

УДК 338.24 DOI: 10.14451/1.236.29

Особенности содержания принципа сопоставимости в контексте отчетности в области устойчивого развития

© 2024 Чугумбаев Роман Рыспекович

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бизнес-аналитики. Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва.

E-mail: rrchugumbaev@fa.ru

Ключевые слова: существенность, теория заинтересованных сторон, сопоставимость, интегрированная отчетность, устойчивое развитие.

В данном исследовании представлена аргументация для разработки более дифференцированного понимания принципа сопоставимости в отношении отчетности по устойчивому развитию. Такой подход направлен на учет разнообразных информационных потребностей всех заинтересованных сторон. Это исследование направлено на то, чтобы внести вклад в теоретические основы бухгалтерского учета и разработку стандартов, которые обеспечивают как подотчетность, так и сопоставимость в отчетности по устойчивому развитию. Такой подход позволит провести более комплексную и сбалансированную оценку корпоративной практики устойчивого развития, в конечном итоге способствуя большей прозрачности и подотчетности.

Отчетность по устойчивому развитию стала широко распространенной среди современных корпораций, привлекая повышенное внимание как практиков, так и ученых. Одновременно развивается институциональная среда, поддерживающая эту практику, – появляются национальные и международные организации, в том числе группы устойчивого бизнеса, неправительственные организации, отраслевые ассоциации, рейтинговые агентства. Кроме того, профессиональные сообщества бухгалтеров, консалтинговые агентства и политики были вовлечены в разработку руководящих принципов, правил и стандартов отчетности для поддержки раскрытия информации об устойчивом развитии. Руководящие принципы GRI, первая версия ко-

торых была опубликована в 2000 году, быстро зарекомендовали себя как фактический глобальный стандарт нефинансовой отчетности. Приняв аналогии и параллели с финансовой отчетностью, нефинансовая отчетность внесла значительный вклад в институционализацию этих практик. С тех пор появились другие виды отчетности в области устойчивого развития. В 2013 году Международный совет по интегрированной отчетности (IIRC) опубликовал основополагающие принципы интегрированной отчетности, известные как IR Framework. Эти основы впоследствии были пересмотрены в 2021 году и определили восемь основных элементов содержания интегрированной отчетности [9].

Несколько крупных российских предприятий перешли на интегрированную отчетность после публикации стандарта Международным советом по интегрированной отчетности. Среди известных компаний: ПАО «Татнефть», ОАО «Севернефтегазпром», ПАО «Россети Северо-Запад», ПАО «Россети Московский регион», ПАО «РусГидро», ПАО «Энел Россия», Госкорпорация «Росатом», ПАО «Юнипро», АО «МХК «ЕвроХим», ПАО «СИБУР Холдинг», ПАО «ФосАгро», Segezha Group, ПАО «Сбербанк России» и др. Одновременно значительно возросли исследования в области интегрированной отчетности.

Стандарты IR Framework и Global Reporting Initiative (GRI) не являются изолированными усилиями в сфере нефинансовой отчетности; ландшафт все больше заполняется разнообразными институтами и структурами [4].

Примечательно, что со временем стандарты отчетности в области устойчивого развития сократили масштаб использования аналогии с финансовой отчетностью и стали все больше подчеркивать различия.

Однако после создания Международного совета по стандартам устойчивого развития (ISSB) при Фонде МСФО предполагается возобновление акцента на более тесном согласовании принципов нефинансовой отчетности с финансовой.

Принцип «сопоставимости», краеугольный камень качества финансовой отчетности, в равной степени важен для отчетности об устойчивом развитии. сопоставимость гарантирует, что отчетные данные могут быть осмысленно проанализированы и сравнены по разным субъектам и периодам времени, тем самым повышая их полезность для заинтересованных сторон. Этот принцип облегчает межфирменный и внутрифирменный анализ, позволяя заинтересованным сторонам контролировать использование капитала и управленческие решения с течением времени, и поддерживает регулирующие функции отчетности.

Подобно другим качественным характеристикам отчетности, принцип сопоставимости несет

широкий спектр аналитических возможностей использования данных отчетности. Однако также очевидно, что цели финансовой и нефинансовой отчетности различны, что может повлечь за собой различные точки зрения на значение сопоставимости и содержание требований к ней. Поскольку цель нефинансовой отчетности может выходить за рамки цели оценки состояния и эффективности работы компании, как это имеет место для финансовой отчетности, то следует уточнить особенности содержания принципа сопоставимости в сфере отчетности по корпоративной устойчивости. Изучение принципа сопоставимости через призму различных целей отчетности является важным в настоящее время, когда формируется институциональная среда, устанавливается порядок взаимодействия с регулирующими органами, уточняются и совершенствуются стандарты, изучаются информационные потребности как финансовых, так и нефинансовых заинтересованных сторон, включая сотрудников, клиентов, местные сообщества, государственные учреждения и других.

