

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-6-17
УДК 336.717(045)
JEL C12, C51, L66, M21

Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. Часть 2

О.В. Ефимова^а, О.В. Рожнова^б

^{а, б} Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности организации и разработке стратегии в области климатических рисков. В первой части статьи основное внимание уделено анализу влияния этих рисков на показатели финансовой отчетности, требованиям к раскрытию информации в ней, актуальности отражения влияния изменения климата на бизнес, ее финансовые показатели и стратегию. Во второй части сформулированы ключевые положения по разработке стратегии гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области климатических рисков; а также рекомендации по подготовке раскрытий относительно взаимной обусловленности влияния изменений климата, деятельности компании и перспектив ее развития. Исследование предназначено государственным органам России, профессиональным международным организациям, занимающимся разработкой стандартов финансовой и нефинансовой отчетности, заинтересованным пользователям, а также экономическим субъектам, разрабатывающим внутренние стандарты учета и отчетности.

Ключевые слова: климатические риски; финансовая отчетность; финансовые последствия климатических рисков; раскрытия в финансовой отчетности; нефинансовая отчетность

Для цитирования: Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):6-17. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-6-17

ORIGINAL PAPER

The Strategy for Harmonizing Financial and Non-financial Reporting on Climate Risk Disclosures. Part 2

O.V. Efimova^а, O.V. Rozhnova^б

^{а, б} Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

ABSTRACT

The article is devoted to the harmonization of financial and non-financial reporting of the organization and the development of a strategy in the field of climate risks. In the first part of the article the main attention is paid to the analysis of the impact of these risks on the indicators of financial statements, the requirements for the disclosure of information, the relevance of reflecting the impact of climate change on the business, financial performance and the strategy. The second part formulates the recommendations for developing a strategy of harmonizing financial and non-financial reporting in the field of climate risks and for preparing disclosures regarding the interdependence of climate change impact and the company's activities. The study is intended for government agencies of the Russian Federation, professional international organizations involved in the development of financial and non-financial reporting standards, interested users, as well as economic entities that develop internal accounting and reporting standards.

Keywords: climate-related risks; financial reporting; financial consequences of climate-related risks; disclosures in financial statements; non-financial reporting

For citation: Efimova O.V., Rozhnova O.V. The strategy for harmonizing financial and non-financial reporting on climate risk disclosures. Part 2. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(4):6-17. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-6-17

ВВЕДЕНИЕ

Предлагаемый читателю материал является продолжением (второй частью) статьи, опубликованной в номере 3 за 2020 г. Он имеет преимущественно авторский рекомендательный характер. Для решения темы исследования выполнен анализ отечественной и зарубежной научной литературы; проведено критическое осмысление и сравнение концептуальных и методологических положений стандартов финансовой и нефинансовой отчетности и их реализации на практике экономическими субъектами [1–4].

ПОДХОДЫ К РАЗРАБОТКЕ СТРАТЕГИИ ГАРМОНИЗАЦИИ ФИНАНСОВОЙ И НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ КЛИМАТИЧЕСКИХ РИСКОВ

На основе применения принципов, моделей, методов и правил соответствующих стандартов для формирования отчетности; анализа результатов научных исследований, проведенных авторитетными в экономическом сообществе организациями по изучаемой теме [5–17], сформулированы подходы к разработке стратегии ее гармонизации в области климатических рисков, обсуждаемые далее. Исходя из актуальности проблемы, важности практической реализации рекомендаций, необходимости дальнейшего теоретического обоснования сделанных выводов, считаем необходимым продолжить научную дискуссию по вопросам соотношения финансовой и нефинансовой отчетности и предлагаем учетно-экономическому сообществу критически обсудить ряд высказанных авторских положений по рассматриваемой теме [18, 19].

Стратегия гармонизации. Поскольку главной целью данной стратегии является повышение уместности, достоверности (качества) и системности информации для пользователей о развитии предприятия в условиях климатических рисков, то в число ее основных задач входит увеличение (завоевание) доверия пользователей к отчетности в целом, демонстрация восприятия предприятием финансовой, так и нефинансовой отчетности как инструмента стратегического управления и важного способа коммуникации с пользователями, в том числе в результате:

- понимания руководством взаимосвязанности финансовых и нефинансовых аспектов деятельности, комплексного подхода к выстраиванию стратегических целей;

- привлечения и вовлечения заинтересованных сторон к сотрудничеству в области нивелирования климатических рисков и/или адаптации бизнес-модели к меняющимся условиям;

- обеспечения простоты работы с отчетностью, возможности быстрого перехода от общего к частному на любых уровнях детализации (от финансовых индикаторов к нефинансовым и наоборот), предоставления аргументированных пояснений, «дружелюбности» ее визуализации по отношению к пользователям;

- эффективности осуществления процесса формирования финансовой и нефинансовой отчетностей как взаимосвязанного целого.

