https://doi.org/10.32849/2409-9201.2025.25.18

УДК 340.5: 341.1: 339.9

КОНВЕРГЕНЦІЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЄС ТА УКРАЇНИ ЩОДО КРИТЕРІЇВ КЛАСИФІКАЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ЗВІТУВАННЯ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Володимир КОРОЛЬ

доктор юридичних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу

Науково-дослідний інститут приватного права і підприємництва імені академіка Ф. Г. Бурчака НАПрН України (Київ)

https://orcid.org/0000-0003-3573-3426

Оксана НЕБИЛЬЦОВА

кандидат економічних наук, професор, професор кафедри

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана (Київ)

https://orcid.org/0000-0002-8931-2021

Статтю присвячено розкриттю сучасних тенденцій зближення законодавства Європейського Союзу та України щодо запровадження звітності зі сталого розвитку в частині актуалізації критеріїв віднесення суб'єктів звітування до однієї із чотирьох категорій.

Для створення належного підґрунтя для проведення порівняльно-правового аналізу увагу, насамперед, сфокусовано на критеріях класифікації суб'єктів економічної діяльності держав – членів ЄС, на яких аксіоматично розповсюджується дія чинних директив, прийняття яких спрямоване на модернізацію acquis ЄС у сфері звітності нефінансового характеру.

У причинно-наслідковій площині розкрито зв'язок належності суб'єктів економічної діяльності–резидентів держав – членів ЄС, включаючи дочірні компанії іноземних материнських компаній, до відповідних категорій з особливостями процесу підготовки звітності зі сталого

CONVERGENCE OF EU AND UKRAINIAN LEGISLATION ON SUSTAINABILITY REPORTING ENTITIES CLASSIFICATION CRITERIA

Volodymyr KOROL

Doctor of Law Sciences, Senior Researcher, Head of the Department

Academician F.H. Burchak Scientific Research Institute of Private Law and Entrepreneurship of the NALS of Ukraine (Kyiv)

Oksana NEBYLTSOVA

PhD in Economics, Professor, Professor of Department

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Kyiv)

The article is devoted to disclosure of modern trends of convergence of the EU and Ukrainian legislation on implementation of sustainable development reporting in terms of updating the criteria for classifying reporting entities into one of the four categories.

For the purpose of creating a proper basis for comparative legal analysis attention is primarily focused on the criteria for classifying economic entities of the EU Member States, which are axiomatically covered by the current directives, the adoption of which is aimed at modernising the EU acquis in the field of non-financial reporting.

In the cause and effect perspective, correlation between affiliation of economic entities – residents of EU member states is revealed, including subsidiaries of foreign parent companies, to appropriate categories with the peculiarities of the process of preparing sustainability reports with diffe-

розвитку з диференційованими строками початку підготовки звітності у період з 2025 до 2029 року.

Поряд із загальними нормами щодо європейських суб'єктів економічної діяльності суттєву увагу приділено спеціальним нормам актів ЄС, які експліцитно та імпліцитно встановлюють вимоги щодо певного кола нерезидентів здійснювати підготовку звітності в обов'язковому порядку.

Розкрито специфічні вимоги чинного законодавства ЄС, які здатні у процесі імплементації розповсюджувати сферу їх застосування до іноземних, у тому числі українських, суб'єктів економічної діяльності, які є ланками у транскордонних ланцюгах додаткової вартості європейських компаній.

Узагальнення основних аспектів щодо критеріїв класифікації суб'єктів звітування зі сталого розвитку за законодавством ЄС створило належне підґрунтя для аналізу релевантних пропозицій щодо критеріїв віднесення вітчизняних підприємств до відповідних категорій, які містяться у проєкті Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо запровадження звітності із сталого розвитку».

Зазначений законопроект розроблено на виконання міжнародно-договірних зобов'язань України, передбачених в Угоді про асоціацію, щодо гармонізації законодавства у сфері обліку та аудиту та було винесено Міністерством фінансів України у лютому 2025 року на публічне обговорення, що є попереднім етапом для його внесення до Верховної Ради України суб'єктом права законодавчої ініціативи – Кабінетом Міністрів України.

