

Bezverkhyi K., Poddubna N. Mizhnarodni vymogy do zvitnosti pidpryemstva pro vplyv na klimat. *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo*. 2023. № 1. S. 81-93. Serija. Ekonomichni nauky. [https://doi.org/10.31617/3.2023\(126\)07](https://doi.org/10.31617/3.2023(126)07)

УДК 657.37:339

БЕЗВЕРХИЙ Костянтин,

к. е. н., доцент,
доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного
університету

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
ORCID: 0000-0001-8785-1147
k.bezverkhyi@knu.edu.ua

ПОДДУБНА Наталія,

к. е. н., САР, ACCA DipIFR,
аудитор Департаменту внутрішнього аудиту
Апарату Управління ПАТ «Укрнафта»

Несторівський пров., 3-5, м. Київ, 04053, Україна
ORCID: 0000-0001-7591-5377
poddubna.nataliia@gmail.com

DOI: 10.31617/3.2023(126)07

BEZVERKHYI Kostiantyn,

PhD (Economics), Associate Professor,
Associate Professor at the Department of
Financial Analysis and Audit
State University of Trade and Economics

19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine
ORCID: 0000-0001-8785-1147
k.bezverkhyi@knu.edu.ua

PODDUBNA Nataliia,

PhD (Economics), САР, ACCA DipIFR,
Auditor at the Department of Internal Audit
Management Office PJSC «UKRNAFTA»

3-5, Nestorivskyi Lane, Kyiv, 04053, Ukraine
ORCID: 0000-0001-7591-5377
poddubna.nataliia@gmail.com

МІЖНАРОДНІ ВИМОГИ ДО ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ПРО ВПЛИВ НА КЛІМАТ

Вступ. У XXI ст. перед людством постали виклики, пов'язані з його виживанням: пандемія, війни, глобальні кліматичні зміни. Відтак для суб'єктів господарювання є важливим питання щодо розробки нормативно-правового регулювання у сфері розкриття інформації, що пов'язана зі зміною клімату у звітності суб'єктів господарювання.

Проблема. Обов'язкова вимога щодо розкриття інформації про вплив підприємства на клімат у звітності як вітчизняних, так і закордонних суб'єктів господарювання наразі відсутня, тож прийняття проекту МСФЗ С2 «Розкриття інформації, що пов'язана з кліматом» потребує широкого обговорення серед практиків і науковців.

Метою дослідження є висвітлення змісту, структури, основних складових проекту МСФЗ С2 «Розкриття інформації, що пов'язана з кліматом» з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду в умовах глобальних кліматичних змін.

Методи. Використано методи: теоретичного узагальнення та групування; графічний; систематизації; логічного узагальнення результатів.

Результати. Визначено структуру та зміст проекту МСФЗ С2 «Розкриття інформації, що пов'язана з кліматом», а також відображено інформацію про вжиття негайних заходів щодо боротьби зі зміною клімату в інтегрованій звітності українських й закордонних підприємств.

INTERNATIONAL REQUIREMENTS FOR ENTERPRISE REPORTING ON CLIMATE IMPACT

Introduction. In the 21st century humanity faced challenges related to its survival: pandemic, wars, global climate change. Therefore, for business entities, there are important issues regarding the development of legal regulations in the field of disclosure of information related to climate change in the reporting of business entities.

Problem. There is currently no mandatory requirement to disclose information about the impact of the enterprise on the climate in the reporting of both domestic and foreign economic entities, therefore the adoption of the draft IFRS S2 «Disclosure of information related to the climate» requires a wide discussion among practitioners and scientists.

The aim of the study is to highlight the content, structure, and main components of the IFRS S2 project «Disclosure of climate-related information» taking into account domestic and international experience in the conditions of global climate change.

Methods. During the research, the following methods were used: theoretical generalization and grouping; graphic method; systematization; logical generalization of the results.

Results. The structure and content of the draft IFRS S2 «Disclosure of climate-related information» is highlighted, as well as information on taking immediate measures to combat climate change in the integrated reporting of Ukrainian and foreign enterprises is displayed.

© Безверхий К., Поддубна Н., 2023

Автори не отримували прямого фінансування для цього дослідження.

Внесок авторів є рівнозначним.

Висновки. *Прийняття та застосування проекту МСФЗ С2 «Розкриття інформації, що пов'язана з кліматом» дасть змогу відобразити у звітності інформацію щодо впливу суб'єктів господарювання на зміну клімату у світі, яка буде упорядкована за відповідною структурою, що забезпечить транспарентність, повноту, а також її зіставність (порівняльність) між різними суб'єктами господарювання.*

Ключові слова: інформація, клімат, звітність, інтегрована звітність, нормативно-правове регулювання, структура, МСФЗ С2.

JEL Classification: E62, H20, H32, H71.