Изучая принцип сопоставимости с точки зрения различных целей отчетности, необходимо проанализировать взаимодействия данного принципа с другими принципами, требованиями и целями раскрытия информации в области устойчивого развития.

Внедряя более дифференцированное понимание принципа сопоставимости, данное исследование послужит ценной отправной точкой для развития теоретических основ отчетности в области устойчивого развития, а также позволит методологам и разработчикам стандартов избегать формулирования чрезмерно узкого определения принципа сопоставимости, тем самым учитывая информационные потребности широкого круга заинтересованных сторон [6].

Концепция сопоставимости берет свое начало в литературе по финансовой отчетности, где она была введена для предоставления пользователям отчетов, как правило, заинтересованным сторонам в финансовой сфере, сопоставимой информации для процессов принятия решений.

Соответственно, сопоставимость признается качественным атрибутом отчетности, который повышает полезность финансовой информации в контексте принятия решений.

Сопоставимость позволяет поставщикам капитала проводить сравнения между компаниями (межзаводской или межфирменный анализ), а также отслеживать использование фирмами своего капитала и управленческие решения с течением времени (анализ динамики), тем самым также облегчая регулирующую роль отчетности [10].

При этом следует отметить, что одновременное существование разрозненных стандартов отчетности усложняет достижение сопоставимости. Решением данной проблемы может быть трансформация отчетности по единым стандартам, например, трансформация отчётности РСБУ в МСФО. Однако, как известно, недостатком трансформации является то, что она решает не все проблемы сопоставимости. Значит, когда сосуществуют два стандарта финансовой отчетности и учета, это может усложнить сопоставимость информации.

Традиционно финансовая отчетность подходит к сопоставимости с точки зрения полезности принятия решений и мониторинга [8]. Функция подотчетности часто отводилась на второй план, поскольку устоявшиеся структуры финансовой отчетности, такие как МСФО, в основном сосредоточены на соображениях полезности решений. Тем не менее, подотчетность является важнейшим компонентом социальной ответственности, поскольку она подразумевает предоставление всеобъемлющего отчета о действиях организации всем ее заинтересованным сторонам.

По аналогии со стандартами финансовой отчетности, стандарты отчетности в области устойчивого развития включают принцип сопоставимости для обеспечения мониторинга и сравнительного анализа. Примечательно, что сопоставимость является основным принципом всех основных стандартов отчетности об устойчивом развитии [1]. Действительно, поскольку правила

GRI предполагают, что решения о существенности должны быть результатом взаимодействия с заинтересованными сторонами, они не рекомендуют строгий список элементов отчетности. Фактически, согласно GRI, процесс отчетности должен быть информирован о степени, в которой компании влияют на все заинтересованные стороны, включая тех, кто не вносит вклад в корпоративную стратегию. Таким образом, отчеты также имеют потенциал для удовлетворения своих информационных потребностей.

Очевидный недостаток сопоставимости в отчетности об устойчивом развитии в настоящее время решается посредством инициатив, направленных на более строгое регулирование раскрытия информации об устойчивом развитии. В попытке смягчить проблемы сопоставимости, вызванные распространением стандартов отчетности об устойчивом развитии, Фонд МСФО создал Международный совет по стандартам устойчивого развития (ISSB). ISSB стремится установить глобальную базу для отчетности об устойчивом развитии, в первую очередь, чтобы позволить инвесторам проводить более точные сравнения информации об устойчивом развитии, предоставляемую компаниями.

Учитывая важность сопоставимости для пользователей отчетности, разработчиков стандартов и регулирующих органов, сопоставимость информации об устойчивом развитии все больше привлекает внимание исследователей. Однако существующие исследования, как правило, подчеркивают различные аспекты сопоставимости, отражая сложность и многогранность этого принципа. При сосредоточении внимания исключительно на показателях эффективности можно выделить несколько уровней сопоставимости: сопоставимость с предыдущими периодами, с другими участками той же компании, с другими компаниями в той же сфере деятельности и со всеми другими компаниями. Этот сложный анализ подчеркивает необходимость всестороннего понимания сопоставимости в отчетности по устойчивому развитию, принимая во внимание ее взаимодействие с подотчетностью и другими

принципами раскрытия информации [3].

