

УДК 657.1

А.А. Нестерова

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

ИНТЕГРАЦИЯ ЦЕЛЕЙ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ В ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ СОГЛАСНО ПРОЕКТУ МСФО (IFRS) S1 «РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ, ОТНОСЯЩЕЙСЯ К ОБЩЕМУ УСТОЙЧИВОМУ РАЗВИТИЮ»

Ключевые слова: цели устойчивого развития, интеграция целей устойчивого развития в финансовую отчетность, МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием», существенность нефинансовой информации, значимость нефинансовой информации, риски и возможности, связанные с устойчивым развитием.

В статье автором рассмотрен проект стандарта МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием». Проведен детальный анализ основных положений проекта стандарта, систематизирован перечень требуемых минимальных раскрытий информации, в состав которой входит информация о руководстве компании, стратегии, риск-менеджменте, различные метрики и показатели. Автором выявлены как самостоятельно, так и на основе возражений, полученных от заинтересованных организаций и профессиональных объединений по результатам общественной консультации, основные дискуссионные вопросы и определены возможные пути их решения.

A.A. Nesterova

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

INTEGRATION OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS INTO FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH THE EXPOSURE DRAFT IFRS S1 «GENERAL REQUIREMENTS FOR DISCLOSURE OF SUSTAINABILITY-RELATED FINANCIAL INFORMATION»

Keywords: sustainable development goals, integration of sustainable development goals into financial statements, IFRS S1 standard «General requirements for disclosure of sustainability-related financial information», materiality of non-financial information, significance of non-financial information, risks and opportunities associated with sustainable development.

In the article, the author reviewed the exposure draft IFRS S1 «General requirements for disclosure of sustainability-related financial information». A detailed analysis of the main provisions of the exposure draft standard was carried out, a list of required minimum disclosures of information was systematized, which includes information about the company's management, strategy, risk management, various metrics and indicators. The author identified both independently and on the basis of objections received from interested organizations and professional associations based on the results of a consultation feedback, the main controversial issues and identified possible ways to solve them.

При осуществлении своей финансово-хозяйственной деятельности организация затрагивает различные неэкономические аспекты, в том числе вступает во взаимодействие с окружающей средой, что несет в себе возможные риски и возможности, которые могут отразиться на финансовых показателях в текущем и будущих отчетных периодах. Для достижения целей устойчивого развития, компании стремятся формировать свою политику в области экологической ответственности и отражение ее результатов может быть представлено с помощью финансовых показате-

лей. Реакцией на данный общественный запрос на международном уровне было создание попечителями Фонда МСФО Международного совета по стандартам устойчивого развития (ISSB, International Sustainability Standards Board). Результатом его работы явились проекты МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» и МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом», опубликованные в марте 2022 года и планируемые к применению с 1 января 2024 года.

Цель исследования

Детальный анализ международной нормативно-правовой базы в области отражения целей устойчивого развития в финансовой отчетности, определение ее основных положений, выявление спорных и дискуссионных моментов, требующих разъяснений, возможные подходы и решения в реализации поставленных задач разработчиками данных документов.

Материал и методы исследования

Материалами и источниками исследования являются международные нормативные документы в области устойчивого развития, научные публикации по теме исследования, официальные комментарии профессиональных объединений и организаций, полученные Международным советом по стандартам устойчивого развития (ISSB) по результатам опубликования проекта МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием». В работе использованы основные методы теоретического исследования, анализ и синтез, индукция и дедукция, классификация и методы эмпирического уровня, такие как наблюдение, описание и сравнение.

Результаты исследования и их обсуждение

В ответ на общемировой запрос на «зеленую экономику» и стремление к более качественной информации руководители Фонда МСФО провозгласили о создании Международного совета по стандартам устойчивого развития (ISSB, International Sustainability Standards Board) в конце 2021 года. Результатом его работы явились, опубликованные на официальном сайте Фонда МСФО, проекты МСФО (IFRS) S1 «Раскрытие информации, относящейся к общему устойчивому развитию» и МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом». К базовым целям в создании данных проектов стандартов относятся выработка стандартного базового уровня раскрытия информации в области устойчивого развития и удовлетворения информационных потребностей инвесторов. Целью МСФО (IFRS) S1 является требование раскры-

тия информации о значительных рисках, связанных с устойчивостью и возможностях, полезных для основных пользователей финансовой отчетности для оценки стоимости предприятия и решения о предоставлении ресурсов данной компании. Особое внимание в данных стандартах уделяется понятию рисков и возможностей, связанных с устойчивым развитием. Например, в проекте стандарта указано на то, что они возникают из-за зависимости компании от ресурсов, которые во многом могут быть зависимы от климатических, природных и иных изменений, что может за собой повлечь различные неблагоприятные воздействия компании на окружающую среду, что в последствии может повысить репутационные риски и снизить стоимость компании. Дополнение профиля рисков компании рисками в области устойчивого развития позволит более надежно оценивать стоимость денежных потоков в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективах. Эта идея также находит отражение в проекте стандарта МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом». Разработчики исходят из предположений, что климатические изменения и связанные с ними риски и возможности оказывают воздействие на финансовое положение и финансовые результаты компаний, величину и сроки получения денежных потоков в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе, а также на уверенность в их получении, на оценку стоимости компании, а также стратегию и выбор бизнес-модели [3]. При оценке финансовых и операционных результатов деятельности компании и будущих потоков денежных средств, пользователи финансовой отчетности общего назначения хотят получить представление об управленческом и стратегическом контексте компании, в котором получены данные результаты. В вопросе объема раскрываемой информации, разработчики проекта МСФО (IFRS) S1 указывают на то, что лишь существенные риски и возможности подлежат раскрытию, никаким образом не определяя уровень существенности, что характерно для МСФО в целом, и данный аспект будет

регулироваться самой компанией, исходя из профессионального суждения бухгалтеров, финансовых менеджеров, аудиторов и других профессиональных представителей. При этом, проект данного стандарта указывает на то, что суждения о существенности должны пересматриваться на каждую отчетную дату с учетом изменившихся обстоятельств и допущений.

Финансовая информация, связанная с устойчивостью, должна публиковаться как часть финансовой отчетности общего назначения, таким образом, компания, предоставляя такую отчетность будет дополнительно указывать на то, что она полностью соответствует МСФО в области раскрытия информации об устойчивом развитии. Структура предоставляемой информации отражена в таблице 1.

Таблица 1

Предлагаемая структура информации об устойчивом развитии в проекте МСФО S1 «Раскрытие информации, относящейся к общему устойчивому развитию»

Название раздела	Информация, подлежащая раскрытию	Подлежащие раскрытию аспекты
Информация о руководстве	процессы управления, средства контроля и процедуры, используемые для мониторинга и управления рисками и возможностями	<ul style="list-style-type: none"> – личность органа или лица в органе, ответственном за надзор за рисками и возможностями, связанными с устойчивостью; – ответственность данного органа или лица в соответствии с политикой компании в области устойчивого развития; – гарантии того, что у данного органа или лица есть надлежащие компетенции для контроля за стратегиями в области устойчивого развития; – частота информирования о рисках, связанных с устойчивостью и возможностях других структурных подразделений компании; – как орган и его комитеты рассматривают риски, связанные с устойчивостью и возможности при надзоре за стратегией организации, ее решениями по крупным сделкам, а также его политика управления рисками, оценка компромиссов и анализ чувствительности к неопределенности; – информация об интегрировании средств контроля и процедур управления рисками и возможностями в другие внутренние функции
Стратегия	подход к устранению рисков, связанных с устойчивостью и возможности, которые могут повлиять на бизнес-модель организации. Отдельно подлежат указанию краткосрочная, среднесрочная и долгосрочная стратегия компании	<ul style="list-style-type: none"> – влияние на бизнес-модель, финансовые аспекты, стоимость капитала рисков и возможностей; – влияние значительных рисков и возможностей, связанных с устойчивостью на стратегию компании; – описание того, где в цепочке создания стоимости компании сосредоточены основные риски и возможности, связанные с устойчивостью (например, географические районы)
Управление рисками	процессы, используемые организацией для идентификации, оценки и управления рисками, связанными с устойчивостью	<ul style="list-style-type: none"> – механизмы, используемые для выявления рисков, связанных с устойчивостью и критерии оценивания вероятности и последствий их наступления; – используемые входные параметры для и идентификация именно этого типа рисков; – интеграция риск-менеджмента в области рисков устойчивого развития в общий процесс управления предприятием
Показатели и цели	информация, используемая для оценки, управления и уровня контроля компанией рисков и возможностей, связанных с устойчивостью за определенный период времени	<ul style="list-style-type: none"> – метрики, связанные с управлением и мониторингом рисков и возможностей, связанных с устойчивым развитием; – указание периода, используемого для целевого показателя, ожидаемые значения и их интерпретация; – информация об изменении показателей или изменения порядка их расчета с указанием причин

Таблица 2

Выборочный обзор возражений по проекту стандарта МСФО S1

Название профессионального объединения или организации	Возражения по содержанию стандарта
Brazilian Alliance for Sustainable Finance and Investment -BRASFI	определение основных пользователей неуместно и несовместимо с характером социальных и экологических отчетов
	нечеткое определение понятие существенности
Better Next	в качестве заинтересованных сторон указаны только инвесторы
Bata Shoe Company	применение стандарта должно распространяться на те предприятия, которые могут иметь существенные риски для устойчивости в зависимости от характера отрасли, однако местные юрисдикции могут сыграть важную роль в этом аспекте, определяя круг организаций, которые должны раскрывать такую информацию наряду с финансовой отчетностью общего назначения
	необходимость в более конкретных рекомендациях при переходе с GRI стандартов
	отсутствии критериев существенности
Efes Vitanta Moldova Brewery SA	отчетность в области устойчивого развития должна предоставляться после представления финансового отчета
SMRT Corporation Ltd	трудности с выявление существенных рисков и возможностей
	высокие трудозатраты в одновременном представлении финансовой отчетности и отчетности в области устойчивого развития
Thomas and McElroy LLC	недостаток раскрытия целей устойчивого развития лишь в финансовой отчетности
	рассмотрена только экономическая ценность предприятия
	отсутствие интегрированной концепции, связывающей воедино проект данного стандарта с другими МСФО
	отсутствие линейной взаимосвязи между рисками, связанными с целями устойчивого развития и финансовыми показателями
Martello Advisory	отсутствие на указание рисков за пределами компании
LIXIL	отсутствие четкого определения рисков и возможностей, влияющих на денежный поток
Materiality Counts	раскрытие информации об устойчивом развитии не всегда носит финансовый характер
Upright Oy	конкретизация целей стандарта
	отсутствие способов построения метрик
Global Risk Institute in Financial Services	недостаточное разъяснение по поводу долгосрочного воздействия
	отсутствие четкой увязки между финансовым результатом и целями устойчивого развития
	отсутствие границ данного вида отчетности
	требования местного законодательства могут противоречить стандарту
FAR, the institute for the accountancy profession in Sweden	нет указаний на то, какие аспекты относятся к целям устойчивого развития
Deloitte	установление разграничения между понятием существенная и значимая информация
	отсутствие границ при определении цепочки создания стоимости компании
продолжение табл. 2	

окончание табл. 2	
Название профессионального объединения или организации	Возражения по содержанию стандарта
NABU (Naturschutzbund Deutschland)	информация об устойчивом развитии имеет иную природу и не может быть интегрирована в финансовую отчетность
SP Group	неактуальность для предоставления подобной информации дочерними компаниями
University of Sao Paulo	термин «устойчивость», а также «риски и возможности» требуют уточнения
Garanti BBVA	отсутствие четкого определения понятия «устойчивое развитие» и различия между терминами «существенный» и «значительный»
	различие между терминологией в стандартах МСФО и проекте стандарта S1
Nest	Отсутствие четкого определения понятия устойчивости

Для отображения взаимосвязи между финансовой информацией и информацией в области рисков и возможностей в области устойчивого развития разработчики проекта МСФО (IFRS) S1 вводят понятие «связанная информация», представляющая собой соединение информации описательного характера с конкретными показателями в финансовой отчетности. Раскрытие данной информации также может быть структурной частью отчета руководства. Для обеспечения сопоставимости информации, метрики информации об устойчивом развитии должны быть представлены за текущий и предыдущий периоды. Использование разумных оценок является важной частью подготовки показателей, связанных с устойчивостью.

Поскольку, финансовая информация, связанная с достижениями целей устойчивого развития, является частью финансовой информации общего назначения, то в проекте МСФО (IFRS) S1 указано, что она должна соответствовать качественным характеристикам, описанным в Концептуальных основах представления финансовых отчетов, который является системообразующим документом и философией всех МСФО.

Представленные проекты были открыты для обсуждения. В проведенном автором исследовании проанализированы результаты обратной связи с рядом профессиональных объединений и организаций. В представленной ниже табл.2 указаны основные возра-

жения и предлагаемые варианты для их устранения.

