, як діяльність компанії впливає на довкілля, суспільство, працівників, громади та інші зацікавлені сторони.
2.	Мета	Забезпечити ідентифікацію ризиків та можливостей, які можуть вплинути на вартість активів, прибутковість і стійкість компанії у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі.	Забезпечити розкриття інформації про екологічні та соціальні наслідки діяльності компанії, а також рівень відповідальності та внеску у сталий розвиток.
3.	Орієнтація	Вплив зовнішнього середовища на підприємство.	Вплив підприємства на зовнішнє середовище.
4.	Об'єкт аналізу	Фінансові ризики, зміна вартості активів, витрати, доходи, операційна стабільність, ризики бізнес-моделі, репутаційні та регуляторні ризики.	Викиди CO ₂ , споживання енергії та води, відходи, умови праці, права людини, соціальна відповідальність, вплив на громади, корупційні ризики, етичні аспекти.
5.	Ключові користувачі інформації	Інвестори, кредитори, фінансові аналітики, аудитори, рейтингові агентства.	Державні органи, громади, споживачі, екологічні та громадські організації, міжнародні інституції.
6.	Приклад	Зміна екологічного законодавства може збільшити витрати або зменшити прибутковість підприємства (ризик для фінансових результатів).	Впровадження технологій енергоефективності знижує викиди та підвищує екологічний внесок компанії (вплив на довкілля і суспільство).

7.	Нормативна основа	CSRD (2022/2464) - встановлює обов'язковість оцінки фінансової суттєвості. ESRS 1 та ESRS 2 - деталізують принципи, критерії та вимоги до оцінки фінансової суттєвості в межах CSRD.	CSRD (2022/2464) - встановлює вимогу оцінювати екологічні та соціальні впливи компанії. ESRS 1 та тематичні ESRS (E1-E5, S1-S4, G1) - визначають критерії оцінки впливів та правила їхнього розкриття. GRI Standards - можуть застосовуватися <i>додатково</i>, але не є обов'язковими.
8.	Роль в інтегрованому аудиті	Дозволяє оцінити, як екологічні, соціальні та регуляторні чинники можуть вплинути на фінансові результати компанії.	Дозволяє оцінити реальний нефінансовий вплив підприємства та його внесок у досягнення Цілей сталого розвитку (SDGs).

Джерело: складено автором за [10 13 14 74 76]

Додаток Ж

Проблеми визначення суттєвості у звітності сталого розвитку

№ з/п	Проблема	Сутність проблеми	Наслідки для підприємства
1	2	3	4
1.	Великий обсяг потенційно суттєвих тем	Підприємства зіштовхуються з десятками екологічних, соціальних та управлінських аспектів, серед яких важко визначити пріоритетні.	Невизначеність у виборі показників, надмірне навантаження при підготовці звітності.
2.	Суб'єктивність оцінок	Визначення суттєвості залежить від професійного судження, що може відрізнятися між аудиторами, менеджментом та стейкхолдерами.	Ризик непослідовності звітності, суперечностей із очікуваннями користувачів.
3.	Недостатність достовірних даних	Дані щодо впливу на довкілля й суспільство часто збираються вручну, мають прогалини або різні методики вимірювання.	Зростає ризик викривлень, складність аудиту та можливість заперечень.
4.	Складність оцінки зовнішнього впливу (inside-out)	Екологічні та соціальні наслідки діяльності мають довгостроковий та мультикаузальний характер.	Складно адекватно визначити рівень впливу та його суттєвість.
5.	Складність оцінки фінансових ризиків (outside-in)	Довгострокові екологічні та регуляторні ризики складно перевести у конкретні фінансові величини.	Недооцінка фінансових загроз, можливі помилки у стратегічному плануванні.
6.	Різні очікування зацікавлених сторін	Інвестори, громади, споживачі та органи влади мають різні уявлення про суттєві аспекти.	Потреба у складній комунікації та балансуванні між очікуваннями.
7.	Невідповідність між стандартами (GRI, ESRS, SASB, IFRS S1/S2)	Різні рамки дають різні критерії суттєвості та вимагають різний рівень деталізації.	Дублювання показників, складна інтеграція у комбінованих або інтегрованих звітах.
8.	Зміна суттєвості в часі	Події, нові регуляції, зміни у суспільстві можуть швидко змінити актуальність тем.	Необхідність регулярного перегляду суттєвості та оновлення матриць.

Додаток 3

Показники, щодо яких проводиться підтвердження обмеженого рівня впевненості

№ з/п	Категорія показників	Показники, що підлягають підтвердженню
1	2	3
1	Склад органів управління та дані про співробітників за категоріями	1.Кількість співробітників у розрізі бізнес-одиниць, регіонів, функцій, статі та віку. 2.Частка співробітників у розрізі бізнес-одиниць, регіонів, функцій, статі та віку, %
2	Плинність кадрів	1.Загальна кількість новоприйнятих співробітників. 2. Плинність кадрів, %
3	Розвиток кар'єри	1. Кількість співробітників, які пройшли навчання. 2. Частка співробітників, які пройшли навчання, у відсотках до загальної чисельності персоналу
4	Нещасні випадки зі смертельним наслідком	1.Кількість смертельних нещасних випадків на виробництві. 2.Коефіцієнт частоти смертельних нещасних випадків (по компанії) на 200 тис. роб. год.
5	Травматизм	1.Коефіцієнт частоти травматизму з втратою працездатності (LTIFR) у розрізі співробітників (на 200 тис. роб. год.). 2.Травматизм на 200 тис. роб. год. (випадки зі смертельним наслідком, травми з втратою працездатності, травми, що потребують медичного втручання).
6	Споживання енергії / кліматичні зміни	1. Споживання первинних джерел енергії, т. у.п. 2. Споживання первинних джерел енергії, т. 3. Обсяг виробленої та проданої електроенергії, млн кВт·год. 4. Обсяг виробленої та проданої теплової енергії, тис. Гкал. 5. Обсяг спожитої електроенергії, тис. кВт·год. 6. Обсяг спожитої теплової енергії, тис. Гкал.

