

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-34-47
УДК 658.657(045)
JEL G32, M41

Нефинансовая отчетность корпораций

Н.Г. Сапожникова

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

АННОТАЦИЯ

Важным направлением развития современной корпоративной отчетности является раскрытие результатов деятельности корпорации в области устойчивого развития, а основным инструментом донесения этой информации до заинтересованных сторон становится нефинансовая отчетность, содержащая данные о долгосрочной рентабельности корпорации, ее социальной ответственности и заботе об охране окружающей среды. **Целью исследования** явилась оценка ключевых понятий отчетности в области устойчивого развития, порядка и особенностей раскрытия ее элементов и существенных тем, отражающих воздействие корпорации на экономику, окружающую среду и общество. В числе поставленных авторами **задач** – оценка принципов формирования данного вида отчетности: сопоставимости, полноты, своевременности, проверяемости (верифицируемости), тесно связанных с применяемыми при составлении финансовой отчетности. Поскольку расчет отдельных показателей нефинансовой отчетности и методика формирования консолидированной финансовой (метод участия, совместная деятельность и др.) тесно связаны, в сферу исследования попали способы отражения элементов отчетности. В работе использованы такие научные **методы**, как логический, экспертный и содержательный анализы, интерпретация. **Результаты** исследований могут быть использованы специалистами корпораций при формировании отчетности в области устойчивого развития, преподавателями вузов в учебном процессе, иными заинтересованными в результатах деятельности корпораций сторонами.

Ключевые слова: устойчивое развитие; нефинансовая отчетность; глобальная инициатива по отчетности; стандарт GRI; раскрытие информации; концепция устойчивого развития; корпорация; формирование отчетности

Для цитирования: Сапожникова Н.Г. Нефинансовая отчетность корпораций. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2023;10(4):34-47. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-34-47

ORIGINAL PAPER

Non-Financial Reporting of Corporations

N.G. Sapozhnikova

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT

One of the important directions in the development of modern corporate reporting is the disclosure of the sustainable development of a corporation, which involves assessing the results of operations and managing changes on the way to a sustainable economy that combines data on long-term profitability, social responsibility and care for environmental protection. Therefore, non-financial reporting is becoming the main tool for communicating the information to stakeholders about the economic, environmental, and social results of a corporation's activities. Currently, the publication of non-financial reports is carried out by transnational and large national corporations, state and municipal organizations in many countries. In the Russian Federation, the need to promote non-financial reporting is approved by the Concept for the Development of Public Non-Financial Reporting (Concept), as a state task that defines this reporting as an element of the management system, development of communications with stakeholders, a prerequisite for increasing efficiency and strengthening corporate competitiveness. A significant impact on the development of public non-financial reporting was made by the United Nations resolution containing 17 goals in the field of sustainable development, which determines the need to develop indicators that evaluate the achievement of goals at the national and global levels and reflect the contribution of the corporation to sustainable development, which are solved in the framework of public non-financial reporting. Large and transnational corporations are encouraged to apply sustainable production practices and reflect information on the rational use of resources in their reports. Meaningful, complete, timely, accurate, balanced, comparable and reliable information of public non-financial reporting ensures that stakeholders make informed economic decisions about the sustainability of the corporation, the impact on the environment and society. At the state

© Сапожникова Н.Г., 2023

level, information from public non-financial reporting makes it possible to assess the achievement of strategic goals, the need to combine or separate the activities of sectors of society. The **aim** of the study was to assess the key concepts of sustainability reporting, the order and specifics of disclosure of its elements and material topics reflecting the impact of the corporation on the economy, environment and society. Among the **objectives** set by the authors is the assessment of the principles of this type of reporting: comparability, completeness, timeliness, and verifiability, which are closely related to those used in financial reporting. Since the calculation of separate indicators of non-financial reporting and the methodology of formation of consolidated financial reporting (participation method, joint activities, etc.) are closely related, the scope of the study includes the ways of reflecting the elements of reporting. Such scientific **methods** as logical, expert and substantive analyses, interpretation were used in the work. The **results** of the research can be used by corporate specialists in the formation of reporting in the field of sustainable development, university professors in the educational process, and other parties interested in the results of corporate activities

Keywords: sustainable development; non-financial reporting; global reporting initiative; GRI standard; information disclosure; the concept of sustainable development; corporation; reporting generation

For citation: Sapozhnikova N.G. Non-financial reporting of corporations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):34-47. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-34-47

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время публикацию нефинансовой отчетности осуществляют, как правило, транснациональные и крупные национальные корпорации, государственные и муниципальные организации многих стран.

Существенное воздействие на развитие публичной нефинансовой отчетности оказала резолюция Организации Объединенных Наций, содержащая 17 целей в сфере устойчивого развития и определившая необходимость разработки показателей для оценки достижения этих целей на национальном и глобальном уровнях, а также отражения вклада корпорации в устойчивое развитие. Крупным и транснациональным экономическим субъектам рекомендуется применять устойчивые методы производства и раскрывать данные о рациональном использовании ресурсов в своих отчетах. Значимая, полная, своевременная, точная, сбалансированная, сопоставимая и надежная — информация публичной нефинансовой отчетности обеспечивает принятие стейкхолдерами обоснованных экономических решений об устойчивости корпорации, ее воздействии на окружающую среду и общество. На государственном уровне такие сведения позволяют оценить достижения стратегических целей, необходимость объединения или разделения деятельности секторов общества.

