

5.2.3. РЕГИОНАЛЬНАЯ И ОТРАСЛЕВАЯ ЭКОНОМИКА
(ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ)

Научная статья

УДК 657 (045)

DOI: 10.53914/issn2071-2243_2023_4_261

EDN: CSULZD

Интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности

Ирина Викторовна Сафонова¹✉

¹ Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия

¹ Isafonova@fa.ru✉

Аннотация. Стоимостная оценка и учет воздействия экономических субъектов на окружающую среду и общество, а также влияние ESG-факторов на бизнес имеют ключевое значение при определении истинной ценности (вклада) компании для достижения устойчивого экономического роста. Отсутствие системного раскрытия финансовых последствий от влияния ESG-факторов и рисков на бизнес и воздействий со стороны самого бизнеса в финансовой отчетности, несогласованность между данными показателями в финансовой и корпоративной отчетности свидетельствуют о необходимости внедрения инструментов интеграционных решений в целях обеспечения прозрачности отчетных данных в фокусе устойчивости компании на среднесрочную и долгосрочную перспективу. Для решения данной проблемы представлен комплексный обзор разработок в области учета устойчивого развития и подходов по гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности. Рассмотрены концептуальные подходы к оценке и учету нефинансовых показателей (модель полной стоимости (FCA), модели оценки/учета устойчивости (SAM), интегрированные системы учета). Проведен анализ применения каждой модели и выявлены трудности, присущие денежной оценке и учету внешних воздействий. В рамках исследования использовались методы дедукции и индукции, логического и структурного анализа, эмпирического исследования, контент-анализа, сравнения и группировки. В результате сформулированы методологические решения, направленные на устранение различий между показателями финансовой отчетности и ESG-индикаторами в формате корпоративной отчетности. Предложены элементы системы обязательных ESG-показателей корпоративной отчетности для экономических субъектов, а также типы раскрытия нефинансовой и финансовой информации для применения в публичной отчетности компаний, что представляет интерес для национальных регуляторов, научных, профессиональных и бизнес-сообществ.

Ключевые слова: ESG-факторы, устойчивое развитие, отчетность, экономический субъект, финансовый учет, прозрачность, раскрытие информации

Для цитирования: Сафонова И.В. Интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2023. Т. 16, № 4(79). С. 261–280. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2023_4_261-280.

5.2.3. REGIONAL AND SECTORAL ECONOMICS
(ECONOMIC SCIENCES)

Original article

Integrative solutions for harmonization and relatedness of financial and non-financial indicators in the format of corporate reporting

Irina V. Safonova¹✉

¹ Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

¹ Isafonova@fa.ru✉

Abstract. Cost evaluation and accounting of the environmental and social impact of economic entities, as well as the impact of ESG factors on the business, are of prime importance in determining the true value (contribution) of a company to achieving sustainable economic growth. The lack of systematic disclosure of the financial consequences of the influence of ESG factors and risks on the business and the impacts from the business itself in financial statements, the inconsistency between these indicators in financial and corporate reporting indicate the need to implement integration solution tools in order to ensure transparency of reporting data in the focus of the company's sustainability for the medium and long term. To solve this problem, the author presents a comprehensive overview of developments in the field of accounting for sustainable development and approaches to harmonize financial and non-financial reporting. Conceptual approaches to the assessment and accounting of non-financial indicators (Full Cost Accounting (FCA), The Sustainability Assessment/Accounting Models (SAM), Integrated Accounting Systems)

are considered. An analysis of the application of each model was carried out and the difficulties inherent in monetary valuation and accounting for external influences were identified. When performing the research the author used methods of deduction and induction, logical and structural analysis, empirical research, content analysis, comparison and grouping. As a result, methodological solutions were formulated aimed at eliminating the differences between financial reporting indicators and ESG indicators in the corporate reporting format. Elements of a system of mandatory ESG indicators for corporate reporting for economic entities are proposed, as well as types of disclosure of non-financial and financial information for use in public reporting of companies, which is of interest to national regulators, scientific, professional and business communities.

Keywords: ESG factors, sustainable development, reporting, economic entity, financial accounting, transparency, information disclosure

For citation: Safonova I.V. Integrative solutions for harmonization and relatedness of financial and non-financial indicators in the format of corporate reporting. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2023;16(4):261-280. (In Russ.). https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2023_4_261-280.

Философия мирового бизнеса XXI в. претерпела серьезную трансформацию, пройдя путь от идеологии «максимизации прибыли» до «создания устойчивой ценности». Крупнейшие экономические субъекты сегодня принимают на себя ответственность за воздействия на окружающую среду и людей в результате своей деятельности, что стало драйвером качественных изменений в направлении устойчивого развития.

В результате сложилось четкое понимание того, что нематериальные ценности, такие как природный, социальный и человеческий капитал, должны учитываться в процессе определения стоимости компании, а внешние воздействия на окружающую среду и общество следует измерять и монетизировать для того, чтобы понять истинную ценность (вклад) компании и будущую устойчивость бизнеса. Внешние воздействия включают экономические, социальные и экологические последствия, возникающие в результате деятельности субъекта. Поскольку данные последствия имеют, как правило, отдаленный характер, в текущем периоде они «условны» и не отражаются в системе бухгалтерского учета, выходя за рамки финансовой отчетности. При этом важно принимать во внимание не только воздействие бизнеса, но и учитывать риски и возможности, связанные с быстрым истощением природного капитала, климатическими изменениями и социальными проблемами, которые также оказывают воздействие уже на сам бизнес.

В настоящее время информация об аспектах существенных внешних воздействий отражается в виде ESG-показателей в отчетности об устойчивом развитии/интегрированной отчетности: экология – E (environment), социальная политика – S (social) и корпоративное управление – G (governance).

В этих отчетах часто используются разные подходы в силу множественности разработанных стандартов и рамок (GRI, ISSB, SASB, IIRC, TCFD, ЦУР и др.) (табл. 1). За последние 50 лет в области разработки стандартов по формированию корпоративной отчетности на мировом уровне произошел эволюционный прорыв – от финансовой отчетности по МСФО до отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности.

Нефинансовая информация качественно дополняет финансовые показатели, обеспечивая важный контекст и прозрачность для более полного представления положения дел в компании в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Вместе с тем большая часть данных в отчетности по устойчивому развитию и других формах нефинансовой отчетности охватывает вопросы, не затрагивающие показатели финансовой отчетности, что приводит к тому, что финансовые аспекты в большинстве отчетов остаются непрозрачными. Для системного раскрытия финансовых последствий от влияния нефинансовых факторов на бизнес и внешних воздействий со стороны самого бизнеса необходимо устранить разрозненность между областями финансовой и корпоративной отчетности [6]. Информация в финансовой отчетности не может быть достоверной при игнорировании влияния внешних факторов и воздействий. Соответственно,

для того чтобы финансовая отчетность давала прозрачное представление о результатах деятельности и положении организации, необходимо предоставить дополнительную нефинансовую информацию о существенных внешних факторах и воздействиях в разрезе ESG-показателей и рисков.

Таблица 1. Развитие стандартов отчетности

Год	Стандарты, регламенты, инициативы по отчетности
1973	Создание Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standards Committee, IASC)
1989	Публикация концептуальных основ МСФО
1996	Публикация первой версии стандартов ISO 14001 «Система экологического менеджмента»
1997	Создание Глобальной инициативы по отчетности (Global Reporting Initiative, GRI)
2001	Создание Совета по стандартам МСФО (International Accounting Standards Board, IASB)
2004	Директива 2004/109/ЕС Европейского парламента и Совета о гармонизации требований прозрачности
2006–2021	Создание международными биржами стандартов по раскрытию ESG-отчетности (порядка 60 инициатив)
2007	Создание Совета по стандартам раскрытия информации о климате (Climate Disclosure Standards Board, CDSB)
2010	Создание Международного совета по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council, IIRC)
2010	Публикация стандартов ISO 26000 «Руководство по социальной ответственности»
2011	Создание Совета по стандартам учета в области устойчивого развития (Sustainability Accounting Standards Board, SASB)
2014	Директива Европейского парламента о раскрытии нефинансовой отчетности (NFRD)
2016	Создание Целевой группы по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures, TCFD)
2016	Введение Принципов корпоративного управления G20/ОЭСР
2017	Руководство Европейской комиссии по нефинансовой отчетности 2017/C 215/01
2021	Создание Совета по международным стандартам отчетности в области устойчивого развития (ISSB) на базе Фонда МСФО и объединения SASB, IIRC, CDSB, CDP и TCFD
2022	Директива Европейского парламента о корпоративной отчетности в области устойчивого развития (CSRD)
2023	Публикация стандартов МСФО S1 и S2, выпущенных ISSB
2023	Принятие европейских стандартов отчетности об устойчивом развитии (ESRS), разработанных Европейской консультативной группой по финансовой отчетности (EFRAG)

Источник: составлено автором.