7	Відходи	1. Загальна маса утворених відходів, тис. т
8	Вода	1. Загальний обсяг забору води, тис. м ³ . 2. Загальний обсяг забору води у розрізі джерел, тис. м ³ . 3. Загальний обсяг стоків, тис. м ³
9	Дотримання нормативних вимог	1. Загальний обсяг штрафів за екологічний вплив, тис. дол. США. 2. Кількість нефінансових санкцій за недотримання екологічного законодавства та нормативних вимог
10	Спонсорство благодійність	та Загальний обсяг спонсорської та благодійної допомоги, тис. дол. США

Джерело: складено автором за [10 13 14 19 22]

Додаток И
Рівень впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні

№ з/п	Підприємство (сектор)	Останній публічний звіт/тип	Фреймворки у звіті	Обрані показники/результати
1	2	3	4	5
1.	DTEK (енергетика)	Action Report 2024; окр. звіти сталості	Посилання на вимоги ЄС; декарбонізація, «зелена» генерація	Портфель ВДЕ ~1 ГВт; розширення Тилігульської ВЕС до 500 МВт (інвест.план ≈ €450 млн), програма RISE з сонячними/акумуляторними системами
2.	Metinvest (металургія/ГМК)	Annual & Sustainability Report 2023 (інтегр.)	GRI (вкл. Content Index), SASB, TCFD, SDGs	Формалізована TCFD-розкриття; опис перехідних/фізичних ризиків (CBAM, ETS)
3.	Ferrexpo (ГМК)	Responsible Business Report 2023	GRI-узгоджені розкриття, SDGs	Програми підтримки громад; фокус на безпеці/кадрах під час війни
4.	МНП (МХП) (АПК/харчова)	Integrated Annual Report 2023 (інтегр.) + GRI Content Index	GRI, SDGs	Виробничі/екол. KPI, ланцюг постачання; окремі ініціативи МНП Gromadi (соціальний вплив)
5.	Nova Post(a) (логістика)	Звіт за 2022 (опубл. 27.12.2023), CSR/ESG	GRI-подібна структура, SDGs	Гуманітарні перевезення, підтримка ЗСУ/громад, енергосталість операцій
6.	Укргазбанк (банк)	Annual and Sustainability Report 2023 (інтегр.)	ESG-звітність, SDGs	Зростання портфеля проєктів сталого розвитку; «зелена» банківська спеціалізація
7.	ПриватБанк (банк)	Integrated Report 2023 (інтегр.)	ESG-розділи, SDGs	Підтримка клієнтів/економіки, цифровізація; нефінансові KPI у звіті
8.	Нафтогаз (нафтогаз)	ESG-розділи на порталі «Sustainability»	Цілі Net Zero (Scope 1) до 2040, декарбонізація/метан	Політика скорочення викидів, план декарбонізації

9.	Kyivstar / VEON (телеком)	Integrated Annual Report 2023 (груповий)	ESG, SDGs; інвестиції у стійкість мережі	Інвестиційна програма \$1 млрд 2023-2027; розбудова енергостійкості
10.	Raiffeisen Bank Україна (банк)	Менеджмент-репорт із ESG-блоками	ESG	«Зелений» кредитний портфель ~3% корпоративного портфеля; проекти ВДЕ/біорізноманіття
11.	Oschadbank (банк)	Публічні матеріали з ESG	Центр ESG в структурі банку; роз'яснення важливості ESG для відбудови	Створено власний ESG-центр (09.2025)

Джерело: складено автором на основі аналізу публічних нефінансових та інтегрованих звітів українських компаній

[33 34 35 36 37 7 16 43 44 57 49]

Додаток І

Порівняння аудиту фінансової звітності та аудиту нефінансової звітності зі сталого розвитку

№	Критерій	Аудит фінансової звітності	Аудит нефінансової звітності (ЗСР)
1	2	3	4
1	Предмет перевірки	Фінансові показники, бухгалтерські записи, операції, відповідність МСФЗ/НП(С)БО.	Екологічні, соціальні, управлінські показники (ESG), відповідність ESRS та іншим нефінансовим стандартам.
2	Джерела доказів	Первинні документи, реєстри обліку, фінансові операції, зовнішні підтвердження.	Нефінансові дані: вимірювання викидів, енергоспоживання, дані HR, опитування, технічні протоколи, внутрішні політики.
3	Методи оцінки	Чіткі, стандартизовані, ґрунтуються на облікових правилах та принципах.	Часто немає єдиної методики, застосовуються якісні оцінки, моделі, інженерні та технічні розрахунки.
4	Ризики викривлення	Фінансові помилки, шахрайство, невірна класифікація операцій.	Некоректні дані вимірювань, greenwashing, людський фактор, відсутність систем збору ESG-даних.
5	Рівень впевненості	Зазвичай обґрунтована впевненість (reasonable assurance).	Початково - обмежена впевненість, надалі можливий перехід до обґрунтованої (вимога CSRD).
6	Стандарти перевірки	МСА (ISA), національні стандарти аудиту.	ISAE 3000 (Revised), ISAE 3410, ISSA 5000, рекомендації CSRD та ESRS.
7	Характер інформації	Переважно кількісна, числова, документально підтверджена.	Комбінована: кількісна + якісна, політики, описові характеристики, нефінансові показники.
8	Очікування користувачів	Достовірність показників фінансового стану та результатів діяльності.	Прозорість впливу компанії на довкілля, персонал, суспільство; відповідність принципам сталого розвитку.
9	Складність перевірки	Стандартизований процес, чітко регульований десятиліттями практики.	Більш складний через відсутність усталених процедур, потребу технічних знань та широку варіативність даних.

