

Селецька Дар'я Олегівна

*здобувач вищої освіти ступеня «доктор філософії»,
асистент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
Державного університету «Житомирська політехніка»*

Seletska Daria

*PhD-Student, Assistant of the Department of Information
Systems in Management and Accounting
Zhytomyr Polytechnic State University*

**ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ МЕТОДИКИ ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ
СУТТЄВОСТІ ІНФОРМАЦІЇ У ESG-ЗВІТІ
PRACTICAL ASPECTS OF THE METHODOLOGY FOR DETERMINING
THE MATERIALITY LEVEL OF INFORMATION IN AN ESG-REPORT**

***Анотація.** Вступ. Наразі представники бізнесу світової спільноти активно формують звітність зі сталого розвитку для інформування заінтересованих сторін і суспільства про дотримання у своїй діяльності ЦСР. Однак, попри світові тренди, в Україні таке звітування зі є малорозвиненим – лише невелика частка формує звіти, і здебільшого з ініціативи закордонних партнерів. 18 жовтня 2024 року за розпорядженням Кабінету Міністрів України схвалено Стратегію, метою якої є підготовка до 2030 року нормативних підвалин обов'язкового звітування зі сталого розвитку вітчизняними суб'єктами господарювання.*

Вважаємо, що для залучення іноземних інвестицій та сприяння виходу на міжнародні ринки капіталу, українські підприємства вже повинні впроваджувати та оприлюднювати таку звітність. Зокрема, підприємства для інформування стейкхолдерів про потенційні та наявні

впливи на навколишнє середовище і суспільство можуть складати ESG-звітність, що орієнтована на розкриття екологічних, соціальних та управлінських аспектів своєї діяльності. Крім того ESG-звітність має більшу практичну цінність – інвестори та кредитні установи дедалі частіше враховують ESG-рейтинги при ухваленні рішень про вкладення коштів.

Недостатньо розкритими у сучасних наукових дослідженнях та не регламентованим на законодавчому рівні є питання методичних підходів до визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звітах, як ключового фактору забезпечення їх репрезентативності та відповідності запитам стейкхолдерів. Вважаємо, що необхідно детально розглянути практичні підходи до визначення суттєвості ESG-розкриттів та виявити перспективи їх удосконалення для подальшого впровадження у діяльність українських підприємств.

Мета. Метою статті є дослідження практичного підходу до визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звіті та пошук напрямів удосконалення існуючої методики для цілей формування інформативного та репрезентативного ESG-звіту.

Матеріали і методи. Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (наукові статті зарубіжних авторів, у яких висвітлюються питання формування інтегрованої, нефінансової, ESG звітів, звітності зі сталого розвитку, а також праці, пов'язані з підходами до визначення рівня суттєвості тем у звітах) та офіційні документи (стандарти Глобальної ініціативи зі звітності).

Методологічною основою дослідження є загальнофілософські й загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі економічних наук: 1) розглянуто підхід до визначення суттєвості інформації у ESG-звіті в розрізі його окремих елементів (аналіз) та об'єднано у цілісну методику (синтез); 2) використано математичні та статистичні методи при

формування прикладів з використанням шкали Сааті, логарифмічного методу найменших квадратів, методу агрегування оцінок стейкхолдерів для визначення суттєвості інформації; 3) порівняльний метод застосовано для зіставлення різних підходів до оцінювання суттєвості інформації.

Результати. Вивчаючи існуючі розробки науковців щодо методів визначення суттєвості інформації для цілей звітування зі сталого розвитку (зокрема ESG-звітування) встановлено, що запропонований Н. Беллантуоно, П. Понтрандольфо та Б. Скоцці підхід відповідає пропонованому трактуванню суттєвості та рекомендаціям GRI за якісними характеристиками, оскільки дозволяє сформувати математично та експертно обґрунтовану оцінку суттєвості, що базується на поєднанні кількісних методів (математичні розрахунки, шкала Сааті, логарифмічний метод найменших квадратів) та експертного судження (оцінки заінтересованих сторін, управлінські рішення щодо вибору аспектів звітування). В межах опису вказаного методу визначення суттєвих тем було запропоновано адаптацію шкали Сааті до визначення ваг міток, як додаткового інструменту роз'яснення особам, що приймають участь в опитуванні, алгоритму визначення числових ваг міток, якими оцінюється суттєвість аспектів звітності.

Перспективи. Перспективою подальших досліджень є формування алгоритму врахування у процес визначення суттєвості інших факторів як галузеві тенденції та інституційний тиск.

Ключові слова: ESG, ESG-звітність, звітність зі сталого розвитку, нефінансова звітність, інтегрована звітність, суттєвість, суттєва інформація.

Summary. Introduction. Currently, business representatives within the global community are actively preparing sustainability reports to inform stakeholders and society about their adherence to the SDGs. However, despite

global trends, sustainability reporting in Ukraine remains underdeveloped – only a small percentage of companies prepare reports, mostly due to the initiative of foreign partners. On October 18, 2024, the Cabinet of Ministers of Ukraine approved a Strategy aimed at preparing the regulatory framework for mandatory sustainability reporting by domestic business entities by 2030.

We believe that to attract foreign investment and facilitate access to international capital markets, Ukrainian enterprises should already be implementing and disclosing such reports. Businesses can prepare ESG reports to inform stakeholders about potential and actual environmental and social impacts, focusing on the disclosure of environmental, social, and governance aspects of their activities. Moreover, ESG reporting has significant practical value-investors and credit institutions increasingly consider ESG ratings when making investment decisions.

The methodological approaches to determining the materiality of information in ESG reports – a key factor in ensuring their representativeness and alignment with stakeholder demands – remain insufficiently explored in contemporary scientific research and are not regulated at the legislative level. We believe it is necessary to examine in detail the practical approaches to determining the materiality of ESG disclosures and to identify prospects for their improvement to facilitate their further implementation in Ukrainian enterprises.

Objective. The objective of this article is to explore a practical approach to determining the level of materiality of information in ESG reports and to identify directions for improving the existing methodology to ensure the formation of informative and representative ESG reporting.

Materials and Methods. The informational basis of the study includes scientific sources (scientific articles by foreign authors covering the formation of integrated, non-financial, ESG, and sustainability reports, as well as studies related to approaches to determining materiality levels in reports) and official documents (Global Reporting Initiative standards).

