

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI:10.26794/2408-9303-2022-9-4-57-67  
УДК 657(045)  
JEL M21, M41

## Стандартизация раскрытия информации в нефинансовой отчетности коммерческих организаций

И.В. Алексеева, Е.С. Попова

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблеме стандартизации формирования нефинансовой отчетности российских коммерческих организаций, так как постоянно растущие запросы стейкхолдеров требуют от них оптимального раскрытия информации обо всех аспектах их деятельности. **Цель** данной работы – развитие современных направлений стандартизации раскрытия информации в нефинансовой отчетности отечественных компаний. Задача исследования заключается в анализе международных стандартов раскрытия нефинансовой отчетности и возможности их применения для ее формирования. Методологическая база исследования опирается на концепцию и фундаментальные положения экономической науки и прикладные разработки зарубежных и отечественных ученых в данной области. Авторы рассмотрели подходы к пониманию существенности отчетности с точки зрения объема информации, охватываемого различными ее видами. В ходе работы были исследованы существующие международные стандарты, используемые всеми коммерческими организациями при подготовке своих отчетов об устойчивом развитии (с использованием стандартов GRI), проведен критический анализ стандартов GRI и SASB, предложено содержание интегрированного отчета, выделены особенности GRI, SASB и IIRC. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в сформулированных рекомендациях по стандартизации нефинансовой отчетности для российских коммерческих организаций. **Ключевые слова:** нефинансовая отчетность; стандартизация; ESG-отчетность; международные стандарты; национальные акты; коммерческие организации; отраслевые стандарты

**Для цитирования:** Алексеева И.В., Попова Е.С. Стандартизация раскрытия информации в нефинансовой отчетности коммерческих организаций. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(4):57-67. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-4-57-67

## ORIGINAL PAPER

## Standardization of Information Disclosure in Non-Financial Reporting of Commercial Organizations

I.V. Alekseeva, E.S. Popova

Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-Don, Russia

### ABSTRACT

The paper describes the problem of standardization of the formation of non-financial reporting of Russian commercial organizations, since the information requests of stakeholders are growing, in connection with this, commercial organizations are facing the problem of optimal disclosure of information about all aspects of their activities. The aim of the study is to analyze international standards and modern trends for the disclosure of non-financial in the standardization of information disclosure in reporting of Russian domestic companies and the possibility of their application for its formation. The methodological base of the study includes fundamental concepts and approaches, fundamental provisions of economic science and applied developments, substantiated by the works of foreign and domestic scientists in the field of non-financial reporting. The authors reviewed various approaches to understanding the materiality of reporting in terms of the amount of information covered by its various types. In the work's course, the authors studied the existing international standards used by all commercial organizations in the preparation of their reports on sustainable development (using the GRI standards), as well as they proposed a critical analysis of the GRI and

© Алексеева И.В., Попова Е.С., 2022

SASB standards and the content of the integrated report. Also, the research highlighted the features of GRI, SASB and IIRC. The theoretical and practical significance of the study lies in the generated recommendations for the standardization of non-financial reporting for Russian commercial organizations.

**Keywords:** non-financial reporting; standardization; ESG reporting; international standards; national acts; commercial organizations; industry standards

**For citation:** Alekseeva I.V., Popova E.S. Standardization of information disclosure in non-financial reporting of commercial organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(4):57-67. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-4-57-67

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время одним из важнейших условий стабильности государства является гармонизация отношений бизнеса, власти и общества. Особенно значимым становится создание условий для устойчивого развития современных коммерческих организаций, которое может быть достигнуто с помощью таких механизмов, как международные нормативы корпоративной социальной ответственности и нефинансовая отчетность (с использованием современных цифровых технологий). Поскольку уровень раскрытия информации по данной тематике остается достаточно низким, требуется более глубокое погружение в природу препятствующих этому процессу явлений для дальнейшего их преодоления и расширения практики формирования, верификации и размещения нефинансовой отчетности коммерческих организаций.

Несомненно, роль коммерческих организаций в обществе меняется, как и требования к раскрытию информации в отчетности. Современные проблемы: политические, экономические, климатические, социальные (например, рост населения, неравенство, изменение климата и даже COVID-19) оказывают огромное влияние на бизнес, в эффективности которого заинтересованы не только совет директоров и акционеры, но также правительство, регулирующие органы, инвесторы, клиенты, поставщики, сотрудники и общество в целом.

Финансовая отчетность — это только часть данных о деятельности коммерческих организаций. Инвесторы и другие заинтересованные стороны требуют больше стратегических, целостных сведений о создании долгосрочной стоимости компании и ее влиянии на общество. Необходима четкая, актуальная и надежная нефинансовая информация, которой они могут доверять [1, 2]. Этот спрос на более прозрачную, всестороннюю отчетность подчеркивает важность определения ее стратегии, а внедрение ESG-принципов в системы и процедуры коммерческих организаций

в результате станет гарантией ее качества [3]. Приверженность ESG означает экологическую, социальную и управленческую деятельность — это синоним устойчивого развития или EESG (где вторая буква «Е» обозначает отношение к экономическим, этическим вопросам или даже сотрудникам).