Джерело: складено автором за [10 13 19 22 56]

Додаток І

Порівняльна характеристика системи перевірки фінансової звітності та звітності зі сталого розвитку

	Критерій порівняння	Україна (поточна модель)	ТОВ «Нова пошта»	Міжнародна практика (ЄС, CSRD, ESRS, GRI)	Нормативно бажана модель для України
1	2	3	4	5	6
1.	Юридичний статус перевірки фінансової звітності	Обов'язкова для підприємств, що підлягають аудиту відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності»	Забезпечується обов'язковим аудитом фінансових показників	Обов'язкова відповідно до МСА та національних законодавств країн ЄС	Залишається незмінною
2.	Юридичний статус перевірки звітності зі сталого розвитку	Відсутність прямої обов'язковості, добровільний характер	Перевірка не здійснюється	Обов'язкова незалежна верифікація згідно CSRD та ESRS	Впровадження обов'язкової assurance-перевірки
3.	Тип перевірки ESG-звітності	Ненормований, епізодичний внутрішній контроль	Верифікація відсутня	Limited або reasonable assurance	Регламентована зовнішня перевірка
4.	Суб'єкти перевірки	Традиційні аудитори фінансової звітності	Внутрішні структурні підрозділи	Акредитовані незалежні аудитори	Сертифіковані суб'єкти перевірки ESG
5.	Методологія перевірки	Фрагментарна, неуніфікована	Відсутня стандартизована база	Стандартизована методологія (ESRS, GRI, AA1000AS)	Інтеграція ESRS-методики у національну систему
6.	Рівень нормативного забезпечення	Обмежений, перехідний	Орієнтація на корпоративні ініціативи	Жорстко регламентований	Гармонізація з правом ЄС

7.	Прозорість результатів	Низька	Результати перевірки не оприлюднюються	Публічне оприлюднення висновків	Відкритість та публічність висновків
8.	Інституційна роль перевірки	Формальний елемент звітності	Комунікаційний інструмент	Елемент системи корпоративного управління	Інструмент стратегічного ESG-контролю
9.	Вплив на управлінські рішення	Обмежений	Не систематизований	Безпосередній вплив на корпоративну стратегію	Інтеграція в систему менеджменту ризиків

Джерело: складено автором на основі звітності підприємства

Додаток Й

Порівняння обґрунтованої та обмеженої впевненості в аудиті ЗСР

№ з/п	Критерій	Обґрунтована впевненість	Обмежена впевненість
1	2	3	4
1.	Дефініція	Аудитор збирає достатні та відповідні докази, проводить глибокі процедури та оцінює ризики, щоб сформувати впевнений висновок про достовірність звітності.	Аудитор отримує докази обмеженого обсягу. Мета - встановити, чи не виявлено суттєвих викривлень без повного тестування.
2.	Сутність дефініції	Висока ступінь переконаності в достовірності ЗСР, подібна до фінансового аудиту.	Помірна, середня ступінь впевненості. Аудитор підтверджує, що не знайшов ознак суттєвих викривлень.
3.	Обставини застосування	Використовується при високих ризиках викривлення, складних процесах збору ESG-даних, або коли користувачі потребують високої точності.	Застосовується на ранніх етапах, при нижчих ризиках або коли регулятор вимагає базовий рівень перевірки (як на старті CSRD).
4.	Процедури	1. Детальна оцінку ризиків. 2. Тестування внутрішніх контролів. 3. Перевірка джерел первинних даних (договори, лічильники, акти). 4. Перерахунки, аналітичні процедури. 5. Тести вибірок за методикою фінансового аудиту. 6. Огляд процесів збору ESG-даних. 7. Підтвердження від третіх сторін (за потреби).	1. Запити до керівництва. 2. Огляд документів без глибокого тестування. 3. Аналітичні процедури (тренди, співставлення). 4. Огляд процедур збору даних. 5. Перевірку на логічність і відповідність ESRS. 6. Вибіркові підтвердження лише ризикових ділянок.
5.	Приклад формулювання думки аудитора	«На нашу думку, звітність зі сталого розвитку достовірно подана у всіх суттєвих аспектах відповідно до ESRS.»	«На основі виконаних процедур нам не стало відомо про обставини, що свідчили б про суттєві викривлення звітності відповідно до ESRS.»