В 1997 г. Коалицией за экологически ответственный бизнес (англ. The Coalition for Environmentally Responsible Economies, CERES) в партнерстве с Программой по окружающей среде (англ. United Nations Environmental Programme, UNEP) была создана Глобальная инициатива по отчетности (англ. Global Reporting Initiative, GRI), опубликовавшая

в 1999 г. для обсуждения разработанный ею проект руководства по отчетности в области устойчивого развития (далее — Руководство). В последующие годы GRI выпущено несколько версий этого документа: первая (GRI G1) — в 2000 г., вторая (GRI G2) — в 2002 г., третья (GRI G3) — в 2006 г., четвертая (GRI G4) — в 2013 г. Согласно GRI G3 «отчетность в области устойчивого развития представляет собой практику измерения, раскрытия информации и подотчетности, предметом которых являются результаты деятельности корпорации в рамках достижения цели устойчивого развития. Отчет в области устойчивого развития должен представлять сбалансированную и обоснованную картину результативности подготовившей его корпорации в отношении устойчивого развития, включая как положительный, так и отрицательный вклады»¹. GRI G4 предполагает раскрытие аспектов экономической, экологической или социальной деятельности корпорации, существенно влияющих на оценки и решения заинтересованных сторон². На основе опыта применения четырех поколений стандартов GRI Советом по международным стандартам в области устойчивого развития (англ. Global Sustainability Standards Board, GSSB) в 2016 г. опубликованы GRI Standards (GRI SRS)³, включающие универсальные и тематические стандарты. Следует отметить, что положения серий 200, 300

¹ Руководство по отчетности в области устойчивого развития. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/brary/GRI-G3-Russian-pdf>

² Руководство по отчетности в области устойчивого развития GRI G 4. URL: <http://www.globalreporting.org/resource/brary/GRI-G4-Russian-pdf>

³ GRI STANDARDS (GSSB). URL: <http://www.globalreporting.org>

и 400 последних (за некоторыми исключениями) идентичны аспектам Руководства GRI G4. В тематических стандартах серии 200 «Экономические стандарты» представлены GRI 205: Противодействие коррупции 2016 и GRI 206: Неконкурентное поведение 2016, основные понятия которых в GRI G4 включались в социальную категорию отчетности. Разработанный позднее стандарт GRI 207: Налоги 2019 определил налоги в качестве важного источника государственных доходов, подчеркнув их центральную роль в фискальной политике и обеспечении макроэкономической стабильности стран. Раскрытие информации о налогах корпораций позволяет заинтересованным сторонам принимать обоснованные экономические решения по части налоговой политики, контроля и управления рисками, осуществлять иные взаимодействия с корпорацией в отношении налогообложения.

Учитывая международную практику и понимая важность стандартизации, российское Правительство в 2017 г. издало распоряжение о Концепции развития публичной нефинансовой отчетности (далее — Концепция)⁴, в котором главным документом признано Руководство. Необходимость продвижения нефинансовой отчетности в Российской Федерации определена в Концепции в качестве государственной задачи: данная отчетность представляется как элемент системы управления и развития коммуникаций с заинтересованными сторонами, а также в виде предпосылки повышения эффективности и укрепления конкурентоспособности корпораций.

Между тем мировым экономическим сообществом продолжалось совершенствование стандартов экологической серии. В частности, в 2018 г. выпущена новая версия стандарта GRI 303: Вода и стоки 2018, а в 2020 г. — стандарта GRI 306: Отходы 2020, рекомендованные корпорациям для формирования отчетности, соответственно, за 2019 и 2021 гг. Внесены изменения в стандарт GRI 403: Охрана труда и техника безопасности 2018; стандарты GRI 307: Соблюдение экологических требований и GRI 419: Соответствие социально-экономическим требованиям включены в общий (универсальный) GRI 2: Общие показатели отчетности 2021. В 2021 г. подверглись переработке универсальные стандар-

ты, и с 1 января 2023 г. вступили в действие GRI 1: Основы стандартов 2021; GRI 2: Общие показатели отчетности 2021; GRI 3: Существенные темы 2021. Одним из современных направлений деятельности Глобальной инициативы по отчетности является разработка отраслевых стандартов для корпораций, осуществляющих деятельность в различных секторах экономики (нефтегазовом, угольном, аграрном и др.).

Вопросы формирования отчетности в области устойчивого развития исследуются в работах российских авторов. Исторические аспекты развития нефинансовой отчетности в России и за рубежом представлены в статьях М.Л. Пятова, Т.Н. Соловей, А.С. Сорокиной, А.А. Гусниевой, причем особое внимание авторы уделяют выявлению факторов развития практики нефинансовой отчетности, характерных для периода формирования и распространения публичной корпоративной отчетности как элемента социально-экономических отношений [1, 2]. Новые современные подходы к раскрытию информации в отчетности в области устойчивого развития содержатся в работах Р.П. Булыги, С.Н. Гришкиной, М.В. Мельник, Е.В. Морозовой, И.В. Сафоновой, В.П. Сидневой — авторами представлены виды и показатели нефинансовой отчетности, влияние вызовов и угроз на практику ее формирования [3–5].

