

DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2023-46-16>

УДК 657.1.011

Силенко Ольга Михайлівнакандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Національний університет «Запорізька політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9746-3831>**Sylenko Olha**

National University "Zaporizhzhia Polytechnic"

**СТАНДАРТИЗАЦІЯ ЗМІСТОВНОГО НАПОВНЕННЯ
ІНТЕГРОВАНОЇ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ****STANDARDIZATION OF COMPLETE CONTENT
OF INTEGRATED CORPORATE REPORTING**

Анотація. Мета статті – розгляд нових глобальних стандартів МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов’язаної зі сталим розвитком» і МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов’язаної з кліматом» та таймлайну їх запровадження. В процесі дослідження використано загально-наукові та спеціальні методи дослідження, зокрема: логічний, індукції та дедукції, монографічний – при викладенні результатів досліджень; компоративного аналізу – при встановленні відмінних рис МСФЗ S1 та МСФЗ S2 від існуючих стандартів; абстрактно-логічний – для узагальнення й формулювання висновків, графічний – при поданні схематичного зображення таймлайну введення в дію Таксономії МСФЗ за вимогами МСФЗ S1 та МСФЗ S2. Обґрунтовано необхідність стандартизації змістовного наповнення корпоративної звітності та його приведення у відповідність до вимог сьогодення. Розглянуто стандарти з формування нефінансової звітності компаній, що набули найбільшого поширення у світовій практиці. Проаналізовано новітні стандарти МСФЗ S1 та МСФЗ S2, їх зміст та структуру. Визначено їх відмінні риси від існуючих. Доведено, що їх запровадження забезпечить розкриття інформації у звітності суб’єктів господарювання відповідно до глобальної базової лінії вимог. Продемонстровано таймлайн введення в дію Таксономії МСФЗ за вимогами МСФЗ S1 та МСФЗ S2. Наукова новизна полягає у доведенні необхідності запровадження у вітчизняній практиці МСФЗ S1 та МСФЗ S2 формування інтегрованої корпоративної звітності, шляхом виокремлення їх відмінних рис від попередньо запроваджених стандартів з формування фінансової та нефінансової звітності. Основні результати дослідження можуть бути використані компаніями при формуванні інтегрованої корпоративної звітності за новітнім підходом, передбаченим МСФЗ S1 та МСФЗ S2, що надасть можливість інвесторам та зацікавленим особам мати глобально порівнянну інформацію, пов’язану зі стійким розвитком, яка потенційно в коротко-, середньо та довгостроковій перспективі може змінити ринкову вартість бізнесу.

Ключові слова: фінансова звітність, нефінансова звітність, інтегрована корпоративна звітність, сталий розвиток, кліматичні зміни.

Summary. The purpose of the article is to consider the new global standards IFRS S1 "General requirements for disclosure of financial information related to sustainable development" and IFRS S2 "Disclosure of information related to climate" and the timeline of their implementation. In the course of the study, general scientific and special research methods were used, in particular: logical, induction and deduction, monographic – when presenting the research results; corporate analysis – when establishing the distinctive features of IFRS S1 and IFRS S2 from existing standards; abstract-logical – for generalisation and formulation of conclusions, graphical – when presenting a schematic representation of the timeline for the implementation of the IFRS Taxonomy in accordance with the requirements of IFRS S1 and IFRS S2. The necessity of standardising the content of corporate reporting and bringing it in line with the requirements of today is substantiated. The standards for the preparation of non-financial reporting of companies that are most widely used in the world practice are considered. The latest standards IFRS S1 and IFRS S2, their content and structure are analysed. Their distinctive features from the existing ones are identified. It is proved that their implementation will ensure disclosure of information in the reporting of business entities in accordance with the global baseline of requirements. The author demonstrates the timeline for the implementation of the IFRS Taxonomy in accordance with the requirements of IFRS S1 and IFRS S2. The scientific novelty consists in proving the need to introduce IFRS S1 and IFRS S2 for the formation of integrated corporate reporting in domestic practice, by distinguishing their distinctive features from the previously introduced standards for the formation of financial and non-financial reporting. The main results of the study can be used by companies in the formation of integrated corporate reporting according to the latest approach provided by IFRS S1 and IFRS S2,

which will provide an opportunity for investors and interested parties to have globally comparable information related to sustainable development, which potentially in the short, medium and can change the market value of the business in the long run.