Джерело: складено автором за [36]

Додаток К

Порівняння зарубіжного та українського підходів до аудиту звітності сталого розвитку

№ з/п	Критерій	Зарубіжна практика (ЄС, США, міжнародні стандарти)	Українська практика
1	2	3	4
1.	Нормативна база	CSRD, GRI, ESRS, ISAE 3000, AA1000AS, ISO 14064.	Відсутнє комплексне законодавче регулювання, використовується адаптація МСА 3000 та добровільні стандарти.
2.	Норми звітування	Звіти формуються відповідно до GRI, SASB, TCFD або ESRS; обов'язкове розкриття ESG-індикаторів.	В Україні відсутня уніфікована структура; підприємства самостійно визначають обсяг нефінансових показників.
3.	Рівень впевненості (Assurance level)	Високий - надається обмежена або розширена впевненість згідно з ISAE 3000 (limited/reasonable assurance).	Низький або відсутній - підтвердження носить декларативний характер без незалежної оцінки.
4.	Суттєвість (Materiality)	Визначається через подвійний підхід: вплив компанії на довкілля + вплив зовнішніх факторів на бізнес.	Переважає односторонній підхід - оцінюється переважно економічна важливість для підприємства.
5.	Системи внутрішнього контролю	Розвинені механізми ESG-контролю, внутрішній аудит сталого розвитку.	Контроль фрагментарний, відсутня інтеграція нефінансових показників у систему внутрішнього аудиту.
6.	Аудитори	Спеціалізовані фірми (Big4, Bureau Veritas, SGS), сертифіковані з ESG/GRI/ISAE 3000.	Переважають класичні аудитори без сертифікації у сфері сталого розвитку.
7.	Обов'язковість аудиту	З 2024 року - обов'язковий для великих компаній у ЄС (CSRD).	Добровільний характер, відсутня законодавча вимога.

8.	Рівень прозорості	Високий: звіти оприлюднюються публічно, проходять зовнішню перевірку.	Середній або низький: звіти часто не проходять незалежну перевірку.
----	-------------------	---	---

Джерело: складено автором за [3 4 19 20 22 31 32 47]

Додаток Л

Основні виклики аудиту ЗСР у міжнародній та українській практиці

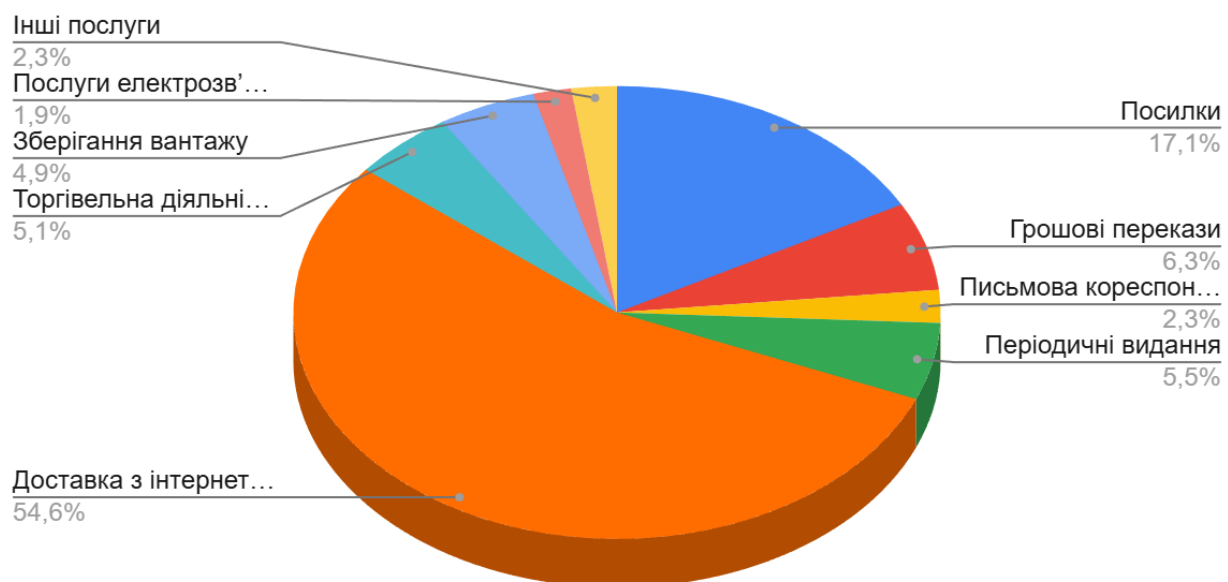
№	Виклик / проблема	Міжнародна практика (ЄС, глобальні стандарти)	Українська практика
1	2	3	4
1	Відсутність повної уніфікації методик оцінки нефінансових показників	Попри ESRS, підходи до вимірювання деяких ESG-показників різняться за країнами та секторами.	Відсутні національні методики; підприємства користуються різними міжнародними стандартами (GRI, SASB), що знижує порівнянність.
2	Якість та надійність систем збору ESG-даних	Компанії мають автоматизовані системи, але дані все ще недостатньо стабільні для аудиту.	Дані часто збираються вручну; відсутні системи внутрішнього контролю та аудиторських слідів.
3	Перевірка якісних (описових) показників	Політики та стратегії важко оцінити з точки зору доказовості; ризики суб'єктивності.	Недостатність документальних підтверджень; нефінансова інформація фіксується нерегулярно або взагалі не фіксується.
4	Подвійна суттєвість (financial & impact materiality)	Компанії мають труднощі з правильними моделями оцінки; аудиторам бракує єдиних підходів.	Принцип новий; методичних рекомендацій немає; підприємства не розуміють, як оцінювати впливи та фінансові ризики.
5	Greenwashing (вибіркове або прикрашене розкриття)	Все ще трапляється навіть у ЄС; ESRS та аудит намагаються це скоротити.	Високий ризик через добровільність звітності; низька культура нефінансової звітності.
6	Доказовість екологічних та соціальних даних	Аудитори часто залучають експертів (екологів, інженерів); витрати зростають.	Брак підтверджуючих даних; часто неможливо отримати незалежні джерела.
7	Нестача кваліфікованих аудиторів ESG	Попит перевищує пропозицію; триває масова підготовка фахівців.	Критичний дефіцит спеціалістів; ISSA 5000 тільки впроваджується; аудитори не мають галузевих екологічних знань.

