
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДЛЯ ESG-ОТЧЕТНОСТИ В ПОВЕСТКЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Одинцова Татьяна Михайловна, канд. экон. наук, доц.

Севастопольский государственный университет, ул. Университетская, 33, Севастополь, Россия, 299053; e-mail: odintsova06@mail.ru

Предмет: трендом развития корпоративной отчетности в последнее время стало формирование комплекса показателей, которые информируют стейкхолдеров о перспективах развития бизнеса и не только его экономической результативности, но и его влияния на совокупный общественный капитал, природу и социум. Развитие новых форм нефинансовой отчетности, характеризующей вклад хозяйствующих субъектов в устойчивое развитие и долгосрочную способность генерировать стоимость, затрудняется отсутствием единой методологической базы, наличием значительного количества регуляторов, терминологической и содержательной неоднородностью, избирательностью показателей. Содержательное наполнение нефинансовой отчетности на основании данных бухгалтерского учета в силу специфичности его предметного поля и информационного продукта в существующей конфигурации не является возможным. *Цель:* определение возможностей и направлений развития учета, изменений в его предметном поле, объектах и методологическом ядре в контексте ESG-повестки для обеспечения устойчивого развития и формирования информационной базы составления корпоративной отчетности нового поколения. *Дизайн исследования:* анализ нормативно-правовой базы и мягкого законодательства в области требований к содержанию корпоративной отчетности и ее нефинансовой составляющей, оценка возможностей учетной системы в информационном обеспечении такой отчетности, выявление проблем методологического характера в системе учета для формирования такой информации и подходов к их решению. *Результаты:* предложено расширенное понимание концептуальной сферы и предметного поля учета в ESG-повестке, соответствующая трактовка методов, принципов и объектов, что обозначает вектор дальнейших направлений развития теории и практики бухгалтерского учета и корпоративной отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, ESG-повестка, корпоратив-

ная отчетность, нефинансовая отчетность, устойчивое развитие, интегрированный учет, методология.

DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2022/12/90-105

Введение

Вопросы релевантности бухгалтерского учета как информационной практики в современной экономической среде обсуждаются в профессиональном сообществе и вне его уже достаточно продолжительное время. При этом проблема не носит экзистенциальный характер, а заключается в выборе путей трансформации учета в информационно-контрольную практику, адекватную новым реалиям и потребностям социально-экономической среды, и по-прежнему самодостаточную – содержательно и методологически. В последние десятилетия все больше внимания ученых, практиков, общественных институтов и регуляторов уделяется вопросам развития корпоративной отчетности как фактора обеспечения устойчивого развития, как отдельных экономических субъектов, так и мирового сообщества в целом. Это нашло отклик в формировании так называемой ESG-повестки, охватывающей вопросы не только информационно-отчетных практик, но и управления процессами ответственного развития экономики и социума в целом. Трендовыми стали практическая деятельность и исследования в области развития так называемой «ответственной» отчетности, которая существенно расширила горизонты охвата информации для стейкхолдеров по сравнению с традиционной финансовой.

Формирование отчетных данных базируется на той информации, которая генерируется в системе учета. И данные системного бухгалтерского учета, безусловно, не соответствуют потребностям для составления тех видов отчетности, которая относится к нефинансовой. В традиционные объекты бухгалтерского учета, которые подлежат измерению и регистрации в учетной системе, безусловно, не входят такие содержательные элементы, как стратегия, взаимодействие со стейкхолдерами, качество корпоративного управления, этика и добросовестность команды менеджеров, подходы в области менеджмента, показатели экономической, экологической и социальной категорий отчета об устойчивом развитии; также не подлежат учетной регистрации такие элементы интегрированного отчета, как характеристика среды, возможности и риски, стратегия и распределение ресурсов, бизнес-модель, перспективы на будущее и все виды капиталов. Такого рода информация может формироваться в системе соответствующим образом модифицированного управленческого учета, а в более правильной трактовке – нефинансового учета, структурированного по информационным сегментам запросов на информацию о специфических объектах и категориях, характеризующих устойчивость, социальную ответственность и способность компании наращивать капиталы не только собственные, но и вовлеченные в ее деловую активность в той или иной степени.

Методы и результаты исследования

Исследование базируется на методах общенаучного познания, анализа и синтеза, сравнения, оценки причинно-следственных связей. При оценке возможных влияний новой повестки на методологию учетной деятельности использованы теоретические конструкции балансовой теории во взаимосвязи с такими ключевыми элементами метода учета, как двойная запись, счета и отчётность.

Ключевыми факторами, которые следует принять во внимание, выстраивая дискурсивное поле современного бухгалтерского учета, на наш взгляд, являются:

– во-первых, объективные изменения реальности, меняющие предметный охват и концептуальную сферу учета (новые ценностные приоритеты, тренды прогресса и общественной динамики, трансформация природы капитала, принципиально новые бизнес-модели, информация, как драйвер поведения акторов рынка, институтов и групп, глобальные экологические угрозы, изменение факторов риска и маркеров экономической резистентности и другие);

– во-вторых, потребность в большом количестве объективной, достаточной и релевантной информации без каких-либо преференций и институциональных паттернов для значительно возросшего количества стейкхолдеров с широким спектром интересов и решаемых на базе этой информации задач. Семантическая специфичность учетной информации, критерии ее соответствия информационному полю бухгалтерского учета, зависимость от используемых принципов преломления первичных данных в отчетный продукт, лаконичность его формата, наличие определенных институциональных приоритетов снижают информационную ценность учета.