The methodological foundation of the study is based on general philosophical and scientific methods for understanding phenomena and processes within economic sciences: 1) the approach to determining the materiality of information in ESG reports was examined in terms of its individual elements (analysis) and then integrated into a comprehensive methodology (synthesis); 2) mathematical and statistical methods were used to develop examples based on the Saaty scale, the logarithmic least squares method, and the stakeholder assessment aggregation method for determining materiality; 3) a comparative method was applied to compare different approaches to assessing information materiality.

Results. By analyzing existing academic developments on methods for determining information materiality in sustainability reporting (including ESG reporting), it was established that the approach proposed by Nicola Bellantuono, Pierpaolo Pontrandolfo and Barbara Scozzi aligns with the suggested interpretation of materiality and the GRI recommendations regarding qualitative characteristics. This approach allows for a mathematically and expert-based assessment of materiality, combining quantitative methods (mathematical calculations, the Saaty scale, the logarithmic least squares method) with expert judgment (stakeholder assessments, managerial decisions on selecting reporting aspects). Within the description of this method for determining material topics, an adaptation of the Saaty scale was proposed to determine the weights of tags as an additional tool to clarify the algorithm for assigning numerical tag weights to participants in the survey, thereby evaluating the materiality of reporting aspects.

Prospects. Future research should focus on developing an algorithm for incorporating additional factors in the materiality determination process, such as regional impact, industry trends, regulatory requirements, and institutional pressure.

Keywords: *ESG, ESG-reporting, sustainability reporting, non-financial reporting, integrated reporting, materiality, material information.*

Постановка проблеми. Ще у вересні 2015 року 193 країн об'єднали зусилля у подоланні глобальних проблем людства у соціальній, економічній та екологічній сферах і затвердили 17 цілей сталого розвитку, які планується досягти у 2030 році,. Україна, як член Організації об'єднаних націй, приєдналась до цього процесу. Наразі представники бізнесу світової спільноти, керуючись положеннями ряду директив і загальновизнаних нормативних рамок, активно формують звітність зі сталого розвитку для інформування заінтересованих сторін і суспільства про дотримання у своїй діяльності ЦСР. Однак, попри світові тренди, в Україні звітування зі сталого розвитку є малорозвиненим – лише невелика частка формує такі звіти, і здебільшого з ініціативи закордонних партнерів.

23 червня 2022 року наша держава набула статусу кандидата у члени в Європейському союзі, у наслідок чого виникла необхідність в узгодженості національного законодавства з вимогами європейського, у тому числі щодо звітування зі сталого розвитку. Відтак, 18 жовтня 2024 року за розпорядженням Кабінету Міністрів України схвалено Стратегію, метою якої є підготовка до 2030 року нормативних підвалин обов'язкового звітування зі сталого розвитку вітчизняними суб'єктами господарювання [8]. Стратегією регламентовано, що вже у 2026 році представники бізнесу складатимуть та подаватимуть звіти зі сталого розвитку, однак вважаємо, що для залучення іноземних інвестицій та сприяння виходу на міжнародні ринки капіталу, українські підприємства вже повинні впроваджувати та оприлюднювати таку звітність.

Зокрема, суб'єкти господарювання для інформування стейкхолдерів про потенційні та наявні впливи на навколишнє середовище і суспільство можуть складати ESG-звітність – підвид звітності зі сталого розвитку, орієнтований на розкриття екологічних, соціальних та управлінських аспектів своєї діяльності. Закордонний досвід свідчить, що вона є більш орієнтованою на конкретні, вимірювані показники, і може

використовуватись як для внутрішньої оцінки нефінансових ризиків, так і для зовнішнього інформування про управління ними. Крім того, пропозиція обумовлена тим, що ESG-звітність має більшу практичну цінність – інвестори та кредитні установи дедалі частіше враховують ESG-рейтинги при ухваленні рішень про вкладення коштів.

Багато вітчизняних науковців у межах своїх досліджень підтверджували факт необхідності подання такої звітності як засобу демонстрації заінтересованим сторонам дотримання принципів соціальної відповідальності та ЦСР. Однак, недостатньо розкритими є питання методичних підходів до формування розкриттів інформації та підходів до визначення їх суттєвості.

Наразі в Україні не затверджено єдиного регламенту формування даних, що використовуються під час ESG-звітування, тому розробка пропозицій щодо відповідних методичних підходів дозволить стандартизувати процес збору, реєстрації та узагальнення інформації для цілей складання ESG-звітів, що, як наслідок, забезпечить можливість складання прозорої та достовірної звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання теоретико-методологічних та практичних засад формування нефінансової та інтегрованої звітності як видів звітності зі сталого розвитку досліджували: Т. Барановська, К. Безверховий, О. Будько, І. Васильчук, В. Гик, Д. Грицишен, І. Дерун, Н. Єршова, І. Жиглей, В. Жук, В. Костюченко, П. Куцик, С. Левицька, С. Легенчук, Н. Лоханова, О. Нестеренко, О. Олійник, М. Проданчук, О. Сокіл.

Серед іноземних вчених, які присвятили свої праці питанням формування звітності зі сталого розвитку (зокрема ESG-звітності) варто згадати таких авторів як А. Амран, Н. Беллантуоно, Н. Браун, П. Гоктен, С. Гоктен, К. Діган, М. Кларксон, Х. Крістенсен, Ч. Кузей, К. Леуз, Ю. Озерхан, П. Понтрандольфо, Р. Робертс, Б. Скоцці, А. Уяр, Р. Ханіффа, Л. Хейл Дж.

Чен та ін.

Не дивлячись на вагомий внесок вищезазначених вчених недостатньо дослідженими залишилися питання формування ESG-звітності як окремого з видів звітності зі сталого розвитку та є питання методичних підходів до визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звітах, як ключового фактору забезпечення їх репрезентативності та відповідності запитам стейкхолдерів.

Мета статті. Метою статті є дослідження емпірично апробованого підходу до визначення рівня суттєвості інформації у ESG-звіті (через наведення прикладів практичного застосування) та пошук напрямів удосконалення існуючої методики для цілей формування інформативного та репрезентативного ESG-звіту.

Матеріали і методи. Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (наукові статті зарубіжних авторів, у яких висвітлюються питання формування інтегрованої, нефінансової, ESG звітів, звітності зі сталого розвитку, а також праці, пов'язані з підходами до визначення рівня суттєвості тем у звітах) та офіційні документи (стандарти Глобальної ініціативи зі звітності).