Реализация принципов связанности и гармонизации показателей корпоративной отчетности российских компаний находится на этапе формирования концептуальных подходов параллельно с развитием самого формата отчетности. Важным аспектом решения данного вопроса являются определенные методологические сложности создания бесшовной взаимосвязи между показателями финансовой и нефинансовой отчетности в силу четких принципов формирования финансовой отчетности, закрепленных в стандартах МСФО и ФСБУ. Как следствие, «жесткие правила» финансового учета в отдельных случаях не позволяют отражать потенциальное влияние нефинансовых факторов на финансовые результаты деятельности субъекта, поскольку не соблюдаются критерии признания объекта, оценка не может быть признана обоснованной и достоверной, прогнозная информация носит вероятностный характер и сложна в раскрытии. Границы отчетности (периметр консолидации) для группы компаний могут различаться между финансовой и нефинансовой отчетностью, что приводит к отсутствию сопоставимости данных даже внутри субъекта.

Проблема системного учета нефинансовых показателей, их связанности с показателями финансовой отчетности, а также гармонизации финансовых и нефинансовых данных в формате корпоративной отчетности на протяжении 10–15 лет активно рассматривается различными разработчиками стандартов финансовой отчетности, стандартов и инициатив по нефинансовой отчетности, учеными, профессиональными организациями и деловым сообществом. В статье представлен комплексный обзор подходов по учету нефинансовых показателей на основе изучения академической литературы, дополненной системной информацией о текущей практике в области учета устойчивого развития и подходов раскрытия в отчетности.

В мировой бизнес-практике протестированы экспериментальные модели по оценке и учету нефинансовых показателей (ESG-факторов)/учету устойчивого развития, их потенциальному влиянию на показатели финансовой отчетности и интеграции систем финансового и нефинансового учета в единую информационную систему. Таким образом, в настоящее время можно выделить три концептуальных подхода:

- 1) модель полной стоимости/модель учета полной стоимости (FCA – Full-cost Accounting);
- 2) модели оценки/учета устойчивости (SAM – Sustainability Assessment Model);
- 3) интегрированные системы учета.

Модель полной стоимости (FCA) на сегодняшний день является наиболее зрелой, поскольку ее применение было осуществлено еще в 1990-х гг. Данная модель легла в основу современных «Моделей оценки/учета устойчивости (SAM)». Ее суть заключается в том, что компания рассчитывает в денежной оценке «внешние эффекты», представляющие собой отрицательное воздействие на окружающую среду и общество, которое она прямо или косвенно оказывает в результате деятельности. При этом полученные результаты не влияют на финансовую отчетность, а принимаются во внимание только в целях управленческого учета для получения значения «устойчивой прибыли», рассчитанного по формуле

$$\text{Устойчивая прибыль} = \text{Прибыль} - \text{Воздействие компании (отрицательное)}.$$

В основу метода положен четырехэтапный подход к полному учету затрат (FCA) в рамках полного жизненного цикла в разрезе отдельного объекта/проекта/вида деятельности [16]. На первом и втором этапах осуществляется идентификация объекта, определяется единица расчета и отслеживается оказываемое воздействие на устойчивое развитие на протяжении всего жизненного цикла выбранного объекта, на третьем и четвертом – выполняются количественные и монетарные измерения воздействия (монетизация последствий). Полученные данные объединяются с существующей финансовой информацией, чтобы оценить, приводят ли данные финансового учета в сочетании с данными о внешних эффектах к чистому положительному или отрицательному результату, тем самым определяется, можно ли назвать деятельность «устойчивой» или нет.

Особенностью метода и его сложностью одновременно является тот факт, что генерируется информация о внешних эффектах, которые в финансовом учете не могут быть отражены. Это связано с тем, что затраты в текущем моменте являются «условными» и дают представление о потенциальных негативных последствиях, выходя за границы финансового учета. Информация о внешних эффектах предоставляется для улучшения понимания полного воздействия от реализации конкретного проекта/деятельности компании. Таким образом, основным преимуществом метода FCA является генерируемая им информация, которая ранее была недоступна лицам, принимающим решения.

Каждый из четырех шагов требует экспертных суждений, которые оказывают существенное влияние на результат учета внешних факторов. Английскими [12, 13, 14, 15] французскими [7] и австралийскими [20] исследователями за последние 20 лет были всесторонне изучены возможности применения данного подхода в зависимости от вариативности выбранных показателей и полноты учета негативных внешних эффектов на практике, включая экономические, социальные и экологические воздействия. Так, N. Antheaume осуществил попытку сравнения полноты учета внешних воздействий с тем, что реально должно быть монетизировано, если учитывать все возможные негативные внешние эффекты. В эксперименте он использовал три различных метода оценки. В зависимости от используемого метода и сделанных предположений внешние издержки различались более чем от 1 до 12 000 раз на единицу продукции [7]. Сложность и неопределенность, связанные с монетизацией внешних воздействий, привели к тому, что отдельные эксперименты в данном направлении остановились на 3 шаге: например, K. Herbohn [20] и G. Lamberton [21] завершили свои проекты до монетизации.

Первые методологические подходы в области учета устойчивого развития на основе модели FCA были сформулированы в работе J. Bebbington & R. Gray [12]. Суть предложений этих авторов заключалась во введении «многокомпонентного учета» и создании «счета устойчивости», предназначенного для учета дополнительных затрат, которые понесла бы компания в результате ответственного ведения бизнеса и предотвращения потенциального ущерба окружающей среде (идея расчета устойчивых затрат). После неудачной попытки расчета затрат на устойчивое развитие изыскания были продолжены в последующих работах J. Bebbington с соавт. [13, 15], а также в трудах ряда других ученых [25]. Специалисты, осуществляющие разработки в данной области, были убеждены в том, что по сравнению с качественными или количественными показателями именно монетизация воздействия и ее влияние на стоимость компании представляется наиболее перспективным способом разработки систем учета устойчивого развития. Так, J. Bebbington & C. Larrinaga [13], B. Frame & J. Brown [17], B. Frame & M. O'Connor [18], A. Gasparatos [19] выразили мнение о том, что ввиду большого количества предположений и экспертных оценок следует проявлять осмотрительность при монетизации нефинансовых факторов.

Модель полной стоимости стала популярной в 2000-х гг. и начала внедряться в практику небольших компаний как модель «оценки внешних эффектов в результате денежного измерения воздействия на окружающую среду» (Ontario Hydro (1996 г.), BSO/Origin (1990–1995) и др.). С 2010 г. она уже применялась более крупными компаниями, которые публиковали данные о воздействии ESG-факторов на цепочку создания стоимости: например, Kering (2011 г.), Novo Nordisk (2014 г.), Arla Foods, Vodaphone Group, Philips (2017 г.). В настоящее время преимущественно только компания Kering продолжает использовать эту модель.

Модели оценки/учета устойчивости (SAM) являются производными от «Модели полной стоимости (FCA)». Цель состоит в том, чтобы показать в денежной оценке воздействие в разрезе отдельного объекта/проекта/вида деятельности, которое традиционно не учитывается. Вместе с тем, если при использовании модели FCA подход к учету внешних факторов фокусируется на негативном воздействии экономического субъекта на окружающую среду, модели SAM учитывают как негативное, так и позитивное воздействие, тем самым отражая создание экологической и социальной ценности в стоимостном эквиваленте.

Полученные результаты, также как и в модели FCA, не влияют на показатели финансовой отчетности, а отражаются в нефинансовых отчетах/отчете об устойчивом развитии/годовых отчетах в формате качественных и количественных показателей с применением инструментов визуализации в виде графиков и диаграмм. Для этих целей воздействия, как правило, сгруппированы по четырем типам: экономическое воздействие, использование ресурсов, воздействие на окружающую среду и социальное воздействие (общество). Экономическое и социальное воздействия рассматриваются преимущественно с положительным эффектом (в виде уплачиваемых налогов, создания рабочих мест, реализации социальных проектов и др.), воздействие на окружающую среду и потребление ресурсов – с отрицательным. В отличие от других моделей, модели SAM исключают вычисление общей суммы, полученной на основе значений, рассчитанных для каждого измерения, и любую компенсацию одного элемента другим.