Стратегия обеспечения гармонизации призвана создать единую структурную основу для информации о климатических рисках, позволяющую пользователю увидеть данный аспект деятельности предприятия в системе стратегических раскрытий. В числе ее основных задач:

- отражение влияния рисков такого типа на стратегию предприятия и выявление воздействия предприятия на окружающую среду;

- определение для пользователей всех областей деятельности компании, связанные с климатическими рисками, разработка соответствующего навигатора пользователя отчетности;

- аргументация необходимости применения технологий визуализации и цифровизации информации о климатических рисках и области их влияния;

- широкое использование данных информационных и рейтинговых агентств, с помощью которых пользователи могут получить актуальную информацию о климатических рисках отчитывающейся организации, а также ее конкурентов (например, данные Bloomberg и Thomson Reuters);

- характеристика современной ситуации в отношении управления климатическими рисками и подготовки отчетности о них (финансовой, нефинансовой, интегрированной); широты использованной для

Таблица 1 / Table 1

**Сравнительный анализ целей финансовой и нефинансовой отчетности /
Comparative analysis of the financial and non-financial reporting goals**

Тип отчетности / Type of reporting	Целевая направленность / Targeting
Концептуальные основы интегрированной отчетности (IR)	Предоставление информации поставщикам финансового капитала о том, как компании создают стоимость в краткосрочной и долгосрочной перспективе
Отчеты об устойчивом развитии, GRI	Информирование заинтересованных сторон о приоритетах, политике, программах и эффективности организации в области устойчивого развития
TCFD – рекомендации о влиянии изменений климата на финансовую устойчивость компании (Task Force on Climate-related Financial Disclosures)	Разработка рекомендаций по раскрытию и предоставлению информации инвесторам, кредиторам и страховым агентам о финансовых рисках, связанных с климатом
Международные стандарты финансовой отчетности, IFRS	Предоставление существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам информации, являющейся для них полезной при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов
Стандарты устойчивого развития Sustainability Accounting Standards (SASB)	Помощь компаниям, включенным в листинг на фондовых биржах, в раскрытии информации в соответствии с требованиями SEC по ESG аспектам, оказывающим наибольшее влияние на стоимость компании

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

этого информации и понимание вопросов, связанных с возможным воздействием их на экономику в целом и конкретные экономические субъекты;

- представление оценки последствий влияния климатических рисков на результаты деятельности и финансовое положение компании, исходя из существующих планов компании и их возможных изменений с учетом результатов сценарного анализа изменений климата;
- подготовка адресных раскрытий для инвесторов, работников, клиентов, экологов и других заинтересованных групп пользователей в отношении осуществляемой и планируемой на будущее деятельности в условиях нестабильности природных явлений.

Для изучения возможности и способов обеспечения гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности считаем необходимым выделить следующие направления исследования:

- фундаментальное научное изучение концептуальных основ обоих видов отчетности;
- анализ стандартов финансовой отчетности, затрагивающих (прямо или косвенно) вопросы представления в формах и в раскрытиях этой отчетности нефинансовых аспектов в целом и климатических рисков в частности;
- выявление содержательной взаимосвязи финансовой и нефинансовой информации, и на этой

основе разработка способов представления пользователям возможности отслеживания путей и результатов этого взаимодействия и поиск формы консолидированного отчета о климатических рисках;

- урегулирование проблемы согласования (содержания, формы, времени и т.п.) раскрытий о климатических рисках между стандартами финансовой и нефинансовой отчетности; предприятиями различной отраслевой принадлежности, а также отличающихся по иным признакам.

Результаты сравнительного анализа целей подготовки отчетности, заявленных в концептуальных основах различных стандартов финансовой и нефинансовой отчетности, представлены в *табл. 1*.

Сравнение целей различных отчетностей (*табл. 1*) показывает, что они не противоречат, а, скорее, дополняют друг друга, создавая общий информационный образ предприятия; соответственно их гармонизация возможна.

В *табл. 2* приведены результаты сравнительного анализа качественных характеристик типов отчетности и ее составляющих по действующим стандартам.

Сравнительный анализ принципов подготовки финансовой и корпоративной отчетности свидетельствует об их общности. Даже в тех случаях, когда конкретный принцип не был заявлен в концептуальных основах той или иной платформы (стандартах) разработки отчетности, косвенно он находит свое

Таблица 2 / Table 2

**Сравнение качественных характеристик концептуальных основ различных типов отчетности /
Comparison of the conceptual framework qualitative characteristics for different reporting types**

Характеристики / Features	IFRS	IIRC	GRI	SASB	TCFD
Вовлеченность стейкхолдеров, или отношения с заинтересованными сторонами		+	+	+	
Контекст устойчивого развития			+		
Существенность	+	+	+	+	+
Уместность	+	+	+	+	+
Правдивое представление	+				
Полнота	+	+	+	+	+
Надежность	+	+	+	+	+
Сопоставимость	+	+	+	+	+
Нейтральность	+	+	+	+	+
Проверяемость	+	+	+	+	+
Своевременность	+		+	+	+
Понятность	+	+	+	+	+
Стратегический фокус и ориентация на будущее		+			+
Связанность информации		+			

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

отражение. Так, принцип стратегической направленности и ориентации на будущее, не будучи отдельно прописанным в стандартах GRI, учитывается через требования раскрытия того, как отчитывающаяся компания интегрирует принципы устойчивого развития в стратегию. В значительной мере это касается требований раскрытия предполагаемого компанией порядка и способа удовлетворения информационных требований заинтересованных сторон в условиях меняющегося климата и связанных с этим рисков.