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Как известно, раскрытие информации о деятельности корпорации осуществляется посредством исследования цепочки создания стоимости (основных и вспомогательных составляющих, продукции, работ, услуг, дополнительной информации), а отражение в отчетности в области устойчивого развития воздействия корпорации на экономику, экологию и общество связано с существенностью содержащихся в ней разделов, определяемых на основе общих, тематических и отраслевых Стандартов GRI.

Применение последних предполагает выполнение корпорацией определенных требований к раскрытию данных на основании указаний, справочной информации, примеров. Формат отчетности включает существенные элементы, характеризующие экономические, экологические и социальные воздействия корпорации. Отчетность в области устойчивого развития является публичной, может либо включаться в годовой отчет, либо форми-

⁴ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/?ysclid=1h77x7c6xt167411186>

Таблица 1 / Table 1

**Ключевые понятия отчетности в области устойчивого развития /
Key Concepts for Sustainability Reporting**

Операция / Operation	Содержание / Content
Воздействие корпорации на экономику, экологию и общество	Виды воздействий: потенциальные и фактические, положительные и отрицательные, краткосрочные и долгосрочные, преднамеренные и непреднамеренные, обратимые и необратимые. Экономические воздействия осуществляются на местном, национальном и глобальном уровнях, посредством политики конкуренции, закупок, налоговых платежей. Экологические воздействия связаны с использованием энергии, земли, воды и иных природных ресурсов. Воздействие на общество обуславливается участием в цепочке поставок, выпуском продукции, осуществлением работ, услуг, практикой найма и др.
Существенные темы	Идентификация и оценка воздействий корпорации с участием заинтересованных сторон
Осмотрительность	Выявление и устранение потенциальных негативных воздействий посредством внесения корректировок и предотвращения неблагоприятных последствий. При невозможности одновременного устранения выявленных воздействий на экономику, экологию и общество – определение приоритетов
Заинтересованные стороны	Заинтересованные стороны – это лица или группы, на интересы которых оказывает или может оказать воздействие деятельность корпорации: деловые партнеры; гражданское общество; потребители, клиенты; сотрудники, правительства, местные сообщества; неправительственные организации; акционеры и иные инвесторы; поставщики; профсоюзы и др.

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

роваться в виде отдельного. Ключевые понятия отчетности GRI представлены в *табл. 1*.

Понимание характера и качества отношений корпорации с основными заинтересованными сторонами, обеспечение их правомерных потребностей отражено в ряде стандартов GRI Standards 2021 (GRI SRS). Перечень заинтересованных сторон, содержащийся в GRI SRS, представлен в *табл. 1*; общие элементы отчетности, а также существенные раскрытия информации о заинтересованных сторонах – в *табл. 2*.

ПРИНЦИПЫ И ТРЕБОВАНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ЭЛЕМЕНТОВ В ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Формирование отчетности в соответствии со Стандартами GRI предполагает выполнение определенных требований (*табл. 3*) и осуществляется на основании таких принципов, как точность, сбалансированность, ясность, сопоставимость, полнота, контекст устойчивого развития,

своевременность, проверяемость (верифицируемость), часть из которых (что обусловлено публичным характером отчетности) соответствуют концептуальным основам Международных стандартов финансовой отчетности. Взаимодействие финансовой и нефинансовой информации публичной отчетности раскрывается в Концепции, где отмечается: «Требуют внимания вопросы сопоставимости данных финансовой и нефинансовой отчетности. Важным условием повышения качества отчетной информации является продвижение в этом направлении отчитывающихся организаций. Это особенно актуально в связи с увеличением объема нефинансовой информации в финансовой отчетности»⁵.

⁵ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/?ysclid=lh77x7c6xt167411186>

Таблица 2 / Table 2

Раскрытие информации о заинтересованных сторонах в отчетности в области устойчивого развития / Stakeholder Disclosure in Sustainability Reporting

Общие элементы отчетности 2021 г. (GRI2) / General reporting elements 2021 (GRI2)	Существенные темы 2021 г. (GRI3) / Significant issues 2021 (GRI3)
<p>Направления и порядок взаимодействия с заинтересованными сторонами при осуществлении корпорации текущей деятельности для достижения целей устойчивого развития.</p> <p>Следует раскрыть: фактическое и потенциальное взаимодействия; типы взаимодействия с заинтересованными сторонами (периодичность участия, консультаций, информирования); заслуживающие доверия заинтересованные стороны, уполномоченные организации; мероприятия по взаимодействию (организационный уровень, площадки, проект; финансовые и человеческие ресурсы)</p>	<p>Полный перечень заинтересованных сторон.</p> <p>Подходы к взаимодействию с группами риска, устранение барьеров, ограничивающих участие заинтересованных сторон в публичных форумах, собраниях.</p> <p>Обеспечение уважения прав заинтересованных сторон (неприкосновенность частной жизни, свобода выражения мнений, право на мирные собрания, протесты).</p> <p>Причины отказа от сотрудничества с заинтересованными сторонами (коррупция, нанесенный ущерб, иные)</p>

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Таблица 3 / Table 3

Требования к формированию отчетности в области устойчивого развития / Requirements for reporting in the field of sustainable development