Методологічною основою дослідження є загальнофілософські й загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі економічних наук: 1) розглянуто підхід до визначення суттєвості інформації у ESG-звіті в розрізі його окремих елементів (аналіз) та об'єднано у цілісну методику (синтез); 2) використано математичні та статистичні методи при формуванні прикладів з використанням шкали Сааті, логарифмічного методу найменших квадратів, методу агрегування оцінок стейкхолдерів для визначення суттєвості інформації; 3) порівняльний метод застосовано для зіставлення різних підходів до оцінювання суттєвості інформації.

Виклад основного матеріалу. У контексті ESG-звітності суттєвість варто трактувати як це математично, статистично або експертно обґрунтована оцінка інформації, яка визначає її значущість в межах впливу

підприємства на економіку, суспільство і довкілля та відображає здатність відповідати запитам заінтересованих сторін щодо діяльності в межах ESG-аспектів.

Н. Беллантуоно, П. Понтрандольфо та Б. Скоцці у дослідженні «Врахування думки заінтересованих сторін у звітності зі сталого розвитку: новий підхід» [1] описали 6-кроковий підхід до визначення суттєвості інформації, який може бути застосований і до ESG-звітів, що формуються за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Етапи підходу визначення суттєвості інформації у звітності зі сталого розвитку з врахуванням поглядів стейкхолдерів

<i>Номери етапів</i>	<i>Характеристика етапів</i>
Крок 1	Визначення аспектів сталого розвитку, інформація про які відображена у відповідному звіті
Крок 2	Формування переліку заінтересованих сторін, що будуть залучатись до аналізу суттєвості інформації у звіті зі сталого розвитку, та їх пріоритетів, які можуть вплинути на прийняття рішень
Крок 3	Визначення на калібрування вербальних міток, які будуть використовуватись стейкхолдерами при оцінці аналізованих аспектів з огляду «культурне походження» осіб, що приймають рішення
Крок 4	Оцінка аспектів сталого розвитку підприємством та заінтересованими сторонами в межах пропонованих вербальних міток
Крок 5	Об'єднання оцінок стейкхолдерів за методологією групового прийняття рішень
Крок 6	Визначення суттєвих у звітування аспектів сталого розвитку

Джерело: сформовано автором за [1]

Вважаємо, що зазначений підхід цілком відповідає пропонованому нами трактуванню суттєвості та рекомендаціям GRI. Трактування пояснює суттєвість як здатність інформації відображати вплив підприємства на економіку, суспільство та довкілля, що узгоджується з першим кроком методології, де визначаються аспекти звітності.

Визначення суттєвості передбачає її позиціонування як математично, статистично або експертно обґрунтованої оцінки, що корелюється зі структурою вказаного підходу, який базується на поєднанні кількісних

методів (математичні розрахунки, шкала Сааті, логарифмічний метод найменших квадратів) та експертного судження (оцінки заінтересованих сторін, управлінські рішення щодо вибору аспектів звітування).

Крім того, підхід акцентує увагу на врахуванні запитів стейкхолдерів через їх залучення до процесу визначення суттєвості (формування переліку заінтересованих сторін та їх пріоритетів із застосуванням попарного порівняння).

Розглянемо детальніше пропоновану Н. Беллантуоно та ін. [1] методологію оцінки суттєвості інформації у звітності зі сталого розвитку та роз'яснимо, як вона може бути адаптовано до ESG-звітів, сформованих за стандартами GRI.

Крок 1 – визначення аспектів сталого розвитку. Підприємство визначає перелік аспектів (фактично – тем, що розкриваються), які є основою формування звіту та: 1) відображають економічний, екологічний та соціальний вплив суб'єкта господарювання; 2) впливають на судження стейкхолдерів [1].

Якщо говорити про оцінку суттєвості інформації у ESG-звіті, сформованому за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності, то аналізованими аспектами будуть пропоновані стандартами GRI розкриття, які можна поділити на три категорії: екологічний вплив, виконання соціального договору та орієнтованість управління на дотримання принципів сталого розвитку.

Крок 2 – визначення заінтересованих сторін та їх пріоритетів. Підприємство визначає перелік стейкхолдерів, що будуть залучатись до оцінки впливу кожного аспекту звітності на їхні рішення, з паралельним розподілом їх на первинних та вторинних, оскільки, як зазначає М. Кларксон, останні є важливими для повноцінного функціонування суб'єкта господарювання [2]. Н. Беллантуоно та ін. пропонують визначати значимість заінтересованих сторін значимість в межах кожної категорії, до яких

належать аспекти звітності зі сталого розвитку [1]. Наприклад, в контексті аналізу суттєвості ESG-звітності, складеної за регламентом GRI однією з категорій є «Екологічний вплив» → до неї відноситься Стандарт GRI 301 «Матеріали 2016» → аналізовані на суттєвість аспекти: Розкриття 301-1 «Використані матеріали за вагою або об'ємом» та Розкриття 301-2 «Використані вторинні матеріали».

В межах описуваного методу пропонується проводити попарне порівняння: на скільки судження однієї заінтересованої сторони є більш значущим за судження іншої в межах кожної аналізованої категорії – така процедура «поєднує математичний підхід зі спостереженнями, заснованими на психології, і широко застосовується для вирішення різних типів проблем зважування, навіть у сфері сталого розвитку» [1, 6].

Для порівняння запропоновано використовувати індекс домінування, згідно з фундаментальною шкалою суджень Т. Сааті (далі – шкала Сааті) (табл. 2).

Таблиця 2

Шкала Сааті

<i>Індекс домінування</i>	<i>Визначення</i>	<i>Пояснення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Рівнозначна значимість	Два види діяльності в рівній мірі сприяють досягненню мети
3	Помірна значимість	Досвід і судження злегка віддають перевагу одному виду діяльності над іншим
5	Сильна значимість	Досвід і судження надають перевагу одному виду діяльності над іншим
7	Дуже сильна або продемонстрована значимість	Одному з видів діяльності надається дуже сильна перевага над іншим; його домінування демонструється на практиці
9	Надзвичайна значимість	Докази на користь одного виду діяльності над іншим становлять найвище можливе підтвердження
2,4,6,8	Для компромісу між наведеними вище значеннями	Іноді необхідно інтерполювати компромісне судження числово, оскільки для нього немає відповідного слова
Обернені	Якщо при порівнянні	Порівняння, що передбачає вибір меншого