Ключові слова: acquis ЄС, гармонізація законодавства, сталий розвиток, європейські стандарти звітності, суб'єкти економічної діяльності, законодавчі критерії

rentiated deadlines for the start of reporting within the period from 2025 to 2029 year.

Along with general rules regarding European economic entities, significant attention is paid to special rules of EU acts, which explicitly and implicitly establish requirements for a certain range of non-residents to prepare reporting on a mandatory basis.

Specific requirements of effective EU legislation, which are capable of extending their scope under the implementation to foreign, including Ukrainian, economic entities that are links in cross-border value chains of European companies are disclosed.

Generalization of the key aspects concerning criteria for classifying sustainability reporting entities under the EU law created an appropriate ground for analysing of relevant proposals on the criteria for classifying domestic enterprises into appropriate categories contained in the draft Law of Ukraine 'On Amendments to the Law of Ukraine amendments to the Law of Ukraine 'On Accounting and Financial Reporting in Ukraine' regarding the introduction of sustainability reporting.

The above draft law was developed to fulfil Ukraine's international treaty obligations under the Association Agreement to harmonise accounting legislation and was submitted by the Ministry of Finance of Ukraine for public discussion which is a preliminary stage for its submission to the Verkhovna Rada of Ukraine by the subject of legislative initiative – the Cabinet of Ministers of Ukraine.

Keywords: EU acquis, harmonisation of legislation, sustainable development, European reporting standards, economic entities, legislative criteria

В умовах війни в центрі європейського континенту Європейський Союз надає суттєву підтримку Україні, водночас домінанта власних стратегічних інтересів визначає спрямованість діяльності інститутів ЄС та органів влади держав – членів на досягнення довгострокових мирних цілей, у тому числі, у сфері сталого розвитку. У свою чергу, Україна змушена вже четвер-

тий рік давати відповідь на екзистенційний виклик щодо збереження існування як держави та продовжувати здійснювати заходи, спрямовані на набуття членства в ЄС, що є безпрецедентно складною, двоєдиною проблемою загального характеру.

Реалізація євроінтеграційної стратегії України зумовлює необхідність синхронізації з ключовими трендами в ЄС з метою модернізації законодавства у пріоритетних сферах, однією з яких, як у попередній Угоді про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствам та їх державами-членами, так і чинній Угоді про асоціацію визначено сферу бухгалтерського обліку компаній, невід'ємною складовою якої є відповідна звітність. До таких трендів належить суттєве удосконалення acquis ЄС у сфері звітності зі сталого розвиту (далі – ЗСР) суб'єктів економічної діяльності шляхом прийняття низки нових інструментів уніфікації та гармонізації законодавства держав – членів, відповідно, регламентів і директив.

У даному контексті варто виділити локальний проблемний аспект, сутність якого полягає у тому, що на поточному етапі у законодавстві України закріплено критерії віднесення підприємств до однієї із чотирьох категорій – мікро, малих, середніх або великих, які не відповідають аналогічним чинним критеріям у законодавстві Європейського Союзу.

Наведене зумовлює мету стаття, яка полягає у розкритті системи чинних критеріїв у законодавстві ЄС, які зумовлюють визначення категорії суб'єктів економічної діяльності для цілей складання звітності зі сталого розвитку, особливостей сфери дії основних директив, норми яких здатні у процесі імплементації розповсюджувати дію не тільки на європейських суб'єктів економічної діяльності, а й іноземних, у тому числі українських, та визначення, за результатами проведення порівняльно-правового аналізу, сутності релевантних законодавчих пропозицій органів виконавчої влади України, винесених на публічне обговорення.

Для досягнення мети статті доцільним вбачається звернення, насамперед, до першоджерел – актів законодавства ЄС у сфері звітності зі сталого розвитку, а також до наукових публікацій з цієї проблематики А. Озеран, О. Примаченко, М. Романенка, позицій практиків – представників великого бізнесу-суб'єктів звітування, авторитетних міжнародних компаній, зокрема, KPMG, BDO, які надаватимуть пов'язані консалтингові, аудиторські та юридичні послуги.