Keywords: financial reporting, non-financial reporting, integrated corporate reporting, sustainable development, climate change.

Постановка проблеми. Останніми роками інституційні інвестори все частіше наголошують на потребі відображення у корпоративній звітності інформації зі сталого розвитку. Вони передусім наполягають на прозорості звітів, підтверженні поданої в них інформації та порівнюваності показників (що має забезпечити їх від потопання в масиві не систематизованої інформації, до того ж часто-густо поданої навіть без необхідної експертизи), тобто на стандартизації змістовного наповнення корпоративної звітності та його приведення у відповідність до вимог сьогодення.

Над вирішенням даної проблеми не перший рік працюють громадські інститути стандартизації корпоративної звітності. Втім, пропонуючи власні стандарти, вони практично щороку їх переглядають та доповнюють множинними вимогами, що не лише ускладнює формування корпоративної звітності, а й сприйняття її інформативності.

Найбільшого поширення серед існуючих стандартів набули стандарти з фінансової звітності IFRS від IFRS Foundation (*International Financial Reporting Standards Foundation*), сталого розвитку від GRI (*Global Reporting Initiative*), кліматичної звітності від FSB (*Financial Stability Board*) та ін. Проте сукупність показників, передбачена ними для підготовки корпоративної звітності є досить масштабною (понад шістьсот). І це навіть без урахування десятків інших ініціатив від урядів окремих країн, які впроваджують додаткові заходи щодо захисту навколишнього середовища. Тож, за такого різноманіття показників не простежується жодної істинної стандартизації змістовного наповнення корпоративної звітності, на яку інвестори та бізнес очікують роками [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій засвідчує, що на тлі глобалізації й загострення соціальних та екологічних проблем людства дискусії щодо перспектив оновлення концепції, форми й змістового наповнення корпоративної звітності розгорнулися не лише серед інвесторів та регулюючих інститутів, а й серед представників бізнес-середовища, науковців та практиків, що призвело до просування двох альтернатив її стандартизації – у форматі окремої нефінансової звітності або ж у форматі єдиної звітності [2, с. 69].

Зокрема, представники ініціативи Глобального договору ООН підтримують перший формат та є ініціаторами формування Звіту з прогресу, в якому, за їх твердженням, має подаватись інформація щодо середовища існування бізнесу, принципів та методів співпраці зі стейкхолдерами, результатів діяльності в економічній, соціальній

та екологічній сферах. Їх цілком підтримують учасники Глобальної ініціативи із звітності, втім пропонують складання Звіту зі сталого розвитку, зміст якого має ґрунтуватись на паритетному відображенні екологічної, соціальної та економічної складових діяльності бізнесу.

В той же час Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів, навпаки, віддає перевагу другому формату і обґрунтовує доцільність інтегрованого корпоративного звітування, надаючи пріоритет концепції соціальної відповідальності бізнесу та його сталого розвитку як головних чинників успіху. Аналогічної думки і Європейська консультативна група з фінансової звітності EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*).

Розуміючи значимість даної проблеми, Фонд МСФЗ, а саме Рада з міжнародних стандартів сталого розвитку – ISSB (*International Sustainability Standards Board*), в червні 2023 р. оголосила про офіційний запуск нових глобальних стандартів сталого розвитку МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» (далі – МСФЗ S1) [1] та МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом» (далі – МСФЗ S2) [2], розгляду яких саме і присвячено дане дослідження.

