

УДК 657.1

А.А. Нестерова

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

КОНЦЕПЦИЯ ЭЛЕМЕНТОВ НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ключевые слова: элементы нефинансовой отчетности, ESG-актив, ESG-обязательство, ESG-капитал, ESG-вклад, ESG-расходы, ESG-эффект, ESG-баланс, Отчет о ESG-эффекте.

В статье автором предложена концепция элементов нефинансовой отчетности, включающая в себя ESG-актив, ESG-обязательство, ESG-капитал, ESG-вклад, ESG-расходы и ESG-эффект, которые могут быть сформированы в рамках бухгалтерского и управленческого учета. На базе этих элементов разработаны новые формы нефинансовой отчетности, такие как ESG-баланс и Отчет о ESG-эффекте, которые в значительной степени способны повысить качество и аналитические возможности нефинансовой отчетности.

A.A. Nesterova

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

THE CONCEPT OF NON-FINANCIAL REPORTING ELEMENTS

Keywords: elements of non-financial reporting, ESG-asset, ESG-liability, ESG-capital, ESG-contribution, ESG-expenses, ESG-effect, ESG-balance, ESG-effect report.

In the article, the author proposes the concept of elements of non-financial reporting, including ESG-asset, ESG-liabilities, ESG-capital, ESG-contribution, ESG-expenses and ESG-effect, which can be formed within the framework of accounting and management accounting. Based on these elements, new forms of non-financial reporting have been developed, such as the ESG-balance and the ESG-effect report, which are largely capable of improving the quality and analytical capabilities of non-financial reporting.

Стремительное развитие нефинансовой отчетности и усиление ее роли в качестве инструмента влияния на различные управленческие решения, среди которых особое место занимают инвестиционные решения, ставит перед организациями, формирующими данную отчетность, вопросы к порядку ее составления и представления. Отсутствие унифицированных и общепризнанных стандартов подготовки такого вида отчетности создает правовой вакуум, который требует наполнения. В качестве ориентира при подготовке нефинансовой отчетности используются международные стандарты, например, Carbon Disclosure Project (Проект углеродной отчетности, CDP), International Integrated Reporting Council (Международные основы интегрированной отчетности, IIRC) и ряд других. Все они различаются между собой, например, требованиями к кругу пользователей, пониманием существенности, степенью детализации информации, подходом к отраслевой специфике, что делает сложным

восприятие нефинансовой отчетности, подготовленной по этим стандартам.

Цель исследования

Формирование единого подхода к составлению нефинансовой отчетности, которая, по мнению автора, в ближайшей перспективе может стать неотъемлемой частью финансовой отчетности и ее стандарты будут обязательны к применению, позволит повысить качество всей отчетной информации. Этот подход может быть реализован путем построения нового вида учетной системы, которая носит гибридный характер, объединения и подходы к формированию финансовой отчетности, составленной на основе общепринятых правил ведения бухгалтерского и управленческого учета, а также сформированные к настоящему времени подходы к формированию блока нефинансовой информации.

Материал и методы исследования

Материалами и источниками исследования являются нормативные

документы, разработанные методологии оценки ESG-факторов рейтинговыми агентствами, общественные доклады Центрального банка Российской Федерации, а также материалы публикаций, отражающие актуальные вопросы и проблемы в области корпоративной ответственности бизнеса. В работе использованы основные методы теоретического уровня, такие как индукция, дедукция, синтез и анализ и методы эмпирического уровня, такие как наблюдение, описание, сравнение и моделирование.