Модель оценки устойчивости была опубликована вначале 2000-х гг. в работах Т. Вахтер с соавт. [8, 9, 11] по итогам трехлетнего эксперимента для нефтяной и газовой промышленности Великобритании. Модели SAM разрабатывались на базе исследования принципов «Модели полной стоимости (FCA)» и опыта работы с реальными проектами в BP и Genesis Oil and Gas Consultants. Последующие разработки [10] включали изучение ряда ситуаций принятия решений в организациях частного и государственного секторов как в Соединенном Королевстве, так и Новой Зеландии.

В современных условиях общество требует большей ответственности от компаний, выступая в роли работников, потребителей или розничных инвесторов. Бизнес стал воспринимать модель оценки/учета устойчивости SAM как инструмент для принятия более сознательных управленческих решений и оценки результатов своей деятельности. Данная модель была взята на вооружение международными аудиторскими фирмами. В частности, KPMG, EY, PwC и др. использовали ее для создания собственных методик оценки созданных ценностей и воздействий: True Value – модель оценки ценностей, созданных с экономической, социальной и экологической точек зрения проекта или компании (KPMG, 2014 г.); Total Value – модель оценки ценностей, созданных с экономической, социальной и экологической точек зрения проектом или компанией (EY, 2013–2014 гг.); TIMM – модель измерения и управления общим воздействием на основе расчета экономического, социального, экологического и налогового воздействия (PwC, 2013 г.). Идеология разработанных моделей говорит о том, что в современных условиях определение истинной ценности или цены воздействия деловой активности экономического субъекта так же важно, как и расчет потенциальных источников дохода или прибыли. В совокупности они дают более полное представление об общем влиянии деловой активности, операции или стратегии.

Ряд мировых инициатив направлен на создание глобальных стандартов измерения экологической и социальной ценности и воздействия. Так, *Проект управления воздействием (IMP)*, ориентированный на инвесторов, предлагает методические решения и подходы по управлению воздействием на окружающую среду и людей. *Глобальная сеть управления социальной ценностью и воздействием (SVI)* уже более 15 лет разрабатывает принципы и стандарты измерения, управления и оптимизации социальной ценности и социального воздействия при взаимодействии с заинтересованными сторонами по всему миру, включая инвесторов, малый и крупный бизнес, ученых и политиков.

Модель оценки устойчивости сегодня активно используется для раскрытия эффекта воздействия в отчетной практике крупнейших мировых компаний, таких как BASF Societas Europaea, ABN AMRO, VOLVO, TUI, DSM, SSE, Novartis и др.

Интегрированные системы учета – это модели, в которых предпринимается попытка интегрировать монетизированный нефинансовый капитал в систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Одним из ключевых направлений исследований, осуществляемых при непосредственном участии профессиональных организаций и делового сообщества в области бухгалтерского учета устойчивого развития и интегрированных учетных систем, является изучение возможностей в части идентификации и оценки таких объектов, как «природный капитал», «человеческий капитал» и «социальный капитал». *Альянс по балансировке стоимости (VBA)* ведет активную работу по созданию глобальных стандартов измерения и оценки экологического и социального воздействия на основе метода SAM для обеспечения большей устойчивости, прозрачности и сопоставимости, объединив усилия международных компаний и профессиональных сообществ. VBA разрабатывает и тестирует новые методологии для измерения ценности корпоративного поведения и бизнес-моделей, чтобы преобразовать экологические и социальные последствия в сопоставимые финансовые данные. В течение 2022 г. VBA выпустил ряд методологических документов и обновленных стандартов серии «Методология 2.0» в части социальных и экономических показателей. Предложенные методики позволяют решить проблемы финансового учета в части измерения и оценки в денежном эквиваленте природного и человеческого капитала. Глобальное сотрудничество *Capitals Coalition* работает над проектом по гармонизации существующей передовой практики и выработке стандартизированных, общепринятых глобальных подходов к включению природного и человеческого капитала в систему учета. Результатом этой деятельности стали два протокола – «Протокол о природном капитале» и «Протокол о социальном и человеческом капитале». Данные регламенты представляют собой методологическую базу для принятия решений, которая позволяет выявлять, измерять и оценивать прямое и косвенное воздействие компании и ее зависимость от природного, социального и человеческого капитала. Оценка включает качественный, количественный или монетарный подходы или их комбинацию. Для внедрения всех предлагаемых инструментов потребуются инновационные подходы, включающие монетизацию и альтернативные формы финансовых отчетов (баланса и отчета о прибылях и убытках). Также совместно с VBA летом 2023 г. разработано «Общее руководство по управлению природным капиталом, методология управленческого и бухгалтерского учета (Общее руководство NSMA)».

Идея создания интегрированной системы учета в настоящее время находится на начальном этапе разработки. Примерами моделей в рамках данного подхода являются:

- 1) модель учета, адаптированного к возобновлению окружающей среды, – модель CARE (*Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement*);
- 2) модель счетов с взвешенным воздействием Гарвардской школы бизнеса (*IWAI*);
- 3) модель интегрированной системы учета J. Nicholls;
- 4) модель компании Olam (*IIS*);
- 5) модель раскрытия финансовой информации, связанной с устойчивым развитием на базе стандартов (TCFD, ISSB и др.).

В основе *модели CARE* лежит формирование полноценной информации о природном и человеческом капитале на счетах бухгалтерского учета. Создатели модели определяют капитал как «материальную или нематериальную вещь, предлагающую возможность использования и признанную необходимой для поддержания в течение заранее определенного периода» [24]. Таким образом, природный и человеческий капитал предлагается учитывать как ресурсы компании в составе активов, при этом они мо-

гут быть смешанными активами, когда требуется использование двух видов капитала. Например, в сельском хозяйстве находятся в эксплуатации земли, которые функционируют в качестве предмета труда, в то же время являясь орудием труда. Соответственно, для ведения производства необходимы и финансовые, и натуральные активы. Денежная оценка активов – природного и человеческого капитала, производится по стоимости, адекватной сумме обязательств по ним. Так, заработная плата переqualифицируется из текущих затрат в статьи расходов на поддержание человеческого капитала и будет оцениваться в сумме обязательств перед персоналом по оплате труда [23].

Для реализации данной модели необходимо:

- осуществить идентификацию природного и человеческого капитала и воздействия, которому они подвергаются в результате деятельности компании;
- определить единицы измерения для мониторинга состояния капитала, решений по поддержанию и возмещению ущерба, а также сроков реализации;
- осуществить оценку затрат, связанных с этими действиями.

После того, как эти элементы определены, можно рассчитать стоимость капитала по отношению к обязательствам. Важно четко определить идентификационные признаки (критерии признания) и провести переqualификацию затрат организации из состава капитальных вложений, текущих затрат и прочих расходов в отдельные объекты.

Данная модель в настоящее время проходит тестирование на примере фермерских хозяйств и широкого применения не получила.

Модель счетов с взвешенным воздействием (IWAI) разрабатывается группой исследователей из Гарвардской школы бизнеса под руководством профессора Дж. Серафима совместно с Global Steering Group и IMP. Счета, взвешенные с учетом воздействия, представляют собой счета финансового учета, а также статьи в отчете о прибылях и убытках или балансе, которые добавляются путем отражения положительного и отрицательного воздействия компании на сотрудников, клиентов, окружающую среду и общество (счета бухгалтерского учета, предназначенные для отражения социальных и экологических показателей).

Такой формат финансовой отчетности позволит:

- перевести все виды социального и экологического воздействия в сопоставимые единицы, которые понятны бизнес-сообществу и инвесторам;
- агрегировать и сравнивать финансовые и нефинансовые показатели, необходимые для принятия решений;
- отображать финансовые показатели и показатели воздействия на одних и тех же счетах;
- инвесторам и менеджерам принимать обоснованные решения с учетом влияния компании на общество и окружающую среду.

Данная модель находится на стадии проектной разработки и официально не презентовалась.

Модель интегрированной системы учета. Английский исследователь J. Nicholls предпринял попытку сформулировать принципы по созданию «интегрированной модели учета», объединив три системы учета – финансовый, экологический и социальный [22]. По его мнению, «данный подход отличается от интегрированной отчетности, где информация о видах капитала размещается рядом с финансовыми счетами. Более высокий уровень интеграции является обязательным условием, поскольку общество выражает потребность в том, чтобы социальные и экологические результаты учитывались при принятии решений о распределении ресурсов» [22].

Для этих целей ученым были рассмотрены различные инструменты связанности и интеграции, в том числе:

- расширение комментариев к финансовой отчетности об отражении вопросов устойчивости и воздействия;
- использование примечаний;
- приведение пояснений, связывающих результаты с учетной политикой в отношении признания и оценки объектов;
- трансформация отчетных форм с представлением дополнительной информации без полной интеграции или с полной интеграцией с различными уровнями детализации.