8	Вартість аудиту та підготовки ЗСР	Високі витрати для МСП; процес вимагає цифровізації.	Високе фінансове навантаження; повна відсутність державних програм підтримки.
9	Регуляторна база та обов'язковість аудиту	Є чіткі вимоги: CSRD, ESRS, ISSA 5000; аудит обов'язковий з 2024 року (поетапно).	Законодавча база в стані формування; обов'язковий аудит лише планується з 2026 року.
10	Цифровізація та аналітичні інструменти	Компанії переходять на ESG-платформи, taxonomy tools.	Низький рівень цифровізації; відсутні національні інструменти обробки ESG-даних.

Джерело: складено автором за [3 4 8 10 13 14 19 22]

Додаток М

Дохід від послуг (2024 р.)



Складено автором на основі фінансової звітності підприємства за 2021-2024 рр.

Додаток Н

Динаміка та структура активів підприємства за 2021-2024 рр.

Динаміка активів											
Стаття активів		2021		2022		2023		2024		Відхилення 2024-2021	
		грн	питома вага, %	грн	питома вага, %	грн	питома вага, %	грн	питома вага, %	тис. грн	%
1.	Необоротні активи	8305491	61,53	12319191	78,19	18769254	81,25	24548276	77,72	16242785	195,57
3.	Інші нематеріальні активи	76808	0,57	76808	0,49	63849	0,28	78381	0,25	1573	2,05
4.	Основні засоби	6141681	45,5	6840742	43,42	9327238	40,37	14269099	45,18	8127418	132,33
6.	Відстрочений податковий актив	128083	0,95	128083	0,81	157041	0,68	224993	0,71	96910	75,66
7.	Довгострокова дебіторська заборгованість	534861	3,96	534861	3,39	0	0	0	0	-534861	-100
8.	Оборотні активи	5192636	38,47	3435729	21,81	4332452	18,75	7037517	22,28	1844881	35,53
9.	Запаси	236988	1,76	422156	2,68	413811	1,79	398124	1,26	161136	67,99
11.	Короткострокова дебіторська заборгованість	2473319	18,32	502922	3,19	1138305	4,93	1640041	5,19	-833278	-33,69
12.	Грошові кошти та їх еквіваленти	82783	0,61	73532	0,47	1079267	4,67	2902009	9,19	2819226	3405,56
13.	Загальні активи	13498127	100	15754920	100	23101706	100	31585793	100	18087666	134

Складено автором на основі фінансової звітності підприємства за 2021-2024 рр.

Додаток О

Динаміка та структура власного капіталу та зобов'язань підприємства за 2021-2024 рр.

Динаміка пасивів											
Стаття активів		2021		2022		2023		2024		Відхилення 2024-2021	
		грн	Питома вага 2021, %	грн	Питома вага 2022, %	грн	Питома вага 2023, %	грн	Питома вага 2024, %	тис. грн	%
1.	Власний капітал	4491224	33,27	6516072	41,35	9508308	41,15	11558379	36,62	7067155	157,36
2.	Статутний капітал	4654	0,03	4654	0,03	4654	0,02	4654	0,01	0	0
3.	Емісійний дохід	27301	0,2	27301	0,17	27301	0,12	27301	0,09	0	0
4.	Нерозподілений прибуток	4459269	33,04	6484117	41,15	9476353	41,01	11556424	36,52	7097155	159,09
5.	Довгострокові зобов'язання	3897300	28,87	3787630	24,04	5337000	23,1	9225802	29,22	5328502	136,67
6.	Довгострокові позики та запозичення	1456288	10,79	1454745	9,23	1912643	8,28	5074709	16,07	3618421	248,48
7.	Інші довгострокові зобов'язання	2441012	18,08	2332885	14,81	3424357	14,82	4151093	13,15	1710081	70,06
8.	Короткострокові зобов'язання	5109603	37,86	5451218	34,61	8256398	35,75	10771612	34,16	5662009	110,81
9.	Короткострокові позики та запозичення	0	0	76080	0,48	0	0	20000	0,06	20000	0
10.	Податкові зобов'язання	484647	3,59	570842	3,62	655332	2,84	1004547	3,18	519900	107,29
11.	Короткострокова кредиторська заборгованість	4624956	34,27	4804296	30,51	7601066	32,91	9747065	30,86	5122109	110,75
12.	Пасив (Баланс)	13498127	100	15754920	100	23101706	100	31585793	100	18087666	134

Складено автором на основі фінансової звітності підприємства за 2021-2024 рр.

Додаток П

Проблемні аспекти фінансового стану «Нова пошта» у 2024 році

	Проблема	Фактичний прояв у 2024 році	Економічна суть та ризики
1	2	3	4
1.	Критично низька загальна ліквідність	Коефіцієнт загальної ліквідності - 0,65 при нормативі >1,5	Підприємство не здатне повністю покривати поточні зобов'язання оборотними активами, що формує ризик нестачі грошових ресурсів і підвищує ймовірність касових розривів.
2.	Недостатня швидка ліквідність	Коефіцієнт швидкої ліквідності - 0,62 при нормі >1	Навіть без урахування запасів компанія не може своєчасно розраховуватися за короткостроковими боргами.
3.	Високе боргове навантаження	Частка позикових коштів залишається домінуючою, коефіцієнт автономії - 0,37	Низький рівень фінансової незалежності підвищує ризик втрати стійкості у разі зміни кредитних умов або падіння доходів.
4.	Надмірна частка необоротних активів	Необоротні активи становлять 77,72% структури балансу	Капітал «зафіксований» у довгострокових активах, що обмежує гнучкість управління ліквідністю та оперативну платоспроможність.
5.	Зниження рентабельності	ROA - 9,14%, ROE - 23,74%	Хоча показники залишаються позитивними, їх рівень свідчить про спад ефективності використання активів і власного капіталу.
6.	Високий витратний тиск	Операційні витрати - 41 157 521 тис. грн при доході 44 779 857 тис. грн	Мінімальний розрив між доходами та витратами свідчить про зниження маржинальності і зростання ризику скорочення прибутку.
7.	Погіршення оборотності активів	Коефіцієнт оборотності активів - 1,64	Уповільнення обігу коштів знижує платоспроможність та ефективність використання ресурсів.