Различные рейтинговые агентства и подобные им структуры руководствуются стандартами, которые могут содержать различные критерии определения тем, подпадающих под ту или иную категорию. Некоторые протоколы или системы измерений фокусируются на отдельных темах (например, выбросы парниковых газов или изменение климата). Проблема разнообразных материальных благ — одна из ключевых для понимания концепции нефинансовой отчетности.

В настоящее время для коммерческих организаций не существует единой унифицированной системы формирования подобной отчетности, однако присутствует ряд стандартов для ее регламентации [4]. Современные исследователи отмечают, что «мы стоим на пороге революции в финансовом и нефинансовом учете и отчетности» [5, с. 242].

Общим проблемам стандартизации нефинансовой отчетности посвящены труды российских ученых и практиков: О.В. Ефимовой [6, 7], М.А. Вахрушиной, Н.В. Малиновской [8], О.В. Рожновой, И.Н. Богатой [9], М.В. Мельник [10], Н.Т. Лабынцева [4], В.Г. Когденко [11] и многих других. Эти же вопросы являются крайне актуальными для коммерческих организаций.

## МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Стандартизация (как один из видов практической деятельности, заключающейся в построении процесса разработки стандартов, базирующихся на определенных ключевых принципах) ныне активно развивается: появляются методические рекомендации и различные международные стандарты. Наличие единого формата облегчает пользователям навигацию, обеспечивает сопостави-

мость информации в динамике, а также в рамках отрасли [6, 7].

К основным принципам стандартизации, применимым для формирования нефинансовой отчетности коммерческой организации, принято относить следующие:

- разработку и применение стандартов следует осуществлять на добровольной основе;
- в стандарте необходимо описать каждый этап формирования нефинансовой отчетности;
- методы стандартизации при использовании должны быть эффективными и рентабельными, чтобы приносить экономический или социальный эффект;
- стандарты целесообразно разрабатывать, исходя из действующего нормативно-правового поля (международного и национального) в области нефинансовой отчетности;
- при создании стандарта нужно учитывать потребности составителей и пользователей отчетности, что необходимо для решения сложных задач на соответствующих уровнях управления и производства [12, с. 405].

Стандартизацию нефинансовой отчетности целесообразно осуществлять по следующим направлениям: «внешнее и внутреннее нормативное регулирование организации, методологии и методики бухгалтерского учета и отчетности; рационализация использования кадрового потенциала бухгалтерии; внешний и внутренний контроль; технические ресурсы и программные средства» [13, с. 139].

Рассмотрим первое направление более подробно. Разработка и применение стандартов нефинансовой отчетности, свидетельствующих об ее эволюции, «минимизирует информационные риски, обеспечивает надежность, своевременность и сопоставимость сведений, раскрываемых в интегрированной отчетности» [13, с. 111], поэтому в целях унификации процесса корпоративной социальной ответственности (КСО) приняты международные стандарты ISO26000 и IC CSR-08260008000, которые создают основу для функционирования единой системы управления деятельностью в области устойчивого развития коммерческих компаний.

Для координации взаимодействия и оценки характера и качества отношений организации с ключевыми заинтересованными сторонами можно использовать «Стандарт взаимодействия с заинтересованными сторонами» AA 1000 SES серии AA

1000, разработанный Институтом AccountAbility<sup>1</sup>. Он дает организациям возможность разрабатывать и использовать различные схемы взаимодействия с заинтересованными сторонами, применяя принципы и критерии. Стандарт AA1000SES применим как сам по себе, так и вместе с более подробными методическими материалами, такими, как «Руководство по взаимодействию со стейкхолдерами» [14].

Существенность в контексте отчетности ESG может несколько отличаться от классического представления.

При принятии решения о том, как именно предоставлять данные, прежде всего нужно определить, кто является пользователями информации ESG. Это могут быть как инвесторы, заинтересованные в тех сведениях, которые отражают стоимость организации (показатель, используемый для ее оценки), так и сотрудники компании, клиенты, члены правительства, представители налоговых органов, общественности, для которых важна общественная ценность, создаваемая организацией, а также сама ее ценность [15]. То есть разного рода стандарты и структуры отчетности ориентированы на потребности различных пользователей, и именно здесь возникают сложности.

Процесс определения существенных для организации тем, предоставляемых в рамках ESG-отчетности, обычно называют «оценкой существенности», или «процессом существенности», что отличается от концепции существенности в контексте обязательства по обеспечению устойчивости и не должно путаться с ней [16].