Ключевое предложение, сделанное J. Nicholls, заключается во включении положительных и отрицательных социальных и экологических показателей в качестве экологических и социальных активов и обязательств в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Интеграционные решения предлагается реализовать через более широкое использование резервов (социальных и экологических).

Данная модель является дискуссионной и представлена только на страницах печати.

Модель компании Olam (IIS). Компания Olam в рамках предложенного отчета о воздействии:

- разработала подход к управлению капиталом, который состоит из трех элементов: баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о рисках и возможностях;
- определила семь видов капитала, но только три из них, природный, социальный и человеческий, были использованы в отчете IIS, поскольку их можно рассчитать и оценить;
- выдвинула концепцию «границ капитала», которая позволяет определять, ухудшает ли совокупное воздействие в результате деятельности или сохраняет запасы капитала, от которых зависит выживание компании и создание будущей стоимости.

В 2017 г. компания Olam опубликовала свой первый интегрированный отчет о семи видах капитала; в 2018 г. начала работу по созданию «многофакторного учета» с целью формирования связи с устойчивым развитием, протестировала свою интегрированную методологию в глобальных подразделениях в России, Габоне и Кот-д'Ивуаре; в 2019 г. расширила свою методологию, охватив все подразделения «какао».

Модель раскрытия финансовой информации, связанной с устойчивым развитием на базе стандартов нефинансовой отчетности. Следует отметить, что ряд стандартов по формированию нефинансовой отчетности рассматривают возможные аспекты гармонизации финансовой и нефинансовой информации, отраженной в таких форматах отчетности, как TCFD, ISSB и Директива ЕС (SCRD). Стандарты TCFD подробно обсуждают взаимосвязь финансовой и нефинансовой отчетности в своих рекомендациях по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом. Связь фокусируется на раскрытии показателей финансового воздействия, рисках и возможностях, обусловленных климатом. Стандарты ISSB (МСФО S1 и S2) направлены на раскрытие финансовой информации, связанной с устойчивым развитием и воздействием ESG-рисков на деятельность субъекта. Они призваны обеспечить единые глобальные подходы к раскрытию качественной, сравнимой финансовой информации. Директива ЕС (SCRD) также содержит подходы по гармонизации и принципы признания в финансовом учете в зависимости от финансовой существенности и вероятности наступления события.

Таким образом, для реализации интеграционных подходов по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности российских компаний предлагается определенный набор следующих ключевых решений.

I. Формирование концептуальных подходов к определению и раскрытию существенных тем и системы нефинансовых (ESG) индикаторов и метрик.

II. Уточнение объектов финансового учета в целях учета нефинансовых (ESG) индикаторов, принципов их идентификации и оценки.

III. Выявление и систематизация оптимальных механизмов и способов раскрытия финансовой и нефинансовой информации и обеспечение ее связанности между собой в различных форматах отчетности.

IV. Разработка универсальных типов связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности (годовой отчет/отчет об устойчивом развитии/финансовая отчетность).

V. Реализацию принципа связанности с использованием «сервисов третьих лиц».

I. Формирование концептуальных подходов к определению и раскрытию существенных тем и системы нефинансовых (ESG) индикаторов и метрик.

В настоящее время сформировались два концептуальных подхода к определению существенной информации, раскрываемой в отчетности.

Первый заключается в создании ценности для инвестора как ключевого стейкхолдера. В результате информация о социальных и экологических последствиях имеет значение в том случае, если она влияет на решения, касающиеся интересов инвесторов. Это относится к Концептуальным основам МСФО, стандартам ISSB, а также SASB и IIRC.

Второй, альтернативный подход, подразумевает учет мнений многих заинтересованных сторон, состав которых сегодня серьезно расширяется и включает три типа участников: стейкхолдеров, пользователей и экспертов. Данные процессы обусловлены активным развитием форм коммуникации экономических субъектов с заинтересованными сторонами через диалоги, опросы, общественные слушания и общественные заверения. В рамках прямого взаимодействия компании осуществляют мониторинг входящих запросов, анализ конкурентов и общественного мнения, проводят интервью и анкетирование широких групп, что обеспечивает информационную открытость и возможность учета мнения разных стейкхолдеров. На подобных принципах строится применение стандартов GRI, концепций SVI и IMP.

Следовательно, при определении существенных тем и ESG-индикаторов, обосновании их выбора важно использовать единые концептуальные принципы и методологические подходы для всех экономических субъектов, позволяющие формировать достоверную, полезную, сопоставимую, связанную информацию о деятельности данных субъектов для различных групп заинтересованных сторон. С этой целью следует выделять *три группы ESG-индикаторов*: универсальные (базовые), отраслевые и индивидуальные [4].

Универсальные ESG-индикаторы должны включать базовые существенные темы, единые для всех и обязательные в части формирования и раскрытия данных. Например, в случае, если у компании по объективным причинам нет определенных универсальных индикаторов, она обосновывает их отсутствие по принципу «раскрывай либо объясняй» [6]. Такой набор показателей для экономических субъектов – компаний корпоративного сектора предложен в таблице 2.

Отраслевые индикаторы следует отражать в сопоставлении с нормативными значениями, установленными на государственном уровне для каждой отрасли, при этом необходимо формировать обязательные индикаторы из состава универсальных, выбранных с учетом отраслевой специфики также на законодательном уровне [6].

Индивидуальные индикаторы могут отличаться от универсальных и отраслевых дополнительным набором существенных тем, количеством метрик в рамках конкретной существенной темы (индикатора), их расширенным составом, что может быть обусловлено приоритизацией интересов заинтересованных сторон, а также особенностями самого субъекта (например, компании – естественные монополии, компании государственного сектора, экосистемы и др.) [6].

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

Таблица 2. Элементы системы обязательных показателей корпоративной (ESG) отчетности

Направление	Индикаторы	Число метрик
1. Окружающая среда (экология) и климат		46
1.1. Корпоративное воздействие на окружающую среду, в т. ч. климат, осуществляемое в результате деятельности субъекта (16)	1.1.1. Загрязнение окружающей среды	4
	1.1.2. Выбросы парниковых газов (объем)	3
	1.1.3. Потребление ресурсов (энергии и воды)	3
	1.1.4. Факты экологических нарушений	3
	1.1.5. Экологические платежи за негативное воздействие (плата за негативное воздействие, штраф за нарушение экологического законодательства)	2
	1.1.6. Риск воздействия бизнеса на окружающую среду (экологические обязательства)	1*
1.2. Последствия корпоративного воздействия (10)	1.2.1. Санитарно-эпидемиологические последствия	1
	1.2.2. Нарушения экосистемы в результате нерационального использования природных ресурсов	2
	1.2.3. Воздействие на окружающую среду	1
	1.2.4. Воздействие на здоровье человека	2
	1.2.5. Финансовая оценка ущерба от воздействия	4
1.3. Воздействие окружающей среды и климата на деятельность субъекта (6)	1.3.1. Риск воздействия окружающей среды на бизнес, в т.ч. воздействие климата	2
	1.3.2. Фактическое воздействие окружающей среды на бизнес, в т.ч. воздействие климата	2
	1.3.3. Финансовая оценка ущерба от воздействия	2
1.4. Ответственная экологическая и климатическая политика / инициативы по охране окружающей среды (14)	1.4.1. Разработка экологически чистых или более экологически благоприятных продуктов и услуг	3
	1.4.2. Затраты и вложения компании на природоохранные мероприятия	4
	1.4.3. Эффективность использования природных ресурсов	5
	1.4.4. Управление сокращением выбросов	2
2. Человеческий капитал и социальная ответственность		39
2.1. Кадровая политика (14)	2.1.1. Показатели численности работников	3
	2.1.2. Показатели диверсификации кадрового состава (количество и соотношение)	4
	2.1.3. Оплата труда и система мотивации	4
	2.1.4. Социальные программы для сотрудников	2
	2.1.5. Обучение и развитие сотрудников	1
2.2. Сведения о мероприятиях по охране труда, безопасности производства и качестве продукции (6)	2.2.1. Здоровье и безопасность	2
	2.2.2. Расходы по охране труда	1
	2.2.3. Безопасность продуктов и услуг компании для потребителя	3
2.3. Сведения об участии в реализации социальных и инфраструктурных проектов (10)	2.3.1. Финансирование в рамках экономического субъекта (расходы)	5
	2.3.2. Финансирование внешних проектов	3
	2.3.3. Участие в реализации государственных и региональных социальных программ	2
2.4. Социальные риски и платежи (4)	2.4.1. Риск возникновения социальных обязательств	2*
	2.4.2. Налоги	2
2.5. Взаимоотношения с заинтересованными сторонами (5)	2.5.1. Сведения о системе и направлениях коммуникации со стейкхолдерами	5
3. Корпоративное управление и ответственность бизнеса		39
3.1. Сведения о стратегии экономического субъекта и миссии (6)	3.1.1. Сведения о стратегии экономического субъекта (стратегии устойчивого развития)	4
	3.1.2. Сведения о миссии	1
	3.1.3. Сведения о реализации миссии	1
3.2. Сведения о корпоративном управлении (4)	3.2.1. Сведения о структуре капитала и акционерах (участниках)	1
	3.2.2. Дивидендная политика	1
	3.2.3. Состав совета директоров (др. органа управления)	1
	3.2.4. Сведения о системе внутреннего контроля и внутреннего аудита	1
3.3. Сведения о бизнес-модели (7)	3.3.1. Описание бизнес-среды и рынков	6
	3.3.2. Соблюдение целей устойчивого развития (ЦУР) при организации технологического процесса	1
3.4. Сведения о политиках и процедурах (9)	3.4.1. Сведения о политиках и процедурах	9
3.5. Сведения о рисках и возможностях (6)	3.5.1. Сведения об основных рисках и возможностях	6
3.6. Экономические характеристики (4)	3.6.1. Сведения о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам	1
	3.6.2. Наличие блокировок банковских счетов налоговыми органами	1
	3.6.3. Участие в системе государственных закупок	1
	3.6.4. Участие в арбитраже (истец/ответчик)	1
3.7. Цепочки поставок (3)	3.7.1. Сведения о контрагентах в рамках цепочек поставок	2
	3.7.2. Риски недобросовестных участников цепочки поставок	1