значення	діяльністю виду «j» діяльності виду «i» присвоєно одне з наведених вище ненульових чисел, то «j» має зворотне значення при порівнянні з «i»	елемента як одиниці для оцінки більшого елемента як кратного цій одиниці
Раціональні числа	Співвідношення, що впливають із шкали	Якщо узгодженість повинна бути забезпечена шляхом отримання «n» числових значень для побудови матриці
1.1. – 1.9	Для пов'язаних видів діяльності	Коли елементи близькі і майже не відрізняються; помірна значимість – 1,3, а екстремальна – 1,9

Джерело: [7]

Тоді, важливість заінтересованої сторони у визначенні суттєвості категорій сталого розвитку можна розрахувати через логарифмічний метод найменших квадратів [1, 3] (формула 1):

$$U_{kc} = \frac{\sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{kjc}}}{\sum_{t=1}^n \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{tjc}}}, \text{ де:} \quad (1)$$

n – кількість стейкхолдерів у порівнянні;

c – категорія, в межах якої визначається важливість стейкхолдера;

k – стейкхолдер, для якого визначається важливість категорії «с»;

j – інший стейкхолдер, з яким порівнюють стейкхолдера «k»;

t – номер стейкхолдера, який змінюється від 1 до «n»;

u_{kc} – важливість стейкхолдера «k» у визначенні суттєвості за категорією «с»;

a_{kjc} – індекс домінування стейкхолдера «k» (за шкалою Сааті);

$\sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{kjc}}$ – середнє геометричне усіх a_{kjc} стейкхолдера «k»;

$\sum_{t=1}^n \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{tjc}}$ – сума усіх середніх геометричних значень для всіх

стейкхолдерів.

Приклад № 1 – розрахунки за формулою 1: Підприємство має три стейкхолдери (клієнт, постачальник та інвестор), щодо яких необхідно

розрахувати важливість у соціальній категорії. За результатами попарних порівнянь за шкалою Сааті управлінським апаратом було визначено наступні індекси домінування:

×		Стейкхолдер, що порівнюється		
		Клієнти	Постачальники	Інвестори
Стейкхолдер, з яким порівнюється	Клієнти	1	1/5	1/3
	Постачальники	5	1	3
	Інвестори	3	1/3	1

В соціальній категорії судженню клієнта надається сильна значимість над судженням постачальника, тоді як помірна перевага – наддається досвіду інвестора над постачальником і клієнта – над інвестором. Обернені значення визначаються як зворотні показники до присвоєних вище чисел.

Далі проводиться обчислення геометричних середніх для кожної заінтересованої сторони:

– для клієнта: $\sqrt[3]{1 \cdot 5 \cdot 3} = \sqrt[3]{15} \approx 2.466$;

– для постачальника: $\sqrt[3]{\frac{1}{5} \cdot 1 \cdot \frac{1}{3}} = \sqrt[3]{\frac{1}{15}} = \sqrt[3]{0,0667} \approx 0,407$;

– для інвестора: $\sqrt[3]{\frac{1}{3} \cdot 1 \cdot 3} = \sqrt[3]{1} = 1$.

Після цього розраховується сума всіх геометричних середніх: $2.466 + 0,407 + 1 = 3.873$.

На фінальному етапі визначається важливість кожного стейкхолдера у соціальній категорії (u_{kc}):

– клієнта: $2.466 \div 3.873 \approx 0,636$;

– постачальника: $0,407 \div 3.873 \approx 0,105$;

– інвестора: $1 \div 3.873 \approx 0,258$.

Для перевірки точності розрахунків можна додати усі показники важливості (вони мають дорівнювати одиниці або бути близькими до цього значення): $0,636 + 0,105 + 0,258 = 0,999$.

За результатами аналізу заінтересованих сторін суб'єкта господарювання було встановлено, що важливість думки клієнта у

соціальній категорії є найвищою, тоді як судження інвестора та постачальника є менш значимими.

Крок 3 – вибір та калібрування набору вербальних міток. Етап, на якому підприємство обирає градаційну шкалу з прислівників або прикметників, за якою заінтересовані сторони зможуть оцінити ступінь суттєвості пропонованих до аналізу аспектів [1]. Ю. Донг, І. Сюй та Ш. Юй у статті «Лінгвістичне прийняття рішень декількома особами на основі використання множинних відношень переваги» звертають увагу, що під час вибору таких вербальних міток потрібно враховувати, що їх не повинно бути замало для забезпечення надійної оцінки, але й не забагато, щоб опитувані відчували різницю між відповідями [4].

Таблиця 3

Пропоновані варіанти формування градаційної шкали для оцінювання суттєвості аспектів у звіті зі сталого розвитку*

×	Рівень значущості аспектів				
	Дуже низький	Низький	Середній	Високий	Дуже високий
1	2	3	4	5	6
Варіанти набору вербальних міток	Взагалі не помітно	Ледве помітно	Помітно	Дуже помітно	Надзвичайно помітно
	Практично неважливо	Незначною мірою	Дещо важливо	Досить важливо	Вкрай важливо
	Майже не відчутно	Дещо відчутно	Помірно відчутно	Явно відчутно	Максимально відчутно
	Взагалі не актуально	Подекуди актуально	Актуально в половині випадків	Актуально більшу частину часу	Завжди актуально
Варіанти набору вербальних міток	Дуже мало	Мало	Ні мало, ні багато	Багато	Дуже багато

Джерело: сформовано автором

Як бачимо з табл. 3, залежно від того, як сформульовані питання до осіб, що приймають рішення щодо суттєвості аспектів (розкриття) може використовуватись або один набір вербальних міток для всього

опитувальника, або можна пропонувати різні шкали. Для заінтересованих сторін погляди на значення одних і тих же міток можуть відрізнятися – «...загалом, спосіб ранжування ярликів у наборі може бути спірним, а відстань (тобто різниця у значенні) між двома послідовними ярликами може бути різною (наприклад, відстань між першим і другим ярликами може бути більшою, ніж між третім і четвертим ярликами)» [1].

Пом'якшення проблеми розуміння шкали обраних міток авторами описуваного підходу пропонується шляхом калібрування через процедуру порівняння пропонованих міток, оскільки вона підвищує надійність оцінки категорій інформації у звітності [1].