Сложности, связанные со сравнимостью отчетности об устойчивом развитии, многогранны. Такие факторы, как качественные аспекты показателей Глобальной инициативы по отчетности (GRI), а также предоставление неполной, неоднозначной и самостоятельно сообщаемой информации, значительно усложняют сопоставимость [5]. Следовательно, даже когда отчеты соответствуют одному и тому же стандарту, они часто не достигают высокой степени сопоставимости. Чтобы глубже разобраться в этом вопросе, необходимо проанализировать взаимодействие между принципом сопоставимости и обеспечением целей подотчетности.

Существенность является основой раскрытия корпоративной информации [2]. Важность существенности признается в литературе как в отношении финансовой отчетности, так и в отношении отчетности по устойчивому развитию. Однако определение существенности в отчетности по устойчивому развитию является особенно сложной задачей из-за разнообразной природы заинтересованных сторон и их различных требований и восприятий существенности. Инвесторы, как правило, больше заинтересованы в финансово существенной информации, что означает любую информацию, которая может повлиять на корпоративную стоимость положительно или отрицательно. Таким образом, данные финансово заинтересованные стороны нуждаются в информации об устойчивом развитии, которую можно использовать для оценки экономических перспектив бизнеса и принятия инвестиционных решений. С другой стороны, нефинансово заинтересованные стороны обычно склонны к использованию информации, имеющей существенное воздействие, охватывая любые данные относительно положительного или отрицательного влияния компании на аспекты, связанные с устойчивым развитием. Таким образом, эти заинтересованные стороны не обязательно заинтересованы в получении информации, связанной с устойчивым развитием, которая может быть использована для оценки

экономического состояния или состояния устойчивости компании, принятия деловых решений, связанных с непосредственным взаимодействием с компанией. Вместо этого они нуждаются в получении информации, которая позволяет им привлекать компании к ответственности за их воздействие на устойчивое развитие, то есть информации, которая может служить целям подотчетности.

Следовательно, дихотомия в требованиях заинтересованных сторон подразумевает, что соблюдение существенности в отчетности по устойчивому развитию может помешать достижению сопоставимости.

В стремлении повысить сопоставимость информации методологи и другие заинтересованные стороны, участвующие в разработке и внедрении стандартов нефинансовой отчетности, могут непреднамеренно приуменьшить важность существенности.

Проблема сопоставимости между компаниями в отчетности по устойчивому развитию возникает из-за необходимости для компаний раскрывать информацию, которая облегчает сравнение данных по устойчивому развитию между различными организациями. Эта форма сопоставимости проистекает из желания инвесторов, кредиторов, кредитно-рейтинговых агентств или регулирующих органов ранжировать и сравнивать компании на основе их показателей устойчивости аналогично тому, как они это делают с финансовой отчетностью для сравнения компаний по их финансовому состоянию [7]. Следовательно, эти заинтересованные стороны требуют более сопоставимой информации о показателях устойчивости, поскольку это позволяет им проводить сравнительный анализ с целью информационно-аналитического обеспечения своих деловых решений.

Однако то, как инвесторы используют финансовую отчетность для целей экономической оценки, отличается от того, как заинтересованные стороны с их требованиями в социальном и экологическом воздействии фирм, используют

отчетность по устойчивому развитию для целей подотчетности. Противоречия между различными заинтересованными сторонами вытекают из того факта, что в то время как межфирменная сопоставимость может удовлетворять потребности инвесторов и поставщиков капитала, она часто игнорирует интересы общественности и общества в целом. Следовательно, сопоставимость отчетности в области устойчивого развития должна выходить за рамки межфирменной сопоставимости, ориентированной на цели оценки устойчивости.

Требование сопоставимости отчетности также предполагает, что она отражает способность компаний представлять информацию за текущий и по крайней мере два предыдущих отчетных периода, а также любые поставленные цели и задачи.

Выполнение требований сопоставимости в раскрытии информации по устойчивому развитию не только позволяет внешним пользователям оценить динамику, но и может также стимулировать организационные изменения, что приводит к более устойчивому поведению. Сосредоточение внимания на такой функции сопоставимости может побудить компании использовать имеющуюся у них сопоставимую информацию для оценки своей эффективности и достижения долгосрочных целей устойчивости, которые способствуют устойчивому развитию. Чтобы способствовать устойчивому обществу с меньшим вредным воздействием на природу и людей, мы должны переосмыслить сопоставимость с точки зрения корпоративных целей, поскольку это побудит компании формулировать цели и, таким образом, уменьшать воздействие на окружающую среду и повышать благосостояние людей и общества.