Результаты исследования и их обсуждение

В проведенном ранее исследовании по данной тематике, опубликованном автором в научной статье «ESG-актив, ESG-обязательство и ESG-капитал как способ отражения в финансовой отчетности целей устойчивого развития» был проведен сравнительный анализ целей финансовой и нефинансовой отчетности и сделан вывод о том, что в настоящее время любое экономическое решение не может приниматься лишь на основе данных финансовой отчетности, таким образом, возрастает запрос на нефинансовые показатели результатов деятельности экономического субъекта [5]. Основная проблематика кроется в том, что нормативная база, регулирующая порядок составления нефинансовой отчетности в Российской Федерации, находится в процессе становления и развития, что подтверждается тем, что в настоящее время существует только проект закона о нефинансовой отчетности [2]. Несмотря на то, что компании имеют большой опыт в составлении такого вида отчетности, что подтверждается данными из архива Национального регистра и Библиотеки корпоративных нефинансовых отчетов, который ведет Российский союз промышленников и предпринимателей [11]. Начиная с 2000 г. российские компании подготовили 995 отчетов, среди которых наибольшую долю занимают отчеты в области устойчивого развития (347), социальные отчеты (337), интегрированные отчеты (203) и другие. Данная статистика демонстрирует разнообразие видов нефинансовой отчетности, что также отражено в Концепции развития публичной нефинансовой от-

четности [1]. Согласно данному документу видами нефинансовой отчетности могут быть:

1. ОУР (отчет о деятельности в области устойчивого развития) – документ, комплексно характеризующий деятельность бизнеса в области корпоративной ответственности и раскрывающий существенные ее аспекты, ориентированный на достаточно широкий круг пользователей. Ориентиром для составления такого вида отчета могут применяться существующие международные стандарты;

2. ИО (итоговый или годовой отчет) – документ, ориентированный, прежде всего на акционеров компании и представляющий информацию о результатах деятельности в отчетном году. Ориентиром для составления такого вида отчета могут служить те же стандарты, которые используются при составлении ОУР;

3. Интегрированный отчет (ИО) – документ, ориентированный, прежде всего на инвесторов и представляющий собой гибридный формат отчетности.

Отсутствие жестких требований по составу и составлению отчетности рождает проблему восприятия информации пользователями, трудности в сравнении подобных показателей, например, с отчитывающимися компаниями одной отраслевой направленности. Это может быть решено путем создания единой унифицированной методологии формирования и составления нефинансовой отчетности, компонентом которой может стать разработанная автором концепция элементов нефинансовой отчетности и прототипы ESG-отчетов, построенных на базе информации, предоставляемой в рамках бухгалтерского и управленческого учета. Синергия этих двух видов учета позволит усилить эффект ESG-направления в бизнесе и создаст платформу для создания методики гибридного учета, сочетающего в себе методологический базис бухгалтерского учета и все лучшие существующие практики в области управленческого учета. Многообразие форм нефинансовой отчетности вынуждает пользователей, для экономии времени, потраченного на изучение данного вида отчетности, поскольку они, как правило, достаточно объемны, доверять ESG-рейтингам, которые в свою очередь, достаточно

субъективны. Поэтому приведение нефинансовой отчетности в более емкий и доступный для восприятия пользователями вид позволит усилить положительный эффект. Существующие на данный момент формы нефинансовых отчетов, могут восприниматься как дополнение к предложенным автором формам нефинансовой отчетности. В предыдущем исследовании автором было предложено введение отдельного информационного блока в состав Пояснений к финансовой отчетности [5]. В его рамках был предложен концепт ESG-баланса, в котором отражаются такие элементы нефинансовой отчетности как ESG-актив, ESG – обязательства и ESG-капитал в денежной оценке [5].

Учитывая тот факт, что экологические, социальные и иные корпоративные расходы компании занимают значительный объем в общей структуре всех расходов компании, их следует отражать отдельно в рамках составления особого вида нефинансового отчета, который может быть дополнением к предложенному ESG-балансу в рамках Пояснений к финансовой отчетности. Таким образом, элементы нефинансовой отчетности могут быть дополнены новым компонентом под названием ESG-расходы. С финансовой точки зрения данный вид расходов представляет собой уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников [3]. С точки зрения нефинансовой отчетности ESG-расходы следует детализировать по отдельным видам, в зависимости от ESG-обязательств, которые берет на себя компания, демонстрируя высокий уровень корпоративной ответственности. Данный подход может быть реализован в рамках ведения управленческого учета, в отличие от ESG-активов, ESG-обязательств и ESG-капитала, которые могут отражаться на специальных бухгалтерских счетах, к которым автор рекомендует применять принцип двойной записи, но при этом информация с этих счетов не находит отражения в бухгалтерской (финансовой отчетности), а только в нефинансовой отчетности,

в концепте предложенного ESG-баланса. Как было указано выше, ESG-расходы имеют и бухгалтерскую сущность, поэтому они будут находить отражение и в финансовой и нефинансовой отчетности. Стоимостная оценка данного вида расходов формируется в бухгалтерском учете на основе принципа начисления и может использоваться для целей управленческого учета. При необходимости формирования информации о фактически выплаченных денежных средствах на ESG-расходы, она может быть раскрыта в рамках Пояснений к финансовой отчетности и дополнительного раскрытия информации по Отчету о движении денежных средств. Таким образом, бухгалтерский учет в полной мере обеспечивает формирование информации о ESG-расходах для целей составления нефинансовой отчетности.

С экономической точки зрения расходы оказывают влияние на формирование доходов, что реализовано в бухгалтерском принципе начисления (соответствия), согласно которому доходы должны соответствовать расходам, благодаря которым они получены и эту взаимосвязь наглядно демонстрирует Отчет о финансовых результатах. Этот принцип вполне целесообразно использовать и в рамках составления нефинансовой отчетности, поскольку ESG-расходы, которые осуществляет компания, имеют своей целью реализацию ряда поставленных задач в области устойчивого развития, ответственного финансирования, реализации экологических программ и социальных проектов. Нефинансовый аспект не может рассматривать экономические доходы в качестве целевого результата деятельности бизнеса, несмотря на то, что уровень корпоративной ответственности влияет на решения инвесторов о предоставлении ресурсов данной компании, что, безусловно, сказывается и на финансовых результатах экономического субъекта. В настоящее время, как в России, так и во всем мире существуют различные ESG-рейтинги. Среди российских рейтинговых агентств – главные игроки это НРА (Национальное рейтинговое агентство), АКРА (Аналитическое кредитное рейтинговое агентство), Эксперт РА, НКР (Национальные кредитные рейтинги).

Таблица 1

Основные изменения в методологии составления ESG-рейтингов

Название рейтингового агентства	Основные изменения
НРА	– расширен перечень отраслей и секторов; – в блоках Е и S выделены подблоки «Подверженность рискам»; – изменены веса подблоков: на подблок «Подверженность рискам» блоков Е и S приходится 20% веса блока, на остальные подблоки в совокупности – 80%; – расширен перечень показателей во всех блоках модели, уточнены критерии показателей.
АКРА	– введена отраслевая дифференциация и список отраслей расширен; – пересмотрена отраслевая матрица ESG рисков; – снижены требования к публичности информации; – введен check-list по соответствию лучшим практикам.
Эксперт РА	– объединение факторов стратегии ESG; – существенное обновление ряда факторов (замена названий, ужесточение критериев и дополнения по трудовым факторам, по фактору отходов увеличено количество параметров, корректировка экологических аспектов в факторе «практика ответственного инвестирования»); – добавлен ряд фактор («Зеленый» офис», «Политика ответственного инвестирования»); – введение гендерных аспектов деятельности компаний в ряд факторов.
НКР	– выделение секторальных различий (особенно для компаний нефинансового и финансового сектора); – возможность выбора показателей, с учетом специфики деятельности компании; – возможность применения к компаниям всех типов и секторов.

Таблица 2

Отчет о ESG-эффекте за год

Наименование показателя	Отчетный год	Предыдущий год
ESG-вклад	х	х
ESG-расходы:	(х)	(х)
Расходы по Е-компоненту	х	х
Расходы по S-компоненту	х	х
Расходы по G-компоненту	х	х
ESG-эффект	х, (х)	х, (х)

Автором проанализированы методологии составления ESG-рейтингов российских рейтинговых агентств и можно сделать вывод о значительных различиях в подходах к формированию подобных рейтингов, причем данная проблема несопоставимости существующих рейтингов имеет место и среди международных рейтинговых агентств. Последние изменения в методологии ESG-рейтингов указаны в табл. 1, все они уже вступили в силу и используются в процессе формирования данных рейтингов, кроме проекта методологии рейтинго-

вого агентства НРА, который находится на рассмотрении и будет утвержден в 2023 году.

Постоянная работа над совершенствованием методологии ESG-рейтингов свидетельствует о стремлении к наиболее достоверной и правдивой информации об оценке уровня корпоративной ответственности компаний. Поскольку для сопоставления ESG-расходов компаний с итоговым результатом, который может быть взят из данных рейтингов, очень остро стоит вопрос о гармонизации ESG-рейтингов. В докладе для обще-

ственных консультаций Центрального Банка РФ под названием «Модельная методология ESG-рейтингов» предлагается следующий подход к решению данной проблемы – создание двух видов рейтингов: текущий и рейтинг рисков [10]. Профиль компании в балльной оценке, составленной с учетом качественных и количественных характеристик, формировал бы, по мнению ЦБ РФ, текущий рейтинг, а рейтинг рисков на перспективу в один год, предупреждал бы собственников и потенциальных инвесторов компании о возможных рисках лишь в разрезе экологических компонентов. При этом стоит отметить, что ЦБ РФ с настороженностью относится к сводному ESG-рейтингу, поскольку считает, что в структуру данного агрегированного показателя входят компоненты, не способные замещать или компенсировать друг друга и в качестве примера приводит невозможность полученных организацией баллов за высокое корпоративное управление компенсировать низкую оценку по количеству загрязняющих выбросов в атмосферу. Несмотря на такую позицию регулятора, автор считает, что для целей составления нефинансовой отчетности на основе данных бухгалтерского и управленческого подхода, именно создание методологии формирования сводного ESG-рейтинга позволит определить итоговый показатель для нефинансовой отчетности, предлагаемый автором как «ESG-вклад». Принцип формирования данного показателя состоит в следующем: на основании выработанной методологии по формированию сводного ESG-рейтинга, формируется итоговый балл у каждой организации, который переводится в денежную оценку, сформированную на основании самого высокого показателя ESG-расходов в отрасли. К примеру, такая стоимость составляет 250 млрд. руб. (в качестве значения была взята сумма из ОУР компании Лукойл за 2021 год), а итоговый балл сводного ESG-рейтинга составил был 100 баллов, соответственно стоимость 1 балла будет равна 2,5 млрд. руб. Таким образом будет сформировано два показателя: ESG-вклад и ESG-расходы в рамках системы управленческого учета и разница между ними будет свидетельствовать о том,

каким образом понесенные компанией расходы на цели устойчивого развития, повлияли на итоговый результативный показатель, предлагаемый автором как ESG-эффект. При этом, для выбранного лидера в отрасли необходимо применять корректирующий коэффициент к стоимости одного балла, увеличивающий его, для получения положительного итогового результата. Нефинансовый отчет, формируемый в рамках управленческого учета, содержащий информацию о ESG-вкладе, ESG-расходах и ESG-эффекте предлагается назвать «Отчет о ESG-эффекте», примерный концепт которого продемонстрирован в таблице 2. Данный отчет может быть представлен в составе Пояснений к финансовой отчетности и в значительной степени дополняющий разработанный ранее автором ESG-баланс.

Автором рекомендуется внутри каждого вида расходов проводить детализацию по видам расходов, что позволит оценить удельный вес каждого вида расходов в общей их структуре и выделить те, которые являются менее эффективными при достижении ESG-эффекта. Причем оценка эффективности не должна носить только экономический характер, поскольку неэффективные расходы в данном случае являются элементом корпоративной ответственности, а не способом создания экономических выгод. Прежде всего менеджменту компании стоит обратить внимание на достоверность балльной оценки в ESG-рейтинге, которая должна контролироваться специальными, созданными для этого саморегулируемыми независимыми организациями. Таким образом, в дальнейшем стоит исследовать вопросы контроля ESG-рейтингов и аудита нефинансовой отчетности.

Выводы

Результатом проведенного автором исследования можно считать выделение новых экономических категорий как ESG-вклад, ESG-расходы и ESG-эффект, которые предложено формировать в рамках управленческого учета и которые в значительной степени способны повысить качество, как нефинансовой, так и финансовой отчетности, поскольку нефинансовую отчетность предложено

интегрировать в состав финансовой отчетности в качестве отдельного сигнального блока в составе Пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Концепция элементов нефинансовой отчетности, разработка которой была

начата автором в предыдущих исследованиях, в данной работе приобретает окончательный вид и представляет собой шесть элементов: ESG-актив, ESG-обязательство, ESG-капитал, ESG-вклад, ESG-расходы и ESG-эффект.

Библиографический список

1. Концепция развития публичной нефинансовой отчетности в Российской Федерации, утверждена распоряжением Правительства РФ от 05.05.2017 г. N 876-р.
2. Проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 28.12.2017).
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, зарег. в Минюсте России 31.05.1999 N 1790.
4. Заернюк В.М., Седова Е.И. Анализ нефинансовой отчетности горнодобывающих и металлургических компаний России: экологический аспект // Аудит. 2020. № 1. С. 26-30.
5. Нестерова А.А. ESC – актив, ESG – обязательство и ESG-капитал как способ отражения в финансовой отчетности целей устойчивого развития // Научный результат. Экономические исследования. 2022. Т. 8. № 4. С. 58-65.
6. Сапрыкина О.А., Воронина Н.И. Развитие публичной нефинансовой отчетности российских организаций и ее социально-экономическая роль // Непрерывное профессиональное образование и новая экономика. 2019. № 1(4). С. 105-111.
7. Методология ESG АКРА. [Электронный ресурс]. URL: https://www.acra-ratings.ru/upload/iblock/723/q90suut8u54poqtheszbevsab83d6fm8/20221118_ESG-Methodology.pdf (дата обращения: 18.02.2023).
8. Методология НКР. [Электронный ресурс]. URL: https://ratings.ru/upload/iblock/8ad/ESG_methodology_170322.pdf (дата обращения: 18.02.2023).
9. Методология Эксперт РА. [Электронный ресурс]. URL: <https://raexpert.ru/docbank//6fe/db0/e58/319de261e4481a610c45fe3.pdf> (дата обращения: 18.02.2023).
10. Модельная методология для ESG-рейтингов. Доклад для общественных консультаций ЦБ РФ. [Электронный ресурс]. URL: https://cbr.ru/Content/Document/File/144085/Consultation_Paper_17012023.pdf (дата обращения: 18.02.2023).
11. Национальный регистр корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс]. URL: https://rspp.ru/sustainable_development/registr/ (дата обращения: 18.02.2023).
12. Нефинансовая отчетность в России и мире: цели устойчивого развития в фокусе внимания. Аналитический обзор. [Электронный ресурс]. URL: <https://media.rspp.ru/document/1/f/6/f6e6f97287df39e326d6b2d236b459b1.pdf> (дата обращения: 18.02.2023).
13. Проект методологии ESG НРА. [Электронный ресурс]. URL: https://www.ra-national.ru/wp-content/uploads/2023/03/met_esg_ver-4.0.pdf (дата обращения: 18.02.2023).