Пропоновано використовувати формулу 2:

$$w_{ik} = \frac{\sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{ijk}}}{\sum_{t=1}^m \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{tjk}}}, \text{ де:} \quad (2)$$

n – кількість вербальних міток, які використовуються для оцінювання;

i – мітка, яка оцінюється на значущість;

k – стейкхолдер, який проводить оцінювання;

j – інша мітка, з якою порівнюють мітку « i »;

t – номер мітки, яка змінюється від 1 до « n »;

w_{ik} – вага мітки « i » відповідно до судження стейкхолдера « k »;

a_{ijk} – індекс домінування мітки « i » (за шкалою Сааті);

$\sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{ijk}}$ – середнє геометричне усіх a_{ijk} мітки « i »;

$\sum_{t=1}^m \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n a_{tjk}}$ – сума усіх середніх геометричних значень для всіх міток.

Розрахунок числового показника значущості міток проводиться кожним стейкхолдером за аналогічним алгоритмом до визначення значущості заінтересованих сторін в кожній категорії, яке проводить підприємство.

Приклад № 2 – розрахунки за формуло 2: Один з клієнтів підприємства проводить визначення ваг запропонованих міток. За результатами попарних порівнянь було визначено такі індекси домінування:

×		Мітка, що порівнюється				
		Дуже важливо	Важливо	Сумнівно	Мало важливо	Взагалі не важливо
Мітка, з якою порівнюється	Дуже важливо	1	1/2	1/3	1/5	1/7
	Важливо	2	1	1/2	1/3	1/4
	Сумнівно	3	2	1	1/2	1/3
	Мало важливо	5	3	2	1	1/3
	Взагалі не важливо	7	4	3	3	1

Далі клієнтом проводиться обчислення геометричних середніх для кожної мітки:

– для «дуже важливо»: $\sqrt[5]{1 \cdot 2 \cdot 3 \cdot 5 \cdot 7} = \sqrt[5]{210} \approx 2,914$;

– для «важливо»: $\sqrt[5]{\frac{1}{2} \cdot 1 \cdot 2 \cdot 3 \cdot 4} = \sqrt[5]{12} \approx 1,644$;

– для «сумнівно»: $\sqrt[5]{\frac{1}{3} \cdot \frac{1}{2} \cdot 1 \cdot 2 \cdot 3} = \sqrt[5]{12} \approx 1$;

– для «мало важливо»: $\sqrt[5]{\frac{1}{5} \cdot \frac{1}{3} \cdot \frac{1}{2} \cdot 1 \cdot 3} = \sqrt[5]{0,1} \approx 0,631$;

– для «взагалі не важливо»: $\sqrt[5]{\frac{1}{7} \cdot \frac{1}{4} \cdot \frac{1}{3} \cdot \frac{1}{3} \cdot 1} = \sqrt[5]{0,004} \approx 0,332$.

Сума всіх геометричних середніх: $2,914 + 1,644 + 1 + 0,631 + 0,332 = 6,521$.

Вага кожної мітки для клієнта (w_{ik}):

– для «дуже важливо»: $2,914 \div 6,521 \approx 0,447$;

– для «важливо»: $1,644 \div 6,521 \approx 0,252$;

– для «сумнівно»: $1 \div 6,521 \approx 0,153$;

– для «мало важливо»: $0,631 \div 6,521 \approx 0,097$;

– для «взагалі не важливо»: $0,332 \div 6,521 \approx 0,051$.

Для формування подальших прикладів розрахунків, припустимо, що інвестор та постачальним за аналогічним алгоритмом також проводили визначення ваг міток і отримали наступні результати:

Стейкхолдер	Ваги міток (w_{ik})				
	Дуже важливо	Важливо	Сумнівно	Мало важливо	Взагалі не важливо
Клієнт	0,447	0,252	0,153	0,097	0,051
Інвестор	0,510	0,263	0,130	0,064	0,033
Постачальник	0,519	0,242	0,139	0,064	0,036

Вважаємо, що в межах даного кроку визначення суттєвості варто надати додаткові роз'яснення щодо алгоритму розрахунку ваг міток, які не були зазначені розробниками аналізованого підходу до оцінки суттєвості. Перш за все, в цьому контексті індекси домінування варто розуміти як показники «відстані» між мітками у запропонованій для використання шкалі (табл. 4).

Таблиця 4

Адаптація шкали Сааті до визначення ваг міток

Індекс домінування	Інтерпретація «відстані»	Пояснення
1	2	3
1	Відстань «відсутня»	Обидві мітки показують однаковий рівень суттєвості розкриття, і між ними немає різниці
3	Мала «відстань»	Мітка «і» показує трохи більшу важливість розкриття аспекту, ніж мітка «j»
5	Середня «відстань»	Мітка «і» вказує на вищий рівень суттєвості «розкриття» аспекту порівняно з міткою «j»
7	Велика «відстань»	Мітка «і» демонструє значно вищу потребу у розкритті аспекту, ніж мітка «j»
9	Дуже велика «відстань»	Мітка «і» чітко вказує на абсолютну важливість розкриття аспекту на відміну від мітки «j»
2,4,6,8	Для компромісу між наведеними вище значеннями	Використовуються для проміжних оцінок, коли різниця між мітками не чітко визначена
Обернені значення	Якщо при порівнянні мітки «j» з міткою «і»	Порівняння, що передбачає вибір меншого елемента як одиниці для оцінки

	присвоєно одне з наведених вище ненульових чисел, то «j» має зворотнє значення при порівнянні з «i»	більшого елемента як кратного цій одиниці
--	---	---

Джерело: удосконалено автором на основі [7]

За табл. 4 можемо встановити: чим більша семантична «відстань» між мітками, тим вищим буде індекс домінування за шкалою Сааті – між сусідніми мітками показники будуть нижчими, ніж між крайніми значеннями. Перед проведенням попарного порівняння стейкхолдерам необхідно пояснити цю логіку присвоєння індексів і наголосити, що оцінюється не важливість тієї чи іншої мітки в шкалі, а саме «відстань» між ними, оскільки помилка в розрахунках призведе до викривлення ваг міток, а отже – результатів визначення суттєвості розкриттів.

