

**М. В. Кучерява**

кандидат економічних наук, завідувач Центру впровадження результатів фінансово-економічних досліджень ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, [piven\\_maria@ukr.net](mailto:piven_maria@ukr.net)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2948-1234>

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ  
НЕФІНАНСОВОГО ЗВІТУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ  
В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ**

**Анотація.** *Вступ.* Дедалі більшого значення наразі набувають питання якості інформаційного забезпечення прийняття рішень як на державному рівні, так і на рівні підприємства. Паралельно з вирішенням питання поширення практики корпоративної соціальної відповідальності серед суб'єктів господарювання в Україні в контексті реалізації концепції сталого розвитку та узгодження з директивними нормами ЄС постає проблема інформаційного забезпечення підтримки діяльності підприємств в умовах воєнного стану.

*Проблематика.* В Україні залишаються нерозв'язаними низка організаційно-методичних проблем формування та подання нефінансової звітності, зокрема: удосконалення механізму збору та обробки даних нефінансових звітів підприємств через запровадження електронного формату подання, надання методичної допомоги підприємствам у розкритті інформації про вплив на їхню діяльність за умов невідомості, спричиненої воєнним станом.

*Мета* – ідентифікувати ключові напрями подальшого удосконалення організаційно-методичного забезпечення складання та подання українськими підприємствами нефінансової звітності за воєнного стану.

*Методи:* бібліографічний аналіз, аналіз, узагальнення.

*Результати.* Дослідження проведено за етапами: аналіз поточних змін та ініціатив у законодавстві ЄС у сфері розкриття інформації в нефінансовій звітності; вивчення організаційних заходів подання нефінансових звітів підприємствами, котрі закріплені в директивних вимогах ЄС; формулювання пропозицій щодо подальшого вдосконалення організаційно-методичного забезпечення складання звітів про управління українськими суб'єктами господарювання.

*Висновки.* Поставлену гіпотезу доведено, проте запровадженню електронного формату подання підприємствами нефінансових звітів, у т. ч. в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення, передують значна методологічна робота та розроблення інституційного забезпечення. Причому запровадження електронного формату подання звітності як одного з інструментів управління ризиками, спричиненими воєнним станом, є лише одним із елементів національної інфраструктури нефінансового звітування, котра, як свідчить світова практика, охоплює: методологію складання нефінансових звітів компаніями, зокрема про сталий розвиток; методичне забезпечення розкриття інформації; організаційну модель збору, обробки та контролю якості таких звітів.

**Ключові слова:** звіт про управління, воєнний стан в Україні, електронний формат подання нефінансової звітності, директивні вимоги ЄС, Регламент ЄС 2020/852, Директива 2014/95/ЄС.

**Рис. 2. Табл. 1. Літ. 19.**

**Maria Kucheriava**

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, piven\_maria@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2948-1234>

### ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF UKRAINIAN ENTITIES' NON-FINANCIAL REPORTING DURING THE WARTIME

**Abstract. Introduction.** In the conditions of martial law, the issues of the quality of information support for decision-making both at the state and at the enterprise level are becoming increasingly important. In parallel with solving the issue of spreading the practice of corporate social responsibility among businesses in Ukraine in the context of implementing the sustainable development concept and compliance with EU directives, there is a problem of information support for enterprises under martial law.

**Problem Statement.** In Ukraine, a number of organizational and methodological aspects of forming and submitting non-financial reports remain unresolved, including improving the mechanism for collecting and processing data on non-financial reports of enterprises through the introduction of an electronic submission format, providing methodological assistance to enterprises in disclosing information.

**Purpose.** To identify key areas for further improvement of organizational and methodological support for the preparation and submission of non-financial reports by Ukrainian enterprises under martial law.

**Methods:** bibliographic analysis, analysis, generalization.

**Results.** The study was conducted in stages: the analysis of current changes and initiatives in EU legislation concerning the disclosure of non-financial reporting; the study of organizational measures for submission of non-financial reports by enterprises, enshrined in EU directive requirements; the formulation of proposals for further improvement of organizational and methodological support for the preparation of reports on the management of Ukrainian economic entities.

**Conclusions.** The hypothesis presented in the paper is proven, but the introduction of electronic format for the submission of non-financial reports by enterprises, including in martial law and post-war recovery, is preceded by significant methodological work and the development of institutional support. It should be noted that the introduction of the electronic reporting format as one of the tools to manage martial law risks is only one element of the national infrastructure of non-financial reporting, which, according to international practice, includes: methodology of non-financial reporting by companies, including reports on Sustainability; methodological support for information disclosure; organizational model of collecting processing and quality control of non-financial reports of enterprises.

**Keywords:** management report, wartime in Ukraine, electronic format for submitting non-financial.

**JEL classification:** M41, M48, M49, Q01.

**Вступ.** Вкрай актуальною наразі в Україні постає проблема інформаційного забезпечення підтримки діяльності підприємств в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення. Зокрема, у рамках використання коштів Фонду відновлення та трансформації економіки (Economic Recovery and Transformation Fund) [1] необхідно розробити дієвий механізм контролю ефективності розподілу та використання коштів, спрямованих на відновлення та подальший розвиток економіки в Україні. Підкреслимо, що за во-

енного стану одним із пріоритетних напрямів діяльності Міністерства фінансів залишається державна підтримка розвитку підприємництва (прикладом може бути державна програма “Доступні кредити 5-7-9%, яка працює і за теперішніх обставин) [2].