Рассмотрим различные подходы к пониманию существенности с точки зрения объема информации, охватываемого различными видами отчетности (табл. 1).

Не менее сложным является определение организацией границ ESG-отчетности, которые порой значительно отличаются от применяемых при подготовке финансовой. Не исключено, что эти границы или непосредственные операции компании будут признаны объектами, над которыми она имеет финансовый или операционный контроль. Например, потребление энергии в магазинах, на заводах

<sup>1</sup> Институт AccountAbility — международная профессиональная организация, цель которой — способствовать росту ответственности организаций в целях их устойчивого развития, разрабатывающая эффективные инструменты и стандарты управления для проведения нефинансового аудита и ведения отчетности. URL: <https://www.accountability.org/>

Таблица 1 / Table 1

**Подходы к пониманию существенной информации /  
Approaches to understanding material information**

Блоки / Blocks	Примеры / Examples
1. Отчетность, уже представленная в финансовых отчетах / Statements have already presented in the financial statements	Блок 1: Финансовая информация – информация, которая является финансово существенной. Например, влияние изменения климата на допущения в модели будущих денежных потоков, которое приводит к значительному (с финансовой точки зрения) обесценению активов / Block 1: Financial information. This is information that is financially significant. For example, the impact of climate change on assumptions in a future cash flow model that results in a financially material impairment of an asset
2. Отчетность по подмножеству тем устойчивого развития, которые важны для создания ценности организации / Reporting on a subset of sustainability topics that are important to the organization's value creation	Блок 2: Информация ESG, имеющая отношение к инвесторам. Отчетность по подмножеству тем устойчивого развития, которые имеют существенное значение для стоимости организации (показатель, используемый для оценки организации). Это дополнительные данные, имеющие отношение к принятию экономических решений. Например, прогнозируемые выбросы CO <sub>2</sub> компании при сценарии потепления могут быть существенной информацией, поскольку ожидается, что в будущем они будут сопряжены с издержками / Block 2: ESG information relevant to investors. Reporting on a subset of sustainability topics that are material to an organization's value (a metric used to evaluate an organization). This is additional information relevant to economic decision making. For example, a company's projected CO <sub>2</sub> emissions under a warming scenario can be significant information because future carbon emissions are expected to come at a cost
3. Отчетность по вопросам, отражающим значительное влияние организации на экономику, окружающую среду и людей (общественная ценность) / Reporting on matters reflecting the organization's significant impact on the economy, the environment and people (public value)	Блок 3: Информация ESG, имеющая отношение к более широким заинтересованным сторонам. Это информация, которая имеет отношение к различным пользователям с разными целями, которые хотят понять положительный и отрицательный вклад организации в устойчивое развитие. Например, данные о благополучии, здоровье и безопасности сотрудников могут иметь отношение к НКО, оценивающей условия труда местных работников / Block 3: ESG information relevant to broader stakeholders. Reporting on matters that reflect the organization's significant impact on the economy, the environment, and people. This is information that is relevant to different users with different goals who want to understand the organization's positive and negative contributions to sustainability. For example, information reported on the well-being, health and safety of employees may be relevant to an NPO that evaluates the working conditions of local employees

*Источник / Source:* разработано авторами на основе информационного письма Банка России от 12.07.2021 № ИН-06–28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ». URL: [http://www.consultant.ru/law/review/207997152.html?utm\\_source=yxnews&utm\\_medium=desktop&utm\\_referrer=https%3A%2F%2Fyandex.ru%2Fnews%2Fsearch%3Ftext%3D](http://www.consultant.ru/law/review/207997152.html?utm_source=yxnews&utm_medium=desktop&utm_referrer=https%3A%2F%2Fyandex.ru%2Fnews%2Fsearch%3Ftext%3D) (дата обращения: 14.06.2022) / developed by the authors based on information letter of the Bank of Russia No. IN-06–28/49 dated July 12, 2021 “On recommendations for public joint-stock companies to disclose non-financial information related to the activities of such companies”. URL: [http://www.consultant.ru/law/review/207997152.html?utm\\_source=yxnews&utm\\_medium=desktop&utm\\_referrer=https%3A%2F%2Fyandex.ru%2Fnews%2Fsearch%3Ftext%3D](http://www.consultant.ru/law/review/207997152.html?utm_source=yxnews&utm_medium=desktop&utm_referrer=https%3A%2F%2Fyandex.ru%2Fnews%2Fsearch%3Ftext%3D) (accessed on: 14.06.2022).

и складах может быть согласовано при условии консолидации финансовых ведомостей.

Влияние организации распространяется по всей цепочке создания стоимости — например, на решения, принимаемые ею в отношении поставщиков, использования продуктов (услуг) или их утилизации по истечении срока службы.