Приклад № 3 – розрахунок ваг міток при помилковому розумінні застосування індексів домінування: Один зі стейкхолдерів оцінював важливість міток за логікою, що 1 – рівнозначна важливість міток у шкалі, 7 – найбільша важливість мітки у шкалі:

×		Мітка, що порівнюється				
		Дуже багато	Багато	Ні мало, ні багато	Мало	Дуже мало
Мітка, з якою порівнюється	Дуже багато	1	1/7	1	1/7	1
	Багато	7	1	7	1	7
	Ні мало, ні багато	1	1/7	1	1/7	1
	Мало	7	1	7	1	7
	Дуже мало	1	1/7	1	1/7	1

Тоді при застосуванні розрахунків за формулою 2 отримуємо наступні результати:

Мітки:	Дуже багато	Багато	Ні мало, ні багато	Мало	Дуже мало
Ваги міток:	0,265	0,102	0,265	0,102	0,265

В такому випадку, втрачається логіка, де мітка, що відображає

найвищу суттєвість розкриття має найбільшу вагу, а мітка, що позначає найменшу суттєвість – найменшу вагу. Застосування таких ваг в оцінюванні порушує репрезентативність загального аналізу.

Другою важливою частиною визначення числових значень міток є порядок попарного порівняння. Відтак, присвоєння індексів домінування повинно відбуватись від мітки, що позначає найвищу суттєвість аспекту, до мітки, що відображає найнижче значення. Випадковий порядок присвоєння показників значущості або їх присвоєння від «найменшої» до «найбільшої» мітки призведе до порушення логіки оцінок.

Приклад № 4 – варіанти порядку присвоєння індексів домінування міткам: Три заінтересовані сторони проводили попарне порівняння міток. Для відображення порядку присвоєння міткам показників використаємо кольорову шкалу:

Перше порівняння	Друге порівняння	Третє порівняння	Четверте порівняння	П'яте порівняння
------------------	------------------	------------------	---------------------	------------------

Стейкхолдер А присвоював індекси домінування впорядковано, від «найбільшої» мітки до «найменшої»:

×		Мітка, що порівнюється				
		Дуже багато	Багато	Ні мало, ні багато	Мало	Дуже мало
Мітка, з якою порівнюється	Дуже багато	1	1/3	1/5	1/7	1/9
	Багато	3	1	1/3	1/5	1/7
	Ні мало, ні багато	5	3	1	1/3	1/5
	Мало	7	5	3	1	1/3
	Дуже мало	9	7	5	3	1

Стейкхолдер Б присвоював показники значущості у випадковому порядку:

×		Мітка, що порівнюється				
		Дуже багато	Багато	Ні мало, ні багато	Мало	Дуже мало
Мітка, з якою порівнюється	Дуже багато	1	3	5	1/7	9
	Багато	1/3	1	3	1/7	7

	Ні мало, ні багато	1/5	1/3	1	1/3	1/5
	Мало	7	7	3	1	3
	Дуже мало	1/9	1/7	5	1/3	1

Стейкхолдер В оцінював «відстань» у зворотному напрямі – від мітки, що показує найменшу суттєвість, до мітки, що демонструє найвищу:

×		Мітка, що порівнюється				
		Дуже багато	Багато	Ні мало, ні багато	Мало	Дуже мало
Мітка, з якою порівнюється	Дуже багато	1	3	5	7	9
	Багато	1/3	1	3	5	7
	Ні мало, ні багато	1/5	1/3	1	3	5
	Мало	1/7	1/5	1/3	1	3
	Дуже мало	1/9	1/7	1/5	1/3	1

За результатами обчислень отримуємо наступні ваги міток:

Стейкхолдери	Ваги міток				
	Дуже багато	Багато	Ні мало, ні багато	Мало	Дуже мало
А	0,504	0,261	0,128	0,075	0,032
Б	0,134	0,137	0,405	0,040	0,284
В	0,032	0,075	0,128	0,261	0,504

Як бачимо, стейкхолдер А отримав ваги, що відповідають алгоритму: «найвища» у шкалі мітка → найвища суттєвість аспекту → найвище числове значення (і така логіка прослідковується за кожною міткою по спадній до «найнижчої» мітки).

У випадку стейкхолдера В мітки отримали зворотні до суттєвості ваги, що порушує коректність алгоритму: при присвоєнні оцінки «Дуже мало» (найнижча суттєвість) числове значення буде найвищим з можливих, і за результатом обчислень такий аспект буде навпаки вважатись найбільш суттєвим.

Щодо міток стейкхолдера Б, то, фактично, отримані ваги є хаотичними і в числових значеннях не відображають, як за суттєвістю оцінений аспект.

Крок 4 – оцінка аспектів сталого розвитку. За допомогою обраної градаційної шкали підприємство та обрані заінтересовані сторони проводяться оцінювання аспектів звіту зі сталого розвитку, при чому: сам суб'єкт господарювання – його значущості в контексті економічного, екологічного та соціально впливів, а стейкхолдери – з точки зору впливу аспектів на прийняття ними рішень або формування суджень [1]. Щодо розкриттів за GRI, представлених у ESG-звіті, підприємство визначає їхню суттєвість як засобу демонстрації впливу власної діяльності на навколишнє середовище, соціум та орієнтованість управління на дотримання концепції сталого розвитку.

Фактично, на даному етапі кожен аспект отримує якісну оцінку у вигляді мітки (наприклад, «важливий» чи «неважливий»), потім вербальні оцінки переводяться у кількісний показник за допомогою визначених раніше ваг міток (w_i) і для зручності подальшого розрахунку агреговані оцінки позначаються як: x_i – від підприємства; y_i – від заінтересованих сторін.

Крок 5 – об'єднання оцінок заінтересованих сторін. На даному етапі підприємство повинно провести агрегування різних суджень для формування остаточного результату у визначенні суттєвості аспектів, оскільки стейкхолдери приймали рішення спираючись на суб'єктивний досвід щодо впливу діяльності підприємства на власні рішення [1, 5].

Для агрегування таких думок (значущості супутніх міток) допускається як геометричне, так і арифметичне середнє, оскільки жоден з методів не порушує правила однотайності (якщо всі заінтересовані сторони віддали перевагу одному аспекту над іншим, підсумковий результат також показуватиме цю перевагу) [1]. Nicola Bellantuono, Pierpaolo Pontrandolfo та Barbara Scozzi пропонуються розрахунок арифметичного середньозваженого, де ключовою є важливість того чи іншого аспекту для кожної заінтересованої сторони [1, 5].

Визначення відбувається за формулою 3:

$$y_i = \sum_k \omega_{ik} u_{kc}, \text{ де:} \quad (3)$$

i – аспект, щодо якої проводиться об'єднання оцінок;

k – всі стейкхолдери, які брали участь у процесі оцінювання;

c – категорія, до якої належить аспект « i »;

y_i – агрегована оцінка аспекту « i »;

$\sum_k$ – сума оцінювання всіма стейкхолдерами;

ω_{ik} – вага оцінки аспекту « i » для конкретного стейкхолдера (враховує, як мітки, пов'язані з аспектом « i », оцінюються стейкхолдером);

u_{kc} – важливість стейкхолдера « k » у визначенні суттєвості категорії « c ».