Влияние климатических рисков на важнейшие показатели финансовой отчетности иллюстрирует рисунок.

В целях выявления наличия в стандартах МСФО требований по использованию или представлению информации в финансовой отчетности, имеющей отношение к экологии, был проведен анализ. Результаты исследования структурированы по трем направлениям оценки экономических субъектов: финансовое положение (табл. 3), результаты деятельности (табл. 4), движение денежных потоков (табл. 5).

Как следует из данных анализа, представленных в комплексе табл. 3–5, действующие стандарты финансовой отчетности уже в существующем виде имеют



Рис. / Fig. Влияние рисков изменения климата на показатели финансовой отчетности / The impact of climate change risks on financial statements

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 3 / Table 3

Анализ влияния климатических рисков на финансовое положение /
The impact of climate-related risks on the financial position

Стандарт МСФО / IFRS Standards	Положения стандарта / Standard requirements	Основания для раскрытия информации / The reasons for Disclosure
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Запасы отражаются в балансе по наименьшей из чистой стоимости продажи и себестоимости	На снижение чистой стоимости продажи запасов влияют изменения климата. Например, в результате теплой зимы в Москве в 2019–2020 гг. объемы продаж зимних товаров резко снизились и цены на них во многих случаях упали ниже себестоимости. Это привело к убыткам от обесценения запасов
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Выбор учетной политики основан на представлении пользователям уместной информации	В условиях изменения климата уместной, т.е. пытающейся помочь пользователю сделать прогноз (определить правильность ранее сделанных прогнозов), целесообразно считать всю информацию, затрагивающую деятельность в области экологии, в том числе связанную с изменением климата
МСФО 16 (IAS) «Основные средства»	а) Затраты на ликвидацию объектов основных средств включаются в их первоначальную стоимость; б) срок полезного использования объектов основных средств устанавливается самой компанией и зависит от: продолжительности времени, в течение которого, как ожидается, актив будет доступен для использования; или количества единиц продукции (или аналога), которое компания ожидает к получению от использования актива. Для оценки этого срока применяется профессиональное суждение, основанное на опыте работы с подобными объектами. Срок зависит от предполагаемой полезности для компании актива, от времени, когда будут потреблены заключенные в нем будущие выгоды. Земля не амортизируется, так как срок ее полезного использования не ограничен. Величина стоимости земли, возникшая в связи с затратами на демонтаж имевшихся не ней объектов, и восстановления окружающей среды амортизируется в течение периода получения выгод от подобных затрат	а) Одновременно с капитализируемыми затратами у компании возникает обязательство, и далее ежегодно будут возникать процентные расходы. Предприятие не заинтересовано в признании подобных затрат даже в виде капитализации их первоначальной дисконтированной стоимости. В то же время достаточно часто эти затраты связаны с областью экологии, в том числе проблемой изменения климата; б) компания будет учитывать только выгоды, но не принимать во внимание экологический вред, в том числе нанесение ущерба климату. Целесообразно, чтобы хотя бы в раскрытиях содержалось требование к компании предоставлять информацию о том, как она учитывала при установлении срока полезного использования экологические факторы. Например, объект может работать и приносит выгоды, однако после определенного времени работы его использование наносит непоправимый ущерб климату, что может выясниться в процессе эксплуатации и не известно заранее. Пользователи должны видеть заключения независимых экспертов по таким вопросам в отчетности с указанием их фамилий (репутационный риск экспертов является в данном случае страховкой от искажения информации). Необходимы также заключения экспертов (ученых-экологов) по экономическим срокам использования земли. Изменение климата приводит к ограничениям на ее использование [от заражений, невозможности использования в обычно характерных для нее видах деятельности (изменение климата не позволяет, например, выращивать определенные культуры, животных, изменять логистику) до ее полного уничтожения (в результате стихийных бедствий)]. В раскрытии таких ограничений компания не заинтересована, так как они могут привести к ее обесценению или к возникновению ограниченного срока использования земли и ее амортизации. К тому же правила МСФО 16 требуют таких расчетов только в случае включения в стоимость земли затрат на восстановление окружающей среды. Таким образом, в связи с экологическими проблемами, в том числе с изменением климата, могут возникнуть следующие показатели и события в отношении объектов основных средств: определение срока полезной службы и его резкое изменение (или его появление); уровень экологической чистоты объекта; предусмотренные и включенные в его первоначальную стоимость затраты на его чистую утилизацию и их изменение; обесценение объекта основных средств; изменение особенностей потребления будущих экономических выгод от него, снижение его ликвидационной стоимости. Соответственно, целесообразно в МСФО 16 установить требование к акцентированию внимания пользователей на изменениях в перечисленных показателях и событиях или суждениях при их определении, которые связаны с областью экологии и изменениями климата
МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства»	Оценочные обязательства, вызванные обязывающими событиями, связанными с экологической областью, в том числе с климатическими изменениями	В случае начисления оценочных обязательств, обусловленных обязывающими событиями, связанными с областью экологии, требуются соответствующие раскрытия и ссылки на нефинансовую отчетность. Целесообразен анализ изменения оценочных обязательств из-за причин, связанных не только с экологией в целом, но конкретно с климатическими рисками (в результате пересмотра расчетных оценок, сроков возникновения затрат). Требуется раскрытие условных обязательств, связанных с областью экологии, в том числе с изменениями климата, которые в связи с климатическими рисками в настоящее время могут получить широкое распространение, поэтому требуются ссылки на нефинансовую отчетность. Уместным представляется сравнение случаев оценочных обязательств (в области экологии и изменения климата) с соответствующими обязательствами других организаций в этой же отрасли, регионе)