Определение границ объекта для ESG-отчетности может быть сложным, но при этом важно, чтобы компания:

- устанавливала и раскрывала соответствующее определение для установления границ своей отчетности;
- последовательно применяла это определение;
- имела соответствующие системы для сбора данных в пределах этих определенных границ.

Заметим, что если результаты финансовой отчетности принадлежат только одной организации, ESG-отчетность может охватывать несколько. Рассмотрим в качестве примера автомобилестроение.

В процессе деятельности предприятий данной отрасли выбросы образуются по вине:

- производителя, применяющего энергию для создания дизельных автомобилей;
- поставщика, выплавляющего сталь, используемую затем производителем автомобиля в качестве сырья;
- конечного потребителя, который использует автомобиль.

В зависимости от применяемого стандарта или структуры производитель может тем или иным образом сообщать о некоторых (или обо всех) выбросах по всей цепочке создания стоимости; клиент также способен информировать о выбросах, образующихся при использовании автомобиля, а поставщик стали — о выбросах при производстве сырья.

В настоящее время действует огромное количество глобальных и местных стандартов, положений, руководств, рекомендаций, относящихся к определенным блокам нефинансовой отчетности. Хотя многие из них остаются добровольными, наблюдается тенденция к появлению нового законодательства, обязывающего представлять конкретную отчетность в определенных юрисдикциях.

Общие стандарты определяют, о чем компания должна отчитываться по широкому кругу тем ESG; фреймворки содержат рекомендации относительно того, как структурируется и подготавливается информация ESG и какие темы освещаются. Инициативы по отдельным вопросам ESG — это стандарты, рамки, протоколы измерений или рекомендации целевой группы в рамках одной темы.

В последнее время были предприняты значительные шаги для обеспечения единого подхода благодаря сотрудничеству нескольких поставщиков фреймворков, разработчиков стандартов и других органов. Так, в начале 2021 г. попечители Фонда Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) объявили о создании рабочей группы, сформированной SASB, IIRC и CDSB для ускорения сближения глобальных стандартов отчетности в области устойчивого развития, ориентированных на ценность организации. Вероятно, это может стать этапом технической подготовки к потенциальному Международному совету по стандартам устойчивого развития под руководством Фонда МСФО.

В 2018 г. во всех государствах — членах ЕС вступила в силу Директива Европейского союза о нефинансовой отчетности (NFRD)<sup>2</sup>, которая требовала

<sup>2</sup> Директива 2014/95/EU Европейского парламента и Совета по раскрытию нефинансовой информации некоторы-

от крупных организаций, зарегистрированных на бирже, банков и страховых компаний с численностью сотрудников более 500 чел. раскрывать нефинансовую информацию об экологических и социальных последствиях своей деятельности. Однако 28 стран адаптировали этот документ к национальному законодательству, т.е. объем отчетности в ЕС незначительно варьируется в разных государствах.

В апреле 2021 г. ЕС опубликовал предложение по Директиве о корпоративной отчетности в области устойчивого развития (CSRD)<sup>3</sup>, которое пересматривает и расширяет сферу действия текущих обязательств по нефинансовой отчетности в соответствии с NFRD ЕС. Это законодательство фокусируется на ценности организации и общественной ценности и включает концепцию «двойной существенности». Оно вступает в силу для финансовых организаций с 1 января 2023 г., а также требует подтверждения отчетов об устойчивом развитии<sup>4</sup>. Европейская консультативная группа по финансовой отчетности (EFRAG) и GRI достигли соглашения о совместной работе по разработке новых европейских стандартов ESG. ЕС также ведет переговоры о мандате на публичную налоговую отчетность по странам, чтобы повысить прозрачность и способствовать обсуждению уровня соблюдения налогового законодательства (налоговая прозрачность входит в основу управления ESG). Хотя это инициатива ЕС, она затронет многонациональные корпорации, работающие в ЕС, и поэтому, как ожидается, окажет глобальное влияние.

Хотя многие из этих требований остаются добровольными, в некоторых юрисдикциях вводятся новые нормативно-правовые акты, предписывающие конкретную отчетность. Значительные шаги в этом направлении касаются конвергенции: в последнее время наблюдается сотрудничество между несколькими поставщиками фреймворков, разработчиками стандартов и другими компаниями для создания единого подхода. Каждая инициатива преследует разные

ми крупными предприятиями и группами. URL: <https://rspp.ru/document/1/d/c/dc117c98ca46d89b976867bd33b4ac7f.pdf?ysclid=l7sr2eoqb0956940500>

<sup>3</sup> Совет утвердил свою позицию в отношении директивы по корпоративной отчетности в области устойчивого развития (CSRD) – [europeantimes.news](https://www.europeantimes.news/2022/02/совет-принимает-позицию-по-директиве-по-корпоративной-отчетности-в-области-устойчивого-развития-csrd/). URL: <https://www.europeantimes.news/2022/02/совет-принимает-позицию-по-директиве-по-корпоративной-отчетности-в-области-устойчивого-развития-csrd/>

<sup>4</sup> Расширенная сфера охвата включает дочерние компании материнских компаний за пределами ЕС.