II. Уточнение объектов финансового учета в целях учета нефинансовых (ESG) индикаторов, принципов их идентификации и оценки.

Для учета нефинансовых (ESG) индикаторов, их потенциального влияния на показатели финансовой отчетности, а также внешнего воздействия со стороны самой компании в практике финансового учета традиционно используется ряд объектов бухгалтерского учета, таких как:

- инвестиции в основной капитал (внеоборотные активы);
- текущие затраты;
- прочие расходы;
- финансовые результаты;
- оценочные обязательства;
- оценочные резервы и обесценение;
- условные обязательства (учет на забалансовых счетах).

Вместе с этим активно развивается система дополнительных раскрытий и пояснений к формам годовой финансовой отчетности, создающих необходимый контекст в целях уточнения финансовых показателей, отраженных в самих формах отчетности.

Однако осуществляя учет ESG-факторов и их влияния на результаты деятельности компании, а также внешнего воздействия, сегодня сложно идентифицировать такие важные объекты, как «Природный капитал», «Социальный капитал» и «Инвестиции в человеческий капитал», поскольку в существующей системе учета они «растворены» в перечисленных выше объектах бухгалтерского учета и применяемых для этого счетах. Таким образом, полагаясь на результаты предыдущих исследований, а также собственные разработки, считаем целесообразным введение таких счетов бухгалтерского учета, как «Природный капитал» и «Инвестиции в человеческий капитал». Это можно осуществить без кардинальных изменений системы учета через механизм переквалификации части затрат из инвестиций и текущих на отдельные объекты «Природный капитал» и «Инвестиции в человеческий капитал» с использованием подходов интегрированных систем учета. Для реализации подобных предложений необходимо четко идентифицировать данные объекты. Например, «Человеческий капитал» с точки зрения подходов интегрированной отчетности представляет собой мотивационный, профессиональный, реляционный и когнитивный капитал. Среди обозначенных элементов человеческого капитала первые два являются объектами бухгалтерского учета, два последних в большей степени относятся к объектам управления, выступая огромными скрытыми резервами для повышения эффективности отдачи «человеческого капитала».

Предлагаем «Инвестиции в человеческий капитал» в целях финансового учета определять как вложения компании, включающие:

- текущие затраты на оплату труда, премирование, систему корпоративных наград и др. (мотивационный капитал);
- инвестиции в развитие кадрового потенциала – профессиональные компетенции и повышение квалификации, на подготовку и переподготовку кадрового потенциала (профессиональный капитал);
- расходы на охрану труда и промышленную безопасность.

При этом внутри самих счетов по аналогии с учетом «Финансовых вложений» следует выделять вложения сроком до 1 года и на срок более 1 года. Например, «Инвестиции в человеческий капитал» (на срок более 1 года) включают затраты на формирование кадрового резерва, затраты на длительные стажировки и обучение продолжительностью более года. «Инвестиции в человеческий капитал» (на срок менее 1 года) – это текущие затраты компании на оплату труда, премирование, регулярное повышение квалификации (в течение года).

В целях поставки прозрачного и системного учета ESG-факторов необходимо в разрезе каждого из них четко обозначить группы объектов бухгалтерского учета с указанием соответствующих балансовых/забалансовых счетов или типов раскрытия в пояснениях к отчетности. Для реализации данных предложений может использоваться разработанная автором группировка ESG-факторов.

1. Окружающая среда (экология) и климат (E-фактор)

1.1. Учет на балансовых счетах

1.1.1. «Природный капитал» как самостоятельный объект учета.

1.1.2. Экологические затраты:

- вложения компании на природоохранные мероприятия/инвестиции в основной капитал (основные средства, нематериальные активы, НИОКР, счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»);

- текущие затраты на охрану окружающей среды (текущие затраты, счета затрат 20-29);

- прочие расходы (прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»).

1.1.3. Экологические обязательства/экологические резервы, образованные в результате риска воздействия бизнеса на окружающую среду или окружающей среды на бизнес, в т.ч. воздействия климата (оценочные обязательства, сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»):

- обязательства по восстановлению окружающей среды;

- резервы на рекультивацию земель;

- обязательства по выводу объектов из эксплуатации/затопление объекта;

- обязательства по ликвидации активов;

- резервы на закрытие месторождений;

- обязательства по заполнению пустот и др. экологические резервы;

- экологические обязательства (оценочные обязательства) в результате климатического воздействия и др.

1.1.4. Экологические платежи за негативное воздействие (прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»):

- плата за негативное воздействие на окружающую среду;

- штрафы за нарушение экологического/природоохранного законодательства;

- сумма компенсации вреда (ущерба), причиненного окружающей среде, отдельным компонентам природной среды (земле, водным объектам, лесам, животному миру и др.).

1.1.5. Финансовые потери от воздействия компании на окружающую среду и окружающей среды на бизнес:

- прочие расходы (прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»),

- убытки (финансовые результаты, сч. 99 «Прибыли и убытки»).

1.2. Учет на забалансовых счетах – условные обязательства, образованные в результате риска воздействия бизнеса на окружающую среду или окружающей среды на бизнес

1.3. Раскрытие в пояснениях к финансовой отчетности в части экологических обязательств и климатических рисков (текстовое или табличное раскрытие; анализ чувствительности; сценарный анализ; модели оценки риска)

2. Человеческий капитал и социальная ответственность (S-фактор)

2.1. Учет на балансовых счетах

2.1.1. «Инвестиции в человеческий капитал» как самостоятельный объект учета (например, введение счета 06).

2.1.2. Социальные затраты на:

- различные виды компенсаций работникам (текущие затраты, счета затрат 20-29; прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»);

- социальные программы внутри самой компании (текущие затраты, счета затрат 20-29; прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»);

- социальные программы на уровне региона присутствия/социальные инвестиции (капитальные вложения, счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»; текущие затраты, счета затрат 20-29; прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»);

- социальную сферу и благотворительность (прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы», финансовые результаты, сч. 99 «Прибыли и убытки»).

2.1.3. Социальные обязательства/социальные резервы (возникающие вследствие ответственной социальной политики в отношении работников организации, сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»):

- перед работниками по различным компенсационным выплатам;

- по вознаграждениям работникам;

- по выплате вознаграждения по окончании трудовой деятельности/за выслугу лет;

- по пенсионному обеспечению;

- по переселению населения и др. социальные обязательства.

2.1.4. Налоги (текущие затраты, прочие расходы, финансовые результаты).

2.2. Учет на забалансовых счетах – условные обязательства, возникающие вследствие политики нивелирования рисков бизнеса от потенциальной потери работника – «удержание работников» и др.

2.3. Раскрытие в пояснениях к финансовой отчетности в части социальных обязательств и воздействия на человеческий капитал (текстовое или табличное раскрытие; анализ чувствительности; сценарный анализ; модели оценки риска и финансового ущерба от потери/увольнения сотрудника)

3. Корпоративное управление и ответственность бизнеса (G-фактор)

3.1. Учет на балансовых счетах

3.1.1. Суммы недоимки и задолженности по пеням и штрафам (прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»).