Приклад № 5 – розрахунки за формуло 3: Стейкхолдерами було оцінено 3 аспекти в межах соціальної категорії: фінансування соціальних програм, підтримка місцевих громад, конфіденційність споживачів:

Стейкхолдери	Аспекти	Вербальна мітка	Вага мітки	Важливість стейкхолдера у категорії
Клієнт	Економічна діяльність	Сумнівно	0,153	0,636
	Рівність, різноманітність та інклюзія	Важливо	0,252	
	Управління небезпечними матеріалами	Дуже важливо	0,447	
Інвестор	Економічна діяльність	Важливо	0,253	0,258
	Рівність, різноманітність та інклюзія	Взагалі не важливо	0,033	
	Управління небезпечними матеріалами	Важливо	0,253	
Постачальник	Економічна діяльність	Сумнівно	0,139	0,105
	Рівність, різноманітність та інклюзія	Дуже важливо	0,519	
	Управління небезпечними матеріалами	Мало важливо	0,064	

Враховуючи усі зазначені вище дані, можемо визначити агреговані оцінки аспектів (y_i):

– економічна діяльність: $0,153 \times 0,636 + 0,253 \times 0,258 + 0,139 \times 0,105 = 0,177$;

– рівність, різноманітність та інклюзія: $0,252 \times 0,636 + 0,033 \times 0,258 + 0,519 \times 0,105 = 0,223$;

– управління небезпечними матеріалами: $0,447 \times 0,636 + 0,253 \times 0,258$

$$+ 0,064 \times 0,105 = 0,356.$$

Логіка такого об'єднання оцінок полягає в тому, що важливість стейкхолдера фактично нівелює завищені оцінки, якщо судження такої особи вважається менш важливим в визначеній категорії, та надає вищої значимості оцінюванню, якщо судження заінтересованої сторони є важливим.

Крок 6 – визначення суттєвих аспектів. Фінальний етап передбачає співставлення результатів оцінювання аспектів звітності зі сталого розвитку заінтересованими сторонами (y_i) та безпосередньо підприємством (x_i) через формування матриці суттєвості та їх порівняння з встановленими раніше пороговими значеннями – θ_x та θ_y ; якщо результати перевищують обидва пороги – аспект є безумовно суттєвим [1].

Варто зауважити, що оцінка аспекту підприємством (x_i) фактично дорівнює вазі мітки, яка була присуджена управлінським апаратом, а визначення таких ваг відбувається аналогічно до прикладу № 2.

Н. Беллантуоно та ін. пропонують використовувати правило евклідової норми, якщо аспект знаходиться близько до порогів (формула 4):

$$E_i = \sqrt{x_1^2 + y_1^2} \geq \varepsilon, \text{ де } \varepsilon > \sqrt{\theta x^2 + \theta y^2} \quad (4)$$

Приклад № 6 – розрахунки за формулою 4: За результатами опитувань стейкхолдерів та розрахунків підприємства було визначено агреговані оцінки трьох аспектів у соціальній категорії:

Оцінений аспект звітності	Оцінка стейкхолдерів (y_i)	Оцінка підприємства (x_i)
Економічна діяльність	0,177	0,201
Рівність, різноманітність та інклюзія	0,223	0,358
Управління небезпечними матеріалами	0,356	0,570

Розрахунок оцінок аспектів:

– економічна діяльність (E_1):

$$\sqrt{(0,201)^2 + (0,177)^2} = \sqrt{0,0404 + 0,0313} \approx 0,269;$$

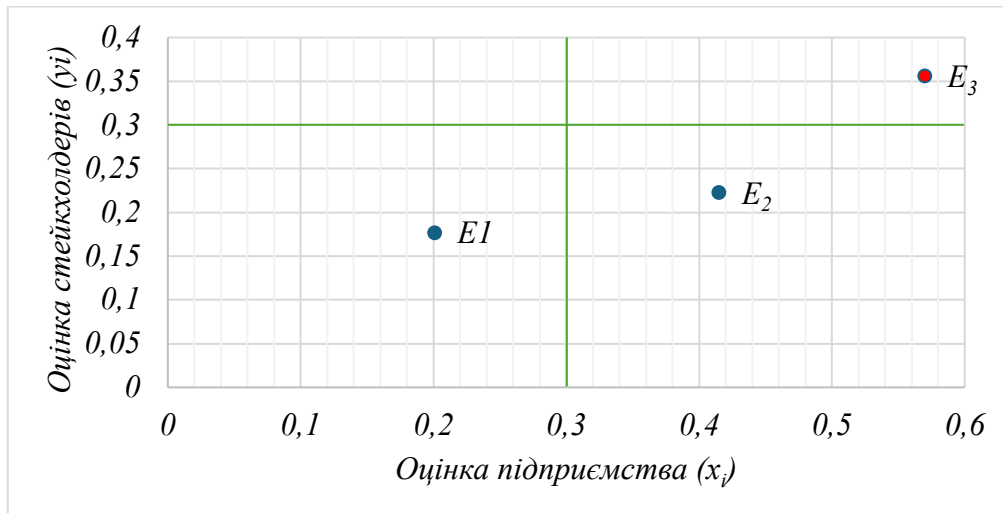
– рівність, різноманітність та інклюзія (E_2):

$$\sqrt{(0,415)^2 + (0,223)^2} = \sqrt{0,1722 + 0,0497} \approx 0,471;$$

– управління небезпечними матеріалами (E_3):

$$\sqrt{(0,570)^2 + (0,356)^2} = \sqrt{0,3249 + 0,1267} \approx 0,662.$$

Враховуючи, що порогові значення для оцінок заінтересованих сторін (θ_y) та підприємства (θ_x) було встановлено на рівні 0,3, матриця суттєвості матиме наступний вигляд:



За результатами аналізу матриці встановлено, що аспект E_3 (червона крапка) є абсолютно суттєвим для висвітлення у ESG-звіті, оскільки його значення перевищує обидва пороги (зелені лінії). Зворотна ситуація з аспектом E_1 який не досягає жодного з рівнів.