Таблица 2 / Table 2

## Основные стандарты GRI / Main GRI standards

Стандарт / Standard	Область / Area
Стандарт Foundation (GRI 101)* / Foundation Standard (GRI 101)	Foundation (GRI 101) является универсальным стандартом и является «отправной точкой» для использования набора стандартов GRI, в котором объясняется, как применять этот набор и ссылаться на него, вводятся десять принципов отчетности и говорится, как подготовить отчет / Foundation (GRI 101) is a universal standard and is the starting point for using the GRI standards. It explains how to use and refer to the set of standards, introduces ten reporting principles, and explains how to prepare a report
Общая информация (GRI 102)** / General information (GRI 102)	Стандарт содержит общие сведения о раскрытии информации (GRI 102), является универсальным и устанавливает единые требования к отчетности организации и ее практике отчетности – например, название, местонахождение и деятельность, а также общую информацию о подходе к устойчивому развитию / General Disclosure Information (GRI 102) is a universal standard and establishes general requirements for reporting about an organization and its reporting practices – for example, the name, location and activities of the organization, as well as general information about its approach to sustainable development
Управленческий подход (GRI 103)*** / Management approach (GRI 103)	Подход к управлению (GRI 103) является универсальным, и его следует использовать вместе с каждым стандартом, относящимся к конкретной теме. Он включает общие требования к раскрытию информации для отчетности о подходе к управлению по существенным темам, т.е. объяснение того, почему тема является существенной и где проявляются последствия / The Governance Approach (GRI 103) is a generic standard that should be used in conjunction with each topic-specific standard and includes general requirements and disclosures for reporting on the governance approach on material topics, i.e. an explanation of why the topic is significant and where the consequences occur

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

Примечание / Note: \* – GRI 101: FOUNDATION 2016. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/media/1036/gri-101-foundation-2016.pdf>

\*\* – GRI 102: GENERAL DISCLOSURES 2016. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/media/1037/gri-102-general-disclosures-2016.pdf>

\*\*\* – GRI 103: MANAGEMENT APPROACH 2016. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/media/1038/gri-103-management-approach-2016.pdf>

цели, но обычно они взаимодействуют и могут дополнять друг друга. Поясним нашу мысль.

Независимая международная организация GRI разрабатывает глобальные стандарты отчетности в области устойчивого развития, которые, будучи добровольными, ориентированы на участие многих заинтересованных сторон и представляются как набор модульных взаимосвязанных стандартов. Свод этих стандартов охватывает как общие, универсальные темы, так и конкретные области, связанные с экологическими, социальными и управленческими вопросами; к тому же стандарты регулярно обновляются и дополняются.

Существенность включена в базовый стандарт GRI 101: «Определите соответствующие темы, которые являются существенными для пользователей». Этот принцип может означать, что определенный организацией круг проблем, являющийся существенным для данной отчетности, выходит за рамки вопросов, отражаемых в финансовой отчетности,

и поэтому может быть использован за пределами годового отчета.

GRI разрабатывает также некоторые отраслевые стандарты, чтобы обеспечить руководство по наиболее вероятным существенным темам для секторов с высокой отдачей. В настоящее время такие проекты реализуются в нефте- и угледобывающей отраслях, сельском хозяйстве и рыболовстве. Однако существуют три универсальных документа, используемые всеми коммерческими организациями, которые применяют стандарты GRI при подготовке своего отчета об устойчивом развитии (табл. 2).

В настоящее время известны 34 действующих тематических стандарта, объединенных в три серии, которые компания выбирает на основе существенности: экономические (GRI 200), экологические (GRI 300) и социальные (GRI 400). Главный разработчик – международная организация SASB, основанная в 2011 г. главным образом с целью разработки стандартов для использования в корпоративных

Таблица 3 / Table 3

## Сравнительная характеристика GRI и SASB / Comparative characteristics of GRI and SASB

	GRI	SASB
Аудитория / Audience	Многостороннее внимание заинтересованных сторон / Multi-stakeholder attention	Внимание инвесторов и других поставщиков финансового капитала / Attention of investors and other providers of financial capital
Существенность / Materiality	Более широкая существенность – «существенные аспекты» – те, которые отражают значительное экономическое, экологическое и социальное воздействие организации, или те, которые существенно влияют на оценки и решения заинтересованных сторон / Broader materiality – “Material aspects” are those that reflect the significant economic, environmental and social impacts of the organization; or those that significantly influence stakeholder assessments and decisions	Финансовая существенность – используется определение существенности, применяемое в соответствии с федеральным законодательством США о ценных бумагах. Факт является существенным, если «существует значительная вероятность» того, что «разумный инвестор» будет рассматривать его упущение или искажение как «существенно изменившее общий набор информации» / Financial Materiality – using the definition of “materiality” as applied under US federal securities laws. A fact is material if there is a reasonable likelihood that a reasonable investor would view its omission or misrepresentation as substantially altering the overall set of information
Промышленность / Industry	Не относящиеся к отрасли (хотя некоторые отраслевые стандарты находятся в стадии разработки) / Non-industry (although some industry standards are under development)	Отраслевые стандарты / Industry standards
Предписания против принципов / Precepts versus principles	Принципиальная основа / Fundamental basis	Более предписывающий характер / More prescriptive