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 4 / Table 4

**Анализ влияния климатических рисков на финансовые результаты
деятельности / The impact of climate-related risks on the financial results**

Стандарт МСФО / IFRS Standards	Положения стандарта / Standard requirements	Основания для раскрытия информации / The reasons for Disclosure
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	Приветствуются дополнительные раскрытия, в числе которых (при упоминании основных факторов, обуславливающих финансовые результаты организации): изменения внешних условий функционирования; принимаемые компанией ответные меры; а также инвестиционная политика для поддержания и улучшения финансовых результатов. В стандарте признается факт подобных раскрытий многими компаниями, а также раскрытий ресурсов, не признаваемых в ОФП	Правила стандарта поощряют компании к раскрытию влияния внешних факторов на финансовые результаты, одним из таких факторов является изменение климата. Как аномально теплая зима в Москве 2019–2020 гг., так и пандемия может оказать значительное влияние на ухудшение результатов многих российских организаций в связи вынужденными приостановками деятельности или снижением ее объемов
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Вопросы экологии, в том числе изменения климата, в стандарте не затрагиваются, но они важны для оценки результатов деятельности организаций	Целесообразно раскрытие информации о договорах на продукцию, производимую при помощи экологически чистых технологий; экологически чистой выручке (доле такой выручки в общем объеме продаж). Важной представляется информация об убытках, полученных в результате реализации климатических рисков
МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», «МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»	Вопросы экологии, в том числе изменения климата, в стандарте не затрагиваются	Целесообразно раскрытие деятельности Группы в экологической области, в том числе управление климатическими рисками, и распределение видов деятельности в области экологии между входящими в ее состав предприятиями. Важен подход к результатам деятельности Группы как к результатам единой экосистемы, решающей собственные экологические проблемы (в том числе каждого своего члена), а также региона присутствия или региона продаж. На основе оценки совместной деятельности ее предприятий возможна оценка таких результативных показателей, как уровень экологической чистоты Группы, вклад каждого члена в общую экосистему; показатели, позволяющие оценить снижение климатических рисков в итоге их общей деятельности. Отдельно должна сообщаться информация о компаниях специального назначения, созданных для решения общих экологических проблем (например, для управления климатическими рисками)

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

основу для устранения информационного вакуума в вопросах решения экологических проблем экономическими субъектами и управления климатическими рисками. Однако в них отсутствуют указания на необходимость использования такой информации при формировании финансовой отчетности или ее раскрытия, а также на целесообразность ссылок на соответствующие раскрытия в нефинансовой отчет-

ности. Составители стандартов пока не воспринимают финансовую отчетность в контексте нефинансовых рисков; соответственно такое восприятие отсутствует и у многих предприятий. Последнее приводит к потере реальности и полезности отражаемых сведений в финансовых отчетах и недоверию к их показателям со стороны пользователей, поскольку инвесторы и другие стороны заинтересованы в получении полной кар-

Таблица 5 / Table 5

Анализ влияния климатических рисков на денежные потоки /
The impact of climate-related risks on cash flows