Требования / Requirements	Документы и содержание / Documents and content
Применение принципов отчетности	Корпорация обязана применять принципы отчетности в соответствии с GRI 1: Основы стандартов 2021
Раскрытие информации	В соответствии с GRI 2: Общие положения
Определение существенных отчетных тем	В соответствии с GRI 3: Существенные темы 2021
Раскрытие существенных отчетных тем	Методы определения и формирование информации о существенных темах в соответствии с GRI 3: Существенные темы 2021
Раскрытие информации об устойчивом развитии корпорации на основе тематических и отраслевых стандартов GRI	<p>Раскрытие экономических, экологических и социальных воздействий корпорации на устойчивое развитие.</p> <p>Количество используемых тематических стандартов.</p> <p>Применение отраслевых стандартов при наличии существенной информации, связанной с видом деятельности</p>
Указание причин нераскрытия информации и требований стандартов GRI, которые корпорация не может выполнить	Причины отсутствия информации, в частности юридические запреты, ограничения конфиденциальности, неполнота информации. Конфиденциальность информации в качестве причины нераскрытия используется в исключительных случаях
Содержание отчета	Заявление об использовании стандартов GRI, перечень используемых стандартов GRI, названия, используемых тематических и отраслевых стандартов GRI; список существенных тем, определение и объяснение причин несущественных тем; перечень раскрытий; указание источника получения отчетности GRI (электронный и бумажный носители)
Заявление об использовании корпорацией стандартов GRI	Выполнение требований формирования отчетности. Раскрываются наименование корпорации, даты начала и окончания отчетного периода
Уведомление об использовании GRI	Корпорация уведомляет GRI об использовании Стандартов GRI, отправив по адресу @globalreporting.org. электронное письмо, содержащее юридическое название корпорации, ссылку на указатель содержания GRI, заявление об использовании Стандартов GRI
Дополнительные рекомендации по формированию отчетности	Отчетность должна быть согласована с финансовой отчетностью корпорации в части периодичности и состава группы корпораций. В целях повышения достоверности отчетов об устойчивом развитии Стандартами GRI рекомендована организация системы внутреннего контроля, политика и практика внешнего заверения отчетности

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.



Рис. 1 / Fig. 1. Раскрытие информации отчетности в области устойчивого развития / Sustainability Reporting Disclosures

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

ЭЛЕМЕНТЫ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

В 2022 г. Фонд МСФО и Глобальная инициатива по отчетности сообщили о заключении соглашения в форме Меморандума о взаимоотношении (MoU), предполагающего согласование и консолидацию международных инициатив внедрения и продвижения отчетности в области устойчивого развития. Этот документ свидетельствует о координации деятельности по стандартизации между Международным советом по стандартам устойчивого развития (ISSB) и Глобальным советом по стандартам устойчивого развития (GSSB). В Меморандуме отмечается: «Работая вместе, Фонд МСФО и GRI обеспечивают два “столпа” международной отчетности об устойчивом развитии — первый столп, представляющий ориентированные на инвесторов стандарты рынка капитала Стандартов раскрытия информации об устойчивом развитии МСФО, разработанных ISSB, и второй столп требований к отчетности об устойчивом развитии GRI, установленных ISSB, совместимый с первым, предназначенным для удовлетворения потребностей многих заинтересованных сторон»⁶. На рис. 1 отображены общие разделы и положения отчетности в области устойчивого развития, представленные в GRI 2: Общие положения 2021, а в табл. 4 раскрыта информация об отдельных элементах данной отчетности.

⁶ Меморандум о взаимопонимании для работы над взаимосвязанным подходом к раскрытию информации в области устойчивого развития. URL: <https://tsnik.kz/news/fond-msfo-i-gri-podpisali-soglashenie-o-sotrudnichestve/>

ИНТЕГРАЦИЯ НЕФИНАНСОВОЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОРПОРАЦИЙ

Подготовку показателей публичной нефинансовой отчетности целесообразно осуществлять посредством применения форматов управленческой отчетности, включающих финансовые и нефинансовые показатели, используемые для внутрикорпоративных и публичных целей. Подчеркивая, что внутренней отчетности в теории бухгалтерского учета до сих пор уделяется недостаточно внимания, проф. В. Ф. Палий отмечал: «Целью внутренней отчетности является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой информацией для управления эффективностью использования капитала данной организации. Требования к содержанию отчетности должны сформулировать руководители центров финансовой ответственности и другие менеджеры, заинтересованные во внутренней управленческой информации» [6]. Развитию управленческой отчетности уделяли внимание М. А. Вахрушина, В. Б. Ивашкевич, Ю. И. Сигидов, Л. Н. Юдина [7–10]; ее форматы полностью или частично используются при разработке стандартов корпоративной отчетности, формирование которых ряд исследователей считают одним из перспективных направлений развития корпоративных учета и отчетности [11–14]. С. А. Рассказова–Николаева и С. В. Шибек так определяют проблемы внедрения корпоративных стандартов учета и отчетности: «На практике же в полной мере реализовать благие намерения по стандартизации бухгалтерского учета удается далеко не всегда. В первую оче-