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

документах в США для предоставления инвесторам сопоставимой нефинансовой информации о компаниях. Но ее деятельность существенно расширилась и сейчас включает внедрение этих стандартов по всему миру [16].

Стандарты SASB, направленные на обеспечение минимальной планки раскрытия информации (стандартизированной в зависимости от отрасли), чтобы инвесторы могли сравнивать разные компании, разработаны с использованием определения существенности, применяемого в соответствии с федеральным законодательством США о ценных бумагах. Их основой является положение о том, что факт является существенным, если «существует значительная вероятность» того, что «разумный инвестор» будет рассматривать его упущение или искажение как «существенно изменившее общий набор информации» [17].

В отличие от GRI, где ответственность за определение существенных для нее тем лежит на организации, SASB определяет в соответствии со своей картой темы устойчивого развития, которые, веро-

ятно, будут существенными для конкретной отрасли в рамках сектора, после чего разрабатываются другие показатели, представляемые организацией в этом секторе.

SASB-стандарты охватывают 5 аспектов устойчивого развития: экологический; социальный капитал; человеческий капитал; бизнес-модель и инновации; лидерство и управление. При принятии решения о том, какое сочетание отраслевых показателей использовать, может возникнуть необходимость в профессиональном суждении [18]. Наиболее ключевые различия между GRI и SASB сведены в табл. 3.

Подход к формированию нефинансовой отчетности, основанный на идее о создании стоимости с несколькими капиталами (финансовым, производственным, природным, человеческим, социальным и интеллектуальным) опубликован IIRC. Первоначально нацеленный на инвесторов как на основную аудиторию (но теперь смещающийся в сторону заинтересованных сторон), фреймворк фокусируется на стратегической, ориентированной

Таблица 4 / Table 4

## Особенности GRI, SASB и IIRC / Features of GRI, SASB and IIRC

GRI	GRI – это набор стандартов отчетности в области устойчивого развития / GRI is a set of sustainability reporting standards
	GRI фокусируется на воздействии на общество многих заинтересованных сторон, и поэтому существенность шире, чем ценность организации / GRI focuses on multistakeholder impact on society and therefore materiality is broader than organizational value
	Это означает, что информация GRI может быть представлена вне годового отчета (поскольку уровень существенности отличается) / This means that GRI information may be presented outside of the annual report (because the level of materiality is different)
	Существует три базовых модуля, а далее организация оценивает, какие из 34 других тем являются существенными для отчета / There are three core modules, and then the organization assesses which of the other 34 topics are material to the report
	Стандарты включают отчетность о затратах и результатах, а также о воздействии (т.е. шире, чем просто финансовые последствия) / The standards include reporting on costs and benefits, as well as results and impacts (broader than just financial impacts)
SASB	SASB разрабатывает стандарты отчетности ESG / SASB develops ESG reporting standards
	Стандарты SASB первоначально были предназначены для использования в корпоративных документах США, но в настоящее время приняты во всем мире; SASB является частью рабочей группы, созданной для поддержки формирования ISSB / The SASB standards were primarily intended for use in US corporate documents, but are now accepted worldwide, and SASB is part of a working group formed to support the formation of the ISSB
	SASB ориентирован на инвесторов, при этом существенность схожа с определением существенности для финансовой отчетности / SASB is focused on investors, with materiality similar to the definition of materiality for financial statements
	Существует 77 отраслевых стандартов: компания выбирает те, которые соответствуют ее профилю. Каждый отраслевой стандарт содержит требования к раскрытию информации, которые, по мнению SASB, будут существенными для компании в этой отрасли / There are 77 industry standards – a company selects industry standards that fit the company's profile. Each industry standard contains disclosure requirements that the SASB determines will be material to a company in that industry
IIRC	IIRC отличается от GRI и SASB тем, что это фреймворк / IIRC is different from GRI and SASB – it's a framework
	IIRC содержит принципы составления взаимосвязанной отчетности о создании стоимости с использованием финансовых и нефинансовых ресурсов, называемых капиталами / IIRC contains principles for interlinked reporting of value creation using financial and non-financial resources called capitals

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

на будущее отчетности о том, как организация создает ценность.