Стандарт МСФО / IFRS Standards	Положения стандарта / Standard requirements	Основания для раскрытия информации / The reasons for Disclosure
МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	Вопросы экологии, в том числе изменения климата, в стандарте специально не рассматриваются	В каждом виде деятельности (операционная, инвестиционная, финансовая) пользователям может быть представлена информация о денежных потоках, связанных с экологической деятельностью в целом, так и в области изменения климата, например кредиты на управление климатическими рисками (финансовая деятельность). По основной деятельности могут быть показаны штрафы, оплачиваемые организацией в области экологии; по инвестиционной деятельности отражаются приобретения оборудования, техники, нематериальных активов: а) имеющие непосредственную связь с деятельностью в области экологии в целом и изменениями климата в частности; б) предназначенные для экологической деятельности; в) являющиеся экологически чистыми, снижающими климатические риски
МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»	Вопросы экологии, в том числе изменения климата, в стандарте не затрагиваются	Доходный метод требует учета экологических, в том числе климатических аспектов. Для определения справедливой стоимости этим методом требуется расчет генерируемых использованием актива денежных потоков. Денежные потоки учитывают экологическую характеристику актива и включенные в его использование климатические риски

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

тины рисков для их учета и интеграции в механизм принятия решений.

ОБОСНОВАНИЕ СОДЕРЖАТЕЛЬНОЙ ВЗАИМОСВЯЗИ ФИНАНСОВОЙ И НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ЦЕЛЯХ ИХ ГАРМОНИЗАЦИИ

Проведенное нами исследование позволило сформулировать ряд ключевых положений для разработки стратегии гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности. Исходя из необходимости при гармонизации соединять информацию, иногда имеющую значительно отличающиеся характеристики (например, единицы измерения), в первую очередь необходимо определить принципы, которые могут быть положены в основу столь непростой консолидации. Для научного обсуждения предлагаем следующий перечень возможных принципов гармонизации с их кратким пояснением:

1. Актуальность/своевременность — отражение значимых, с позиций последствий, рисков в свете последних событий, требующих своевременной, в некоторых случаях немедленной реакции компании на существующие и предполагаемые климатические риски, а также их влияние на различные стороны деятельности предприятия, включая финансовые показатели, условия договоров, ковенанты и т.д.

2. Многоступенчатая детализация — представление пользователю возможности свободного перехода по ссылкам, получить детализированную, логически непротиворечивую, взаимодополняющую, релевантную информацию по интересующему его вопросу.

3. Всеобщая взаимосвязанность — априорная аксиома наличия взаимного влияния друг на друга климатических рисков и всех событий и явлений внутренних и внешних, исходя из которой производится выделение наиболее важных факторов и их привязка к показателям финансовой отчетности и наоборот; раскрытие на этой основе общей картины взаимных связей для климатических рисков и результатов проведенного в области этих рисков анализа чувствительности.

4. Стратегический фокус и ориентация на будущее — анализ воздействия климатических рисков на стратегическое развитие компании и план действий на длительную перспективу в случае их проявления.

5. Сценарный анализ — рассмотрение нескольких ситуационных вариантов, минимум четырех: оптимистичный, наиболее вероятный, пессимистичный и самый критичный. При этом никогда не исключается самый невозможный (парадоксальный) вариант в связи с климатическими рисками).

6. Взвешенный подход к оценке существенности — в отношении климатических рисков даже несущест-

Таблица 6 / Table 6

**Информационное представление (раскрытие) риска эпидемии /
Information presentation (disclosure) of the epidemic risk**

Нефинансовая отчетность / Non-financial reporting	События / Events	Финансовая отчетность / Financial reporting
1. Оценка риска: сильный, средний, слабый	1. Данные для оценки риска, их сбор и обработка, оценка риска = затраты на информацию	1. Расходы; убыток
2. План превентивных действий, включающий как затраты на минимальный запас средств защиты, так и вакцинацию сотрудников и т.п.	2. Разработка превентивного плана действий: а) затраты на разработку плана; б) сумма затрат на превентивные действия	2. а) расходы; убыток б) расходы; оценочное обязательство
3. Сообщение о действиях по плану	3. а) действия по плану, т.е. несение затрат, для которых было образовано оценочное обязательство; б) благотворительность на медицину, включая добровольные затраты на исследования в области медицины; медицинское обеспечение работников, затраты на чистоту, уборку	3. а) оценочное обязательство (уменьшение); оплата/денежные средства (уменьшение) б) расходы; оплата/денежные средства (уменьшение)
4. Сообщения об актуальности или изменении плана	4. а) мониторинг плана в зависимости от мониторинга риска; б) изменение требующейся суммы затрат (при необходимости)	4. а) расходы; убыток б) расходы/доходы; оценочное обязательство (увеличение/уменьшение)
5. Информирование об эпидемии и действиях по плану и сверхплана, его изменении	5. Эпидемия: а) затраты на работы по плану в условиях эпидемии; б) затраты сверх плана; в) затраты на поиск новых решений — корректировка плана или создание нового; г) затраты по плану, на которые не создавалось оценочное обязательство [операционные убытки от прекращения (уменьшения объемов) деятельности; убытки от обесценения активов; затраты на выполнение ковенант; затраты на помощь работникам, оплату; затраты на не предусмотренные планом превентивных действий технологии работы в условиях эпидемии; затраты на организацию профилактики — нераспространения эпидемии на предприятии; затраты на средства защиты в условиях эпидемии; на непредусмотренные планом действия при эпидемии; затраты на переход на другие условия работы, разработку новых планов деятельности; перемещение производств; приобретение новых технологий; переобучение сотрудников и т.д.	5. а) оценочное обязательство (уменьшение); оплата действий / денежные средства (уменьшение); б) расходы; убыток в) расходы; убыток / расходы; оценочное обязательство

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

венное изначально событие, к примеру распространение живыми существами загрязненных веществ, результатов деятельности человека, может привести к катастрофическим последствиям в долгосрочной перспективе.