8.	Високий рівень короткострокової кредиторської заборгованості	Короткострокова кредиторська заборгованість - 9 747 065 тис. грн	Підвищує фінансовий тиск на підприємство та ризик несвоєчасного виконання зобов'язань перед контрагентами.
----	--	--	--

Додаток Р

Вихідні дані для моделювання екологічного аналізу за 2022-2024 рр.

	Показник	2022 р.	2023 р.	2024 р.	Характер даних	Обґрунтування
1	2	3	4	5	6	7
1	Дохід підприємства	23687034 тис. грн	64368879 тис. грн	44779857 тис. грн	реальні	офіційна фінансова звітність
2.	Кількість відправлень	320 млн	360 млн	400 млн	оціночні	масштаб діяльності компанії, динаміка ринку доставки
3.	Кількість автотранспортних засобів	7500 од.	7500 од.	7500 од.	модельні	типовий автопарк для логістичної мережі
4.	Пробіг 1 авто за рік	50000 км	50000 км	50000 км	модельні	галузевий експлуатаційний норматив
5.	Витрата пального	12л/100 км	12л/100 км	12л/100 км	модельні	середній показник для вантажного транспорту
6.	Тип пального	дизель	дизель	дизель	реалістичне припущення	специфіка транспортної логістики
7.	Викиди CO ₂ на 1 л пального	2,68 кг	2,68 кг	2,68 кг	нормативні	міжнародний екологічний стандарт
8.	Маса пакування на 1 відправлення	0,05 кг	0,05 кг	0,05 кг	модельні	середня вага пакування
9.	Частка переробки відходів	35%	35%	35%	модельні	реалістичний рівень для України

Джерело: складено автором на основі звітності підприємства

Додаток С

Види звітності, що формуються в ТОВ «Нова пошта», та їх характеристика

Вид звітності	Характер формування	Зміст	Нормативне регулювання	Призначення
I. Зовнішня звітність				
Фінансова звітність (включає звіт про управління)	Регламентована, обов'язкова	Фінансова звітність за МСФЗ, аналітичний опис діяльності, ризиків, перспектив розвитку	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», МСФЗ	Інформування користувачів про фінансовий стан, результати діяльності та стратегію розвитку
Податкова звітність	Регламентована, обов'язкова	Податкові декларації та розрахунки	Податковий кодекс України	Контроль правильності оподаткування
Статистична звітність	Регламентована	Показники діяльності, персоналу, перевезень	Закон України «Про державну статистику»	Формування державної статистики
Звітність зі сталого розвитку (ESG)	Добровільна / частково регламентована	Екологічні, соціальні та управлінські показники	GRI, ЦСР ООН, рекомендації ЄС	Забезпечення прозорості та сталого розвитку
Внутрішня управлінська звітність				
Управлінська звітність	Внутрішня, нерегламентована	Звіти про доходи і витрати підрозділів, рентабельність, KPI, аналіз відхилень	Внутрішні регламенти підприємства	Прийняття управлінських рішень
Операційна звітність	Внутрішня	Кількість відправлень, середній час доставки	Внутрішні положення, стандарти логістичних процесів, операційні регламенти підприємства	Оперативний контроль та оптимізація логістичних процесів, підвищення ефективності доставки та якості сервісу

Складено автором на основі звітності підприємства

Додаток Т

Аналіз звіту зі сталого розвитку ТОВ «Нова Пошта» та виявлені недоліки його формування

	Основний розділ	Короткий зміст (основні позиції)	Виявлені недоліки та обмеження
1	2	3	4
1.	Про звіт	Мета та завдання звіту; охоплені періоди; коло стейкхолдерів; методологічні підходи; посилання на міжнародні стандарти (GRI).	Недостатньо деталізовано методи збору нефінансових даних; відсутня чітка інформація про зовнішню верифікацію звіту.
2.	Група NOVA під час російсько-української війни	Опис діяльності компанії в умовах війни; адаптація логістичних процесів; забезпечення безперервності сервісів; гуманітарні ініціативи.	Переважає описового характеру над кількісними показниками; обмежена порівнюваність з довоєнними періодами.
3.	17 Цілей сталого розвитку (ЦСР)	Відображення внеску компанії у досягнення ЦСР ООН; зіставлення бізнес-напрямів із конкретними цілями.	Не для всіх ЦСР наведено кількісні індикатори; зв'язок між цілями та фінансовими результатами розкрито частково.
4.	Група NOVA — клієнтам	Якість сервісу; клієнтоорієнтованість; цифровізація послуг; безпека та доступність доставки.	Відсутні показники незалежного вимірювання задоволеності клієнтів; обмежений аналіз скарг і ризиків.
5.	Суспільство	Соціальні проекти; благодійність; підтримка місцевих громад; освітні та культурні ініціативи.	Соціальний ефект не завжди підкріплений вимірюваними результатами; немає довгострокових соціальних KPI.
6.	Захисники	Підтримка військовослужбовців і ветеранів; логістична допомога; волонтерські програми.	Високий рівень емоційного викладу при недостатньому фінансово-економічному аналізі ефективності програм.
7.	Співробітники	Кадрова політика; охорона праці; навчання та розвиток; гендерна рівність; умови праці в кризових умовах.	Недостатньо розкрито показники плинності кадрів та продуктивності; обмежений аналіз ризиків HR-політики.