3.2. Учет на забалансовых счетах – условные обязательства в части потенциальных корпоративных рисков

3.3. Раскрытие в пояснениях к финансовой отчетности в части корпоративного управления и ответственности бизнеса:

- об основных рисках и возможностях (текстовое или табличное раскрытие, анализ чувствительности, сценарный анализ, модель оценки риска);

- о контрагентах в рамках цепочек поставок;

- об основных рисках недобросовестных участников цепочки поставок;

- о фактах коррупции и др.

III. Выявление и систематизация оптимальных механизмов и способов раскрытия финансовой и нефинансовой информации и обеспечения ее связанности между собой в различных форматах отчетности.

В целях создания оптимальных механизмов и способов раскрытия финансовой и нефинансовой информации и обеспечения ее связанности между собой в различных форматах отчетности (годовой отчет, финансовая отчетность, отчет об устойчивом развитии, ESG-отчет, интегрированный отчет) следует применять следующие *типы раскрытия информации*:

- «заявление»;

- контент-раскрытие;

- качественное раскрытие;

- количественное раскрытие;

- финансовое раскрытие (табл. 3).

Таблица 3. Типы раскрытия нефинансовой и финансовой отчетности компаний

		Виды публичной отчетности		
Тип раскрытия	Характеристика раскрытия	Годовой отчет	Финансовая отчетность	Отчет об устойчивом развитии/ESG-отчет/Интегрированный отчет
«Заявление»	Отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных	1) Отдельное упоминание	1) Отдельное упоминание в пояснениях к отчетности	1) Отдельное упоминание
Контент-раскрытие	Системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера	1) Описание политики в области рисков 2) Раскрытие информации о рисках, их воздействии и способах управления описательного характера 3) Классификация рисков 4) Раскрытие источников информации 1) Инструменты визуализации (графики, диаграммы) 2) Стресс-тестирование 3) Карта рисков 4) Метод анализа «Галстук-Бабочка» 5) SWOT-анализ 6) PEST-анализ 7) Модель GETS 8) Риск-аппетит 9) Раскрытие информации о рисках, их воздействии и способах управления (в табличной форме) описательного характера (со ссылкой на другие формы отчетности)	1) Текстовое (описательное) раскрытие в пояснениях к отчетности 2) Раскрытие источников информации в пояснениях к отчетности 3) Упоминание методов оценки риска в пояснениях к отчетности	1) Раскрытие информации о ESG-рисках, их воздействии и способах управления (в табличной форме) описательного характера 1) Инструменты визуализации влияния ESG-рисков (графики, диаграммы) 2) Стресс-тестирование в части влияния ESG-рисков 3) Раскрытие информации о ESG-рисках, их воздействии и способах управления (в табличной форме) описательного характера (со ссылкой на другие формы отчетности)
Качественное раскрытие	Системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера с применением аналитических и цифровых инструментов, визуализации и гиперссылок	1) Вероятность (%) наступления риска 2) Оценка степени (уровня) риска/определение уровня приемлемого риска 3) Интервалы возможных значений критерийных показателей/ранжирование 4) Балльная оценка 5) Анализ чувствительности 6) Сценарный анализ 7) «Дерево решений» 8) Построение моделей с использованием метода Монте-Карло	1) Модель оценки риска (в формах отчетности и пояснениях к отчетности) 2) Сценарный анализ (в формах отчетности и пояснениях к отчетности)	1) Сценарный анализ в отношении отдельных ESG-рисков
Количественное раскрытие	Измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых/относительных показателях (включая раскрытие за период: 1 год; 2 года; 3 года)	1) Конкретные финансовые значения, выраженные в денежном измерении	1) Стоимостная оценка отдельных объектов учета 2) Табличное раскрытие в пояснениях к отчетности 3) Анализ чувствительности 4) Сценарный анализ 5) Модель оценки риска	1) Конкретные финансовые значения, выраженные в денежном измерении в отношении отдельных ESG-факторов и рисков
Финансовое раскрытие	Измерение факта/события/действия в денежном выражении (включая раскрытие за период: 1 год; 2 года; 3 года)	1) Конкретные финансовые значения, выраженные в денежном измерении	1) Стоимостная оценка отдельных объектов учета 2) Табличное раскрытие в пояснениях к отчетности 3) Анализ чувствительности 4) Сценарный анализ 5) Модель оценки риска	1) Конкретные финансовые значения, выраженные в денежном измерении в отношении отдельных ESG-факторов и рисков

IV. Разработка универсальных типов связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности (годовой отчет/отчет об устойчивом развитии/финансовая отчетность).

Связанность направлена на облегчение взаимосвязей между показателями финансовой отчетности и годовым отчетом/отчетом об устойчивом развитии. Создание необходимых связей способствует повышению прозрачности корпоративной отчетности в целом.

Связанность может быть достигнута как с помощью количественной, так и качественной информации («количественная связь», «монетизация» (финансовая оценка) и «качественная связь»). Три этих подхода одинаково важны. Хотя количественная связь и монетизация предпочтительнее, качественная связь может быть полезной в случае, если другие способы недостижимы, а также для создания необходимого контекста для оценки количественных или финансовых показателей. Реализация механизма связанности возможна путем выявления «опорных точек», которые определяются как данные и/или информация (количественная, финансовая или качественная) и предлагают возможность установления связи (например, область совпадения) между финансовой отчетностью и отчетностью об устойчивом развитии. Следовательно, отсутствие идентифицированных опорных точек указывает на отсутствие потенциальной связи.

Решением по реализации принципа связанности, реальным для практического внедрения с учетом имеющихся информационных, технологических и финансовых ресурсов, является внедрение интеграционных механизмов по связанности данных нефинансовой отчетности (существенных тем/индикаторов/показателей) с показателями финансовой отчетности при помощи *связей четырех типов* [3].

1. *Прямая связь* характеризуется возможностью сопоставления информации об устойчивом развитии с показателями финансовой отчетности. Она существует, когда раскрытие информации об устойчивом развитии может быть непосредственно согласовано с информацией в системе бухгалтерского учета (например, через объекты бухгалтерского учета ESG-факторов). Для этих целей необходимо внедрить ряд следующих эффективных инструментов.

1.1. Использование объектов бухгалтерского учета на основе разработанной группировки ESG-факторов, что позволит делать перекрестные ссылки и видеть связь между финансовыми и нефинансовыми показателями.

1.2. Маркирование (окрашивание) конкретных статей доходов, расходов и др. объектов бухгалтерского учета, что позволит осуществлять группировку и систематизацию ESG-факторов по существенным темам и показателям, а также по видам капитала с целью обеспечения информационной прозрачности в отношении связи показателей финансовой отчетности и ESG-индикаторов, представленных в отчете об устойчивом развитии/интегрированном отчете.

1.3. Персонификация отдельных объектов бухгалтерского учета, связанных с отражением S-факторов и рисков (кадровый учет), что позволит провести связь между финансовыми и нефинансовыми показателями в рамках социальной ответственности бизнеса.

1.4. Формирование интегрированной концепции корпоративного учета и корпоративной отчетности, включающей систему отчетов, создающих в совокупности полноценное представление о различных аспектах деятельности компании с учетом информационных запросов пользователей и возможностей компании:

- отчет о финансовых показателях, включая показатели финансовой, статистической и налоговой отчетности;
- ESG-отчет;
- отчет о корпоративном управлении;
- отчет об устойчивом развитии и непрерывности деятельности;
- отчет о воздействии и создании ценности.

1.5. Введение системы риск-ориентированного учета. Для этого необходимо осуществить ряд действий, включающих [5]:

- формирование карты рисков (макро/отраслевые/индивидуальные);
- выявление 3-х типов наступления негативных событий: «определенность», «вероятная определенность (риск)» и «неопределенность»;
- расчет вероятности наступления риска и выявление 3-х зон риска в рамках «вероятной определенности»: «опасность (50%)», «подверженность (более 25%)», «уязвимость (менее 25%)».