Также необходимо обратить внимание на то, что в современной изменчивой, сложной, неопределенной бизнес-среде есть необходимость в контекстных раскрытиях. Количественные тематические раскрытия информации в отчетности должны быть представлены в контексте и, таким образом, способствовать сопоставимости с те-

чением времени и с учетом существенных параметров сложного контекста. Принцип контекста устойчивости, который в основном фокусируется на определении того, какие темы являются существенными, возможно будет необходимо расширить, чтобы предоставить необходимую информацию для помещения показателей в надлежащий контекст и таким образом облегчить их сравнение. Это может подчеркнуть важность контекстной информации для целей сравнения и интерпретации пользователями, которые хотят, чтобы компании несли ответственность за фактические воздействия, которые создает их деятельность.

Таким образом, учет требования сопоставимости изолированно от других принципов и требований приводит к узкому взгляду на сопоставимость информации устойчивого развития.

Если стандарты в первую очередь предназначены для обслуживания цели оценки устойчивости компаний, то есть ориентированы на ограниченный состав заинтересованных сторон (например, инвесторов), сопоставимость является ключевой. Однако когда стандарты предназначены также для обслуживания цели подотчетности и охватывают существенную перспективу воздействия, существенность и взаимодействие с заинтересованными сторонами являются более ключевыми. Поскольку и сопоставимость, и существенность представляются важными для включения в стандарты, компании предоставляют ограниченный объем обязательной информации и дают инструкции о том, как проводить оценку существенности. Однако заранее определённый набор тем раскрытия не только игнорирует потребности конкретных заинтересованных сторон, но и не учитывает динамическую природу существенности. Вначале predetermined набор тем раскрытия, несомненно, может облегчить сравнение отчетов об устойчивом развитии. Однако существует риск того, что со временем сопоставимые элементы могут потерять свою существенность и, следовательно, свою актуальность и полезность для принятия решений.

Для того чтобы отчетность в области устойчивого развития способствовала изменениям в обществе, принципы, лежащие в основе ее стандартов, должны охватывать как цели оценки, так и подотчетности, поскольку это может повысить степень интеграции устойчивого развития в организационную стратегию и принятие решений.

Нужно исходить из того, что компании должны оценивать свою эффективность (для удовлетворения требований различных заинтересованных сторон), достигать цели устойчивости и принимать долгосрочный широкий взгляд, который фокусируется на устойчивом и преобразующем воздействии.

Библиографический список

1. Булыга Р. П. Анализ возможностей и методов достижения международной сопоставимости отчетной информации // Самоуправление. – 2020. – 4(121). – С. 208–214.
2. Ефимова О. В. ESG-аналитика в системе принятия инвестиционных решений: в поисках существенной информации // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2023. – № 2. – С. 3–17.
3. Ефимова О. В., Рожнова О. В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: концептуальный подход // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – Т. 8, № 5. – С. 28–40.
4. Информация финансовой и нефинансовой отчетностей как основа для стратегических решений бизнеса: учет, контроль, анализ / Л. А. Чайковская [и др.]. – М. : КноРус, 2020. – 228 с.
5. Куприянова Л. М., Шнайдер О. В. Актуальные вопросы устойчивого развития экономических субъектов // Экономика. Бизнес. Банки. – 2022. – 1(63). – С. 87–94.
6. Макушкина Д. М., Рожнова О. В. Факторы, определяющие прозрачность бизнеса // Управленческий учет. – 2022. – № 6–3. – С. 716–724.
7. Методика формирования показателей оценки устойчивого развития экономических субъектов в условиях больших вызовов / Н. П. Любушин [и др.] // Экономический анализ: теория и практика. – 2021. – Т. 20, 11 (518). – С. 1994–2020.
8. Родченков М. В. Проблемы обеспечения достоверности и сопоставимости данных международной финансовой отчетности в условиях ползучей (умеренной) инфляции // Финансы и кредит. – 2022. – Т. 28, 3(819). – С. 653–698.
9. Сапожникова Н. Г. Нефинансовая отчетность корпораций // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – Т. 10, № 4. – С. 34–47.
10. Ткачук Н. В. Сопоставимость отчетной информации // Финансовый менеджмент. – 2016. – № 3. – С. 104–110.