Одним із ключових джерел інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо стану та динаміки відновлення підприємництва у країні поряд із фінансовою звітністю є дані нефінансової звітності, що характеризують внесок економічних агентів у протидію збройній агресії, а також рівень їхньої соціальної відповідальності. Як свідчить найкраща світова практика (Регламент ЄС 2020/852, Повідомлення Європейської комісії C(2019)4490, проект Директиви про корпоративну звітність зі сталого розвитку № 2021/0104), вказані дані постають також підставою для участі підприємств у програмах залучення додаткового фінансування (наприклад, кредитування).

Таким чином, на звітні дані підприємств покладається наразі значна відповідальність, оскільки від їхньої якості залежать ефективність рішень державного рівня та безпосередньо розвиток самих суб'єктів господарювання.

**Аналіз досліджень та постановка проблеми.** До вирішення проблем забезпечення якості розкриття даних у звітності підприємств залучено загальноновизнані на світовому рівні міжнародні професійні організації. Здебільшого їхні публікації стосуються відображення впливу збройної агресії на фінансово-майновий стан суб'єктів господарювання. Так, в аналітичному документі KPMG висвітлюються проблемні аспекти внесення коригувань до фінансової звітності, пов'язаних із війною [3]. Фахівцями Інституту присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) вплив воєнних дій розглядається дещо ширше в оновленому керівництві зі складання фінансової та нефінансової звітності, з урахуванням імовірності необхідності додаткового розкриття підприємствами інформації у світлі ситуації, що склалась в Україні (вплив санкцій, запроваджених щодо країни-агресора, та його висвітлення у фінансовій та нефінансовій звітності) [4].

Як зауважують фахівці Accountancy Europe, вторгнення в Україну спричиняє руйнівні наслідки та настання складного періоду, коли європейські бухгалтери повинні активізувати діяльність та достовірно оцінити вплив ситуації, що склалася, спираючись на етичні цінності. Забезпечення достовірності розкриття інформації у фінансовій та нефінансовій звітності підприємств потребує ретельного підходу до обґрунтування облікових суджень [5].

Спільною рисою окреслених документів є наголос на необхідності розкриття у фінансовій і нефінансовій звітності достовірної та своєчасної інформації про вплив війни в Україні на діяльність європейських підприємств. Вітчизняні суб'єкти господарювання при формуванні облікових суджень повинні спиратися на найкращу світову практику та норми чинного українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності. Разом із тим в Україні невіршеними залишаються ряд організаційно-методичних проблем формування та подання нефінансової звітності, розв'язан-

ня яких дасть змогу підвищити якість інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень в умовах воєнного стану. Зокрема, існує потреба в удосконаленні механізму збору та обробки даних нефінансових звітів підприємств через запровадження електронного формату подання, наданні методичної допомоги підприємствам у розкритті інформації про вплив невизначеності, спричиненої воєнним станом, на основні показники діяльності суб'єктів господарювання.

Викладене зумовлює актуальність **мети** дослідження – ідентифікувати ключові напрями подальшого удосконалення організаційно-методичного забезпечення складання та подання українськими підприємствами нефінансової звітності за воєнного стану.

Вивчення впливу невизначеності на діяльність підприємств та його відображення у нефінансовій звітності не є новими для дослідників. Останні довоєнні для України роки можна охарактеризувати як період боротьби з пандемією COVID-19. Багато робіт науковців присвячено саме питанням розкриття впливу пандемії на діяльність суб'єктів господарювання, зокрема таким питанням як:

- підвищення інформаційної цінності даних, які містяться в нефінансовій звітності підприємств (Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник [6; 7], С. Дамаянті, А. Прайога [8]; Н. Грищенко, О. Боярова, Н. Семенишена [9]);
- удосконалення методичного забезпечення розкриття даних у звітах про управління в Україні (Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник [10]);
- забезпечення якості нефінансових звітів підприємств, чия діяльність відбувається в умовах невизначеності (Л. Барна, Л. Юдженія, С. Іонеску, Л. Федеага [11]) та ін.

Високо оцінюючи внесок наукової спільноти у розвиток нефінансової звітності на сучасному етапі, зауважимо, що питання розкриття в нефінансовій звітності підприємств впливу воєнного стану на їхню діяльність є недостатньо висвітленим.

**Методи дослідження.** У роботі застосовано такі методи наукового пізнання: бібліографічний аналіз (проаналізовано публікації міжнародних професійних організацій бухгалтерів та аудиторів; законодавство держав – членів ЄС); аналіз (сформовано шляхи імплементації останніх змін до директивних вимог ЄС у сфері нефінансового звітування); узагальнення (визначено необхідні кроки та передумови подальшого реформування вітчизняного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності).

Дослідження проведено за етапами: аналіз поточних змін та ініціатив у законодавстві ЄС у сфері розкриття інформації в нефінансовій звітності; вивчення організаційних заходів подання підприємствами нефінансових звітів, закріплених у директивних вимогах ЄС; формулювання пропозицій щодо подальшого удосконалення організаційно-методичного забезпечення складання звітів про управління українськими суб'єктами господарювання.