Conclusions. *The adoption and application of the draft IFRS S2 «Disclosure of climate-related information» will make it possible to reflect in the reporting information on the impact of business entities on climate change in the world, which will be organized according to the appropriate structure, which will ensure transparency, completeness, as well as its comparability between different business entities.*

Keywords: information, climate, reporting, integrated reporting, legal regulation, structure, IFRS S2.

Конфлікт інтересів: Автори заявляють, що вони не мають фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не мають відносин з державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору. З огляду на те, що один з авторів працює в установі, яка є видавцем журналу, що може зумовити потенційний конфлікт або підозру в передумовності, остаточне рішення про публікацію цієї статті (включно з вибором рецензентів і редакторів) приймалося тими членами редколегії, які не пов'язані з цією установою.

Вступ. В умовах нечуваних викликів ХХІ ст., зокрема пандемії, спричиненої COVID-19, воєн та інших руйнівних чинників, постають завдання щодо подолання глобальних загроз задля подальшого існування людства. У вересні 2015 р. у рамках 70-ї сесії Генеральної Асамблеї ООН у Нью-Йорку відбувся Саміт ООН зі сталого розвитку. Підсумковим документом саміту «Перетворення нашого світу: порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року» [1] затверджено 17 цілей сталого розвитку, серед яких 13-ю ціллю є «Вжиття невідкладних заходів щодо боротьби зі зміною клімату та її наслідками». У звіті про глобальні ризики за 2022 р. (17-те видання), підготовленому Всесвітнім економічним форумом, ідентифіковано найбільші ризики на подальші 10 років [2, с. 11–29], які здебільшого пов'язані з впливом діяльності людства на навколишнє середовище.

Проблема. Вочевидь питання сталого розвитку та зміни клімату наразі є актуальною і важливою проблемою людства, а вплив на клімат пов'язаний з діяльністю майже кожного підприємства, тож у березні 2022 р. запропоновано на обговорення проєкт Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) С1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» [3] та С2 «Розкриття інформації, що пов'язана з кліматом» [4] (надалі – проєкт МСФЗ С2), розгляд структури якого набуває актуальності як для суб'єктів господарювання, так і для науково-практичних дискусій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження в частині розкриття інформації, що пов'язана з кліматом, здійснювали переважно закордонні вчені-економісти. Колектив американських авторів С. Баттістон (*S. Battiston*), А. Джанетос (*A.C. Janetos*), І. Монастероло (*I. Monasterolo*), З. Чжен (*Z. Zheng*) [5] досліджують різні аспекти розкриття фінансової інформації, яка пов'язана зі зміною клімату. Британський автор Л. Браун (*L. Brown*) [6] вивчає положення про

розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом. Група австралійських авторів І. Едвардс (*I. Edwards*), К. Япп (*K. Yapp*), С. Маккі (*S. Mackay*), Б. Маккі (*B. Mackay*) [7] зосереджуються на розкритті фінансової інформації, пов'язаної з кліматом, у державному секторі. Італійські автори Р. Ломбарді (*R. Lombardi*), Ф. Шимперна (*F. Schimperna*), П. Паолоні (*P. Paoloni*), М. Галеотті (*M. Galeotti*) [8] вказують на інформацію, що пов'язана з кліматом, яка надана у директиві ЄС щодо нефінансової звітності. М. Розенцвейг (*Rosenzweig M.*) [9] зауважує, що групи компаній прагнуть краще узгодити звітність, яка пов'язана з кліматом. Р. Сью (*Siew R.Y.J.*) [10] вивчає розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом, у секторі нерухомості та будівництва. Колектив угорських дослідників А. Тот (*A. Tóth*), А. Сута (*A. Suta*), Ф. Заутер (*F. Szauter*) [11] розглядають взаємозв'язок між стійкістю, пов'язаною з кліматом, і розкриттям фінансової звітності європейською автомобільною промисловістю. Австралійський учений К. Фарботко (*C. Farbotko*) [12] аналізує розкриття фінансових ризиків, які пов'язані з кліматом.

Однак залишаються дискусійними питання щодо наповнення структури проекту МСФЗ С2.

Метою статті є висвітлення змісту, структури, основних складових проекту МСФЗ С2 «Розкриття інформації, що пов'язана з кліматом» з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду в умовах глобальних кліматичних змін.

Методи. Під час дослідження використано методи: теоретичного узагальнення та групування (для визначення структури проекту МСФЗ С2); графічний метод (для унаочнення результатів дослідження); систематизації (для відображення інформації щодо вжиття негайних заходів щодо боротьби зі зміною клімату українських підприємств); логічного узагальнення результатів (формулювання висновків і пропозицій).