8.	Партнери та інвестори	Підхід до співпраці з бізнес-партнерами; інвестиційна привабливість; прозорість управління.	Мало інформації щодо ESG-критеріїв для інвесторів; не подано порівняльних фінансово-сталісних показників.
9.	Держава	Взаємодія з органами влади; податкові платежі; участь у державних програмах.	Інформація подана узагальнено; відсутній детальний аналіз податкового навантаження в контексті сталого розвитку.
10.	Участь у спілках	Членство в бізнес-асоціаціях та професійних об'єднаннях; спільні ініціативи.	Не розкрито конкретний вплив такої участі на досягнення стратегічних і сталих цілей компанії.
11.	Постачальники	Політика вибору постачальників; етичні вимоги; відповідальність ланцюга постачання.	Недостатньо інформації про аудит постачальників та ESG-оцінку ланцюга поставок.
12.	Етика та комплаєнс	Корпоративна етика; антикорупційні заходи; внутрішні політики та кодекси поведінки.	Не наведено статистики порушень або звернень; відсутній аналіз ефективності комплаєнс-механізмів.
13.	Відповідність стандартам GRI	Таблиця відповідності показників GRI; перелік розкритих індикаторів.	Формальна відповідність стандартам без глибокого пояснення вибору індикаторів та меж звітування.

Складено автором на основі звітності зі сталого розвитку підприємства

Додаток У

Невідповідність звітності Товариства міжнародним вимогам сталого розвитку

	Критерій	Вимога міжнародного стандарту	Документ / стандарт, який визначає вимогу	Реалізація у звіті ТОВ «Нова пошта»	Характер невідповідності
1	2	3	4	5	6
1	Чітке визначення бізнес-моделі та ESG-впливів	Компанія повинна ідентифікувати ключові впливи своєї діяльності на довкілля, суспільство та систему управління	GRI 102, GRI 203; ESRS 1 «General principles»	Бізнес-модель описана, однак системна карта ESG-впливів відсутня	Відсутній структурований аналіз впливів та їх ієрархізація
2	Кількісні KPI та їх динаміка	Подання вимірюваних показників з порівнянням у часі та встановленням цільових значень	GRI 302 «Energy», GRI 305 «Emissions»; ESRS E1	Надано окремі показники, проте без повної динаміки та стратегічних орієнтирів	Неможливість оцінити реальний прогрес компанії
3	Аналіз ESG-ризиків і можливостей	Компанія має ідентифікувати ризики сталого розвитку та описати механізми управління ними	ESRS 2 «General Disclosures»; KPMG ESG Reporting Guidelines	Ризики згадуються фрагментарно, без системного управлінського механізму	Відсутній ризик-орієнтований підхід
4	Прозорість ланцюга створення вартості	Розкриття інформації про ESG-впливи постачальників та партнерів	GRI 308 «Supplier Environmental Assessment», GRI 414; ESRS S2	Дані щодо постачальників обмежені	Неповне уявлення про загальний вплив компанії
5	Інтеграція ESG у стратегію	ESG-показники повинні бути частиною стратегічного управління	ESRS 1; OECD Guidelines for Multinational Enterprises	ESG-ініціативи є, але не інтегровані у фінансову та стратегічну модель	Розрив між звітністю та управлінськими рішеннями

6	Зовнішня перевірка (верифікація)	Нефінансова інформація має підтверджуватися незалежною стороною	GRI Assurance Standard	Зовнішня верифікація відсутня	Знижена довіра до даних
7	Стандартизованість подання	Забезпечення єдиного підходу для порівнянності показників	ESRS General Requirements	Формат авторський, без чіткої прив'язки до стандартів	Обмежена порівнянність з іншими компаніями
8	Орієнтація на стейкхолдерів	Врахування інтересів та зворотного зв'язку зацікавлених сторін	AA1000 Stakeholder Engagement Standard; GRI 102	Взаємодія задекларована, але не систематизована	Формальний характер діалогу

Джерело: складено автором за [12. 39. 40. 41]

Додаток Ф

Виявлені в процесі аудиту проблеми звітності зі сталого розвитку Товариства та їх аналітична характеристика

Проблемні аспекти	Характер прояви у діяльності Товариства	Потенційні наслідки	Нормативний орієнтир (міжнародні стандарти)	Напрями усунення
1	2	3	4	5
Неповна відповідність структури звітності міжнародним стандартам	Звітність має описовий характер, обмежене використання кількісних ESG-індикаторів, відсутність деталізації методики розрахунку показників	Зниження порівнянності, ускладнення аудиту, обмежена довіра інвесторів	GRI Standards, ESRS, ISSA 5000	Гармонізація структури звітності з міжнародними стандартами, впровадження уніфікованих показників
Недостатня реалізація принципу подвійної суттєвості	Відсутній системний зв'язок між ESG-чинниками та фінансовими результатами компанії	Недооцінка впливу ESG-ризиків на стратегію та фінансову стійкість	CSRD, ESRS, ISSA 5000	Впровадження моделі подвійної суттєвості з обов'язковою фінансовою інтерпретацією ESG-факторів
Недостатня формалізація внутрішнього контролю ESG-даних	Децентралізований збір інформації, відсутність єдиного протоколу перевірки нефінансових показників	Підвищений ризик помилок, суб'єктивності та втрати даних	ISO 14001, ISO 26000	Розробка регламенту внутрішнього контролю сталого розвитку та процедур перевірки ESG-інформації