Мета статті – розгляд нових глобальних стандартів МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» і МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом» та таймлайну їх запровадження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Традиційно у корпоративній звітності суб'єктів господарювання прийнято висвітлювати інформацію щодо фінансового стану, результатів діяльності, грошових потоків та змін у власному капіталі. Втім, поява численних інвесторів і стейкхолдерів з активною громадянською позицією та відповідальним ставленням до споживання ресурсів викрила низьку соціальну корисність такого звітування й стала підґрунтям прийняття рішення щодо формування компаніями поряд з фінансовою, нефінансовою звітності, які до тепер функціонують як два ізольовані типи звітності [2, с. 79]. При цьому формування фінансової звітності здійснюється у відповідності до МСФЗ, а нефінансової – у відповідності до стандартів зі сталого розвитку, самостійно обраними компаніями з числа існуючих. Серед таких найбільшого поширення набули наступні (табл. 1).

Втім, через очевидне зміщення акцентів з фінансових показників на вирішення проблем клімату та

Таблиця 1 – Стандарти з формування нефінансової звітності компаній, що набули найбільшого поширення у світовій практиці

Назва стандарту	Зміст
Global Reporting Initiative (GRI) [6]	Надає індивідуальні стандарти за галузями, які ідентифікують фактори стійкості, які, швидше за все, мають істотний характер фінансовий вплив на компанію для інформування інвесторів.
Sustainability Accounting Standards Board (SASB) [7]	Надає індивідуальні стандарти для кожної галузі, які визначають фактори сталого розвитку, які, найімовірніше, матимуть суттєвий фінансовий вплив на компанію для інформування інвесторів.
Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD) [8]	Забезпечує основу для спеціалізованого розкриття інформації фінансові ризики, пов'язані зі зміною клімату для компанії інформувати інвесторів, кредиторів і страховиків.
International Integrated Reporting Council (IIRC) [9]	Забезпечує основу, що базується на різноманітних капіталах (фінансовому, виробничому, інтелектуальному, людському, соціальному та природному), щоб пояснити постачальникам фінансового капіталу як організація створює, зберігає або руйнує цінність з плином часу через фінансову та нефінансову інформації.
Climate Disclosures Standards Board (CDSB) [10]	Забезпечує основу для звітування про стан довкілля та зміну клімату інформації про зміну клімату в основних корпоративних звітів (включно з річним звітом), що є корисним для інвесторів, позикодавців та кредиторів.

Джерело: [5]

сталого розвитку, постає питання інтегрованого розкриття фінансової та нефінансової інформації в єдиній корпоративній звітності. Оскільки саме завдяки цій єдності компанії матимуть виняткову можливість формувати звітність, яка дозволить стейкхолдерами мати чітке уявлення про фінансові показники їх діяльності як результату системної реалізації корпоративного бачення та бізнес-стратегій, сформованих відповідно до загальноприйнятих цілей сталого розвитку [2, с. 71].

Тож, задля вирішення питання поєднання фінансової та нефінансової інформації в єдиній корпоративній звітності, ISSB щойно оголосила про офіційний запуск новітніх глобальних стандартів сталого розвитку МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» (далі – МСФЗ S1) [3] та МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом» (далі – МСФЗ S2) [4], створених за підтримки G7, G20, Міжнародної організації комісії з цінних паперів (IOSCO) та ін. міжнародних організацій.

Основна мета їх запровадження – уніфікувати (шляхом поєднання в єдиний пакет фінансової та нефінансової звітності) та забезпечити прозорість інформації, пов'язаної зі сталим розвитком, допомагаючи у такий спосіб інвесторам та іншим зацікавленим особам орієнтуватись у відповідних ризиках й можливостях та приймати виважені рішення.

На відміну від попередніх стандартів (зокрема, GRI, SASB та ін.), МСФЗ S1 та МСФЗ S2:

– по-перше, ґрунтуються на концепціях МСФЗ (які наразі застосовуються більш ніж у 140 юрисдикціях) та концепціях Цільової групи з розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі кліматом (Task Force for Climate-related Financial Disclosures – TCFD);

– по-друге, передбачають формування корпоративної звітності за новітнім підходом – надання основної уваги цінності підприємства, що передбачає глибше розуміння зв'язку між сталим розвитком і оцінкою компанії, а також ризиками та можливостями, які можуть принести зовнішні зміни [11];

– по-третє, окрім ризиків та можливостей сталого розвитку, передбачають подання інформації щодо кліматичних загроз та можливостей бізнесу, що є вкрай важливим в умовах прискореного загощення кліматичної кризи.