На виконання міжнародно-договірних зобов'язань, передбачених Угодою про асоціацію щодо гармонізації законодавства, 18 жовтня 2024 р. Кабінетом Міністрів України було схвалено Стратегію запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку та затверджено операційний план її реалізації протягом 2024-2026 рр. У межах досягнення стратегічної цілі 1 передбачається імплементація вимог європейського законодавства щодо звітування із сталого розвитку, застосування підприємствами Європейських стандартів звітності із сталого розвитку (ESRS) [1].

У свою чергу, у лютому 2025 р. Міністерством фінансів України було оприлюднено для публічного обговорення проєкт Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо запровадження звітності із сталого розвитку» (далі – Законопроєкт) [2], основні положення якого підлягають розгляду у статті після аналізу аналогічних підходів у законодавстві ЄС. У повідомленні про оприлюднення окреслено як загальну мету, яка стандартно полягає у гармонізації національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності з вимогами європейського законодавства, так і конкретні ключові зміни, які пропонується внести до наведеного закону. Отже, 1 січня 2026 р. є запланованою датою набрання чинності змін щодо запровадження в Україні складання, подання і оприлюднення звітності зі сталого розвитку, актуалізації пов'язаних з цим процесом критеріїв для визначення категорій як окремих підприємств, так і їх груп [3].

У даному контексті варто підкреслити, що невідповідність законодавчо закріплених в Україні критеріїв віднесення підприємств до однієї із чотирьох категорій аналогічним чинним критеріям у acquis ЄС зумовлена певним відставанням від динаміки удосконалення інститутами Європейського Союзу актів вторинного законодавства у сфері звітності зі сталого розвитку.

У законодавстві України поки що підлягають застосуванню критерії, які були передбачені попередньою редакцією Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради про

щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить поправки до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і скасовує Директиви Ради 78/660/ЄЄС і 83/349/ЄЄС [4]. Зміни до ст. 3 зазначеної директиви щодо критеріїв класифікації суб'єктів економічної діяльності, які зберігають значення й для процесів звітування зі сталого розвитку, були внесені ще у 2023 р. внаслідок прийняття спеціального акту законодавства – делегованої директиви Комісії (ЄС) 2023/2775 від 17 жовтня 2023 р. про внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради щодо коригування критеріїв розміру для мікро, малих, середніх та великих підприємств або груп [5], що є одним із правових чинників, що зумовлює необхідність подальшого процесу гармонізації законодавства України у 2025-2026 рр.

Перш ніж перейти до розгляду у порівняльній площині критеріїв віднесення суб'єктів економічної діяльності до тієї чи іншої категорії, що визначатиме загальні вимоги та особливості щодо, зокрема, строків початку подання звітності, звільнення від звітування або наявність права на відтермінування початку звітування, доцільним вбачається контурно окреслити систему європейських стандартів зі сталого розвитку.

На сучасному етапі є чинними дванадцять європейських стандартів звітності зі сталого розвитку. За предметом їх можна поділити на стандарти, які містять:

загальні вимоги (ESRS 1);

більш конкретизовані положення, які, поряд із цим носять універсальний характер для інших стандартів (ESRS2) та стосуються 4-х аспектів: управління; стратегії компанії; управління ризиками, можливостями та впливом; кількісних параметрів та цілей;

стосуються трьох сфер сталого розвитку, а саме:

екологічної (навколишнє середовище) – містять буквений індекс «Е»: їх п'ять (ESRS E1 – ESRS E5);

соціальної – містять буквений індекс «S», їх чотири (ESRS S1 – ESRS S4), оскільки охоплюють чотири категорії суб'єктів: власний персонал; осіб, які належать до ланцюгів створення додаткової вартості (наприклад, постачальників) ; вплив на громади; споживачів та кінцевих користувачів;

економічної (ESRS G1) (корпоративне управління).

Максимально конкретизовані галузеві стандарти, які передбачатимуть необхідність розкриття великої кількості кількісних та якісних показників, перебувають в ЄС у процесі розробки.

Як слушно наголошують представники міжнародної компанії BDO в Україні, ключовими перевагами підготовки звітності зі сталого розвитку є: поліпшення корпоративної репутації, залучення інвестицій, підвищення ефективності та мінімізація ризиків, виконання вимог міжнародного законодавства. При цьому «Українські компанії, які мають бізнес-зв'язки з ЄС, вже нині повинні готуватися до переходу на нові стандарти звітності. Виконання вимог CSRD не лише знижує юридичні ризики, але й дозволяє компаніям уникнути штрафів і санкцій за недотримання норм» [6].