Неповне охоплення ланцюга створення вартості (Score 3)	Відсутність комплексного аналізу впливу постачальників і партнерів на вуглецевий слід	Некоректна оцінка екологічних ризиків, репутаційні втрати	GHG Protocol, ESRS E1	Розширення аудиту на ланцюг постачання, інтеграція показників Scope 3
Відсутність регулярного зовнішнього підтвердження звітності	Нефінансова звітність не підтверджується незалежним аудитором на постійній основі	Зниження рівня довіри стейкхолдерів, низький рівень assurance	ISAE 3000, ISSA 5000	Запровадження обов'язкового зовнішнього аудиту ESG-звітності
Фрагментарність системи індикаторів сталості	Показники використовуються вибірково, без єдиної шкали оцінювання	Неможливість комплексної оцінки рівня сталого розвитку	ESG Framework, SDGs	Впровадження інтегрованої системи ESG-індикаторів і шкали оцінювання
Обмежена інтеграція результатів аудиту в управлінські рішення	Аудит сталого розвитку не є ключовим інструментом стратегічного управління	Втрата потенціалу ESG як чинника вартості бізнесу	ESG Governance models	Інституціоналізація результатів аудиту в систему стратегічного планування

Додаток Х

Напрями удосконалення формування звітності зі сталого розвитку Товариства

Виявлена проблема	Рекомендований захід	Інструменти впровадження	Очікуваний ефект
Невідповідність структури звітності міжнародним стандартам	Гармонізація звітності зі сталого розвитку з GRI та ESRS	Впровадження структури звіту за стандартами GRI, адаптація показників до ESRS	Підвищення порівнянності та міжнародної інвестиційної привабливості
Відсутність принципу подвійної суттєвості	Запровадження оцінки подвійної суттєвості ESG-факторів	Матриця подвійної суттєвості, інтеграція ESG у фінансовий аналіз	Підвищення обґрунтованості стратегічних рішень
Недостатній внутрішній контроль ESG-даних	Формування служби або функції ESG-аудиту	Внутрішній регламент перевірки ESG-інформації, контрольні процедури	Підвищення достовірності нефінансових показників
Неповне охоплення Score 3	Розширення аудиту на ланцюг створення вартості	Аналіз постачальників, оцінка вуглецевого сліду за GHG Protocol	Зниження екологічних ризиків, покращення репутації
Відсутність зовнішнього підтвердження	Запровадження обов'язкового незалежного ESG-аудиту	Сертифікація звітності за ISSA 5000 / ISAE 3000	Зростання довіри інвесторів і стейкхолдерів
Фрагментарність індикаторів сталості	Впровадження системи інтегрованих ESG-індикаторів	Шкала оцінювання ESG, комплекс показників сталості	Комплексна оцінка впливу компанії
Слабкий зв'язок аудиту з управлінськими рішеннями	Інституціоналізація результатів ESG-аудиту	Включення показників ESG у KPI менеджменту	Підвищення стратегічної керованості

Джерело: складено автором за [69, 71]

Додаток Ц

Індикатори оцінки сталості суб'єкта господарювання

Екологічна сталість		
№ з/п	Індикатор	Сутність
1	2	3
1	Оцінка динаміки екологічного податку	Аналіз обсягів викидів, скидів, розміщення відходів
2	Коефіцієнт вуглецевого сліду	Викиди парникових газів (CO ₂) на одиницю продукції
3	Коефіцієнт енергетичної ефективності	Співвідношення обсягів продукції та спожитої енергії
4	Коефіцієнт водного сліду	Кількість води, використаної у виробництві
5	Коефіцієнт утилізації відходів	Частка утилізованих відходів у загальному обсязі
Економічна сталість		
№ з/п	Індикатор	Сутність
1	2	3
1	Податкові надходження	Сума сплачених податків, їх роль у формуванні місцевого бюджету
2	Фінансування соціальних програм	Участь у фінансуванні охорони здоров'я, освіти, інфраструктури
3	Створення робочих місць	Можливість отримання пільг, рівний доступ до ресурсів, підтримка демобілізованих
Технічна сталість		
№ з/п	Індикатор	Сутність
1	2	3

1	Коефіцієнт завантаження основних засобів	Використання виробничої потужності
2	Коефіцієнт оновлення основних засобів	Відношення придбаних до балансової вартості
3	Коефіцієнт зносу основних засобів	Ступінь фізичного та морального зносу
4	Рентабельність основних засобів (ROA)	Відношення прибутку до середньої вартості активів
Фінансова сталість		
№ з/п	Коефіцієнт	Сутність
1	2	3
1	Коефіцієнт фінансового ризику	Визначає рівень залежності компанії від позикових коштів
2	Коефіцієнт маневреності капіталу	Відображає частку власного капіталу, що перебуває в обігу
3	Коефіцієнт поточної заборгованості	Характеризує частку короткострокових зобов'язань у структурі капіталу
4	Коефіцієнт довгострокової незалежності	Показує частку власних джерел у загальному фінансуванні
5	Коефіцієнт покриття боргів власним капіталом	Визначає рівень забезпеченості боргів власними коштами

Джерело: складено автором за [69]