Зокрема, МСФЗ S1 [3] визначено вимоги щодо розкриття у звітності компанії інформації про досягнутий прогрес, а також ризики та можливості, пов'язані зі сталим розвитком, які вочевидь в коротко-, середньо- або довгостроковій перспективі матимуть вплив на їх грошові потоки, доступ до фінансування чи вартість капіталу. Відтак, згідно МСФЗ S1 [3] компанії зобов'язані надавати інформацію у послідовності, поданій на рис. 1.

Відповідно до МСФЗ S1 [3], вся інформація за означеними складовими щорічно (окрім першого року подання за вимогами даного стандарту) має подаватись компаніями за компаративним підходом, тобто шляхом порівняння даних звітної періоду з даними попередніх звітних періодів (окрім, прогнозних оцінок, розкритих у попередніх періодах).

Розробники МСФЗ S1 [3] не виключають, що в перші роки складання звітності за даними стандартами можуть виникати відмінності між інформацією, поданою у звітності зі сталого розвитку у попередні роки та за звітний період. На їх думку, це допустимо, але лише:

– протягом періоду адаптації МСФЗ S1 [3] у вітчизняній практиці;

– у разі, якщо ці припущення є узгодженими і не суперечать чинному законодавству чи концептуальній основі побудови бухгалтерського обліку.

Управління	◇	процесу управління, засобів контролю та процедур, які використовуються компанією для моніторингу та управління ризиками й можливостями у сфері сталого розвитку, а також їх фінансовими наслідками
Стратегія	◇	стійкості стратегії, бізнес-моделі та підходу, який компанія використовує для управління ризиками та можливостями, пов'язаними зі сталим розвитком
Управління ризиками	◇	процесів, які використовуються для виявлення, оцінки, визначення пріоритетів і моніторингу ризиків і можливостей, пов'язаних зі сталим розвитком
Цілі та результати	◇	результатів діяльності компанії щодо ризиків і можливостей, пов'язаних зі сталим розвитком, включаючи прогрес у досягненні будь-яких з цілей, визначених самостійно чи передбачених чинними законодавчими або нормативно-правовими актами

Рисунок 1 – Вимоги, передбачені МСФЗ S1 щодо розкриття у звітності компаній інформації про ризики та можливості, пов'язані зі сталим розвитком

Джерело: [12]

Втім, за такої ситуації, як наголошують розробники, компанії мають в обов'язковому порядку розкривати кількісну та якісну інформацію щодо виниклих розходжень, яка пояснюватиме зв'язки між ризиками та можливостями щодо сталого розвитку і їх поточним та очікуваним фінансовим впливом на вартість бізнесу [12].

Отже, МСФЗ S1 [3] вимагає від компаній розкривати інформацію про ризики та можливості, пов'язані зі сталим розвитком, які були б корисні для основних користувачів фінансових звітів загального призначення, включно з тими, які можуть обґрунтовано вплинути на грошові потоки суб'єкта господарювання, його доступ до

фінансування або вартість капіталу у коротко-, середньо- або довгостроковій перспективі.

МСФЗ S2 [4] містить вимоги щодо конкретного розкриття інформації, пов'язаної з кліматом, і насамперед, інформації про обсяги викидів парникових газів у межах Score 1 (тобто, безпосередньо пов'язаних з виробництвом), Score 2 (пов'язаних зі споживанням енергії та тепла) і Score 3 (пов'язаних з ланцюгом поставок та споживання товарів і послуг, ін. словами ланцюгом створення доданої вартості). Втім, ISSB щодо звітування про обсяги викидів парникових газів у межах Score 3 наголошує, що компаніям буде надано додатковий рік [4].