Результати дослідження. Кожний нормативно-правовий документ, зокрема й у сфері бухгалтерського обліку, має певну визначену структуру, яка складається з чітко впорядкованих її елементів. Не є винятком й досліджуваний проєкт МСФЗ С2 [4]. Структура документа дає змогу сформулювати попереднє уявлення про ті взаємопов'язані елементи, які входять до його складу. Відтак дослідження змісту проєкту МСФЗ С2 [4] доречно починати з вивчення його структури (*рисунок*).

Метою проєкту МСФЗ С2 є вимога до суб'єкта господарювання розкривати інформацію про його ризики та можливості, пов'язані з кліматом, що дає змогу користувачам фінансової звітності суб'єкта господарювання загального призначення:

- оцінити вплив значних ризиків і можливостей, пов'язаних з кліматом, на вартість підприємства;
- розуміти, як використання суб'єктом господарювання ресурсів і відповідних вхідних ресурсів, діяльності, результатів підтримує реакцію суб'єкта господарювання на стратегію управління значними ризиками та можливостями, пов'язаними з кліматом;

- оцінити здатність суб'єкта господарювання адаптувати своє планування, бізнес-модель і діяльність до значних ризиків і можливостей, пов'язаних з кліматом.



Структура проєкту МСФЗ С2 «Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом»

Джерело: складено авторами за [4].

Сфера застосування. Стандарт, що пропонується, застосовуватиметься до:

- пов'язаних з кліматом *ризиків*, на які наражається суб'єкт господарювання, включаючи, але не обмежуючись цим:
 - фізичні ризики від зміни клімату (фізичні ризики);
 - ризики, пов'язані з переходом до економіки з меншим вмістом вуглецю (ризики переходу);
- пов'язаних з кліматом *можливостей*, доступних суб'єкту господарювання.

Управління. Розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом, покликане дати змогу користувачам фінансової звітності загального призначення зрозуміти процеси управління, ознайомитися з засобами контролю та процедурами, які використовуються для моніторингу й керування ризиками і можливостями, пов'язаними з кліматом.

Для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання повинен надавати інформацію про керівний орган або органи (які можуть включати правління, комітет або еквівалентний орган, уповноважений керівним управлінням), які здійснюють нагляд за пов'язаними з кліматом ризиками та можливостями, а також інформацію про роль керівництва в цих процесах. Зокрема суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію:

- про орган або особу в органі, що відповідає за нагляд за ризиками та можливостями, які пов'язані з впливом діяльності такого суб'єкта господарювання на клімат;
- як обов'язки органу щодо ризиків і можливостей, пов'язаних із кліматом, відображаються в технічних завданнях суб'єкта господарювання, мандатах правління та інших пов'язаних політиках;
- як орган забезпечує наявність відповідних навичок і компетенцій для нагляду за стратегіями, розробленими для реагування на ризики та можливості, пов'язані з кліматом;
- як і як часто орган та його комітети (аудиторський, ризиковий або інші комітети) інформуються про кліматичні ризики та можливості;
- як орган та його комітети розглядають ризики та можливості, пов'язані з кліматом, під час нагляду за стратегією суб'єкта господарювання, його рішеннями щодо основних транзакцій та політикою управління ризиками, включаючи будь-яку оцінку компромісів та аналіз чутливості до невизначеності, яка вимагається;
- як орган та його комітети здійснюють нагляд за встановленням цілей, пов'язаних зі значними ризиками та можливостями, пов'язаними з кліматом, і відстежують прогрес у їхньому досягненні, враховуючи те, чи включено відповідні показники ефективності до політики винагороди;
- щодо ролі керівництва в оцінюванні та управлінні ризиками та можливостями, пов'язаними з кліматом, зокрема чи делеговано цю роль певній посаді чи комітету на рівні керівництва, та як здійснюється нагляд за цією посадою чи комітетом. Опис має містити інформацію про те, чи застосовуються спеціальні засоби контролю та процедури для управління ризиками та можливостями, пов'язаними з кліматом, і, якщо так, як вони інтегровані з іншими внутрішніми функціями.

Стратегія. Ще однією метою розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом, є надання користувачам фінансової звітності загального призначення можливості зрозуміти стратегію суб'єкта господарювання щодо вирішення питань значних ризиків і можливостей впливу його господарської діяльності на зміну клімату. Для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про:

- значні, пов'язані з кліматом ризики та можливості, які, як він обґрунтовано очікує, можуть вплинути на його бізнес-модель, стратегію та грошові потоки, його доступ до фінансування та вартість

.....

капіталу в короткостроковій, середньостроковій або довгостроковій перспективі;

- вплив значних ризиків і можливостей, пов'язаних з кліматом, на його бізнес-модель і ланцюг створення вартості;
- вплив значних кліматичних ризиків і можливостей на його стратегію та прийняття рішень, включаючи плани переходу;
- вплив значних ризиків і можливостей, пов'язаних з кліматом, на його фінансовий стан, фінансові показники та грошові потоки за звітний період, а також очікувані наслідки в короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі, зокрема, як пов'язані з кліматом ризики та можливості включені у фінансове планування суб'єкта господарювання;
- кліматичну стійкість його стратегії (включаючи його бізнес-модель) до значних фізичних ризиків і ризиків переходу.