На етапі прийняття зазначеної нової директиви CSRD – Директиви (ЄС) 2022/2464 Європейського Парламенту та Ради від 14 грудня 2022 року про внесення змін до Регламенту (ЄС) № 537/2014, Директиви 2004/109/ЄС, Директиви 2006/43/ЄС та Директиви 2013/34/ЄС щодо корпоративної звітності зі сталого розвитку, фахівці транснаціональної консалтингової та аудиторської компанії KPMG наголошували, що вона змінить та значно розширить існуючі вимоги ЄС до звітності зі сталого розвитку – як з точки зору кількості компаній, так і з точки зору характеру самої звітності. При цьому сфера застосування охоплюватиме тільки в ЄС майже 50 000 компаній, що є суттєвим збільшенням у порівнянні з 12 000 компаній, які були зобов'язані звітувати згідно із директивою NFRD [7].

Під Директивою NFRD мається на увазі Директива 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової інформації та інформації про різноманіття окремими великими підприємствами та групами [8], яка втратила чинність, водночас, в аналітичній площині дозволяє розкрити

певні тренди та паралелі, у тому числі, опосередковано й щодо України.

За результатами аналізу звітності десяти найбільших за обсягом діяльності у 2022 році підприємств України професор Талліннського технічного університету А. Озеран зробила узагальнення, що у довоєнний період дев'ять з них наводять у своєму річному звіті за 2021 рік інформацію з питань сталого розвитку, крім того, п'ять із них наводять таку інформацію у затвердженому Мінфіном України Звіті про управління. Водночас такі компанії, як НАК «Нафтогаз України», ТОВ «Кернел-трейд» і ПрАТ «МХП», що мають десятирічний досвід складання нефінансової звітності, застосовували для цього не норми Директиви 2014/95/ЄС, а інші загальновизнані стандарти [9].

Отже, звітність зі сталого розвитку не є абсолютно новою матерією для вітчизняного великого бізнесу, який сприйняв новітні тренди щодо соціальної відповідальності перед суспільством, що можна в аксіологічній площині проілюструвати тезою генерального директора компанії ДТЕК М. Тімченка, що «Сьогодні під впливом принципів ESG змінюється парадигма оцінки успішності бізнесу. Від бізнесу суспільство очікує відповідальності за майбутні покоління не тільки у вигляді створення матеріальних благ, а й ціннісному» [10].

Поряд із позитивними передумовами та прикладами, ця проблематика може набувати характеру полеміки, оскільки, наприклад, вітчизняні фахівці наголошують на тому, що має місце негативний вплив та уповільнення процесу впровадження основних положень концепції соціальної відповідальності та звітності зі сталого розвитку, що зумовлено цілою низкою не сприятливих для бізнесу факторів, зокрема, збройна агресія та повномасштабна війна, потреба у швидкій перебудові до рівня західних стандартів без попередньої законодавчої бази та соціального підґрунтя, бажання керівників оминути закони при найменшій можливості, застаріле бачення своєї роботи директорами підприємств та їх не людино-орієнтована робота [11].

Окреслена мета статті зумовлює структуру подальшого викладення матеріалу, починаючи з вимог законодавства ЄС, спрямованих на визначення у сфері ЗСР правового статусу суб'єктів економічної діяльності, створених відповідно до законодавства держав – членів ЄС та іноземних держав.

У межах ЄС першу групу суб'єктів економічної діяльності, які мають у процесі звітування продемонструвати належний рівень корпоративної відповідальності бізнесу перед суспільством, складають ті самі суб'єкти, яких стосувалася наведена вище Директива NFRD щодо розкриття нефінансової інформації окремими великими підприємствами та їх групами. Варто звернути увагу, що, відповідно до п. 14 преамбули цієї Директиви, малі та середні підприємства підлягали виключенню зі сфери її дії. У свою чергу, обов'язок щодо підготовки нефінансового звіту було покладено на перелічених у ст. 19а суб'єктів економічної діяльності, насамперед, великих, які додатково визнавалися такими, що становлять суспільний інтерес та середня чисельність працівників яких перевищувала на дату балансу 500 осіб.