Таблица 4 / Table 4

**Общие элементы отчетности в области устойчивого развития /
General Elements of Sustainability Reporting**

Элементы отчетности / Reporting elements	Раскрываемая информация / Disclosures
Сведения о корпорации	Юридическое название корпорации; организационно-правовая форма и вид собственности (государственная, частная); юридический адрес; страны осуществления деятельности (консолидированная отчетность)
Корпорации, включенные в отчет об устойчивом развитии	В консолидированной отчетности следует указать экономические субъекты, входящих в состав группы. В акционерных обществах – раскрыть неконтролирующую долю
Отчетный период, периодичность и контактная информация	Отчетный период консолидированной финансовой отчетности и отчетности в области устойчивого развития; дата публикации отчетности в области устойчивого развития; контактное лицо для решения вопросов по отчетности в области устойчивого развития
Пересмотр информации	При выявлении ошибок, изменении методов формирования информации, отчетных периодов, видов деятельности, слиянии и поглощении корпораций осуществляется пересмотр и повторное представление отчетности
Внешнее заверение	Политика и практика внешнего заверения отчетности, в частности лицо, обеспечивающее заверение; стандарты и методы заверения; взаимодействие с организацией, осуществляющей заверение
Деятельность корпорации, цепочка создания стоимости, другие деловые отношения	<p>Информация о формах собственности (государственная, частная) и видах деятельности корпорации.</p> <p>Типология видов деятельности на основе: GICS – Глобального стандарта классификации отраслей; ISIC – Международной стандартной отраслевой классификации видов экономической деятельности; SIC – Стандартной промышленной классификации.</p> <p>Цепочка создания стоимости включает: основные компоненты – начальную логистику (формирование и управление запасами); производственный процесс (производство готовой продукции, работ, услуг); последующую логистику (доставка и продажа продукции); маркетинг продажи (реклама, продвижение, иные стратегии, обеспечивающие повышение спроса на товары, услуги); обслуживание продукции (взаимоотношения с потребителями, техническое обслуживание, ремонты, возвраты, прочее обслуживание); вспомогательные компоненты цепочки создания стоимости: решения на стадии закупок, технологические решения (НИОКР), управление человеческими ресурсами (привлечение профессиональных кадров, продвижение бизнес-стратегии, обеспечивающей продажи), инфраструктурные решения (бухгалтерский учет, юридическая поддержка, финансы, контроль качества, связи с общественностью); дополнительную информацию о деловых отношениях. Информация о продукции, работах, услугах включает: количественный выпуск продукции, работ, услуг, объем продаж продукции, работ, услуг; данные о поставщиках с указанием видов деятельности (брокеры, подрядчики, оптовики); количество поставщиков в цепочке поставок и связанные с поставщиками виды деятельности корпорации; характер деловых отношений (долгосрочные, краткосрочные, контрактные, неконтрактные, предполагаемые, фактические), суммы денежных расчетов с поставщиками, географическое положение поставщиков.</p> <p>Взаимоотношения с клиентами предполагают указание количества клиентов, поставляемой продукции, услуг, суммы денежных расчетов, географическое положение.</p> <p>Другие деловые отношения (совместная деятельность). Существенными изменениями признается изменение видов деятельности, структуры цепочки поставок, отношений с поставщиками, клиентами</p>
Сотрудники корпорации	Общая численность и типология по полу и регионам: штатных сотрудников; внештатных сотрудников; сотрудников, работающих на условиях полной занятости. Изменения численности работников по представленным группам. Причины колебаний постоянной, временной, иных видов занятости по гендерному, региональному, иным типологиям

Окончание таблицы 4 / Table 4 (continued)

Элементы отчетности / Reporting elements	Раскрываемая информация / Disclosures
Работники, не являющиеся наемными	Профессии работников, виды выполняемых работ; количество работников, не работающих по найму в корпорации, чей труд контролируется корпорацией Работники, которые не являются наемными и чей труд не контролируется корпорацией: представители поставщиков, выполняющие регулярное техническое обслуживание в соответствии с договором; представители поставщиков, обеспечивающих стандартные поставки. Причины изменения численности в отчетном периоде (если это существенно)
Управление	Структура управления корпорацией; состав руководящих сотрудников, их квалификация, должности и вознаграждения, нацеленность на управление воздействиями, роль и ответственность управления
Структура и состав управления корпорацией	Структура органов управления корпорацией; подразделения, ответственные за принятие решений и управление воздействиями корпорации на экономику, экологию и общество. Состав высшего органа управления корпорацией: исполнительные и неисполнительные члены, срок полномочий; должности и обязанности членов руководящего органа; должности иных руководителей; компетенции руководителей корпорации, представительство заинтересованных сторон. Возраст, родословная, этническое происхождение, гражданство, вероисповедание, иные показатели
Назначение и выборы высшего органа управления	Критерии, используемые для выдвижения, в том числе мнения заинтересованных сторон (включая акционеров), разнообразие, независимость, компетенции, относящиеся к воздействиям корпорации

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

редь потому, что бухгалтерский учет присутствует не только в бухгалтерских, но и в «небухгалтерских» процессах. ...Поэтому стандартизировать бухгалтерский учет обособленно, сам по себе, не принимая во внимание все процессы организации, можно только до некоторого предела. Полная стандартизация учета возможна только при условии стандартизации всех процессов организации» [13].