Управління ризиками. Метою розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом, у частині управління ризиками є надання користувачам фінансової звітності загального призначення можливості зрозуміти процес або процеси, за допомогою яких ризики та можливості, пов'язані з кліматом, ідентифікуються, оцінюються та управляються. Ризики, пов'язані з кліматом, стосуються потенційних негативних наслідків зміни клімату для суб'єкта господарювання. Фізичні ризики, пов'язані зі зміною клімату, можуть бути зумовлені такими подіями (гострими): збільшення тяжкості екстремальних погодних явищ (циклони, посухи, повені та пожежі). Вони також можуть бути пов'язані з довгостроковими (хронічними) змінами опадів і температури та підвищеною мінливістю погодних умов (що може призвести, наприклад, до підвищення рівня моря). Ризики, пов'язані з кліматом, також можуть бути пов'язані з переходом до глобальної економіки з низьким вмістом вуглецю, найпоширеніші з яких пов'язані з політикою та правовими діями, змінами в технології, реакцією ринку та репутаційними міркуваннями. *Ризики переходу* – це сума та відсоток активів або бізнес-діяльності, вразливих до ризиків переходу. *Фізичні ризики* – це сума та відсоток активів або господарської діяльності, вразливих до фізичних ризиків.

Приклад. Суб'єкт господарювання автомобільної промисловості може переглянути вимоги та визначити, що тема розкриття «Економія палива та викиди на етапі використання» відповідає його обставинам. У темі розкриття зазначається, що «спалювання палива на основі нафти автомобілями становить значну частку викидів парникових газів, які сприяють глобальній зміні клімату», і що «більш суворі стандарти викидів і зміна споживчих вимог сприяють розширенню ринків для електромобілів та гібридів, а також звичайних транспортних засобів з високою паливною ефективністю». Відповідно темою розкриття

інформації може бути або ризик переходу, якщо суб'єкт господарювання постає перед пом'якшенням ризику зміни уподобань покупців і адаптує свою бізнес-модель, або можливість, пов'язана з кліматом, якщо суб'єкт господарювання впроваджує інновації, щоб відповідати або перевищувати нормативні стандарти та завойовувати більші частки ринку, що розвивається.

Показники та цілі. У цій частині метою розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом, є надання користувачам фінансової звітності загального призначення розуміння, як суб'єкт господарювання вимірює, контролює та управляє своїми значними ризиками й можливостями, пов'язаними з кліматом, і як він оцінює свою діяльність, включаючи прогрес у досягненні встановлених ним цілей. Для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання повинен розкривати:

- інформацію, що стосується категорій міжгалузевих показників, які є актуальними для суб'єктів господарювання незалежно від галузі та бізнес-моделі;
- галузеві показники, які пов'язані з темами розкриття інформації та мають відношення до суб'єктів господарювання, які беруть участь у галузі, або чії бізнес-моделі та основні види діяльності мають спільні риси з галузевими;
- інші показники, які використовуються радою або керівництвом для вимірювання прогресу в досягненні цілей;
- цілі, встановлені суб'єктом господарювання для пом'якшення або адаптації до ризиків та максимізації можливостей, пов'язаних з кліматом.

Суб'єкт господарювання розкриває свої цілі, пов'язані з кліматом. Для кожної визначеної підприємством цілі, що пов'язана з впливом його діяльності на зміну клімату, необхідно висвітлювати:

- показники, що використовуються для оцінювання прогресу в досягненні мети та стратегічних цілей;
- загальну мету (наприклад, пом'якшення, адаптація або відповідність галузевим або науково обґрунтованим ініціативам) та конкретні цілі, що забезпечать вирішення пов'язаних з кліматом ризиків і можливостей;
- чи отримано цільове значення з використанням галузевого підходу декарбонізації;
- період, упродовж якого мають бути досягнуті встановлені цілі;
- базовий період, упродовж якого вимірюється прогрес;
- будь-які етапи або проміжні цілі.

Наразі у вітчизняній практиці інформація щодо впливу господарської діяльності суб'єкта господарювання на зміну клімату наводиться у формі інтегрованої звітності. Досліджені українські підприємства ДТЕК, НАК «Нафтогаз України», ПАТ «Укрзалізниця»,

.....