Оскільки кількісний критерій щодо чисельності працівників не потребує додаткових коментарів, доцільним вбачається конкретизувати поняття «суб'єкти економічної діяльності, які становлять суспільний інтерес» (без звернення у цій статті до норм щодо критеріїв для їх груп). Відповідно до офіційного автентичного тлумачення, яке міститься у чинній редакції ст. 2 директиви 2014/34/ЄС, до суб'єктів економічної діяльності, які становлять суспільний інтерес, в ЄС законодавчо віднесено як конкретно визначені, так і невичерпний перелік непоіменованих суб'єктів: 1) чиї цінні папери допущені до торгів на регульованому фондовому ринку будь-якої держави – члена ЄС; 2) кредитні інституції; 3) страхові компанії, а також окреслені у загальному форматі – ті, які віднесено до суспільно значущих на розсуд кожної держави – члена, зокрема, внаслідок особливо важливого виду економічної діяльності, розміру або кількості найманих працівників.

Для порівняння, відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», підприємствами що становлять суспільний інтерес є емітенти цінних паперів, які допущено до торгів на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що

належать до мікропідприємств та малих підприємств) та, що доцільно підкреслити, підприємства, які відповідно до цього Закону, належать до великих підприємств.

У даному контексті можна виділити важливу особливість законодавства України, сутність якої полягає у тому, що, на відміну від ЄС, всі підприємства, які відповідають критеріям великих, автоматично відносяться до таких, що становлять суспільний інтерес. Такий законодавчий підхід в Україні призведе до суттєвого розширення кількості суб'єктів звітування зі сталого розвитку з першого року запровадження стандартів, хоча в ЄС не звітуватимуть з першого року ті суб'єкти економічної діяльності, які є великими, мають кількість працівників понад 500 осіб, водночас, не становлять суспільний інтерес.

Отже, відповідно до чинних законодавчих вимог в ЄС, зазначені великі підприємства, які є такими, що становлять суспільний інтерес та перевищують на дату балансу критерій середньої чисельності 500 працівників, зобов'язані готувати звітність зі сталого розвитку за попередній рік, починаючи вже у 2025 р. Також з 2025 року за 2024 рік мають розпочати підготовку ЗСР європейські компанії, цінні папери яких допущено до торгів на регульованому фондовому ринку.

Щодо інших категорій суб'єктів економічної діяльності законодавчі вимоги в ЄС є хронологічно такими:

- у 2026 році звітність за 2025 рік мають готувати так звані «інші великі суб'єкти», які на дату балансу перевищують два з трьох критеріїв, причому, при їх розрахунку мають бут враховані показники дочірніх підприємств як на території ЄС, так і поза межами ЄС: балансова вартість активів – 25 млн євро (попередній розмір – 20 млн євро), чистий оборот – 50 млн євро (попередній розмір – 40 млн.євро) та кількість працівників – 250 осіб.
- з 2027 року за 2026 р. звітність зі сталого розвитку мають подавати лістингові малі та середні підприємства (крім мікропідприємств). Щодо зазначених категорій підприємств діє спеціальне законодавче застереження сприятливого характеру, яке дозволяє зменшити адміністративний тягар та належним чином заздалегідь підготуватися до процесів підготовки ЗСР шляхом надання права відтермінувати початковий термін підготовку звітності до 2029 р. На останній аспект доцільно звернути увагу, оскільки він набуватиме суттєвого значення для аналізу обґрунтованості пропозицій органів виконавчої влади щодо удосконалення законодавства України, що буде розкрито далі у межах цієї статті у відповідному контексті.

У 2025 році розпочинається процес подачі звітності зі сталого розвитку за попередній рік європейськими дочірніми компаніями, материнські компанії яких також зареєстровані у державі-члені ЄС. Ця вимога може набути актуальності з боку певної категорії материнських компаній, а саме тих, які відповідають законодавчо встановленим якісним та кількісним критеріям – належати до великих та становити суспільний інтерес. Для застосування цих критеріїв на практиці вони підлягають операціоналізації, що передбачає віднесення компанії до категорії «великих» за умови відповідності хоча б двом із трьох кількісних критеріїв: загальна вартість чистих активів – 25 млн євро, чистий оборот – 50 млн євро, середня кількість працівників – більше 500 осіб.