Управління	◇	процесу управління, засобів контролю та процедур, які використовує компанія для моніторингу, управління та нагляду за ризиками та можливостями, пов'язаними зі зміною клімату
Стратегія	◇	стійкості стратегії, бізнес-моделі та підходів, які використовує компанія для управління ризиками та можливостями, пов'язаними зі зміною клімату
Управління ризиками	◇	процесів, які компанія використовує для ідентифікації, оцінки, визначення пріоритетів і моніторингу ризиків і можливостей, пов'язаних зі зміною клімату
Цілі та результати	◇	результатів діяльності компанії щодо ризиків і можливостей, пов'язаних зі зміною клімату, включаючи прогрес у досягненні будь-яких з цілей, визначених самостійно чи передбачених чинними законодавчими або нормативно-правовими актами

Рисунок 2 – Вимоги, передбачені МСФЗ S2 щодо розкриття у звітності компаній інформації про ризики та можливості, пов'язані зі зміною клімату

Джерело: [12]

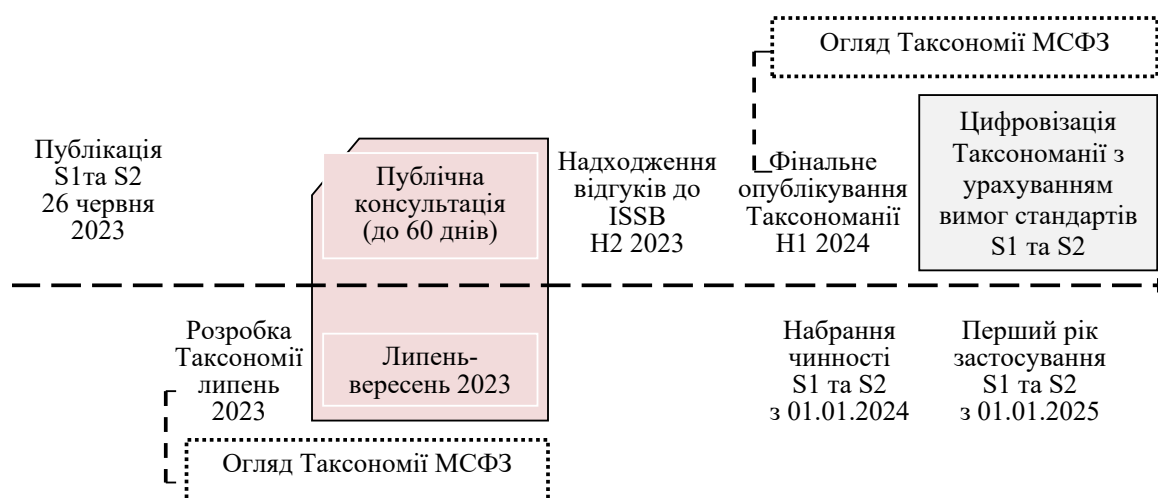


Рисунок 3 – Таймлайн введення в дію Таксономії МСФЗ за вимогами МСФЗ S1 та МСФЗ S2

Джерело: [12]

Відтак, стандарт МСФЗ S2 вимагає ж від компаній розкриття інформації про ризики та можливості, пов'язані саме з кліматом, які, як очікується, можуть вплинути на їх грошові потоки, їх доступ до фінансування чи вартість бізнесу в коротко-, середньо- або довгостроковій перспективі. Відтак, згідно МСФЗ S2 [4] компанії зобов'язані надавати інформацію щодо (рис. 2).

Відповідно до таймлайну (рис. 3), введення в дію Таксономії МСФЗ за вимогами МСФЗ S1 [3] та МСФЗ S2 [4] передбачається з січня 2024 року. Але компанії почнуть розкривати інформацію відповідно до нових стандартів лише з 2025 року.

Втім, ISSB не планує зупинятися на досягнутому. Рада вже визначила чотири наступні проекти у сфері стандартизації стійкого розвитку та інтеграції даних у звітність: біорізноманіття, екосистеми та екосистемні послуги; людський капітал; права людини.

Висновки. Відтак, стандарти МСФЗ S1 та МСФЗ S2 знаменують важливий крок до інтеграції інформації про сталий розвиток у більш широкий процес фінансової звітності. Вони вимагають відображення лише інформації, яка є суттєвою, пропорційною та корисною для прийняття рішень і розуміння як фактори сталого розвитку впливають на перспективи компаній.