ТОВ «БДО» надають інформацію про вжиття негайних заходів щодо уникнення впливу на кліматичні зміни в інтегрованій звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Розкриття інформації про заходи щодо уникнення впливу на кліматичні зміни у інтегрованій звітності українських підприємств

| Підприємство | Заходи |
|------------------------|---|
| ДТЕК | <p>Група ДТЕК докладає значних зусиль для мінімізації негативного впливу на навколишнє природне середовище на всіх етапах виробничого процесу.</p> <p>Системно модернізуються виробничі потужності для збереження екологічного балансу, забезпечення надійності виробництва та дотримання європейських екологічних стандартів</p> |
| НАК «Нафтогаз України» | <p>Встановлено ціль знизити до нетто-нуля викиди парникових газів від власної операційної діяльності до 2040 р.</p> <p>В умовах військової агресії російської федерації та спричинених цим пошкоджень інфраструктури та інших збитків розроблення детального плану дій зі скорочення викидів від власної діяльності до 2030 р. на виконання проміжної цілі з нетто-нульових викидів ускладнюється. Проте продовжується розробка концепції низьковуглецевого розвитку, яка окреслить ключові підходи і принципи та деталізує потенційні проєкти, які допоможуть «Нафтогазу» стати на шлях скорочення викидів та досягнення кліматичної нейтральності за категоріями викидів 1 та 2 (Scope 1 і 2) у 2040 р. «Нафтогаз» розглядає викиди парникових газів та, відповідно, заходи, що їх необхідно вжити для скорочення цих викидів, за трьома категоріями:</p> <p><i>Категорія 1 (Scope 1)</i> містить прямі викиди під час бізнес-діяльності Групи.</p> <p><i>Категорія 2 (Scope 2)</i> – непрямі викиди, які виникають у постачальників енергії, яку закуповує Група.</p> <p><i>Категорія 3 (Scope 3)</i> має всі інші непрямі викиди, зокрема викиди споживачів енергії, яка їм постачається. Група працює над розробкою заходів з досягнення кліматичної нейтральності за категоріями 1 та 2</p> |
| ПАТ «Укрзалізниця» | <p>У 2020 р. у сфері боротьби зі зміною клімату компанія впровадила низку заходів за такими основними напрямками: ефективне застосування енергії; використання альтернативних джерел енергії; розробка проєкту Екологічної політики «Укрзалізниці» до 2030 р.</p> |
| ТОВ «БДО» | <p>Товариство керується принципами сталого розвитку з метою відповідального використання ресурсів. Прагне зменшити вплив на довкілля, оскільки питання зміни клімату має все більший вплив на нашу планету. Використовуючи електроенергію для опалення, кондиціонування й роботи ІТ-систем, товариство прагне мінімізувати вплив на довкілля внаслідок викидів CO₂, утворених офісами. Суб'єкт господарювання оцінює свій екологічний слід від прямого споживання енергії (Scope 1) та непрямого використання енергії (Scope 2) та застосовує стандарти ISO для моніторингу, аналізу й обчислення абсолютних показників викидів CO₂. Товариство докладає зусиль аби належним чином вимірювати і стандартизувати непрямі викиди (Scope 3) щодо всього ланцюжку створення вартості в майбутньому</p> |

Джерело: складено авторами на основі інтегрованої звітності українських підприємств [13–16].

У табл. 1 інформація щодо окремо взятого підприємства наведено в довільному вигляді: одні подають вичерпний перелік заходів, що вживаються, інші – загальну інформацію. Це свідчить про відсутність єдиних підходів до розкриття інформації, яка пов'язана з впливом діяльності підприємств на кліматичні зміни, в інтегрованій звітності таких підприємств, що потребує подальшого обговорення і прийняття проєкту МСФЗ С2.

Для порівняння вітчизняної практики інтегрованого звітування про заходи щодо уникнення впливу на клімат доцільно розглянути таку інформацію закордонних підприємств (табл. 2).

Таблиця 2

Розкриття інформації про заходи щодо уникнення впливу на кліматичні зміни в інтегрованій звітності закордонних підприємств