В зависимости от потребностей заинтересованных сторон в определенном роде нефинансовой информации изменяется как состав корпоративной отчетности, так и содержание креативного (творческого) учета⁷.

Развитие последнего обусловлено рядом факторов, среди которых:

- информационная открытость корпоративных форм бизнеса и возможность выбора форматов нефинансовой отчетности;
- системное представление финансовых и нефинансовых показателей, фактических и про-

гнозных сведений во взаимосвязи и взаимозависимости; согласование временных периодов систематизации информации;

- конкурентные преимущества корпораций, публикующих нефинансовую отчетность, положительно характеризующую экономическую, экологическую, социальную направленности их деятельности;

- возможность разработки корпорацией способов систематизации и раскрытия информации об объектах учета и элементах отчетности;

- обеспечение взаимосвязи управленческой и публичной корпоративной отчетности, что позволяет снижать транзакционные издержки на поиск информации.

Позитивной составляющей креативного учета является адекватное отражение осуществляемых корпорацией бизнес-процессов в учете и отчетности при вариативности методов систематизации информации в отечественных и международных стандартах [15]. Креативный учет влияет на все стороны учетного процесса — разработку первичных учетных документов; создание учетных регистров, раскрытие информации в управленческой и публичной отчетности. Одним из элементов

⁷ Сапожникова Н.Г., Лаврухина Т.А., Эльвия Б.К. Отчетность организаций. Учебное пособие. М.: КноРус; 2018. 291 с.

<p>Методы оценки рисков, связанных с коррупцией, применяемые корпорацией; критерии оценки рисков (местонахождение, вид деятельности, отрасль)</p>
<p>Выявление и устранение корпорацией конфликта интересов, возникающих у сотрудников или лиц, связанных с деятельностью, продукцией, услугами корпорации</p>
<p>Подтверждение, что осуществляемые в финансовой и нефинансовой форме виды помощи некоммерческим, религиозным, частным корпорациям не являются прикрытием взяточничества</p>
<p>Значение информирования и обучения вопросам противодействия коррупции для руководства корпорацией, сотрудников, деловых партнеров, в отношении которых определен высокий риск возможности коррупции</p>
<p>Этапы проведения обучения руководителей, сотрудников, деловых партнеров вопросам противодействия коррупции; регулярность проведения обучения (ежегодно, раз в два года и т.д.)</p>
<p>Коллективные действия, предпринимаемые корпорацией в борьбе с коррупцией: стратегия коллективных действий, основные цели инициатив по борьбе с коррупцией, в которых корпорация принимает участие</p>

Рис. 2 / Fig. 2. Рекомендации по раскрытию информации о противодействии коррупции / Recommendations for disclosure of information on combating corruption

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

креативного учета выступает профессиональное суждение специалистов, определяющее методы документирования, систематизации и общения данных в отчетности в области устойчивого развития [16].

Проиллюстрируем единство формирования управленческой и публичной нефинансовой отчетности на примере такой темы отчетности в области устойчивого развития, как противодействие коррупции в соответствии с требованиями Стандарта GRI 205:

Таблица 5 / Table 5

**Раскрытие информации о направлениях противодействия коррупции корпорацией /
Disclosure of information on the directions of combating corruption by the corporation**

Транзакции, подверженные коррупционному риску / Transactions exposed to corruption risk	Политика и методы противодействия коррупции / Policies and methods of combating corruption	Подтвержденные случаи коррупции и проведенные мероприятия / Confirmed cases of corruption and actions taken
Количество и процент транзакций, подвергшихся оценке коррупционного риска	Количество и доля сотрудников подразделений управления, ознакомленных с политикой и методами противодействия коррупции корпорации (по регионам деятельности)	Количество и характер случаев коррупции. Количество случаев увольнения или наказания сотрудников за коррупцию
Виды возможных коррупционных рисков	Количество и доля сотрудников корпорации, ознакомленных с политикой и методами противодействия коррупции (по регионам деятельности)	Количество случаев увольнения или наказания сотрудников за коррупцию
	Количество и доля деловых партнеров, ознакомленных с политикой и методами противодействия коррупции корпорации (по регионам деятельности)	Количество случаев отказа в возобновлении или расторжения договоров с деловыми партнерами в связи с выявлением случаев коррупции
	Количество и доля сотрудников руководящих органов корпорации, прошедших обучение политике и методам противодействия коррупции (по регионам деятельности)	Возбужденные против корпорации либо сотрудников судебные дела, связанные с коррупцией, результаты расследования
	Количество и доля сотрудников корпорации, прошедших обучение политике и методам противодействия коррупции (по регионам деятельности)	

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Противодействие коррупции 2016. В нем под коррупцией понимаются: взяточничество, вымогательство, плата за упрощение формальностей, мошенничество, сговор, отмывание денег, предоставление или получение подарков, займов, гонораров, вознаграждений в качестве побуждения к совершению незаконных действий, а ее фактами являются растраты, злоупотребления в корыстных целях, незаконное обогащение, препятствие правосудию. Этот Стандарт связывает возможность возникновения коррупции с бедностью (в странах с переходной экономикой), нанесением ущерба окружающей среде, нарушением демократии и прав человека, нерациональным использованием инвестиций, несоблюдением верховенства права [17]. В отчетности в области устойчивого развития корпорацией подтверждается приверженность к честности и ответственной деловой практике (рис. 2).