У випадку з аспектом E_2 бачимо, що матриця дає двоїстий висновок: суттєвість теми «Рівність, різноманітність та інклюзія» для цілей ESG-звітування обумовлена лише оцінкою підприємства, однак не рішенням стейкхолдерів (порогове значення не досягнуто). У таких випадках необхідно порівнювати фінальну оцінку аспекту з пороговим значенням суттєвості (ε) – вона має дорівнювати або перевищувати його.

Оскільки $\varepsilon = \sqrt{0,3^2 + 0,3^2} = 0,424$, а оцінка E_2 становить 0,471, можемо зробити висновок, що аналізований аспект є суттєвим та може бути включений до звіту.

Що стосується ESG-звітності, сформованої за стандартами GRI, то інтерпретувати результати оцінювання можна для визначення того, які розкриття доцільно або недоцільно подавати у звіт – у будь-якому випадку після проведення оцінки суттєвості за описаним методом, суб'єкту господарювання необхідно подавати у ESG-звіт додаток з відповідними результатами для обґрунтування виключення або врахування спірних розкриттів.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Встановлено, що запропонований Н. Беллантуоно, П. Понтрандольфо та Б. Скоцці підхід відповідає пропонованому трактуванню суттєвості та рекомендаціям GRI за якісними характеристиками, оскільки дозволяє сформувати математично та експертно обґрунтовану оцінку суттєвості, що базується на поєднанні кількісних методів (математичні розрахунки, шкала Сааті, логарифмічний метод найменших квадратів) та експертного судження (оцінки заінтересованих сторін, управлінські рішення щодо вибору аспектів звітування). В межах опису вказаного методу визначення суттєвих тем було запропоновано адаптацію шкали Сааті до визначення ваг міток, як додаткового інструменту роз'яснення особам, що приймають участь в опитуванні, алгоритму визначення числових ваг міток, якими оцінюється суттєвість аспектів звітності.

Загалом, його застосування дозволяє сформувати репрезентативний звіт, що відповідає запитам заінтересованих сторін, та продемонструвати стейкхолдерам відповідальне ставлення до формування ESG-звіту.

Визначення суттєвості розкриттів в цілях формування ESG-звітів у будь-якому випадку передбачає врахування суджень стейкхолдерів, однак можемо також стверджувати, що подібний аналіз повинен брати до уваги тенденції звітування зі сталого розвитку у галузі, оскільки частота згадувань певних тем може дати уявлення про загальні вимоги до підприємств на ринку. У зв'язку з цим, пропонуємо до процесу визначення суттєвих тем

додати врахування галузевого коефіцієнту суттєвості, визначеного на основі частотного підходу. Тому перспективою подальших досліджень є формування алгоритму врахування у процес визначення суттєвості інших факторів галузеві тенденції та інституційний тиск.

Література

1. Bellantuono N., Pontrandolfo P., Scozzi B. Capturing the stakeholders' view in sustainability reporting: a novel approach. *Sustainability*. 2016. Vol. 8, no. 4. P. 379. <https://doi.org/10.3390/su8040379>.
2. Clarkson M. B. E. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *The academy of management review*. 1995. Vol. 20, no. 1. P. 92. <https://doi.org/10.2307/258888>.
3. Crawford G., Williams C. A note on the analysis of subjective judgment matrices. *Journal of mathematical psychology*. 1985. Vol. 29, no. 4. P. 387–405. [https://doi.org/10.1016/0022-2496\(85\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0022-2496(85)90002-1).
4. Dong Y., Xu Y., Yu S. Linguistic multiperson decision making based on the use of multiple preference relations. *Fuzzy sets and systems*. 2009. Vol. 160, no. 5. P. 603–623. <https://doi.org/10.1016/j.fss.2008.08.011>.
5. Forman E., Peniwati K. Aggregating individual judgments and priorities with the analytic hierarchy process. *European journal of operational research*. 1998. Vol. 108, no. 1. P. 165–169. [https://doi.org/10.1016/s0377-2217\(97\)00244-0](https://doi.org/10.1016/s0377-2217(97)00244-0).
6. Ruf B. M., Muralidhar K., Paul K. The development of a systematic, aggregate measure of corporate social performance. *Journal of management*. 1998. Vol. 24, no. 1. P. 119–133. <https://doi.org/10.1177/014920639802400101>.
7. Saaty T. L. How to make a decision: the analytic hierarchy process. *European journal of operational research*. 1990. Vol. 48, no. 1. P. 9–26. [https://doi.org/10.1016/0377-2217\(90\)90057-i](https://doi.org/10.1016/0377-2217(90)90057-i).
8. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності

із сталого розвитку : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 18.10.2024 № 1015-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-p#Text> (дата звернення: 01.03.2025).

References

1. Bellantuono, N., Pontrandolfo, P. та Scozzi, B. (2016). Capturing the stakeholders' view in sustainability reporting: a novel approach. *Sustainability*. 8(4), 379. DOI: 10.3390/su8040379.
2. Clarkson, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *The Academy of Management Review*. 20(1), 92. DOI: 10.2307/258888.
3. Crawford, G. та Williams, C. (1985). A note on the analysis of subjective judgment matrices. *Journal of Mathematical Psychology*. 29(4), 387–405. DOI: 10.1016/0022-2496(85)90002-1
4. Dong, Y., Xu, Y. та Yu, S. (2009). Linguistic multiperson decision making based on the use of multiple preference relations. *Fuzzy Sets and Systems*. 160(5), 603–623. DOI: 10.1016/j.fss.2008.08.011.
5. Forman, E. та Peniwati, K. (1998). Aggregating individual judgments and priorities with the analytic hierarchy process. *European Journal of Operational Research*. 108(1), 165–169. DOI: 10.1016/s0377-2217(97)00244-0.
6. Ruf, B. M., Muralidhar, K. та Paul, K. (1998). The development of a systematic, aggregate measure of corporate social performance. *Journal of Management*. 24(1), 119–133. DOI: 10.1177/014920639802400101.
7. Saaty, T. L. (1990). How to make a decision: the analytic hierarchy process. *European Journal of Operational Research*. 48(1), 9–26. DOI: 10.1016/0377-2217(90)90057-i.
8. Kabinet Ministriv Ukrainy (2024). Pro skhvalennia Stratehii zaprovadzhennia pidpriemstvamy zvitnosti iz staloho rozvytku Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy № 1015-r, 18 zhovtnia. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-p#Text> [in Ukrainian].