| Підприємство | Інформація про вплив діяльності підприємства на зміну клімату (дослівний переклад) ¹ |
|-------------------------------|---|
| <i>Mitsubishi Corporation</i> | Наша планета та її екосистеми, люди та корпоративна діяльність дуже вразливі до зміни клімату. У компанії ми переконані, що, незважаючи на те, що зміна клімату створює значні загрози, вона також відкриває для компанії нові можливості для бізнесу. Відповідно компанія визначила «Внесок у декарбонізацію суспільств», який є частиною його суттєвості, як одне з ключових питань, яке керівництво має розглянути та відповісти на нього, оскільки компанія прагне досягти сталого розвитку. Компанія прагне використати свій мандат, щоб задовольнити попит на енергію, водночас допомагаючи досягати міжнародних цілей, зокрема Цілі сталого розвитку ООН |
| <i>Philips</i> | Під час підготовки консолідованої фінансової звітності керівництво врахувало вплив на зміни клімату, зокрема фінансовий вплив <i>Philips</i> на досягнення внутрішніх і зовнішніх цілей, пов'язаних з кліматом, потенційний вплив ризиків, пов'язаних з кліматом, і витрати, понесені для активного управління такими ризиками. Ці міркування не мали істотного впливу на судження, оцінки чи припущення у фінансовій звітності. Конкретні фінансові наслідки, які розглядаються, включають: конкретні заходи пом'якшення клімату, зокрема використання джерел енергії з меншим вмістом вуглецю, витрати на розробку більш стійких пропозицій продукції та витрати, понесені для пом'якшення впливу екстремальних погодних умов |
| <i>SAP</i> | Ця ціль стосується наших загальних чистих викидів вуглецю, які розраховуються шляхом вирахування придбаних сертифікатів відновлюваної енергії, власно створеної відновлюваної енергії та компенсацій вуглецю з наших валових викидів вуглецю за відповідний звітний період. Наша вуглецево-нейтральна ціль включає всі прямі та непрямі викиди від ведення нашого бізнесу, а також вибрану підмножину непрямих викидів з нашого ланцюжка створення цінності. Це є ключовим для зменшення власного екологічного впливу діяльності <i>SAP</i> , що ставить боротьбу зі зміною клімату як важливий крок до внеску в головну мету господарської діяльності <i>SAP</i> |
| <i>Vodacom</i> | Ми вважаємо, що необхідні термінові та постійні дії для вирішення проблеми зміни клімату, і що успіх нашого бізнесу не повинен відбуватися завдяки довкіллю. Ми прагнемо керувати своїм впливом на навколишнє середовище. У нас є 1 088 об'єктів, які працюють на сонячних батареях, і в 2023 фінансовому році плануємо впровадити додаткові установки. Наші викиди парникових газів зменшилися з 14.8 % до 0.64 %. Наші викиди вуглецю зросли на 4.6%, головним чином через зростання мережі та трафіку, збільшення споживання дизельного палива, а також вищих коефіцієнтів викидів |

Джерело: складено авторами на основі інтегрованої звітності закордонних підприємств [17–20].

Як видно з табл. 2, інформація про вплив діяльності закордонних підприємств на зміну клімату в інтегрованій звітності не є уніфікованою, тобто закордонні, як і українські підприємства наводять дані в нестандартизованому вигляді, які важко використовувати стейкхолдерам для порівняння.

Інтегрована звітність і звітність, яка пов'язана з впливом на зміни клімату, мають багато спільного (табл. 3): обидві є інноваційними,

¹ Усі цитати з іншомовних джерел наведено у перекладі авторів статті.

вимагають від компаній нового мислення, новітніх підходів, і, що найважливіше, можуть допомогти сформувати конкурентну перевагу підприємства впродовж подальшого десятиліття. Звітування створює тягар для і без того напружених корпоративних функцій комплаєнсу, але визнання синергії між двома типами звітності може його мінімізувати.

Таблиця 3

Порівняння звітності, яка пов’язана зі зміною клімату (згідно з проєктом МСФЗ С2), та інтегрованої звітності

| Критерії порівняння | Звітність, пов’язана зі зміною клімату | Інтегрована звітність |
|---|---|--|
| Здатність компанії створювати цінність | Зазначається, як саме зміни клімату впливають на результати діяльності | Надає відповіді на те, яким чином створюється цінність за рахунок фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного та природного капіталів |
| Вплив виявлених проблем на діяльність компанії | | |
| Ризики та можливості, пов’язані з виявленими проблемами | | |
| Стратегія керівництва, дії, управління, діяльність тощо | Інформація про заходи, спрямовані на вирішення проблеми впливу господарської діяльності підприємства на зміну клімату | Спрямована на те, щоб переконатися, що компанія здатна продовжувати створювати цінність в коротко-строківому, середньостроковому та довгостроковому періоді |
| Фінансова та нефінансова інформація | Про вплив зміни клімату на здатність компанії створювати цінність | Про постійну здатність компанії створювати цінності |
| Показники | Викиди парникових газів, скиди у водні ресурси, зберігання відходів, споживання енергії тощо | Конкретних показників не вказано – залежить від особливостей діяльності окремої компанії |

Джерело: складено авторами.

Як видно з *табл. 3*, інтегрована звітність передбачає відображення широкого спектра факторів, що впливають на створення цінності компанії, звітність же, яка пов’язана зі зміною клімату, орієнтована суто на питання впливу на зміни клімату і на створення цінності компанії.

Тож розкриття інформації про вплив діяльності окремого підприємства на зміну клімату у звітності, крім затверджених стандартів, потребує розроблення відповідних методичних рекомендацій щодо розкриття такої інформації, це дасть змогу надати мінімальний обсяг інформації для розкриття, уможливити її порівняння між різними суб’єктами господарювання, що своєю чергою забезпечить інформацією всіх стейкхолдерів для прийняття відповідних управлінських рішень.