Інформаційну базу дослідження утворюють: законодавчі й підзаконні нормативно-правові акти України; законодавство ЄС; публікації міжнародних професійних організацій бухгалтерів та аудиторів.

Гіпотеза: механізм подання та обробки даних нефінансових звітів підприємств України потребує вдосконалення через запровадження електронного формату подання, що допоможе підвищити ефективність управління інформаційними ризиками за воєнного стану.

Мета дослідження та необхідність доведення сформульованої гіпотези зумовлюють розв'язання таких завдань:

- дослідження поточних змін у законодавстві ЄС у сфері складання, подання та подальшого опрацювання нефінансової звітності підприємств;
- ідентифікація напрямів удосконалення організаційно-методичного забезпечення складання нефінансових звітів підприємствами України, у т. ч. в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення економіки країни.

**Результати дослідження.** З огляду на євроінтеграційний вектор розвитку України доцільно звернутися до досвіду ЄС у частині розбудови регуляторно-організаційних засад нефінансового звітування підприємств, зокрема розкриття інформації про внесок у досягнення Цілей сталого розвитку (далі – ЦСР), визначених Порядком денним ООН 2030 р. [12].

Європейським парламентом та Радою ЄС у 2020 р. затверджено Регламент 2020/852 “Про встановлення основ посилення сталого інвестування” від 18.06.2020, який набрав чинності 10 березня 2021 р. [13]. Досягнення ЦСР на теренах ЄС вимагає значних інвестицій. За оцінками європейських експертів, лише у кліматичних та енергетичних сферах необхідні додаткові щорічні інвестиції в розмірі 180 млрд євро для досягнення кліматичних та енергетичних цілей до 2030 р. [14]. Істотна частина цих фінансових потоків надходитиме з приватного сектору. Усунення такого інвестиційного розриву означає переорієнтацію потоків приватного капіталу на стійкіші інвестиції та вимагає всебічного переосмислення європейської фінансової структури.

Регламентом 2020/852 (Регламент про таксономію) передбачено критерії класифікації економічної діяльності підприємств як екологічно сталої (п. 1). Сфера дії Регламенту (п. 2) поширюється на:

- заходи, що вживаються державами – членами ЄС для встановлення вимог до учасників фінансового ринку або надавачів фінансових послуг чи емітентів цінних паперів у частині визнання їх екологічно сталими (п. “а”);
- учасників фінансового ринку, котрі надають фінансові послуги або фінансові продукти (п. “б”);
- підприємства, які зобов'язані публікувати нефінансовий звіт або консолідований нефінансовий звіт відповідно до статей 19а, 29а Директиви 2013/34/ЄС (п. “с”) [13].

Статтею 8 Регламенту 2020/852 передбачено вимоги до розкриття даних. Зокрема, підприємства зобов'язані відображати у своїй звітності частку:

- чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що може бути визначена як екологічно стала (п. “а”);

– витрат капіталу та операційних витрат, котрі стосуються активів або діяльності, визначеної як екологічно стала (п. “b”) [13].

Регламент 2020/852 постає важливим засобом для посилення сталих інвестицій і, отже, впровадження Європейської зеленої угоди (European Green Deal) як частини відповіді ЄС на кліматичні та екологічні проблеми. Цей документ надає єдині критерії для компаній та інвесторів щодо економічної діяльності, котру можна розглядати як екологічно стійку (тобто робить істотний внесок у досягнення екологічних цілей ЄС, таких як пом'якшення наслідків зміни клімату, не завдаючи при цьому значної шкоди іншим екологічним цілям) і, таким чином, спрямований на підвищення прозорості й узгодженості у класифікації такої діяльності та обмеження ризику “зеленого” роздування та фрагментації на відповідних ринках. Інвестори можуть продовжувати інвестувати кошти на власний розсуд, і Регламент 2020/852 не передбачає жодних зобов'язань для інвесторів вкладати кошти лише в ті види економічної діяльності, які відповідають певним критеріям. Економічний вплив пандемії COVID-19 та війна в Україні лише підкреслюють важливість сталого розвитку та необхідність переспрямувати інвестиції на проекти, аби зробити економіку, бізнес і суспільство стійкішими до кліматичних та екологічних потрясінь і ризиків. Війна в Україні як в одній з європейських країн посилює необхідність переорієнтації та диверсифікації інвестицій на проекти, пов'язані з ESG-концептом.

Регламентом ЄС 2020/852 встановлено рамки розроблення Таксономії ЄС для нефінансового звітування через визначення чотирьох основних критеріїв, котрим має відповідати економічна діяльність, аби кваліфікуватися як екологічно стала (рис. 1).