С целью идентификации рисков и признания их в бухгалтерском учете принимаются во внимание два значения – финансовая существенность и существенность воздействия. Если информация в случае наступления негативных событий признается финансово существенной, то:

а) в условиях «вероятной определенности» (в зоне «уязвимости») или «неопределенности» информация об устойчивом развитии может быть обсуждена с заинтересованными сторонами (через различные каналы коммуникации) в контексте предстоящих воздействий, рисков и возможностей. Если риски, возможности и воздействия с точки зрения стейкхолдеров будут признаны реальными, они должны быть раскрыты в годовом отчете/управленческой отчетности/отчете об устойчивом развитии;

б) в условиях «определенности» и «вероятной определенности» (в зонах «опасности» и «подверженности») раскрываются:

- информация о моделях оценки (измерения) рисков;
- результаты потенциального воздействия с использованием счетов балансового учета (в зоне «опасности»);
- риски потенциального воздействия с использованием забалансового учета и через дополнительные раскрытия (в зоне «подверженности»).

в) в условиях «определенности» и «вероятной определенности» (в зонах «опасности» и «подверженности») «если допущения, сделанные компанией относительно будущего, имеют значительный риск привести к существенной корректировке балансовой стоимости активов и обязательств в течение следующего финансового года, МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации об этих допущениях, а также о характере и балансовой стоимости этих активов и обязательств. В бухгалтерском учете требуется признание оценочного или условного обязательства при определенной степени вероятности наступления данного риска» [1].

2. *Косвенная связь* возникает тогда, когда потенциальное влияние в будущем не может быть непосредственно измерено в текущем году или раскрыто в финансовой отчетности; характеризуется необходимостью соотносить раскрытие информации об устойчивом развитии (например, будущие инвестиции или расходы, анализ сценариев) с финансовой информацией, используемой для управления в целом (финансовое планирование, бюджетирование, план капитальных вложений и т. д.); может быть осуществлена через монетизацию нефинансовых показателей в отчете об устойчивом развитии и продемонстрирована как:

- анализ потенциальных финансовых последствий (в зоне опасности);
- модель оценки риска (в зоне подверженности);
- сценарный анализ развития событий (в зонах подверженности и уязвимости, а также в условиях неопределенности).

3. *Латентная связь* как элемент неявной связи, но при этом имеющей место быть, может реализовываться через инструменты сценарного анализа, анализа чувствительности, расчетов определенных индексов (индекса уникальности, индекса чувствительности, индекса лояльности и др.), а также качественных раскрытий в отчете об устойчивом развитии и непрерывности деятельности.

4. *Корреляционная связь* просматривается через возможности качественной увязки изменений нефинансовых индикаторов (ESG-факторов) с финансовыми показателями.

телями. Например, взаимосвязь финансовой и нефинансовой информации компанией SAP оценивается с помощью влияния выбранных нефинансовых показателей на операционную прибыль в денежном выражении. Так, с 2014 по 2018 г. SAP использовала такой метод, как линейный регрессионный анализ для документирования финансового влияния следующих четырех нефинансовых показателей:

- индекс культуры здоровья бизнеса;
- индекс вовлеченности сотрудников;
- индекс удержания сотрудников;
- выбросы углерода.

V. Реализация принципа связанности с использованием «сервисов третьих лиц»

Одним из альтернативных способов обеспечения связанности финансовых и нефинансовых показателей является взаимность отчетных показателей с данными, размещаемыми третьими лицами. В зависимости от статуса третьего лица можно выделить следующие типы сервисов [2]:

- а) сервисы, создаваемые государственными органами или при непосредственной поддержке государственных органов;
- б) сервисы, создаваемые саморегулируемыми профессиональными организациями;
- в) сервисы, создаваемые некоммерческими специализированными организациями, фондами;
- г) сервисы, создаваемые специализированными рейтинговыми агентствами или аналитиками фондового рынка;
- д) сервисы или источники официальной информации других третьих лиц.

Связанность данных с источниками из «сервисов третьих лиц» повышает степень уверенности заинтересованных пользователей в достоверности публичной информации, раскрываемой самими организациями (при условии соответствия раскрываемой нефинансовой информации и информации, содержащейся в «сервисах третьих лиц»). В качестве иллюстрации подобной практики примером может служить раскрытие информации в отчетности ПАО «Норникель» в части сведений об инцидентах, произошедших в период с 2019 по 2021 г. в экологической и социальных сферах. В случае отражения климатических рисков могут использоваться данные, содержащиеся в докладах по изменению климата (Шестой оценочный доклад (в 3-х ч.) Межправительственной группы экспертов по изменению климата (2021–2022 гг.) и Третий оценочный доклад Росгидромета об изменениях климата и их последствиях на территории Российской Федерации (2022 г.).

Пятое направление может стать одним из перспективных в будущем для создания глобальных связей между данными корпоративной отчетности и независимыми внешними источниками с целью повышения прозрачности отчетной информации.

Выводы

Взаимосвязь финансовой и нефинансовой информации, раскрываемой в различных форматах отчетности (годовой, интегрированной, финансовой, отчете об устойчивом развитии и др.), является ключевым условием формирования целостного представления о деятельности экономических субъектов в фокусе устойчивого развития, позволяя лучше понять связи между экологическими, социальными и финансовыми последствиями влияния внешних факторов и воздействий.

Действующими регламентами в области финансового учета, нефинансовой отчетности и сложившейся корпоративной практики предусмотрены возможности гармонизации и установления взаимосвязи между показателями финансовой отчетности и ESG-факторами, а также оценки влияния нефинансовых показателей на финансовую отчетность. Для реализации данных решений важно осуществить ряд последовательных шагов, включающих формирование качественного контента и определение необходимого поясняющего контекста, выявление ESG-факторов и рисков и значимости последствий их воздействия, приоритизацию тем раскрытия с учетом интересов стейкхолдеров, а также порядка признания в финансовом учете и типов раскрытия в отчетности.

Список источников

1. Булыга Р.П., Мельник М.В., Сафонова И.В. Проблемы финансовых измерений экологических и социальных факторов в публичной отчетности компаний // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2022. Т. 15, № 3(74). С. 202–218. DOI: 10.53914/issn2071-2243_2022_3_202.
2. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса: обзор действующих стандартов в фокусе ESG-регулирувания // Аудитор. 2022. № 7. С. 23–31. DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-7-23-31.
3. Сафонова И.В. Информационная прозрачность как базовая характеристика современной модели корпоративной отчетности // Самоуправление. 2023. № 2(135). С. 1069–1072.
4. Сафонова И.В. Концептуальные подходы формирования отдельных структурных элементов корпоративной отчетности // Аудиторские ведомости. 2023. № 2. С. 40–45. DOI: 10.17686/17278058_2023_2_40.
5. Сафонова И.В. Развитие риск-ориентированной системы учета в условиях неопределенности // Самоуправление. 2023. № 3(136). С. 51–54.
6. Сафонова И.В. Трансформация формата публичной отчетности в концепции информационной прозрачности деятельности экономических субъектов // Учет. Анализ. Аудит. 2023. Т. 10, № 4. С. 6–22. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-6-22.
7. Antheaume N. Valuing external costs – from theory to practice: implications for full cost environmental accounting // European Accounting Review. 2004. Vol. 13(3). Pp. 443–464. DOI: 10.1080/0963818042000216802.
8. Baxter T., Bebbington J., Cutteridge D. Sustainability assessment model: modelling economic, resource, environmental and social flows of a project. Edited by Henriques Adrian, Richardson Julie. The Triple Bottom Line – Does It All Add Up? // Earthscan. 2004. Pp. 113–120. DOI: 10.4324/9781849773348.
9. Baxter T., Bebbington J., Cutteridge D. The Sustainability Assessment Model (SAM) // Proceedings of the SPE International Conference on Health, Safety and Environment in Oil and Gas Exploration and Production. Conference held 20-22 March, 2002, Kuala Lumpur, Malaysia. Society of Petroleum Engineers, Richardson, Texas. 2002. Paper No. 83986-MS. Pp. 697–701.
10. Bebbington J., Brown J., Frame B. Accounting technologies and sustainability assessment models // Ecological Economics. 2007. Vol. 61(2-3). Pp. 224–236. DOI: 10.1016/j.ecolecon.2006.10.021.
11. Bebbington J., Frame R. Moving from SD reporting to evaluation: The sustainability assessment model // Chartered Accounting Journal of New Zealand. 2003. Vol. 82(7). Pp. 11–13.
12. Bebbington J., Gray R. An account of sustainability: failure, success and a reconceptualization // Critical Perspectives on Accounting. 2001. Vol. 12(5). Pp. 557–587. DOI: 10.1006/cpac.2000.0450.
13. Bebbington J., Larrinaga C. Accounting and sustainable development: An exploration // Accounting, Organizations and Society. 2014. Vol. 39(6). Pp. 395–413. DOI: 10.1016/j.aos.2014.01.003.
14. Bebbington J., Thomson I. Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing // Management Accounting Research. 2013. Vol. 24(4). Pp. 277–283. DOI: 10.1016/j.mar.2013.09.002.
15. Bebbington J., Unerman J. Achieving the United Nations Sustainable Development Goals // Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2018. Vol. 31(1). Pp. 2–24.
16. Cavanagh J.-A., Frame B., Lennox J. The sustainability assessment model (SAM): measuring sustainable development performance // Australasian Journal of Environmental Management. 2006. Vol. 13(3). Pp. 142–145. DOI: 10.1080/14486563.2006.9725127.
17. Frame B., Brown J. Developing post-normal technologies for sustainability // Ecological Economics. 2008. Vol. 65(2). Pp. 225–241. DOI: 10.1016/j.ecolecon.2007.11.010.
18. Frame B., O'Connor M. Integrating valuation and deliberation: the purposes of sustainability assessment // Environmental Science & Policy. 2011. Vol. 14(1). Pp. 1–10. DOI: 10.1016/j.envsci.2010.10.009.
19. Gasparatos A., El-Haram M., Horner M. The argument against a reductionist approach for measuring sustainable development performance and the need for methodological pluralism // Accounting Forum. 2009. Vol. 33(3). Pp. 245–256. DOI: 10.1016/j.acffor.2008.07.006.
20. Herbohn K. A full cost environmental accounting experiment // Accounting, Organizations and Society. 2005. Vol. 30(6). Pp. 519–536. DOI: 10.1016/j.aos.2005.01.001.
21. Lamberton G. Accounting for sustainable development – a case study of City Farm // Critical Perspectives on Accounting. 2000. Vol. 11(5). Pp. 583–605. DOI: 10.1006/cpac.2000.0475.
22. Nicholls J. Integrating financial, social and environmental accounting // Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. 2020. Vol. 11(4). Pp. 745–769. DOI: 10.1108/SAMPJ-01-2019-0030.
23. Rambaud A., Jacques R. Rapport du Projet de recherche ANC “Le capital: Analyse croisée comptable, économique et historique” // Autorité des Normes Comptables. 2020. HAL-02463082.
24. Rambaud A. Le modèle comptable CARE/TDL: Une brève introduction // Revue Française de Comptabilité. 2015. HAL-01253482.
25. Taïbi S., Antheaume N., Gibassier D. Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach // Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. 2020. Vol. 11(7). Pp. 1213–1243. DOI: 10.1108/SAMPJ-09-2017-0105.