Враховуючи значну кількість створених відповідно до законодавства держав – членів ЄС компаній, які є дочірніми для іноземних материнських компаній, доцільно зазначити, що такі дочірні компанії мають подавати ЗСР за графіком, який є аналогічним для європейських компаній без іноземного капіталу. У чинному законодавстві ЄС також передбачено, що у тих ситуаціях, коли в ЄС функціонує декілька дочірніх компаній, найбільша за показником обороту дочірня компанія має право здійснити консолідацію показників усіх інших дочірні компаній в ЄС у своєму звіті про сталий розвиток, водночас реалізація такого права буде можливою лише до 2029 року.

Те, що компанії держав – членів ЄС застосовуватимуть європейські стандарти звітності зі сталого розвитку – є аксіоматичним, поряд із цим важливим є питання експліцитного або імпліцитного розповсюдження сфери їх дії на суб'єктів економічної діяльності, які зареєстровано (створено) відповідно до вимог іноземних щодо ЄС держав, у тому числі

України, які у статті узагальнено визначаються як «неєвропейські суб'єкти економічної діяльності» (НЄСЕД).

З 2025 р. звітність зі сталого розвитку зобов'язані будуть готувати НЄСЕД (за виключенням мікропідприємств), чиї цінні папери, по аналогії з європейськими компаніями, допущені до торгів на регульованому фондовому ринку будь-якої держави – члена ЄС.

Вітчизняним суб'єктам підприємництва, орієнтованим на європейський ринок, варто взяти до уваги вимоги законодавства ЄС, які можуть набути для них важливого значення з 2029 року. Так, зокрема, з цього року мають почати подання звітності зі сталого розвитку материнські компанії, які зареєстровані за межами ЄС, при цьому щодо таких компаній в ЄС буде розроблено окремий стандарт, який потребуватиме детального аналізу.

Також починаючи з 2029 року звітність подаватимуть НЄСЕД, які здійснюють так звану «суттєву діяльність» на території ЄС. Кваліфікація діяльності як «суттєвої» здійснюватиметься за певними кількісними критеріями, де базовим є обсяг чистого обороту за два послідовні роки, який має перевищувати 150 млн євро. При цьому обов'язковою є також наявність хоча б одного із таких критеріїв: як мінімум однієї великої дочірньої компанії в ЄС; однієї зареєстрованої в ЄС лістингової дочірньої компанії; філії на території ЄС, яка за попередній рік має обсяг чистого обороту більше 40 млн євро.

Важливо зазначити, що з 2029 року НЄСЕД повинні будуть подавати консолідовані звіти зі сталого розвитку, що охоплюють всі їхні операції – як у межах, так і поза межами ЄС.

Переходячи до розкриття основних підходів щодо удосконалення на нинішньому етапі законодавства України шляхом розробки проєкту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо запровадження звітності із сталого розвитку», доцільно зробити таке застереження. При розкритті основних положень цього Законопроєкту доцільним вбачається оперувати не ймовірнісними категоріями щодо майбутнього змісту норм, а достатньо впевненими твердженнями, що зумовлено усталеним характером процесів гармонізації законодавства України. Враховуючи загальний підхід, який передбачає збільшення кількісних параметрів вичерпного переліку економічних критеріїв з метою віднесення підприємства до однієї із чотирьох категорій підприємств – мікро, малих, середніх або великих, під анонсованою Мінфіном «актуалізацією» треба розуміти не процеси та результати зміцнення фінансово-економічної спроможності вітчизняних суб'єктів економічної діяльності, а саме прямолінійну імплементацію законодавчих новел, запроваджених в ЄС.

Беручи до уваги ключову роль великих підприємств на початковому етапі підготовки ЗСР, збереження загального підходу як певної константи, а також зміну кількісних параметрів варто проілюструвати саме на цій категорії. Отже, незмінним у 2026 році залишатиметься загальний підхід щодо необхідності відповідати принаймні двом із трьох обов'язкових критеріїв, щоб відноситися до категорії великих, а саме певному граничному рівню балансової вартості активів, чистого обороту та середньої кількості працівників. Поряд із цим розмір балансової вартості активів буде збільшено на 5 млн євро та становитиме понад 25 млн євро замість попередніх 20 млн. У свою чергу, законодавчий критерій щодо чистого обороту зросте на 10 млн євро та становитиме вже понад 50 млн замість 40 млн євро. Третій кількісний критерій щодо середньої кількості працівників понад 250 осіб у Законопроєкті на 2026 рік пропонується залишити без змін.