Существенные темы, относящиеся к противодействию корпорации коррупции в отчетном периоде, представлены в табл. 5.

В качестве источников информации при подготовке управленческой и публичной отчетности используется документация подразделений корпорации [18]. Например, отчетность по элементу «Количество и доля сотрудников корпорации, прошедших обучение политике и методам противодействия коррупции (по регионам деятельности)» формируется на основании журналов проведения занятий, в которых отражено количество обучающихся, режим, место, результаты обучения, иные сведения [19]. Систематизация данных первичных учетных документов осуществляется в формате управленческой отчетности, представленной в табл. 6.

Таблица 6 / Table 6

Количество и доля сотрудников корпорации, прошедших в отчетном периоде обучение политике и методам противодействия коррупции (подразделение и регион деятельности) /
Number and share of the corporation's employees trained in the reporting period in the policy and methods of combating corruption (subdivision and region of operation)

Показатели / Indicators	Количество обучающихся / Number of students		Режим обучения / Learning Mode		Место обучения / Place of study			Поставщик образовательного контента / Education content provider		Всего / Total
	Групповое обучение / Group education	Индивидуальное обучение / Individual training	Без отрыва от работы / Without interruption from work	С отрывом от работы / Off work	Корпоративное обучение / Corporate training	Специальная организация / Special organization	Мобильное обучение / Mobile learning	Сотрудник корпорации / Corporate employee	Приглашенный преподаватель / Guest lecturer	
Сотрудники: всего, чел. В том числе: ознакомленных с политикой и методами противодействия коррупции, чел. В том числе по программам обучения, чел. Итого, чел. Доля сотрудников, прошедших обучение, %										

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

ВЫВОДЫ

Реализация Концепции развития публичной нефинансовой отчетности предполагает формирование значимой, полной, своевременной, точной, сбалансированной, сопоставимой, надежной и объективной информации о деятельности корпораций, характеризующей устойчивое развитие последних. Применение Стандартов GRI позволяет заинтересованным сторонам сделать выводы о качестве управления корпорацией в части вли-

яния на окружающую среду, оценить воздействие экономического субъекта на текущие и будущие нефинансовые и финансовые последствия. В выступлении 16 марта 2023 г. на съезде Российского союза промышленников и предпринимателей Президент РФ В.В. Путин предложил ввести нефинансовую отчетность для компаний: «Предлагаю подумать о ежегодной публикации нефинансовой отчетности для крупных предприятий. В ней будет рассказываться о том, что та или иная компаний

сделала для общества, для конкретного поселка, города, региона — для своей страны»⁸. Основные принципы подготовки отчетности в области устойчивого развития используются при формировании интегрированной отчетности, раскрывающей, как стратегия, управление, результаты деятельности и перспективы корпорации в контексте внешней среды ведут к созданию, сохранению или утрате стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. Заметим, что в GRI G 4 отмечается следующее: «Хотя цели подготовки отчетности в области устойчивого развития и интегрированной отчетности различаются, подготовка отчетности в области устойчивого развития — неотъемлемая составляющая подготовки интегрированной отчетности»⁹.

⁸ Путин В.В. Выступление 16 марта 2023 года на съезде Российского союза промышленников и предпринимателей. URL: <https://www.kremlin.ru/events/president/news/70688>

⁹ Руководство по отчетности в области устойчивого развития. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/ibrary/GRI-G3-Russian.pdf>

Значительную работу по продвижению в России публичной нефинансовой отчетности осуществляет Министерство экономического развития РФ, подготовившее в 2017 г. проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности», содержащего общие требования к ее составлению, формированию, внешней оценке и раскрытию в ней информации¹⁰.

Совершенствование институциональных основ корпоративной отчетности предполагает интеграцию данных нефинансовой отчетности (на основе управленческой отчетности), а также корпоративных стандартов учета и отчетности. Несомненно, что внедрение инструментов устойчивого развития в деятельность корпорации обеспечит адаптацию к изменениям внешней среды, повысит конкурентоспособность и инвестиционную привлекательность.

¹⁰ Проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности». URL: <https://media.rsp.ru/document/1/1/0/107455ceaeabe24b68bda19afb80627e.pdf>

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Пятов М.Л., Соловей Т.Н., Сорокина А.С., Гусниева А.А. Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX — начала XX в. *Вестник Санкт-Петербургского университета экономики*. 2018;34(3):465–492.
2. Пятов М.Л. Соловей Т.Н. Нефинансовая отчетность: история и современность. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;(5):81–90.
3. 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;15(74):202–218.
4. Гришкина С.Н., Сиднева В.П. Современные подходы к составлению и представлению отчетности в области устойчивого развития. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2020;4 (42):86–99.
5. Морозова Е.В. Нефинансовая отчетность как источник информации о деятельности компании. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;22(316):25–37.
6. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет; 2007. 87 с.
7. Вахрушина М.А. К вопросу о стандартах управленческого учета. *Аудит*. 2018;(10):18–21
8. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б., Соколов А.Ю., Астраханцева Е.А., Губайдуллина А.Р. Формирование и использование информации бухгалтерского учета для принятия управленческих решений. Монография. М. Русайнс; 2016. 126 с.
9. Сигидов Ю.И. Развитие управленческого учета в рамках теории кайдзен. Монография. М.: ИНФРА-М; 2016. 178 с.
10. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организаций. *Все для бухгалтера*. 2007;15(207):18–28.
11. Глушченко А.В. Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа. *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика*. 2010;1(16):136–144.
12. Никитина Н.Н. Назначение стандартов экономического субъекта по бухгалтерскому учету. *Инновации и инвестиции*. 2017;10:156–158.
13. Осипова Р.Г. Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(2):42–49.

14. Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции. М.: Книжный мир; 2008. 320 с.
15. Зенкина И.В. Тенденции и новации отчетности об устойчивом развитии экономических субъектов. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;25(1):4–28.
16. Медведева О.Е., Микерин Г.И., Медведев П.В. Интегрированная нефинансовая отчетность и проблемы включения в нее экологической составляющей в России. *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2017;11(194):6–14.
17. Чернов В.А. Финансовое управление капиталами и устойчивое развитие бизнеса. Бо-Бассен: Palmarium Academic Publishing; 2018. 117 с.
18. Петрова Е.А. Позиционирование интегрированной отчетности как источника конкурентного преимущества. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;43(337):23–32.
19. Егорова С.Е., Майдецкая О.Ю. Сравнительный анализ отчетности в области устойчивого развития и интегрированной отчетности. *Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление*. 2017;(5):10–13.

REFERENCES

1. Pyatov M. L., Solovey T. N., Sorokina A. S., Gusnieva A. A. Non-financial reporting in the economy: the experience of the 19th — early 20th centuries. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta ekonomiki = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2018;(T.34–3):465–492. (In Russ.).
2. Pyatov M. L., Solovey T. N. Non-financial reporting: history and modernity. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;(5):81–90. (In Russ.).
3. Bulyga R. P., Melnik M. V., Safonova I. V. Problems of financial measurements of environmental and social factors in public reporting of companies. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of the Voronezh State Agrarian University*. 2022;15(74):202–218. (In Russ.).
4. Grishkina S. N., Sidneva V. P. Modern approaches to compiling and presenting reports in the field of sustainable development. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economy. Business. Banks*. 2020;4(42):86–99. (In Russ.).
5. Morozova E. V. Non-financial reporting as a source of information about the company's activities. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;22(316):25–37.
6. Paly V. F. Accounting theory: modern problems. Scientific publication. Moscow: Bukhgalterskii uchet.; 2007. 87 p. (In Russ.).
7. Vakhrushina M. A. On the issue of management accounting standards. *Audit = Audit*. 2018;(10):18–21 (In Russ.).
8. Garifullin K. M., Ivashkevich V. B., Sokolov A. Yu., Astrakhantseva E. A., Gubaidullina A. R. Formation and use of accounting information for making managerial decisions. A Monograph. Moscow: Rusains; 2016. 126 p. (In Russ.).
9. Sigidov Yu. I. Development of management accounting within the framework of kaizen theory. Monograph. Moscow: INFRA-M; 2016. 178 p. (In Russ.).
10. Yudina L. N. Management reporting of organizations. *Vse dlya bukhgaltera = All for the accountant*. 2007;15(207):18–28. (In Russ.).
11. 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. = Journal of Volgograd State University. Economics*. 2010;1(16):136–144. (In Russ.).
12. Nikitina N. N. Appointment of standards of an economic entity for accounting. *Innovation and investment*. 2017;10:156–158. (In Russ.).
13. Osipova R. G. Improvement of corporate reporting on the basis of the new intra-company standard. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):42–49. (In Russ.).
14. Rasskazova-Nikolaeva S. A., Shebek S. V. Corporate standards: from concept to instruction. Moscow: Knizhny Mir; 2008. 320 p. (In Russ.).
15. Zenkina I. V. Trends and innovations in reporting on the sustainable development of economic entities. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2022;25(1):4–28. (In Russ.).

16. Medvedeva O. E., Mikerin G. I., Medvedev P. V. Integrated non-financial reporting and the problems of including the environmental component in it in Russia. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property relations in the Russian Federation*. 2017;11(194):6–14. (In Russ.).
17. Chernov V. A. Financial capital management and sustainable business development. Beau Bassin: Palmarium Academic Publishing; 2018. 117 p. (In Russ.).
18. Petrova E. A. Positioning integrated reporting as a source of competitive advantage. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2014;43(337):23–32. (In Russ.).
19. Egorova S. E., Maidetskaya O. Yu. Comparative analysis of reporting in the field of sustainable development and integrated reporting. *Vestnik Pskovskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Pravo. Upravlenie = Bulletin of the Pskov State University. Series: Economics. Law. Management*. 2017;(5):10–13. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Наталья Глебовна Сапожникова — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономической безопасности и бухгалтерского учета, Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

Natalya G. Sapozhnikova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Economic Security and Accounting, Voronezh State University, Voronezh, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-2563-6198>

sapozh@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 27.04.2023; после рецензирования 23.05.2023; принята к публикации 20.07.2023.

The article was submitted on 27.04.2023; revised on 23.05.2023 and accepted for publication on 20.07.2023.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript.