

УДК 657.1

А.А. Нестерова

Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург,
email: elkina_anastasia@mail.ru

ФОРМИРОВАНИЕ СУЖДЕНИЙ О СУЩЕСТВЕННОСТИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ВЗГЛЯД

Ключевые слова: существенность для нефинансовой отчетности, концепции существенности, двойная существенность, динамическая существенность, оценка уровня существенности нефинансовой информации.

В статье автором рассмотрены современные концепции существенности, возможные для использования при оценке степени раскрытия нефинансовой отчетности, их достоинства и недостатки, предложены новые концепции в дополнение к уже существующим, порядок применения бизнес-моделей для реализации целей устойчивого развития и порядок оценки существенности.

A.A. Nesterova

Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, email: elkina_anastasia@mail.ru

FORMING JUDGMENTS ABOUT MATERIALITY IN RELATION TO NON-FINANCIAL REPORTING: AN INTERNATIONAL VIEW

Keywords: materiality for non-financial reporting, concepts of materiality, double materiality, dynamic materiality, assessment of the level of materiality of non-financial information.

In the article, the author examines modern concepts of materiality that can be used to assess the degree of disclosure of non-financial statements, their advantages and disadvantages, suggests new concepts in addition to existing ones, the procedure for applying business models to implement sustainable development goals and the procedure for assessing materiality.

Цель исследования

Уточнение понятия существенно-сти в области нефинансовой информации и анализ существующих концепций, формирование новых подходов к оценке уровня существенности исходя из приоритетных направлений в области устойчивого развития и выявление проблемных аспектов, требующих детальной проработки и дальнейших научных исследований.

Материал и методы исследования

Материалами и источниками исследования являются международные нормативные документы в области устойчивого развития, научные публикации по теме исследования, Практические рекомендации (IFRS PS) 2 «Формирование суждений о существенности». В работе использованы основные методы теоретического исследования, анализ и синтез, индукция и дедукция, классификация и методы эмпирического уровня, такие как наблюдение, описание и сравнение.

Требования к раскрытию информации повышаются с течением времени, учитывая новые запросы пользователей, а особенно давно взятый курс на «зеленую экономику» и принципы ответственного инвестирования. На данный момент времени можно с полной уверенностью сказать о том, что скоро у компаний не будет выбора раскрывать или игнорировать нефинансовые показатели деятельности. Во главу угла теперь ставится не только прибыльность бизнеса, но и уровень корпоративной ответственности. Основная борьба идет за финансовые ресурсы, обеспечивающие функционирование и развитие компаний, и решение об их предоставлении будет опираться на совокупность результативных финансовых и нефинансовых показателей. Крупные институциональные инвесторы вводят скрининг, отсеивая компании, которые не учитывают энергетического перехода, и выделяя тех, кто будет привлекательнее для инвесторов в долгосрочной перспективе [4, с.5].

Результаты исследования и их обсуждение

В проведенном ранее автором исследовании, посвященном детальному анализу проекта стандарта МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием», планируемого к утверждению во второй половине 2023 года, систематизированы полученные в качестве обратной связи рекомендации, замечания и предложения, связанные с его доработкой и конкретизацией. Большое количество замечаний, полученных от представителей профессиональных общественных объединений, организаций и коммерческих структур в 2022 году, касается критики в подходе к использованию понятия существенности. Среди основных возражений можно выделить следующие: отсутствие четкого определения существенности, используемого для формирования нефинансовой отчетности; отсутствие критериев существенности; отсутствие различий между понятиями «существенная» и «значимая информация». Понятие «существенности» является одной из важнейших экономических категорий, используемых в бухгалтерском учете и аудите и подходы к его определению не являются статичными даже применительно к финансовой информации. Новые внешние вызовы и внутренние противоречия среди различных групп пользователей отчетности требуют от финансовой информации адаптации к происходящим изменениям и постоянном совершенствовании существующих подходов. Целью Совета по МСФО является стремление к постоянному улучшению представления отчетной информации и процесс определения существенности является его важной частью. МСФО (IAS 1) «Представление финансовой отчетности» определяет существенную информацию исходя из влияния, которое она оказывает на решения основных пользователей, которые они принимают на основе финансовой отчетности общего назначения. Наиболее интересными являются Практические рекомендации (IFRS PS) 2 «Формирование суждений о существенности», которые являются необязательными к применению, но способны помочь в выработке подходов к определению существенности

и ее критериев. История создания данных рекомендаций началась в 2012 году, когда Совет по МСФО включает в свою рабочую программу вопрос о необходимости разработки подобного документа. В указанных рекомендациях определение существенности представлено в виде систематического процесса, состоящего из четырех этапов: идентификация, оценка, структурирование информации и анализ.

Несмотря на то, что нефинансовая информация в соответствии с проектом стандарта МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» должна составляться как часть финансовой информации общего назначения, а также полностью соответствовать качественным характеристикам, указанным в Концептуальных основах представления финансовых отчетов, единообразный подход к определению существенности не может быть использован, поскольку сама природа нефинансовой информации требует новаторских подходов. Автором предлагается план проекта методических рекомендаций по формированию суждений о существенности, применительно к нефинансовой информации. Прежде всего, необходимо уточнить определение существенной нефинансовой информации, под которой можно понимать информацию, при отсутствии, искажении или сокрытии которой, можно в значительной степени снизить рейтинговую ESG-оценку компании. В ранее проведенном автором исследовании, проанализированы различные методологии рейтинговых агентств в области формирования ESG-рейтингов и выявлена необходимость в единой методологии в определении данного рейтинга и возможности его перевода в стоимостную оценку, таким образом может быть обеспечена сравнимость и сопоставимость отчетной информации.

Структурными элементами методических рекомендаций могут быть: концепция существенности, выбранная бизнес-модель, учетная система и порядок оценки существенности, которые могут соответствовать этапам формирования суждения о существенности нефинансовой информации. На первом этапе компании необходимо определить какую концепцию существенности она исполь-

зует. На данный момент существуют концепции двойной и динамической существенности, учитывающие особенности нефинансовой отчетности. Европейская консультативная группа по финансовой отчетности (EFRAG) ввела в обиход понятие двойной существенности, определяя ее как взаимное влияние окружающей среды на компанию и наоборот. Также интересной является существующая на данный момент концепция динамической существенности, согласно которой существенные факторы ESG развиваются и распространяются со временем во взаимосвязанных отраслях и становятся финансово значимыми с течением времени. Автором предлагается ввести концепцию неограниченной существенности, терминологически такого понятия пока не существует, но уже многие сторонники ESG-раскрытий говорят о том, что для преодоления кризиса в определении существенности для нефинансовой отчетности можно исходить из допущения, что все подобные раскрытия являются существенными. Поскольку запрос на ESG-отчетность сгенерирован внешней средой, можно реализовать подход формирования суждений о существенности стейкхолдерами и в качестве обратной связи от заинтересованных групп получать информацию о том, какие раскрытия наиболее важны. Автором предлагается ввести концепцию запрашиваемой существенности. В условиях постоянно меняющейся внешней среды, это концепция целесообразна для использования и ее тестирование на практике позволит определить насколько она эффективна и удобна в использовании.

На втором этапе компания должна четко обозначить приоритеты в реализации целей устойчивого развития, ранжировать их по степени значимости в отчетном периоде. Для реализации данного подхода за основу можно взять понятие «бизнес-модель», уже используемое в МСФО. Например, применительно к финансовым инструментам, бизнес-модель характеризует то, как организация управляет своими финансовыми активами для формирования денежных потоков. Автором предлагается обозначить ее в качестве «ESG-модели» и трактовать ее как подход к управлению ESG-компонентами. Предлагается выделить три модели:

Е-приоритетная модель, S-приоритетная модель и G-приоритетная модель. Первая модель в качестве основной стратегии в области устойчивого развития обозначает экологические цели, что может быть обусловлено тем, что сама специфика деятельности компании оказывает или может оказать значительное влияние на окружающую среду. Вторая модель может быть выбрана компаниями, которые в своей деятельности оказывают, например, незначительное воздействие на окружающую среду, но при этом активно взаимодействуют с социумом. Третья модель может быть выбрана компаниями, которые выстраивают сложную корпоративную структуру и взаимодействие внутри нее должно регулироваться созданными компанией критериями для оценки качества управленческой деятельности. При этом стоит отметить, что преследование одних целей не должно перекрывать или нивелировать реализацию неприоритетных целей. Многие научные исследования отмечают проблематику, связанную с подменой или маскировкой целей, данный процесс можно определить как «гринвошинг» или «зеленый камуфляж», который представляет собой агрессивные пиар-стратегии, призванные ввести в заблуждение заинтересованные стороны по поводу выполнения компанией своих экологических обязательств.

На третьем этапе рекомендуется выбрать учетную систему, с помощью которой реализован подход к отражению в финансовой отчетности нефинансовых данных. Данный аспект является наиболее дискуссионным, поскольку МСФО видит реализацию этого подхода в качестве предоставления связанной информации, что представляет собой взаимосвязь нефинансовой информации с показателями финансовой отчетности, что по мнению автора, перегружает финансовую отчетность и в качестве альтернативного подхода может использоваться гибридная учетная система, предложенная автором в предыдущем своем исследовании, результатом которой может быть ESG-баланс и Отчет о ESG-эффекте, которые формируются с помощью традиционной двойной записи, используемой в бухгалтерском учете и возможной к применению в гибридной учетной системе.

Таблица 1

Структурные элементы методических рекомендаций по формированию суждений о существенности в нефинансовой отчетности

Структурные элементы	Информация, подлежащая раскрытию	Результат выбора
Концепция существенности	описание и обоснование выбора концепции, раскрытию подлежат следующие аспекты: – обоснование выбора концепции существенности и перечень факторов, влияющих на данный выбор; – риски и возможности, которые влечет за собой данный выбор; – достоинства и недостатки данной концепции	двойная динамическая неограниченная запрашиваемая
ESG-модель	выбранная компанией стратегия реализации целей устойчивого развития с указанием приоритетных целей в разрезе ESG-компонентов, раскрытию подлежат следующие аспекты: – подробное описание стратегии компании в управлении нефинансовой деятельностью и ее влияние на порядок формирования отчетной информации; – риски и возможности, которые влечет за собой данный выбор; – факторы, влияющие на выбор данной модели и наличие обстоятельств в настоящий момент времени, способных повлиять на смену бизнес-модели в области устойчивого развития	Е-приоритетная модель S-приоритетная модель G-приоритетная модель
Учетная система	выбранная компанией учетная система отражения нефинансовых показателей, раскрытию подлежат следующие аспекты: – методологические принципы построения учетной системы в области формирования нефинансовых показателей; – методика формирования нефинансовых показателей; – учетные регистры и способы формирования итоговой отчетной информации, а также возможности интеграции с различными учетными системы, например, возможность передачи и переработки информации для целей управленческого учета	гибридная связанная
Оценка существенности	порядок оценки и расчета существенности, раскрытию подлежат следующие аспекты: – отбор и оценка количественных и качественных факторов, способных участвовать в оценке уровня существенности раскрытий нефинансовой информации; – обоснование выбора количественной или качественной оценки; – риски и возможности, которые влечет за собой данный выбор; – отбор и выбор результативных показателей для оценки уровня существенности и определение границ существенности	количественная качественная

На последнем этапе рекомендуется для оценки уровня существенности использовать количественные или качественные факторы, влияющие на оценку уровня существенности. При определении данных факторов следует учитывать выбранную организацией концепцию существенности. При выборе концепции двойной существенности целесообразно

проанализировать степень влияния организации на внешнюю среду и наоборот. При исходящем влиянии от организации на внешнюю среду следует учитывать выбранную ESG-модель и установить количественный порог влияния приоритетного компонента. Например, при выборе Е-приоритетной модели, следует установить процентное пороговое значе-

ние существенности, например величина расходов компании по Е-компоненту в стоимостном выражении при использовании гибридной учетной модели, в предложенном авторе Отчете о ESG-эффекте. При оценке влияния внешней среды на организацию, использование расчетной (количественной) оценки весьма затруднительно, поскольку оценка внешнего влияния находится вне зоны контроля и связана с высокими рисками, поэтому целесообразнее использовать качественную оценку существенности, построенную на анализе влияния внешних воздействий на финансовые и нефинансовые показатели в краткосрочной и долгосрочной перспективах. При выборе организацией концепции динамической существенности следует каждый отчетный период пересматривать подходы к ее определению и использовать качественную оценку существенности, исходя из смены приоритетов в области устойчивого развития. Неограниченная концепция существенности, которая также может использоваться организацией не требует оценки существенности, поскольку в этом случае все нефинансовые показатели подлежат полному раскрытию, что в свою очередь может привести к информационной перегруженности, но при этом сведет к минимуму риски, связанные с нераскрытием важных аспектов нефинансовой деятельности. При выборе запрашиваемой концепции существенности, могут использоваться оба подхода, которые определять стейкхолдеры в своем запросе, который следует формировать перед началом нового отчетного периода или нескольких периодов. Данный запрос может быть сформирован с помощью различных IT-инструментов, каналов связи и его результат следует официально публиковать на открытых медиа-площадках.

Структура предлагаемых методических рекомендаций, связанных с вопросами применения существенности для нефинансовой отчетности отражена в таблице 1.

Дальнейшая разработка методических рекомендаций по определению существенности для нефинансовой информации позволит упростить процесс формирования такого вида информации

и степени ее детализации, а также может быть частью новых международных стандартов в области устойчивого развития, интегрированных в общую систему международных стандартов финансовой отчетности. Наличие альтернативных способов отражения такого вида информации, возможность применения различных концепций существенности, учетных систем, оценок существенности и бизнес-моделей в области устойчивого развития может быть предпосылкой к формированию учетной политики компании в области формирования нефинансовой информации, которая может стать важной частью среди нормативных документов экономического субъекта.

Выводы

Результатом проведенного автором исследования является разработка структуры и содержания методических рекомендаций по формированию суждений о существенности, применительно к нефинансовой отчетности. В качестве их структурных элементов предложено выделить концепцию существенности, выбранную компанией, бизнес-модель в области устойчивого развития, учетную систему и порядок оценки уровня существенности. Наиболее значимым этапом в определении существенности является выбор ее концепции, которую предложено дополнить концепцией неограниченной существенности с отсутствием риска нераскрытия значимых аспектов нефинансовой деятельности бизнеса, но с большими затратами на формирование полного раскрытия и концепцией запрашиваемой существенности, формируемой на основе запросов заинтересованных сторон извне. Направлением дальнейших исследований может стать разработка самих рекомендаций по использованию существенности при раскрытии нефинансовой информации с конкретными практическими примерами, что позволит сформировать единообразный подход к отражению нефинансовой информации на международном уровне и повысить качество и сопоставимость информации в разрезе различных отраслей и видов деятельности.

Библиографический список

1. Проект МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf> (дата обращения: 30.04.2023).
2. Проект МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-disclosures/issb-exposure-draft-2022-2-climate-related-disclosures.pdf> (дата обращения: 30.04.2023).
3. Практические рекомендации № 2 по применению МСФО «Формирование суждений о существенности» [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=132433-prakticheskie_rekomendatsii__2_po_primeneniyu_msfo_formirovanie_suzhdenii_o_sushchestvennosti (дата обращения: 30.04.2023).
4. Герасимов В. ESG: раскрывать нельзя ждать. Теория и практика выполнения рекомендаций ЦБ РФ по нефинансовой отчетности // Вестник центра раскрытия корпоративной информации. – 2021. – № 62. – С. 2-9. [Электронный ресурс]. URL: https://event.interfax.ru/uploads/document/file/1186/Raskr_62_spread.pdf (дата обращения: 30.04.2023).
5. Попадюк, И. Ф. Применение принципа существенности при подготовке нефинансовой отчетности / И. Ф. Попадюк, М. В. Табакова, А. В. Виноградова // Журнал правовых и экономических исследований. – 2021. – № 1. – С. 144-147.