У даному контексті важливо звернути увагу, що поряд з усіма трьома критеріями не випадково міститься уточнюючий прийменник «понад», оскільки у випадку ситуації, яка характеризуватиметься полярним прийменником «до», суб'єкт економічної діяльності вже належатиме до категорії не великих, а середніх. Усі три критерії перебувають у сфері суттєвого контролю з боку органів управління та обліково-фінансових підрозділів суб'єктів економічної діяльності, внаслідок чого, за наявності наміру правомірно уникнути виконання обтяжливих вимог для великих підприємств, у них є відповідний управлінський та обліковий інструментарій для коригування показників.

Оскільки звітність із сталого розвитку включатиметься до звіту про управління, доцільно звернути увагу, що у новій редакції Закону з 1 січня 2026 р. зберігатиметься норма-константа щодо звільнення підприємств, які належать до категорії мікро та малих від подання такого звіту. Водночас запроваджуватиметься виключення з цієї пільгової категорії малих підприємств, які визнаються суспільно значущими, а саме тих, чиї цінні папери допущено до торгів на регульованому фондовому ринку.

При цьому до категорії мікро будуть відноситися підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідатимуть щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів – до 450 тисяч євро включно; чистий оборот – до 900 тисяч євро включно; середня кількість працівників – до 10 осіб включно. У свою чергу, для визнання малим необхідно відповідати за аналогічними критеріями таким параметрам – до 5 мільйонів євро включно; чистий оборот – до 10 мільйонів євро включно; середня кількість працівників – до 50 осіб включно.

У цілому в новому законі за середніми підприємствами також зберігатиметься право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію, водночас така опція буде відсутня у державних унітарних підприємств, господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі; середніх підприємств, цінні папери, яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу.

Логічно завершуючи цей змістовний блок, доцільно зазначити, що відповідатиме законодавству ЄС нова норма, що дочірнім підприємствам буде надано право не складати звітність із сталого розвитку за однієї умови, а саме, якщо показники їхньої звітності включено до консолідованої звітності зі сталого розвитку материнського підприємства.

Однією із майбутніх новел напевно стане закріплення у законі відсутньої нині норми у статті 1212-2, якою визначатиметься коло суб'єктів економічної діяльності, які будуть зобов'язані складати звітність зі сталого розвитку. Так, до цього вичерпного кола будуть належати: великі підприємства; материнські підприємства (але, лише великої групи); як малі, так і середні підприємства, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу. У свою чергу, МСП, цінні папери яких не допущено до таких торгів, доцільність складання звітності зі сталого розвитку мають право визначити на свій розсуд. Водночас, таке право буде відсутнє у деяких інших категорій суб'єктів економічної діяльності, зокрема, у господарських товариств, у статутному капіталі яких державі належить – в акціонерних товариствах більше 50% акцій, в інших видах господарських товариств – більше 50% часток.

Цілком логічним є необхідність закріплення у Законі з 1 січня 2026 р. ще однієї новели темпорального характеру, яка має визначити графік підготовки та подання звітності зі талого розвитку. Так, зокрема, у Прикінцевих положеннях проекту запропоновано закріпити п. 1-4, в якому пропонується передбачити, що першим звітним періодом, за який підприємства подають звітність зі сталого розвитку за відповідними стандартами є:

- для великих підприємств середня кількість працівників яких за рік, що передує звітному, становить понад 500 осіб – 2026 рік, тобто, подання у 2027 р.
- для великих підприємств – 2027 рік; подання з 2028 р.;
- для малих та середніх підприємств, цінні папери яких допущено до торгів на регульованому ринку капіталу – 2028 рік, початок подання з 2029 р.