Общее количество ответов на опубликованный проект стандарта МСФО (IFRS) S1 составило более семисот, в представленной табл. 2 отражены основные возражения по поводу представленного проекта стандарта. Основные возражения касаются вопроса терминологии, уточнения указанных в стандарте определений таких понятий как «устойчивое развитие», «финансовая информация, отражающая цели устойчивого развития», «существенность», «значимость». Также многие организации в своих ответах указывали на необходимость в изменении определения круга заинтересованных лиц, проект стандарта в качестве таких лиц определяет только инвестор, что ущемляет интересы других пользователей и их замена на стейкхолдеров была бы уместна. Многие организации выражали свою обеспокоенность определением уровня существенности для рисков и возможностей в области устойчивого развития, что могло бы быть решено путем разработки и внедрения в стандарт матрицы существенности. Актуальным в настоящее время является подход к использованию двойной существенности, что также может быть реализовано в доработанном проекте или в разъяснениях к нему. Также многие указывают на возможные большие трудозатраты при одновременной подготовке финансовой отчетности и информации, связанной с устойчивым

развитием и законодательные ограничения местных юрисдикций в предоставлении подобной информации. Разработка конкретных норм устойчивого развития, а также отраслевых рекомендаций позволила бы компаниям успешнее применять данный стандарт.

Международный совет по стандартам устойчивого развития (ISSB) проанализировал все полученные замечания и планирует выпустить МСФО (IFRS) S1 примерно ко второму кварталу 2023 года. 4 апреля 2023 года состоялось заседание ISSB для дальнейшего обсуждения переходных положений, которые должны быть предусмотрены настоящим стандартом. В феврале 2023 года ISSB принял решение о вступлении в силу МСФО S1 для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2024 года или после этой даты. Однако для организаций, согласно переходным положениям стандарта, при невозможности предоставления информации в первый год применения стандарта, можно предоставлять информацию только в той мере, в какой она касается раскрытия финансовой информации, связанной с климатом.

Выводы

Результатом проведенного автором исследования является подробный анализ проекта МСФО (IFRS) S1 «Раскрытие информации, относящейся к общему устойчивому развитию», разработанного Международным советом по стандартам устойчивого развития (ISSB, International Sustainability Standards Board), который планируется к опубликованию в итоговом варианте в середине 2023 года. Организации и различные профессиональные объединения с радостью встретили

эту инициативу Фонда МСФО, однако, в поступивших официальных отзывах на содержание проекта стандарта указали на ряд несогласий и дискуссионных моментов. Автором подробно изучены все поступившие замечания, обзор которых представлен в сводной табл.2. Исходя из большого количества поступивших отзывов, автором систематизирована полученная информация и в выборку были определены основные возражения, встречающиеся у большего числа участников общественной консультации по проекту стандарта. Выявлены основные направления совершенствования проекта предлагаемого стандарта. Во-первых, уточнение терминологического аппарата, особенно таких определений как «устойчивое развитие», «существенность» и «значимость», что необходимо для общего понимания составителями и пользователями финансовой отчетности общего назначения какие именно аспекты ESG-повестки подлежат раскрытию. Многие организации выразили свою обеспокоенность подходом к определению уровня существенности. Решение данного вопроса автор видит в детальном изучении современных подходов к трактовке данного понятия и его оценки, а также интеграцией в стандарт понятия «двойная существенность», что подчеркивает сложную и двойственную природу целей устойчивого развития. По мнению автора, данный проект стандарта в значительной степени может повлиять на законопроект о публичной нефинансовой отчетности, к подготовке которого Минэкономразвития планирует вернуться в ближайшее время, поэтому анализ основных положений МСФО (IFRS) S1 будет полезен для российских организаций, составляющих нефинансовую отчетность.

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: 02.04.2023).

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: 02.04.2023).

3. Большаков В.В. Тенденции развития подходов к отражению влияния климатических рисков в корпоративной отчетности организаций // Хроноэкономика. 2022. № 2 (36). С. 16-24.
4. Малиновская Н. В. Подходы к раскрытию информации о климатических рисках в Проекте международного стандарта раскрытия информации по вопросам, связанным с климатом // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25. № 7 (493). С. 728-746.
5. Пашковский Д.А., Быков А.А., Кондратьев-Фирсов В.М. О подходах к классификации рисков устойчивого развития в крупных вертикально интегрированных холдингах // Газовая промышленность. 2022. № 7 (835). С. 114-125.
6. Письма с комментариями проекта МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием», размещенные на официальном сайте Фонда МСФО. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/climate-related-disclosures/exposure-draft-and-comment-letters/#view-the-comment-letters> (дата обращения: 02.04.2023).