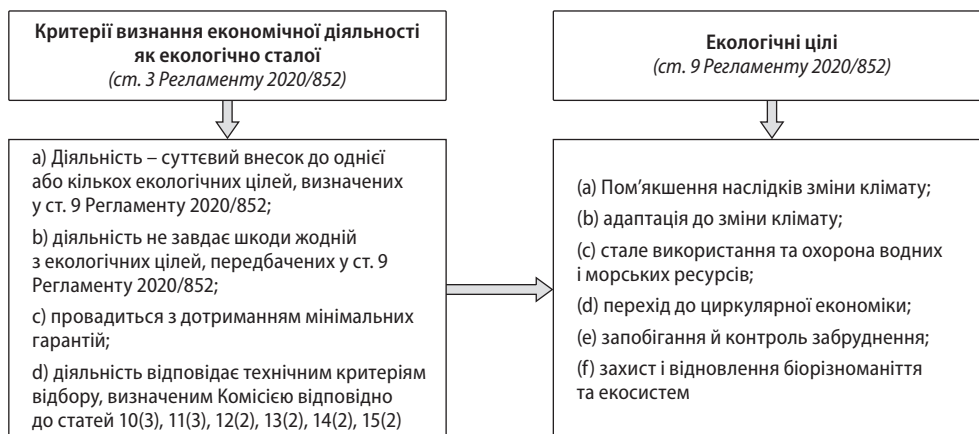


Рис. 1. Критерії визнання економічної діяльності як екологічно сталої відповідно до Регламенту ЄС 2020/852

Побудовано за: Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council of 18 June 2020 on the establishment of a framework to facilitate sustainable investment, and amending Regulation (EU) 2019/2088. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32020R0852>.

Прийняттю Регламенту 2020/852 передувало затвердження Повідомлення Європейської комісії C(2019)4490, яке інтегрує рекомендації Робочої групи з питань розкриття інформації про клімат (TCFD) та надає керівництво компаніям, що відповідає Директиві 2014/95/ЄС [15]. Згідно з останньою, компанія зобов'язана розкривати інформацію про екологічні, соціальні питання, дотримання прав людини, а також хабарництво та корупцію тією мірою, якою така інформація необхідна для розуміння розвитку компанії, ефективності її діяльності [5].

Відповідно до досліджуваного документа компаніям слід розглянути можливість використання запропонованих для розкриття напрямів, якщо вони вирішать, що клімат є суттєвим питанням із будь-якої з таких перспектив: фінансової або суттєвості впливу на навколишнє середовище. Оскільки ринки та державна політика розвиваються у відповідь на кліматичні зміни, позитивний та/або негативний вплив компанії на клімат дедалі частіше перетворюватиметься на можливості та/або ризики для діяльності, котрі є фінансово суттєвими. Перспектива суттєвості Директиви 2014/95/ЄС охоплює як фінансову суттєвість, так і екологічну й соціальну, тоді як TCFD зважає лише на питання фінансової суттєвості (рис. 2).

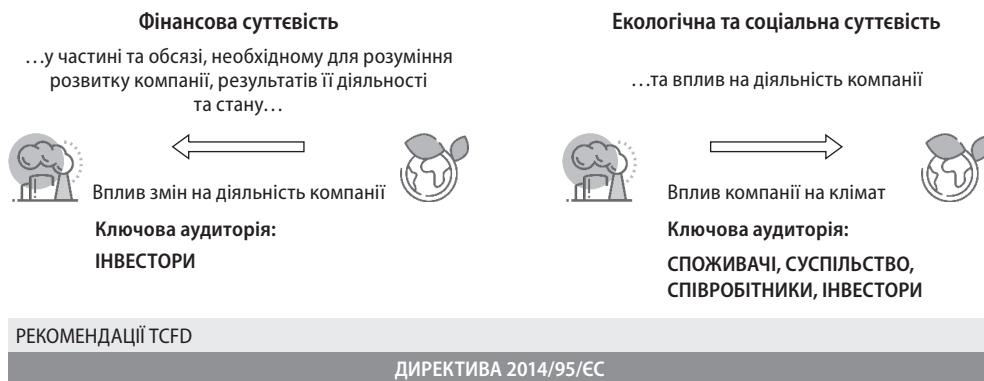


Рис. 2. Подвійна концепція суттєвості, висвітлена в Повідомленні Європейської комісії C(2019)4490

Побудовано за: Communication from the Commission Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information (C(2019)4490) / European Commission. 2019. June 17. URL: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=C\(2019\)4490&lang=en](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=C(2019)4490&lang=en).

Одним із ключових аспектів, що також потребують висвітлення в рамках аналізу Керівництва зі звітності, пов'язаної із кліматом (Повідомлення C(2019)4490), виступає врахування залежності розкриття інформації від природного, людського та соціального капіталу [17].

Діяльність великої кількості компаній залежить від природного капіталу. Якщо його використанню загрожують кліматичні зміни, то ця діяльність є чутливою до впливу кліматичних ризиків. Тому слід ретельно враховувати залежність природного капіталу при виявленні ризиків, пов'язаних із клі-

матом, та звітуванні. Наприклад, сільськогосподарське виробниче підприємство може залежати від різних видів природного капіталу, таких як вода, біорізноманіття та продуктивність земель і ґрунтів, котрі особливо вразливі до змін клімату. Очікується, що компанія пояснить ці залежності, звітуючи про свої кліматичні ризики [17]. Багато компаній також залежать від людського та соціального капіталу, що охоплює навички та мотивацію працівників, а також рівень довіри до компанії серед зовнішніх зацікавлених сторін. Фірми повинні інтегрувати інформацію про людський та соціальний капітал, коли це доречно, до звітів із питань, пов'язаних з кліматом. Наприклад, співробітники можуть мати вирішальне значення для розроблення інноваційних низьковуглецевих продуктів та послуг [17].