У контексті наведеного та у порівняльній площині з нормами директив ЄС виникає питання концептуального характеру. Воно стосується лістингових МСП, оскільки початок подачі звітності зі сталого розвитку з 2029 року може виглядати таким, що має місце синхронізація строків у законодавстві України та ЄС. Проблемний аспект полягає у тому, що інститути ЄС запровадили сприятливий період для ознайомлення з вимогами європейських стандартів звітності зі сталого розвитку та адаптації (організаційної, кадрової, програмної) для початку підготовки, подачі та оприлюднення суб'єктами малого та середнього підприємництва держав – членів ЄС звітності зі сталого розвитку з 2023 р. до 2027 р. з правом пролонгації до 2029 року. У свою чергу, вбачається, що про аналогічний чотирирічний адаптаційний

період у вітчизняному Законопроєкті не йдеться, оскільки він становитиме три роки без права його пролонгації, що підвищуватиме для МСП рівень адміністративного навантаження.

Підсумовуючи викладене вище, можна зробити висновок, що норми acquis ЄС щодо застосування європейських стандартів звітності зі сталого розвитку здатні у процесі імплементації розповсюджувати дію як на поточному етапі, так і у довгостроковій перспективі не лише на суб'єктів економічної діяльності держав – членів, а й певні категорії іноземних, у тому числі, українських суб'єктів, діяльність яких інституційно або функціонально пов'язана з єдиним ринком ЄС. У цілому у сфері звітності зі сталого розвитку відбуваються процеси зближення (конвергенції) законодавства ЄС та України в частині критеріїв класифікації суб'єктів економічної діяльності. Зазначеним суб'єктам варто вже починати опановувати правові, екологічні, соціальні, економічні особливості звітності зі сталого розвитку, в якій у процесі складення, подання і оприлюднення підлягатиме відображенню величезна кількість як відносно знайомих, так і нових якісних та кількісних показників, що може стати реальним тягарем та викликом.

Беручи до увагу сучасні тренди удосконалення законодавства ЄС у сфері звітності зі сталого розвитку, які полягають також у тому, що поряд із соціальною відповідальністю суб'єкти економічні діяльності можуть бути притягнуті також до юридичної відповідальності у контексті однієї із основних концепцій – due diligence, у подальшому дослідженні у межах циклу статей з цієї проблематики увагу доцільно приділити розкриттю її загальних засад та особливостей, яким притаманна суттєва правова складова.

Посилання:

1. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18 жовтня 2024 р. № 1015-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text.

2. Проєкт Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо запровадження звітності із сталого розвитку»: Міністерство фінансів України. 7 лютого 2025 р. URL: https://mof.gov.ua/uk/draft_normative_legal_acts_in_2025-821.

3. Повідомлення про оприлюднення проєкту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо запровадження звітності із сталого розвитку»: Міністерство фінансів України. 7 лютого 2025 р. URL: https://mof.gov.ua/uk/draft_normative_legal_acts_in_2025-821.

4. Directive 2013/34/eu of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC (Text with EEA relevance). URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034.

5. Commission Delegated Directive (EU) 2023/2775 of 17 October 2023 amending Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards the adjustments of the size criteria for micro, small, medium-sized and large undertakings or groups. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj/eng.

6. Що таке CSRD і чому вона важлива для бізнесу в Україні? BDO Україна. 7 лютого 2025 р.). URL: https://www.bdo.ua/uk-ua/insights-2/information-materials/2025/what-is-csrd-and-why-it-is-important-for-business-in-ukraine.

7. Kaufmann C. Implications of EU ESG reporting requirements. KPMG Switzerland. URL: https://kpmg.com/ch/en/insights/esg-sustainability/reporting-assurance/implications-of-eu-esg-reporting-requirements.html.

8. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj/eng.

9. Озеран А. Інформація про сталий розвиток у звіті про управління. Сталий розвиток економіки. № 2 (49), 2024. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-45.

10.Інтегрований звіт групи ДТЕК, 2020. URL: https://dtek.com/content/announces/dtek_ar_2020_ua-4-5_file_btn_pdf_s1179_t4276_i5960_orig.pdf

11.Примаченко О., Романенко М. Звітність зі сталого розвитку у забезпеченні корпоративної соціальної відповідальності вітчизняних підприємств. Економіка та суспільство Випуск # 64 / 2024. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-146.

Статтю було подано	31.03.2025	The article was submitted
Статтю було прийнято	18.04.2025	The article was accepted