Висновки. Прийняття та застосування проєкту Міжнародного стандарту фінансової звітності С2 «Розкриття інформації, що пов’язана з кліматом» дасть змогу відобразити інформацію у звітності щодо

впливу діяльності суб'єктів господарювання на зміну клімату в світі, що на сьогодні є вкрай актуальним. Важливим є упорядкування структури й висвітлення змісту такої звітності, що забезпечить транспарентність, повноту, а також її зіставність (порівнюваність) між різними суб'єктами господарювання. Застосування такого підходу сприятиме подальшому розвитку елементів методу бухгалтерського обліку (звітності), його принципів (безперервності та повного висвітлення), а також якісних характеристик звітності (зіставності та транспарентності).

У подальших наукових дослідженнях варто зосередити увагу на розробленні окремих показників, що характеризують вплив суб'єкта господарювання на зміну клімату на основі даних бухгалтерського обліку та іншої (необлікової) інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. URL: <https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/migration/ua/Agenda2030-eng.pdf> (дата звернення: 19.09.2022).
2. The Global risks report 2022. URL: https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2022.pdf (дата звернення: 17.09.2022).
3. [Draft] IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf> (дата звернення: 17.09.2022).
4. Monasterolo I., Battiston, S., Janetos A.C., Zheng Z. Vulnerable yet relevant: the two dimensions of climate-related financial disclosure. *Climatic Change*. 2017. Volume 145 (3-4). pp. 495-507. <https://doi.org/10.1007/s10584-017-2095-9>.
5. Brown L. The climate-related financial disclosure regulations 2022: A step in the right direction for ESG in the private sector. *Environmental Law Review*. 2022. Volume 24(3), pp. 214-223. <https://doi.org/10.1177/14614529221111854>.
6. Edwards I., Yapp K., Mackay S., Mackey B. Climate-related financial disclosures in the public sector. *Nature Climate Change*. 2020. Volume 10(7). pp. 588-591. <https://doi.org/10.1038/s41558-020-0785-1>.
7. Lombardi R., Schimperia F., Paoloni P., Galeotti M. The climate-related information in the changing EU directive on non-financial reporting and disclosure: first evidence by Italian large companies. *Journal of Applied Accounting Research*. 2022. Volume 23(1). pp. 250-273. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0117>.
8. Rosenzweig M. Easier disclosures to ngos near: Groups aim to better align climate-related reporting sought from companies. *Chemical Processing*. 2019. Volume 81 (11), pp. 17-20.
9. Siew R.Y.J. Climate-related financial disclosure and the property and construction sector. *Proceedings of the Institution of Civil Engineers: Engineering Sustainability*. 2020. Volume 174(1), pp. 3-8. <https://doi.org/10.1680/jensu.20.00021>.
10. Tóth Á., Suta A., Szauter F. Interrelation between the climate-related sustainability and the financial reporting disclosures of the European automotive industry. *Clean Technologies and Environmental Policy*. 2022. Volume 24(1), pp. 437-445. <https://doi.org/10.1007/s10098-021-02108-w>.
11. Farbotko C. Global financial stability, rapid transition to a low-carbon economy and social justice: can climate-related financial risk disclosure do it all? *Australian Geographer*. 2019. Volume 50(3). pp. 273-278. <https://doi.org/10.1080/00049182.2018.1519874>.

12. Інтегрований звіт 2020: фінансові та нефінансові показники. URL: https://dtek.com/content/announces/dtek_ar_2020_ua_web_plus_file_download_s1179_t4273_i5958_orig.pdf (дата звернення: 19.09.2022).
13. Річний звіт за 2021 рік: розширена презентація. URL: <https://www.naftogaz.com/short/67171076> (дата звернення: 19.09.2022).
14. Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» за 2020 р. URL: <https://www.uz.gov.ua/files/file/about/investors/UZ%20Integrated%20Report%202020%20Ukr.pdf> (дата звернення: 19.09.2022).
15. Інтегрований звіт про прозорість BDO в Україні за 2021 рік. URL: <https://www.bdo.ua/getmedia/cdbe094d-8108-4ba2-8c99-fa5adfc6972/BDO-Ukraine-Transparency-and-ESG-report-2021.pdf.aspx> (дата звернення: 19.09.2022).
16. Mitsubishi Corporation Integrated Report 2022. URL: https://www.mitsubishicorp.com/jp/en/ir/library/ar/pdf/areport/2022/all_view.pdf (дата звернення: 03.01.2023).
17. Philips Annual Report 2021. URL: <https://www.results.philips.com/publications/ar21/downloads/pdf/en/PhilipsFullAnnualReport2021-English.pdf?v=20221121072106> (дата звернення: 03.01.2023).
18. SAP Integrated Report 2021. URL: <https://www.sap.com/docs/download/investors/2021/sap-2021-integrated-report.pdf> (дата звернення: 03.01.2023).
19. Vodacom Group Ltd Integrated Report 2021. URL: <https://vodacom-reports.co.za/integrated-reports/ir-2022/documents/vodacom-integrated-report-2022-hires.pdf> (дата звернення: 03.01.2023).