7. Ответственность — бизнес отвечает за безопасность общества в целом и климат, за эффективность деятельности по управлению или адаптации к кли-

матическим рискам, при этом главным заинтересованным лицом и ответственной стороной становится все человечество.

8. Разумная взвешенность / баланс сил и ответственности — отвечая за изменения климата в целом, компания разумно оценивает зону своей прямой и косвенной ответственности и действует на основе планов реально возможных и обоснованных действий.

9. Постоянное совершенствование качества информационного отображения и способов конвертируемости данных — преобразование финансовой информации в нефинансовые причины и аспекты деятельности; трансформация нефинансовых данных в финансовые показатели; поиск новых вариантов гармонизации за счет совершенствующихся технологий.

10. Разумный скептицизм — подготовка отчетности высокого качества, удовлетворение информационных запросов пользователей требуют поиска новых форм представления данных, проверки полезности отчетной информации для заинтересованных сторон, тестирования ее «на обесценение» в ближайшем будущем и в долгосрочной перспективе.

Мы признаем, что одновременное выполнение всех принципов не всегда возможно. В постоянно меняющихся условиях компания должна найти баланс, например между двумя принципами — ответственность и разумность, и действовать на основе обстоятельного анализа ситуации. В разных ситуациях, в разные периоды своего развития, состояния экономики возможно принятие решения в пользу разных принципов. Один принцип может дополнять другой или два принципа могут рассматриваться в совокупности, например, конвертируемость должна рассматриваться в совокупности с дальноразностью.

В качестве основных элементов гармонизированной отчетности можно принять те, которые уже присущи финансовой отчетности: активы (экономические ресурсы), обязательства, капитал, доходы, расходы, при этом следует расширить список элементов, включив в него такие, как результат, денежные потоки, риски. Не менее важным, как показало исследование, является выбор метода гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности. Наиболее обоснованными с теоретических и практических позиций являются:

- балансирование между информацией всегда традиционно при составлении отчетности разного вида. В нашем случае гармонизация отчетности предполагает соблюдение баланса финансовых и нефинансовых раскрытий, а сам отчет не должен быть слишком асимметричным в информационном аспекте;

- интегрированное мышление и взаимное обогащение раскрываемой информации, предполагающее, что в результате гармонизации возникают новые знания об экономическом субъекте, устойчивости его бизнес-модели в условиях климатических рисков;

- профессиональное суждение — это суждение руководства относительно стратегии адаптации деятельности компании к климатическим рискам

(на основе экспертных заключений, мнений и выводов широкого круга специалистов различных областей знаний, в том числе специалистов по климату);

- сравнительный анализ — представление возможности пользователю увидеть несколько сценариев и вариантов развития событий и их последствий, проявляющихся в виде воздействий на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки, в том числе в сравнении с компаниями-конкурентами.

Проведенное исследование продемонстрировало нерешенность проблемы согласования раскрытий по содержанию, форме и во времени. К ее решению должны быть привлечены различные специалисты не только из области учета и финансов, но и производства конкретной продукции, информационных технологий, дизайна, визуализации, связей с пользователями отчетности, а также специалистов в конкретной области нефинансовой отчетности, например биологов, медиков, химиков, физиков и т.п. В качестве иллюстрации в табл. 6 представлен пример отражения информации о последствиях влияния эпидемии в гармонизированной отчетности. Анализируя ее, пользователь получает возможность видеть, какая финансовая и нефинансовая информация характеризует это событие, какая может быть им дополнительно получена для понимания действий компании по влиянию на финансовое положение и общие результаты деятельности.

ВЫВОДЫ

Гармонизация финансовой и нефинансовой отчетности становится необходимой для экономического субъекта, так как все решения руководством принимаются на основе совокупной информации — финансовой и нефинансовой, эти виды информации не конкурируют между собой, а являются единым целым.

Эволюция развития принципов и правил (стандартов) формирования финансовой отчетности перешла в стадию, требующую акцента на раскрытиях, т.е. объяснениях причин выбора различных вариантов отбора и способов получения и обработки первичной информации; трактовки и методов расчета показателей; оценки вероятности наступления различных событий и влияния их на те или иные объекты учета; использования методов ситуационного анализа. Разработчиками стандартов отчетности признано обесценение финансовой информации без ее подготовки в свете нефинансовой информации.