В умовах війни в Україні для підприємств розкриття інформації щодо вразливості впливу воєнного стану на природний (приклад – неможливість видобутку корисних копалин, проведення посівної кампанії на тимчасово окупованих територіях), людський (внутрішньо переміщені особи) та соціальний (унеможливлення розвитку місцевих громад та реалізації соціально орієнтованих програм, особливо на тимчасово окупованих територіях) капітал є пріоритетним. Як зазначалося, достовірні та своєчасні дані сприятимуть формуванню цінної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень на рівні держави щодо підтримки розвитку українського підприємництва.

Керівництво зі звітності, пов'язаної із кліматичними змінами, пропонує розкриття відповідної інформації для кожної з п'яти сфер звітності, перелічених у Директиві 2014/95/ЄС: а) бізнес-модель; б) політика та належний контроль; с) результат політики; d) основні ризики та управління ними; e) ключові показники ефективності [17].

Стосовно кожного елемента звітування керівні принципи визначають обмежену кількість рекомендованих тем для розкриття. Компанія повинна розглянути можливість використання інформації тією мірою, якою вона необхідна для розуміння розвитку компанії, ефективності її діяльності, фінансово-майнового стану та ризиків, що впливають на діяльність. Українським компаніям доцільно під час розкриття інформації в нефінансовій звітності в рамках цього Керівництва враховувати також ризики, спричинені війною в країні.

З огляду на поточну тенденцію в ЄС до формування сталої економіки (sustainability economy), тривалий процес досягнення ЦСР та оцінки внеску підприємств Європейською комісією ініційовано новий проект, присвячений регулюванню підготовки звітності зі сталого розвитку. Зокрема, опубліковано проект Директиви 2021/0104 про корпоративну звітність зі сталого розвитку (Corporate Sustainability Reporting Directive) (далі – Директива CSRD), якою вносяться зміни до Директиви 2013/34/ЄС (ст. 19а, 29а), Директиви про прозорість, Директиви про аудит. Метою проекту є реагування на розширення попиту з боку стейкхолдерів на стандартизовані підходи до складання й подання звіту зі сталого розвитку (інформації про сталий розвиток у звіті про управління), крім чинних вимог, наведених у дирек-



тивах ЄС. Затвердження Директиви CSRD сприятиме наближенню ЄС до реалізації стратегічної мети – виведення за рівнем важливості звітності зі сталого розвитку в один ряд із фінансовими звітами загального призначення. Цей факт підтверджується також заміною термінології в документі з “не-фінансової звітності” на “звітність зі сталого розвитку” [18]. Ключові нововведення, пропоновані Директивою CSRD, наведено в таблиці.

Таблиця. Характеристика змін, що вносяться Директивою CSRD

| Характеристика   | Зміст   |
|--|---|
| Сфера застосування                                       | Вимоги щодо звітування CSRD застосовуватимуться до всіх великих компаній ЄС та всіх лістингових компаній, включно з малими та середніми підприємствами. За оцінками експертів, кількість охоплених підприємств досягає 49 тис. (розміщені на території ЄС)  |
| Звітність  | Залишається принцип “подвійної суттєвості”. Підприємства повинні застосовувати обов’язкові стандарти звітування зі сталого розвитку, які Європейська комісія планує розробити найближчим часом. Разом із тим для підприємств малого та середнього бізнесу передбачено певне спрощення підходів до стандартизації звітування зі сталого розвитку |
| Аудит та верифікація даних звітності зі сталого розвитку | Уперше запроваджено обов’язкову вимогу аудиту даних про сталий розвиток на території всього ЄС  |
| Термін застосування вимог                                | У випадку прийняття пропозиції та своєчасного апробування стандартів підготовки звітності зі сталого розвитку, великі підприємства зобов’язані застосовувати вимоги з 1 січня 2023 р., підприємства малого та середнього бізнесу – з 1 січня 2026 р.  |

Складено за: Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting (COM/2021/189 final). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>.

Попри наявне організаційно-методичне забезпечення складання, подання та оприлюднення зазначеної інформації, залишаються проблемними питання якості й узгодженості даних [18].

За результатами попередньо проведених консультацій із громадськістю щодо проекту Директиви CSRD Європейською комісією визначено низку передумов та чинників, що спричиняють необхідність подальшого просування вказаної ініціативи, серед яких:

- непорівнянність даних між компаніями на рівні галузі, країни та ЄС;
- неузгодженість між методами звітування зі сталого розвитку;
- відсутність методичного забезпечення вирішення питань суттєвості.

Наведені чинники впливають на ускладнення інвестування в екологічно чисті компанії та проекти [18].

Окрім кількісних даних, проект містить вимоги щодо включення до розкриття інформації якісного характеру. Це дасть змогу оцінити коротко- та довгострокові перспективи розвитку підприємств.

Затвердження цієї ініціативи (CSRD) передбачає обов’язкове запровадження стандартів підготовки звітності про сталий розвиток. Вони покликані доповнити перелік інформації, який наразі містить Директива 2013/34 ЄС,

та визначити галузеві особливості, що потребують розкриття. Формою представлення стандартів є нормативні акти, підготовлені Європейською консультативною групою з фінансової звітності (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) та узгоджені в рамках публічних консультацій із ключовими зацікавленими сторонами. Очікується, що першу групу стандартів буде представлено в жовтні 2022 р., а наступну – у жовтні 2023 р.