REFERENCES

1. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. <https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/migration/ua/Agenda2030-eng.pdf> [In English].
2. The Global risks report 2022. https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2022.pdf [In English].
3. [Draft] IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf> [In English].
4. Monasterolo, I., Battiston, S., Janetos, A.C., & Zheng, Z. (2017). Vulnerable yet relevant: the two dimensions of climate-related financial disclosure. *Climatic Change*. (Vol. 145 (3-4), (pp. 495-507). <https://doi.org/10.1007/s10584-017-2095-9> [In English].
5. Brown, L. (2022). The climate-related financial disclosure regulations 2022: A step in the right direction for ESG in the private sector. *Environmental Law Review*. (Vol. 24(3), (pp. 214-223). <https://doi.org/10.1177/14614529221111854> [In English].
6. Edwards, I., Yapp, K., Mackay, S., & Mackey, B. (2020). Climate-related financial disclosures in the public sector. *Nature Climate Change*, (Vol. 10(7), (pp. 588-591). <https://doi.org/10.1038/s41558-020-0785-1> [In English].
7. Lombardi, R., Schimperna, F., Paoloni, P., & Galeotti, M. (2022). The climate-related information in the changing EU directive on non-financial reporting and disclosure: first evidence by Italian large companies. *Journal of Applied Accounting Research*. (Vol. 23(1), (pp. 250-273). <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0117> [In English].
8. Siew, R.Y.J. (2020). Climate-related financial disclosure and the property and construction sector. *Proceedings of the Institution of Civil Engineers: Engineering Sustainability*. (Vol. 174(1), (pp. 3-8). <https://doi.org/10.1680/jensu.20.00021> [In English].
9. Tóth, Á., Suta, A., & Szauter, F. (2022). Interrelation between the climate-related sustainability and the financial reporting disclosures of the European automotive

- industry. *Clean Technologies and Environmental Policy*. (Vol. 24(1), (pp. 437-445). <https://doi.org/10.1007/s10098-021-02108-w> [In English].
10. Farbotko, C. (2019). Global financial stability, rapid transition to a low-carbon economy and social justice: can climate-related financial risk disclosure do it all? *Australian Geographer*. (Vol. 50(3), (pp. 273-278). <https://doi.org/10.1080/00049182.2018.1519874> [In English].
 11. Farbotko, C. (2019). Global financial stability, rapid transition to a low-carbon economy and social justice: can climate-related financial risk disclosure do it all? *Australian Geographer*. (Vol. 50 (3), (pp. 273-278). <https://doi.org/10.1080/00049182.2018.1519874> [In English].
 12. Integrovanij zvit 2020: finansovi ta nefinansovi pokaznyky [Integrated report 2020: financial and non-financial indicators]. https://dtek.com/content/announces/dtek_ar_2020_ua_web_plus_file_download_s1179_t4273_i5958_orig.pdf [In Ukrainian].
 13. Richnij zvit za 2021 rik: rozshyrena prezentacija [Annual report for 2021: extended presentation]. <https://www.naftogaz.com/short/67171076> [In Ukrainian].
 14. Integrovanij zvit AT «Ukrzaliznycja» za 2020 r. [Integrated report of JSC «Ukrzaliznytsia» for 2020]. <https://www.uz.gov.ua/files/file/about/investors/UZ%20Integrated%20Report%202020%20Ukr.pdf> [In Ukrainian].
 15. Integrovanij zvit pro prozorst' BDO v Ukraini za 2021 rik [Integrated report on transparency of BDO in Ukraine for 2021]. <https://www.bdo.ua/getmedia/cdbe094d-8108-4ba2-8c99-fa5adfc6972/BDO-Ukraine-Transparency-and-ESG-report-2021.pdf.aspx> [In Ukrainian].
 16. Mitsubishi Corporation Integrated Report 2022. https://www.mitsubishicorp.com/jp/en/ir/library/ar/pdf/areport/2022/all_view.pdf [In English].
 17. Philips Annual Report 2021. <https://www.results.philips.com/publications/ar21/downloads/pdf/en/PhilipsFullAnnualReport2021-English.pdf?v=20221121072106> [In English].
 18. SAP Integrated Report 2021. <https://www.sap.com/docs/download/investors/2021/sap-2021-integrated-report.pdf> [In English].
 19. Vodacom Group Ltd Integrated Report 2021. <https://vodacom-reports.co.za/integrated-reports/ir-2022/documents/vodacom-integrated-report-2022-hires.pdf> [In English].

Надійшла до редакції 22.09.2022.

Прийнято до друку 10.10.2022.

Опубліковано онлайн 23.02.2023.