Технический прогресс достиг такого уровня развития, что любая информация в режиме онлайн мо-

жет быть моментально доведена до сведения любого человека и экономического субъекта. Цифровизация, автоматизация, роботизация создали все условия для гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности. При этом область климатических рисков наиболее ярко и наглядно демонстрирует возможности для решения этой проблемы.

В настоящее время климатические риски в основном обсуждаются вне финансовой отчетности. Однако в концептуальных основах МСФО отмечено, что внешние факторы (отрасль, в которой работает предприятие, ключевые риски и ожидания инвесторов) являются важными для принятия решений, что делает такую информацию существенной и обуславливает необходимость ее раскрытия при подготовке финансовой отчетности независимо от возможности количественной оценки.

Учитывая заявления инвесторов о важности рисков, связанных с изменением климата для принятия решений, требование раскрытия существенной информации означает, что организации больше не могут считать климатические риски аспектами корпоративной социальной ответственности и, следовательно, должны рассматривать их в контексте финансовой отчетности (по крайней мере, это касается предприятий определенных отраслей).

Организации, подготавливающие и выпускающие финансовую отчетность, должны учитывать необходимость понимания инвесторами и иными заинтересованными сторонами того, как возникающие риски, включая климатические, могут повлиять на количественную оценку показателей финансовой отчетности. В случаях, когда данная информация признается заинтересованными сторонами существенной, она должна найти отражение в отчетности в части раскрытий сведений о применяемых учетных оценках, допущениях, сделанных для оценки потенциального обесценения активов и определения справедливой стоимости.

Для исследуемой проблемы гармонизации необходимы значительные и комплексные научные

исследования, одной из отправных точек которых могут послужить предложения, сделанные в статье по разработке стратегии гармонизации (на примере информации о климатических рисках).

Результаты исследования доказывают необходимость обоюдного анализа: не только влияния компании на окружающую среду, но и изменения климата на компанию.

Работа над гармонизацией отчетности (по крайней мере, в наиболее актуальных для компании областях, а сейчас климатические риски являются именно такой областью для всех экономических субъектов) должна проводиться комплексно:

- научным сообществом, включая широкий круг представителей различных наук, на теоретическом и концептуальном уровнях;
- разработчиками стандартов (финансовой и нефинансовой отчетности) на уровне работы по преобразованию стандартов для целей гармонизации;
- экономическими субъектами на уровне разработки и внедрения внутренних стандартов [на основе регламентирующих стандартов и допустимого выхода за их рамки, в целях достижения экспериментальным путем (ориентируясь на обратную связь) лучшей практики удовлетворения информационных запросов пользователей].

Дальнейшие направления исследований (в том числе в области климатических рисков) должны привести к разработке строгой научной концепции гармонизированной отчетности, найти новые способы представления информации, соответствующие возможностям современных технологий и повышающие эффективность восприятия пользователями информации. Представленные в статье результаты исследования должны заинтересовать отечественные и международные организации, государственные органы России, связанные с разработкой стандартов корпоративной отчетности, а также экономические субъекты при разработке ими внутренних стандартов учета и отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Hassan A., Ibrahim E. Corporate environmental information disclosure: Factors influencing companies' success in attaining environmental awards. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2012;19(1):32–46. DOI: 10.1002/csr.278
2. Jose A., Lee S.M. Environmental reporting of global corporations: A content analysis based on website disclosures. *Journal of Business Ethics*. 2007;72(4):307–321. DOI: 10.1007/s10551-006-9172-8
3. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: исторический аспект. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;374(32):41–50.
4. Edgley C., Jones M. J., Atkins J. The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*. 2014;47(1):1–18. DOI: 10.1016/j.bar.2014.11.001

5. Рожнова О.В. Направления анализа проблемы адаптации бухгалтеров к работе в условиях цифровой экономики. *Аудит*. 2018;(12):27–30.
6. Jones M. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*. 2010;34(2):123–138. DOI: 10.1016/j.accfor.2010.03.001
7. Marsat S., Williams B.D. Does the market value social pillar? *SSRN Electronic Journal*. 2014. DOI: 10.2139/ssrn.2419387
8. Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. Commitment to corporate social responsibility measured through global reporting initiative reporting: Factors affecting the behavior of companies. *Journal of Cleaner Production*. 2014;(81):244–254.
9. Qiu Y., Shaikat A., Tharyan R. Environmental and social disclosures: Link with corporate financial performance. *The British Accounting Review*. 2014;48(1):102–116. DOI: 10.1016/j.bar.2014.10.007
10. Еремеева О.С. Бухгалтерский экологический учет в системе теорий бухгалтерского учета. *Аудиторские ведомости*. 2016;(7):37–42.
11. Richard J., Altukhova Yu.V. Proposals on reforming the fundamental principles of the enterprise, joint-stock company and social interest through environmental accounting (part 1). *International Accounting*. 2017;20(22):1318–1335. DOI: 10.24891/ia.20.22.1318
12. Trotman A.J., Trotman K.T. Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2015;34(1):199–230. DOI: 10.2308/ajpt-50675
13. Moser D.V., Martin P.R. A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting. *The Accounting Review*. 2012;87(3):797–806. DOI: 10.2308/accr-10257
14. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;304(10):2–15.
15. Ивашковская И.В. Развитие стейкхолдерского подхода в методологии финансового анализа: гармоничная компания. *Корпоративные финансы*. 2011;19(3):59–70.
16. Кузубов С.А., Даниленко Н.И., Демчук О.Н. Корпоративная социальная ответственность как предмет исследования в бухгалтерском учете. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;359(17):48–61.
17. Gamerschlag R., Moller K., Verbeeten F. Determinants of voluntary CSR disclosure: Empirical evidence from Germany. *Review of Managerial Science*. 2011;5(2):233–262. DOI: 10.1007/s11846-010-0052-3
18. Efimova O., Rozhnova O. The corporate reporting development in the digital economy. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):71–80. DOI: 10.1007/978-3-030-02351-5
19. Ефимова О.В. Развитие инструментария финансового анализа и его информационного обеспечения для целей обоснования принимаемых решений. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):12–20.