Стандартами з підготовки звітності зі сталого розвитку регулюються такі напрями розкриття інформації:

- щодо екології: пом'якшення наслідків зміни клімату; адаптація до цієї зміни; водні та морські ресурси; використання ресурсів та кругова економіка; забруднення; біорізноманіття та екосистеми;
- стосовно соціального середовища: рівні можливості для всіх; умови праці; повага до прав людини;
- щодо управління: роль органів управління та нагляду на підприємстві; ділова етика та корпоративна культура; управління та якість відносин із діловими партнерами; системи внутрішнього контролю та управління ризиками (статті 19b, 19c) [18].

Стандарти звітування зі сталого розвитку базуватимуться на рекомендаціях загальноновизнаних міжнародних документів та стандартів із розкриття нефінансової інформації.

У резолюції про стале фінансування у травні 2018 р. Європейський парламент закликав до подальшого розвитку вимог до звітності, встановлених Директивою про нефінансову звітність (NFRD, 2014/95/ЄС). Представники Європарламенту вважають, що нефінансова інформація, опублікована компаніями відповідно до NFRD, повинна підлягати обов'язковому аудиту. Цю вимогу внесено до проекту Директиви 2021/0104 (Директиви CSRD) [18], котрий наразі проходить підготовку до слухання на засіданні Європейського парламенту.

Крім зазначеного, слід також згадати той факт, що проект директиви містить також організаційні заходи щодо подання до органів державної влади відповідної нефінансової інформації. Компанії будуть зобов'язані складати звіти про управління й фінансову звітність в Єдиному європейському електронному форматі (the European Single Electronic Format, ESEF/XHTML). Він передбачає, що інформаційна система звітування базуватиметься на таксономії звітування зі сталого розвитку, що потребує розроблення (ст. 19d) [18].

Єдиний європейський електронний формат – формат звітування, за допомогою якого емітенти цінних паперів на регульованих ринках ЄС подають річні фінансові звіти, починаючи з 1 січня 2020 р. У цьому контексті ще у 2013 р. до Директиви 2004/109/ЄК (Директива про прозорість) [16] було внесено положення, котрим встановлюється інституційна передумова запровадження та поширення застосування підприємствами електронного формату подання, – вимога до емітентів складати й подавати річні фінансові звіти в єдиному електронному форматі. Розроблення технічних стандартів та забезпечення подання звітів покладено на Європейське управління з нагляду за

ринком цінних паперів (European Securities and Markets Authority, ESMA). Основною метою запровадження цього формату є спрощення подання звітності для емітентів і сприяння доступності й порівнянності даних річних фінансових звітів для їх аналізу ключовими користувачами та іншими зацікавленими сторонами. У 2021 р. ESMA було представлено Таксономію 2021 р., проте, зміни можуть бути прийняті у 2022 р. Це пов'язано зі станом затвердження Європейським парламентом проекту Директиви CSRD.

Передбачено, що до 31 жовтня 2022 р. Європейська комісія ухвалить перший набір стандартів звітності, де буде наведено інформацію про всі сфери звітності та питання сталості. Цей набір також має на меті гарантувати, що учасники фінансового ринку отримують інформацію, яка їм потрібна від компаній, аби врешті-решт виконати свої зобов'язання щодо розкриття інформації, викладені в SFDR та Положенні про таксономію. До 31 жовтня 2023 р. має бути прийнятий другий набір стандартів звітності, котрий визначає додаткову інформацію про питання сталого розвитку та сфери звітності, якщо це необхідно, а також дані, характерні для сектору, де працює компанія. Стандарти переглядатимуться кожні три роки Європейською консультативною групою з фінансової звітності з метою врахування відповідних змін, включно з розробленням міжнародних норм [19].

Підсумовуючи, можна зробити висновок про те, що поставлену в роботі гіпотезу доведено, проте запровадженню електронного формату подання підприємствами нефінансових звітів передують велика методологічна робота та формування інституційного забезпечення. Причому запровадження електронного формату подання звітності є лише одним із елементів національної інфраструктури нефінансового звітування, котра, як свідчить світова практика, охоплює: методологію складання нефінансових звітів компаніями, зокрема про сталий розвиток (як елемент звіту про управління); методичне забезпечення розкриття інформації (визначення базового й розширеного переліків показників, що відображають ефективність діяльності підприємства та його вплив на навколишнє середовище (економічне, соціальне, екологічне, інституційне)); організаційну модель збору, обробки та контролю якості нефінансових звітів підприємств (визначення уповноваженого регулятора, координація, створення механізмів верифікації даних звітності, обґрунтування напрямів використання даних нефінансових звітів).