Закладений в основу їх побудови підхід надасть можливість інвесторам та зацікавленим особам мати глобально порівнянну інформацію, пов'язану зі стійким розвитком, ризиками та можливостями, які потенційно в коротко-, середньо та довгостроковій перспективі можуть змінити ринкову вартість бізнесу.

Створення ж надійної інформаційної бази для потреб широкого кола стейкхолдерів сприятиме підвищенню їх довіри та впевненості у поданій компаніями інформації.

Список використаних джерел:

1. Звітність зі сталого розвитку й майбутня роль у цьому розробників МСФЗ. *Вісник МСФЗ: світовий досвід та українська практика*. 2023. № 5. URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ002165 (дата звернення: 25.06.2023).
2. Мисака Г. Концептуальні детермінанти розвитку корпоративної звітності в інформаційних економіках та суспільствах. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2022. Том 4 (45). С. 68–82.
3. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. 2023. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/>
4. IFRS S2 Climate-related Disclosures. 2023. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/>
5. Sustainability reporting 10 Questions boards should know the answers to. February 2022. URL: <https://www.bdo.global/getmedia/44d97bed-883e-43f6-add4-3329765aa447/2022-02-10-Sustainability-Reporting-10-Questions.pdf.aspx>
6. *Global Reporting Initiative*. URL: <https://www.globalreporting.org/>
7. Sustainability Accounting Standards Board. URL: <https://sasb.org/standards/archive/>
8. Task Force on Climate-Related Financial Disclosures. URL: <https://www.fsb-tcfd.org/about/>
9. International Integrated Reporting Council. URL: <https://www.integratedreporting.org/>
10. Climate Disclosures Standards Board. URL: <https://www.cdsb.net/what-we-do/reporting-frameworks/environmental-information-natural-capital>
11. ISSB запустить перші два стандарти сталого розвитку до червня. 2023. URL: <https://ecoexp.dp.ua/2023/issb-zapustyt-pershi-dva-standarty-stalogo-rozvytku-do-cheravnja/>

12. ISSB Digital Taxonomy – General Update. ITCG July meeting 5 July 2023. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/july/itcg/ap2-ifrs-sustainability-disclosure-taxonomy-general-update.pdf>

References:

1. Zvitnist zi staloho rozvytku y maibutnia rol u tsomu rozrobnykiv MSFZ [Sustainability reporting and the future role of this IFRS developer] (2023) *Visnyk MSFZ: svitovyi dosvid ta ukrainska praktyka*, no. 5. Available at: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ002165 (in Ukrainian)
2. Mysaka H. (2022) Kontseptualni determinanty rozvytku korporatyvnoi zvitnosti v informatsiinykh ekonomikakh ta suspilstvakh [Conceptual determinants of the development of corporate reporting in information economies and societies]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*, vol. 4(45), pp. 68–82. Available at: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3806> (in Ukrainian)
3. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information (2023). Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/>
4. IFRS S2 Climate-related Disclosures (2023). Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/>
5. Sustainability reporting 10 Questions boards should know the answers to (February, 2022). Available at: <https://www.bdo.global/getmedia/44d97bed-883e-43f6-add4-3329765aa447/2022-02-10-Sustainability-Reporting-10-Questions.pdf.aspx>
6. *Global Reporting Initiative*. Available at: <https://www.globalreporting.org/>
7. Sustainability Accounting Standards Board. Available at: <https://sasb.org/standards/archive/>
8. Task Force on Climate-Related Financial Disclosures. Available at: <https://www.fsb-tcfd.org/about/>
9. International Integrated Reporting Council. Available at: <https://www.integratedreporting.org/>
10. Climate Disclosures Standards Board. Available at: <https://www.cdsb.net/what-we-do/reporting-frameworks/environmental-information-natural-capital>
11. ISSB will launch the first two sustainability standards by June (2023). Available at: <https://ecoexp.dp.ua/2023/issb-zapustyt-pershi-dva-standarty-stalogo-rozvytku-do-cheravnaya/>
12. ISSB Digital Taxonomy – General Update. ITCG July meeting 5 July 2023. Available at: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/july/itcg/ap2-ifrs-sustainability-disclosure-taxonomy-general-update.pdf>

Стаття надійшла до редакції 31.07.2023