Цель стандарта состоит в формировании «интегрированного мышления» внутри компаний и обеспечении внутренней информацией руководства или совета директоров, чтобы устойчивое развитие стало основой бизнес-стратегии. При этом интегрированный отчет должен давать представление о стратегии организации и о том, как она

соотносится со способностью компании создавать ценность в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективах. Кроме того, в нем необходимо отразить характер и качество взаимоотношений организации с ее ключевыми заинтересованными сторонами, в том числе раскрыть информацию о том, как и в какой степени она понимает, учитывает и реагирует на их законные потребности и интересы.

Если сводный отчет должен быть кратким, то в комплексный, в свою очередь, следует включать все существенные вопросы (как положительные, так и отрицательные), соответствующим образом сбалансированные и не содержащие существенных ошибок.

Другое важное требование: информация в интегрированном отчете обязана быть представлена на основе подхода, который заключается в сопоставлении с данными других организаций в той степени, в какой это существенно для собственной способности компании создавать ценность с течением времени [3].

Основополагающим для интегрированной отчетности служит концепция, согласно которой успех обусловлен различными формами капитала (из которых финансовый является только одной). Капиталы — это запасы ценности (или ресурсы и отношения), от которых, как от исходных данных для своей бизнес-модели, зависят все организации: они увеличиваются, уменьшаются или трансформируются в ходе хозяйственной деятельности и в зависимости от ее результатов.

Резюмируя вышеизложенное, представим таблицу, в которой отражены главные особенности стандартов GRI, SASB и IIRC (табл. 4).

## ВЫВОДЫ

Для представления нефинансовой отчетности организации целесообразно ориентироваться на международные стандарты и наднациональные акты. В частности, следует обращаться к рекомендациям, которые публикует Центральный банк России. Фреймворк во многом определяет конечный информационный продукт и степень его аналитичности, стандарты регламентируют глубину представленных данных, а также облегчают их восприятие для внешних пользователей. На практике необходимо подходить к процессам подготовки и раскрытия информации системно во избежание ее выборочного или искаженного отражения.

Считаем, что результаты нашей работы заинтересуют специалистов в области учета, найдут практическое применение и будут дополнены другими исследователями.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Алексеева И.В., Селюта А.Ю. Современная практика развития нефинансовой отчетности коммерческих организаций. Статистика в современном мире: методы, модели, инструменты. Сборник материалов VIII Международной научно-практической конференции). Ростов-на-Дону: АзовПринт; 2022: 88–92.
2. Алексеева И.В., Хлынова А.С. Методические аспекты формирования нефинансовой отчетности субъектами малого предпринимательства. *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2022;(3):30–36.
3. Eng L.L., Fikru M., Vichitsarawong T. Comparing the informativeness of sustainability disclosures versus ESG disclosure ratings. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2022;13(2):494–518.
4. Лабынцев Н.Т., Макаренко Е.Н. и др. Современные тенденции развития отчетности хозяйствующих субъектов. Монография. Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ); 2019. 480 с.
5. Chambers R.J. The poverty of accounting discourse. *Abacus*. 1999;35(3):241–252.
6. Ефимова О.В. Актуальные проблемы стандартизации публичной нефинансовой отчетности в интересах инвестиционного сообщества. Сборник научных статей по материалам панельной дискуссии IV Международного форума «Что день грядущий нам готовит?». Булыга Р.П., Бариленко В.И., Гришкина С.Н., ред. М.: Кнорус; 2018:82–90.
7. Ефимова О.В. Публичная нефинансовая отчетность в России: проблемы и перспективы развития. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития. Сборник материалов XII международной научной конференции студентов, аспирантов, преподавателей. СПб.: Санкт-Петербургский государственный экономический университет; 2017:25–30.
8. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(16):2–9.
9. Малиновская Н.В., Гордова М.А., Ермакова М.Н. и др. Корпоративная отчетность: проблемы и перспективы. М.: Кнорус; 2021. 182 с.
10. Мельник М.В. Система показателей для интегрированной отчетности. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):58–64.

11. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;10(304):2–15.
12. Осипова Р.Г. Методические рекомендации по стандартизации формирования корпоративной отчетности в коммерческих организациях. *Управленческий учет*. 2021;8(2):402–409.
13. Глущенко А.В. Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа. *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3: Экономика. Экология*. 2010;1(16):136–144.
14. Сапожникова Н.Г., Ал-Халфи Х.К.К. Корпоративные стандарты и формирование интегрированной отчетности. *Современная экономика: проблемы и решения*. 2022;3(147):105–114.
15. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: взаимодействие с заинтересованными сторонами. Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Сборник материалов Международной научно-практической конференции. Сорокина Е. М., ред. Иркутск: Байкальский государственный университет; 2015:25–30.
16. Baumüller J., Sopp K. Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*. 2022;23(1):8–28.
17. Kuh T., Shepley A., Bala G., Flowers M. Dynamic Materiality: Measuring What Matters. *Electronic Journal* (online). 17.01.2020. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3521035](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3521035).
18. Ellili N. Impact of ESG disclosure and financial reporting quality on investment efficiency. *Corporate Governance*. 2022;22(5):1094–1111.