**Висновки.** Дослідження досвіду ЄС із питань розбудови національної інфраструктури нефінансового звітування дало змогу ідентифікувати ключові передумови запровадження електронного формату подання нефінансових звітів, що набувають особливої актуальності за воєнного стану в Україні, зокрема: розроблення основ запровадження Таксономії нефінансового звітування (Регламент ЄС 2020/852); визначення для кожного напрямку розкриття інформації у звіті про управління базового переліку показників, що характеризують ефективність діяльності підприємств за різними сферами (економічна, екологічна, соціальна, інституційна), у т. ч. в умовах воєнного стану в Україні; імплементація концепції сталого розвитку до національної інфра-

структури нефінансового звітування (Регламент ЄС 2020/852, Повідомлення Європейської комісії С(2019)4490, проект Директиви про корпоративну звітність зі сталого розвитку № 2021/0104). Подальше проведення оцінки законодавства України на предмет наявності ідентифікованих передумов допоможе оцінити рівень готовності до впровадження електронного формату подання підприємствами нефінансових звітів та виявити проблемні питання й шляхи їх вирішення. Також пропонується в рамках посилення інформаційної цінності нефінансової звітності підприємств удосконалити методичне забезпечення складання звітів про управління в частині надання допомоги щодо розрахунку показників, котрі характеризують вплив війни в Україні на основні показники фінансово-майнового, соціального, екологічного стану.

### Список використаних джерел

1. Фонд відновлення та трансформації економіки / Урядовий портал. 2022. URL: <https://www.kmu.gov.ua/gromadskosti/fondi-vidnovlennya-ukrayini/economy-restoration-fund-vidnovlennya-ekonomiki>.
2. За тиждень підприємці отримали 1124 пільгових кредитів на 4,02 млрд грн за програмою “Доступні кредити 5-7-9%” / Міністерство фінансів України. 2022. URL: [https://mof.gov.ua/uk/news/minfin\\_zh\\_tizhden\\_pidpriiemtsi\\_otrimali\\_1124\\_pilgovikh\\_kreditiv\\_na\\_402\\_mlrld\\_grn\\_zh\\_programoiu\\_dostupni\\_krediti\\_5-7-9\\_\\_infografiki-3446](https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_zh_tizhden_pidpriiemtsi_otrimali_1124_pilgovikh_kreditiv_na_402_mlrld_grn_zh_programoiu_dostupni_krediti_5-7-9__infografiki-3446).
3. Accounting implications of the war in Ukraine / KPMG. 2022. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/factsheet-ukraine.pdf>.
4. War in Ukraine: the corporate reporting implications / ICAEW. 2022. URL: <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/mar-2022/war-in-ukraine-the-corporate-reporting-implications>.
5. War in Ukraine – What European accountants need to know / Accountancy Europe. 2022. URL: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/war-in-ukraine-what-european-accountants-need-to-know/>.
6. Ловінська А. Г., Олійник Я. В., Кучерява М. В. Методичні підходи до оцінки внеску компаній у реалізацію Цілей сталого розвитку та протидію COVID-19. *Фінанси України*. 2020. № 10. С. 47–63. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.10.047>.
7. Zinchenko A., Naumov V., Oliinyk Y. Digital communications of the government of Ukraine in Health Care during the COVID-19 Pandemic. *ERAZ 2020 Conference Proceedings. The 6th International Scientific Conference on Knowledge Based Sustainable Development*. Budapest, 2020. P. 91–97. URL: <https://doi.org/10.31410/ERAZ.2020.91>.
8. Damayanti C., Prayoga A. Investor’s Perspectives on the Financial and Non-Financial Reports. *3rd Annual International Conference on Public and Business Administration (AICoBPA 2020)*. 2020. URL: <http://dx.doi.org/10.2991/aebmr.k.210928.001>.
9. Companies’ sustainable reporting: assessment and practice / Y. Oliinyk, M. Kucheriava, N. Semenyshena et al. *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*. 2022. Vol. 13, No. 3. URL: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i3.1763>.
10. Практичний коментар щодо складання звіту про управління та розкриття впливу пандемії COVID-19 / Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, М. В. Кучерява. *Фінанси України*. 2021. № 6. С. 7–28. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.06.007>.
11. The Relationship between the implementation of ERP Systems and the Financial and Non-Financial Reporting of Organizations / L. Barna, L. Eugenia, S. Ionescu, L. Feleaga. *Sustainability*. Vol. 13 (21). URL: <http://dx.doi.org/10.3390/su132111566>.
12. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development : Resolution A/RES/70/1 / United Nations. 2015. October 21. URL: [http://sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/SD\\_resolution\\_NY\\_2015.pdf](http://sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/SD_resolution_NY_2015.pdf)

13. Regulation (EU) 2020/852 of the European Parliament and of the Council of 18 June 2020 on the establishment of a framework to facilitate sustainable investment, and amending Regulation (EU) 2019/2088. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32020R0852>.

14. The estimate is a yearly average investment gap for the period 2021 to 2030, based on PRIMES model projections used by the European Commission in the Impact Assessment of the Proposal of the Energy Efficiency Directive (2016). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1483696687107&uri=CELEX:52016SC0405>.

15. Communication from the Commission Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information (C(2019)4490) / European Commission. 2019. June 17. URL: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=C\(2019\)4490&lang=en](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=C(2019)4490&lang=en).

16. Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council of 15 December 2004 on the harmonisation of transparency requirements in relation to information about issuers whose securities are admitted to trading on a regulated market and amending Directive 2001/34/EC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32004L0109>.

17. Guidelines on reporting climate-related information / European Commission. 2019. URL: [https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf).

18. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting (COM/2021/189 final). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>.