REFERENCE

1. Hassan A., Ibrahim E. Corporate environmental information disclosure: Factors influencing companies' success in attaining environmental awards. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2012;19(1):32–46. DOI: 10.1002/csr.278
2. Jose A., Lee S.M. Environmental reporting of global corporations: A content analysis based on website disclosures. *Journal of Business Ethics*. 2007;72(4):307–321. DOI: 10.1007/s10551-006-9172-8
3. Malinovskaya N.V. Integrated reporting: Historical aspect. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;374(32):41–50. (In Russ.).
4. Edgley C., Jones M.J., Atkins J. The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*. 2014;47(1):1–18. DOI: 10.1016/j.bar.2014.11.001
5. Rozhnova O.V. Directions of the analysis of the adaptation problem of accountants to the functioning in the digital economy. *Audit = Audit*. 2018;(12):27–30. (In Russ.).
6. Jones M. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*. 2010;34(2):123–138. DOI: 10.1016/j.accfor.2010.03.001
7. Marsat S., Williams B.D. Does the market value social pillar? *SSRN Electronic Journal*. 2014. DOI: 10.2139/ssrn.2419387

8. Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. Commitment to corporate social responsibility measured through global reporting initiative reporting: Factors affecting the behavior of companies. *Journal of Cleaner Production*. 2014;(81):244–254.
9. Qiu Y., Shaukat A., Tharyan R. Environmental and social disclosures: Link with corporate financial performance. *The British Accounting Review*. 2014;48(1):102–116. DOI: 10.1016/j.bar.2014.10.007
10. Ereemeeva O.S. Environmental accounting in the system of accounting theories. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2016;(7):37–42. (In Russ.).
11. Richard J., Altukhova Yu.V. Proposals on reforming the fundamental principles of the enterprise, joint-stock company and social interest through environmental accounting (part 1). *International Accounting*. 2017;20(22):1318–1335. DOI: 10.24891/ia.20.22.1318
12. Trotman A.J., Trotman K.T. Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2015;34(1):199–230. DOI: 10.2308/ajpt-50675
13. Moser D.V., Martin P.R. A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting. *The Accounting Review*. 2012;87(3):797–806. DOI: 10.2308/accr-10257
14. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. Integrated reporting: The issues of formation and analysis. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;304(10):2–15. (In Russ.).
15. Ivashkovskaya I.V. Development of the stakeholder approach in the methodology of financial analysis: A harmonious company. *Korporativnye finansy = Corporate Finance*. 2011;19(3):59–70. (In Russ.).
16. Kuzubov S.A., Danilenko N.I., Demchuk O.N. Corporate social responsibility as the subject of research in accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;359(17):48–61. (In Russ.).
17. Gamerschlag R., Moller K., Verbeeten F. Determinants of voluntary CSR disclosure: Empirical evidence from Germany. *Review of Managerial Science*. 2011;5(2):233–262. DOI: 10.1007/s11846-010-0052-3
18. Efimova O., Rozhnova O. The corporate reporting development in the digital economy. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):71–80. DOI: 10.1007/978-3-030-02351-5
19. Efimova O.V. Development of tools for financial analysis and its information support for the purposes of substantiating decisions. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*. 2019;15(3):2–20. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ольга Владимировна Ефимова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
Oefimova@fa.ru

Ольга Владимировна Рожнова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
ORozhnova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Olga V. Efimova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
Oefimova@fa.ru

Olga V. Rozhnova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
ORozhnova@fa.ru

Статья поступила в редакцию 15.04.2020; после рецензирования 27.04.2020; принята к публикации 12.05.2020.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 15.04.2020; revised on 27.04.2020 and accepted for publication on 12.05.2020.
The authors read and approved the final version of the manuscript.