## REFERENCES

1. Alekseeva I. V., Selyuta A. Yu. Modern practice of development of non-financial reporting of commercial organizations. Statistics in the modern world: Methods, models, tools. Collection of materials of the VIII International Scientific and Practical Conference). Rostov-on-Don: AzovPrint; 2022:88–92. (In Russ.).
2. Alekseeva I. V., Khlynova A. S. Methodological aspects of the formation of non-financial reporting by small businesses. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov) = Vestnik IPB (Bulletin of professional accountants)*. 2022;3(3):30–36. (In Russ.).
3. Eng L. L., Fikru M., Vichitsarawong T. Comparing the informativeness of sustainability disclosures versus ESG disclosure ratings. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2022;13(2):494–518.
4. Labyntsev N. T., Makarenko E. N. and other Modern trends in the development of accounting of economic entities. Monograph. Rostov-on-Don: Rostov State University of Economics (RINH); 2019. 480 p. (In Russ.).
5. Chambers R. J. The poverty of accounting discussion. *Abacus*. 1999;35(3):241–252.
6. Efimova O. V. Actual problems of standardization of public non-financial reporting in the interests of the investment community. Collection of scientific articles based on the materials of the panel discussion of the IV International Forum “What does the coming day have in store for us?”. Bulyga R. P., Barylenko V. I., Grishkina S. N., ed. Moscow: Knorus; 2018:82–90. (In Russ.).
7. Efimova O. V. Public non-financial reporting in Russia: Problems and development prospects. Accounting, analysis and audit: History, modernity and development prospects. Collection of materials of the XII international scientific conference of students, graduate students, teachers. St. Petersburg: St. Petersburg State University of Economics; 2017:25–30. (In Russ.).
8. Vakhrushina M. A., Malinovskaya N. V. Corporate reporting: new requirements and directions of development. *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet = International accounting*. 2014;(16):2–9. (In Russ.).
9. Malinovskaya N. V., Gordova M. A., Ermakova M. N. and others. Corporate reporting: Problems and prospects. Moscow: Knorus; 2021. 182 p. (In Russ.).
10. Melnik M. V. Scorecard for integrated reporting. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: Problems, solutions*. 2019;15(3):58–64. (In Russ.).
11. Kogdenko V. G., Melnik M. V. Integrated reporting: issues of formation and analysis. *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet = International accounting*. 2017;10(304):2–15. (In Russ.).
12. Osipova R. G. Guidelines for standardizing the formation of corporate reporting in commercial organizations. *Upravlencheskij uchet = Management Accounting*. 2021;8(2):402–409. (In Russ.).

13. Glushchenko A. V. Improving the quality of information on the basis of internal standardization of the accounting process of integrated formations of the holding type. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3: Ekonomika. Ekologiya = Bulletin of the Volgograd State University. Series 3: Economy. Ecology*. 2010;1(16):136–144. (In Russ.).
14. Sapozhnikova N. G., Al-Khalfi H.K.K. Corporate standards and the formation of integrated reporting. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern economy: Problems and solutions*. 2022;3(147):105–114. (In Russ.).
15. Malinovskaya N.V. Integrated reporting: interaction with stakeholders. The current state and prospects for the development of accounting, economic analysis and audit. Collection of materials of the International scientific-practical conference. Sorokina E.M., ed. Irkutsk: Baikal State University; 2015:25–30. (In Russ.).
16. Baumüller J., Sopp K. Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*. 2022;23(1):8–28.
17. Kuh T., Shepley A., Bala G., Flowers M. Dynamic Materiality: Measuring What Matters. *Electronic Journal* (online). 01.17.2020. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3521035](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3521035).
18. Ellili N. Impact of ESG disclosure and financial reporting quality on investment efficiency. *Corporate governance*. 2022;22(5):1094–1111.

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Ирина Владимировна Алексеева** — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия

**Irina V. Alekseeva** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of Accounting Department, Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-Don, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-7894-4760>

[irina-rseu@yandex.ru](mailto:irina-rseu@yandex.ru)

**Екатерина Сергеевна Попова** — аспирант 2-го года обучения, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия

**Ekaterina S. Popova** — 2nd year postgraduate student, Rostov State Economic University (RINH), Rostov-on-Don, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4123-1740>

[k.s.popova@mail.ru](mailto:k.s.popova@mail.ru)

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 02.08.2022; после рецензирования 22.08.2022; принята к публикации 07.09.2022.*

*The article was submitted on 02.08.2022; revised on 28.08.2022 and accepted for publication on 07.09.2022.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*