19. *Welling-Steffens L., Schoute S., Bodelier M.* The EU Non-Financial Reporting Directive and the Proposal for Corporate Sustainability Reporting Directive. 2021. May 12. URL: <https://www.gtlaw.com/en/insights/2021/5/eu-non-financial-reporting-directive-proposal-corporate-sustainability-reporting-directive>.

### References

1. Government Portal. (2022). *Economic Recovery and Transformation Fund*. Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/gromadskosti/fondi-vidnovlennya-ukrayini/economy-restoration-fund-vidnovlennya-ekonomiki> [in Ukrainian].

2. Ministry of Finance of Ukraine. (2022). *During the week, entrepreneurs received 1,124 soft loans for UAH 4.02 billion under the program "Affordable loans 5-7-9%"*. Retrieved from [https://mof.gov.ua/uk/news/minfin\\_za\\_tizhden\\_pidpriemtsi\\_otrimali\\_1124\\_pilgovikh\\_kreditiv\\_na\\_402\\_mlrd\\_grn\\_za\\_programoiu\\_dostupni\\_kreditu\\_5-7-9\\_\\_infografiki-3446](https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_za_tizhden_pidpriemtsi_otrimali_1124_pilgovikh_kreditiv_na_402_mlrd_grn_za_programoiu_dostupni_kreditu_5-7-9__infografiki-3446) [in Ukrainian].

3. KPMG. (2022). *Accounting implications of the war in Ukraine*. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/factsheet-ukraine.pdf>.

4. ICAEW. (2022). *War in Ukraine: the corporate reporting implications*. Retrieved from <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/mar-2022/war-in-ukraine-the-corporate-reporting-implications>.

5. Accountancy Europe. (2022). *War in Ukraine – What European accountants need to know*. Retrieved from <https://www.accountancyeurope.eu/publications/war-in-ukraine-what-european-accountants-need-to-know/>.

6. Lovinska, L., Oliynyk, Ya, & Kucheriava, M. (2020). Methodological approaches to assessing companies contribution to the implementation of SDGs and counteraction to COVID-19. *Finance of Ukraine*, 10, 47–63. DOI: 10.33763/finukr2020.10.047 [in Ukrainian].

7. Zinchenko, A., Naumov, V., & Oliynyk, Y. (2020). Digital communications of the government of Ukraine in Health Care during the COVID-19 Pandemic. In *ERAZ 2020 Conference Proceedings. The 6th International Scientific Conference on Knowledge Based Sustainable Development*, pp. 91–97. Budapest. DOI: 10.31410/ERAZ.2020.91.

8. Damayanti, C., & Prayoga, A. (2020). Investor's Perspectives on the Financial and Non-Financial Reports. In *3rd Annual International Conference on Public and Business Administration (AICoBPA 2020)*. DOI: 10.2991/aebmr.k.210928.001.

9. Oliinyk, Y., Kucheriava, M., Semenyshena, N., Boiarova, O., & Hryshchenko, N. (2022). Companies' sustainable reporting: assessment and practice. *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*, 13 (3). DOI: 10.14807/ijmp.v13i3.1763.

10. Iefymenko, T., Lovinska, L., Oliynyk, Ya, & Kucheriava, M. Practical commentary on preparing management report and disclosure of COVID-19 pandemic impact. *Finance of Ukraine*, 6, 7–28. DOI: 10.33763/finukr2021.06.007 [in Ukrainian].

11. Barna, L., Eugenia, L., Ionescu, S., & Feleaga, L. (2021). The Relationship between the implementation of ERP Systems and the Financial and Non-Financial Reporting of Organizations. *Sustainability*, 13 (21). DOI: 10.3390/su132111566.

12. United Nations. (2015, October 21). *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development* (Resolution A/RES/70/1). Retrieved from [http://sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/SD\\_resolution\\_NY\\_2015.pdf](http://sd4ua.org/wp-content/uploads/2015/02/SD_resolution_NY_2015.pdf).

13. European Parliament, & EU Council. (2020, June 18). *Regulation (EU) 2020/852 on the establishment of a framework to facilitate sustainable investment, and amending Regulation (EU) 2019/2088*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32020R0852>.

14. The estimate is a yearly average investment gap for the period 2021 to 2030, based on PRIMES model projections used by the European Commission in the Impact Assessment of the Proposal of the Energy Efficiency Directive (2016). (n. d.). Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1483696687107&uri=CELEX:52016SC0405>.

15. European Commission. (2019, June 17). *Communication from the Commission Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information* (C(2019)4490). Retrieved from [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=C\(2019\)4490&lang=en](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=C(2019)4490&lang=en).

16. European Parliament, & EU Council. (2004, December 15). *Directive 2004/109/EC on the harmonisation of transparency requirements in relation to information about issuers whose securities are admitted to trading on a regulated market and amending Directive 2001/34/EC*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32004L0109>.

17. European Commission. (2019). *Guidelines on reporting climate-related information*. Retrieved from [https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf).

18. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting (COM/2021/189 final). (2021). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>.

19. Welling-Steffens, L., Schoute, S., & Bodelier, M. (2021, May 12). *The EU Non-Financial Reporting Directive and the Proposal for Corporate Sustainability Reporting Directive*. Retrieved from <https://www.gtlaw.com/en/insights/2021/5/eu-non-financial-reporting-directive-proposal-corporate-sustainability-reporting-directive>.