References

1. Bulyga R.P., Melnik M.V., Safonova I.V. Problemy finansovykh izmerenij ekologicheskikh i sotsial'nykh faktorov v publichnoy otchetnosti kompanij [Problems of financial measurements of environmental and social factors in public reporting of companies]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2022;15-3(74):202-218. DOI: 10.53914/issn2071-2243_2022_3_202. (In Russ.).
2. Bulyga R.P., Safonova I.V. Audit biznesa: obzor dejstvuyushchikh standartov v fokuse ESG-regulirovaniya [Audit of Business: Overview of Current Standards in the Focus of ESG]. *Auditor = Auditor*. 2022;8(7):23-31. DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-7-23-31. (In Russ.).
3. Safonova I.V. Informatsionnaya prozrachnost' kak bazovaya kharakteristika sovremennoj modeli korporativnoj otchetnosti [Information transparency as a basic characteristic of the modern corporate reporting model]. *Samoupravlenie = Samoupravlenie*. 2023;2(135):1069-1072. (In Russ.).

4. Safonova I.V. Kontseptual'nye podkhody formirovaniya otdel'nykh strukturnykh elementov korporativnoj otchetnosti [Conceptual approaches to the formation of separate structural elements of corporate reporting]. *Auditorskije vedomosti = Audit Journal*. 2023;2:40-45. DOI: 10.17686/17278058_2023_2_40. (In Russ.)
5. Safonova I.V. Razvitie risk-orientirovannoj sistemy ucheta v usloviyakh neopredelennosti [Development of a risk-oriented accounting system in conditions of uncertainty]. *Samoupravlenie = Samoupravlenie*. 2023;3(136):51-54. (In Russ.)
6. Safonova I.V. Transformatsiya formata publichnoj otchetnosti v kontseptsii informatsionnoj prozrachnosti deyatel'nosti ekonomicheskikh sub"ektov [Public reporting format transformation in the concept of information transparency of the performane of economic entities]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(4):6-22. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-6-22. (in Russ.)
7. Antheaume N. Valuing external costs – from theory to practice: implications for full cost environmental accounting. *European Accounting Review*. 2004;13(3):443-464. DOI: 10.1080/0963818042000216802.
8. Baxter T., Bebbington J., Cutteridge D. Sustainability assessment model: modelling economic, resource, environmental and social flows of a project. Edited by Henriques Adrian, Richardson Julie. *The Triple Bottom Line – Does It All Add Up? Earthscan*. 2004:113-120. DOI: 10.4324/9781849773348.
9. Baxter T., Bebbington J., Catteridge D. The Sustainability Assessment Model (SAM). Proceedings of the SPE International Conference on Health, Safety and Environment in Oil and Gas Exploration and Production. Conference held 20-22 March, 2002, Kuala Lumpur, Malaysia. Society of Petroleum Engineers, Richardson, Texas. 2002: 697-701. Paper No. 83986-MS.
10. Bebbington J., Brown J., Frame B. Accounting technologies and sustainability assessment models. *Ecological Economics*. 2007;61(2-3):22-236. DOI: 10.1016/j.ecolecon.2006.10.021.
11. Bebbington J., Frame R. Moving from SD reporting to evaluation: The sustainability assessment model. *Chartered Accounting Journal of New Zealand*. 2003;82(7):11-13.
12. Bebbington J., Gray R. An account of sustainability: failure, success and a reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*. 2001;12(5):557-587. DOI: 10.1006/cpac.2000.0450.
13. Bebbington J., Larrinaga C. Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*. 2014;39(6):395-413. DOI: 10.1016/j.aos.2014.01.003.
14. Bebbington J., Thomson I. Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing. *Management Accounting Research*. 2013;24(4):277-283. DOI: 10.1016/j.mar.2013.09.002.
15. Bebbington J., Unerman J. Achieving the United Nations Sustainable Development Goals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2018;31(1):2-24.
16. Cavanagh J.-A., Frame B., Lennox J. The Sustainability Assessment Model (SAM): Measuring Sustainable Development Performance. *Australasian Journal of Environmental Management*. 2006;13(3):142-145. DOI: 10.1080/14486563.2006.9725127.
17. Frame B., Brown J. Developing post-normal technologies for sustainability. *Ecological Economics*. 2008;65(2):225-241. DOI: 10.1016/j.ecolecon.2007.11.010.
18. Frame B., O'Connor M. Integrating valuation and deliberation: the purposes of sustainability assessment. *Environmental Science & Policy*. 2011;14(1):1-10. DOI: 10.1016/j.envsci.2010.10.009.
19. Gasparatos A., El-Haram M., Horner M. The argument against a reductionist approach for measuring sustainable development performance and the need for methodological pluralism. *Accounting Forum*. 2009;33(3): 245-256. DOI: 10.1016/j.accfor.2008.07.006.
20. Herbohn K. A full cost environmental accounting experiment. *Accounting, Organizations and Society*. 2005;30(6):519-536. DOI: 10.1016/j.aos.2005.01.001.
21. Lamberton G. Accounting for sustainable development – a case study of City Farm. *Critical Perspectives on Accounting*. 2000;1(5):583-605. DOI: 10.1006/cpac.2000.0475.
22. Nicholls J. Integrating financial, social and environmental accounting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2020;11(4):745-769. DOI: 10.1108/SAMPJ-01-2019-0030.
23. Rambaud A., Jacques R. Rapport du Projet de recherche ANC "Le capital: Analyse croisée comptable, économique et historique". *Autorité des Normes Comptables*. 2020:HAL-02463082.
24. Rambaud A. Le modèle comptable CARE/TDL: Une brève introduction. *Revue Française de Comptabilité*. 2015:HAL-01253482.
25. Taïbi S., Antheaume N., Gibassier D. Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2020;11(7):1213-1243. DOI: 10.1108/SAMPJ-09-2017-0105.

Информация об авторе

И.В. Сафонова – кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Isafonova@fa.ru.

Information about the author

I.V. Safonova, Candidate of Economic Sciences, Leading Research Scientist, Professor, the Dept. of Audit and Corporate Reporting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation, Isafonova@fa.ru.

Статья поступила в редакцию 17.08.2023; одобрена после рецензирования 27.09.2023; принята к публикации 06.10.2023.

The article was submitted 17.08.2023; approved after reviewing 27.09.2023; accepted for publication 06.10.2023.

© Сафонова И.В., 2023