Запросы к информации бухгалтерского учета складываются из потребностей большого количества стейкхолдеров, которые включают социальные группы и институты, характер интересов которых далек от традиционного понимания пользователей бухгалтерской отчетности. Отчетность, пройдя за достаточно непродолжительное время путь от структурированного набора стоимостных показателей ресурсов-источников-результатов использования до модели создания ценности для социума и жизнеспособности экономического субъекта в длительной временной перспективе, становится не просто частью метода бухгалтерского учета, но и ключевым способом его коммуникации с миром.

Наиболее часто употребляемым термином в отечественной специальной литературе является «корпоративная отчетность». Корпоративная отчетность представляет собой информационный продукт и постоянно развивающуюся часть метода учета, которая обеспечивает представление информации под эволюционирующие информационные запросы потребителей, выполняя измерительно-оценочную, информационную и коммуникативную функции в экономической системе. Наиболее часто под корпора-

тивной понимается публичная отчетность организации для широкого круга заинтересованных лиц. Как справедливо отмечает Малиновская Н.В., корпоративная отчетность не идентична отчетности корпорации (организации), включающей все виды составляемых ей отчетов, в том числе налоговых, статистических, управленческих, экологических и т.д. [1].

В работе [2] В.П. Суйц, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет в составе внешней выделяют так называемую бизнес-отчетность, сориентированную на предоставление информации о финансово-экономической результативности деятельности компании, включающую бухгалтерскую, финансовую и биржевую (фондовую) отчетность, и нефинансовую отчетность, охватывающую не только коммерческую, но и социально-экологическую составляющую ее функционирования, влияние на социум и внешнюю среду и включающую отчетность о корпоративной ответственности, экологическую, социальную отчетность, отчетность об устойчивом развитии и интегрированную. Исследования, проведенные авторами, увязывают разные виды отчетов как с информационными ожиданиями стейкхолдеров и развитием функции отчетности от информационной к информационно-коммуникативной, так и с расширенным пониманием как ресурсов (природных, социальных, общественных), вовлеченных в процесс функционирования экономического субъекта, так и генерируемых компанией ценностей, и комплексных результатов деловой активности – экономической, социальной и экологической.

В бухгалтерской отчетности в качестве объектов представлены классические элементы расширенного бухгалтерского уравнения (активы, обязательства, собственный капитал, расходы и доходы) и акцент делается на оценке экономической эффективности функционирования хозяйствующего субъекта через определение прироста его капитала за счет получения прибыли (совпадающее значение сальдо статического и динамического баланса), эта отчетность исторически и логически является базовой в концепции двойной бухгалтерии и традиционно служит основой для определения ключевых показателей оценки финансово-имущественного состояния и финансовой результативности деятельности организации. Собственно, понятие бухгалтерской отчетности в значительной степени отождествляется с понятием финансовой, причем не только в специальной литературе, но и в нормативной правовой базе¹. Финансовая отчетность в большей степени направлена на информирование участников финансового рынка и поставщиков капитала об основных источниках финансирования и выгодах, получаемых субъектами такого финансирования, логичным развитием ее информационного поля является система аналитических показателей, лежащих в основе концепции стоимостно-ориентированного управления компанией – например таких, как расчет средневзвешенной стоимости капитала, остаточной прибыли, экономической добавленной стоимости, финансовых

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022). [Электронный ресурс] // Режим доступа: КонсультантПлюс.

рисков, рыночной и денежной добавленной стоимости и т.д. Такого рода отчетность становится средством коммуникации и формирования положительного имиджа на финансовых рынках, широко применяемым в современной деловой практике. В определенной мере эта тенденция развивается в фондовой отчетности, которая дополняет показатели финансовой информацией прогнозного характера о перспективах развития бизнеса, его стоимости, ожидаемых денежных потоков и других экономических выгод, рисков, платформ создания экономической стоимости и других данных «ex ante» о деятельности данного субъекта в ближайшей и более дальней перспективе.

Однако в контексте современного восприятия уровня взаимодействия хозяйствующего субъекта с внешней средой целесообразно оценивать потребление организацией ресурсов, не только включенных в ее контролируемые активы, но и тех, которые она привлекает и влияет на них, в силу взаимодействия в процессе своей деятельности с окружающей средой и обществом. Аналогично результаты бизнес-активности оказывают влияние не только на вовлеченных или финансово заинтересованных лиц, но и на жизнедеятельность территорий, социальных групп и категорий лиц, сообществ и институтов, природную среду, качество жизни нынешних и будущих поколений. Соответственно и сам капитал, и ресурсы, используемые организацией, в традиционной бизнес-отчетности трактуются недостаточно широко. Это нашло отражение в развитии корпоративной нефинансовой отчетности, дополненной немонетарными показателями и интегрированной с показателями экологической безопасности, социальной ответственности, видением перспектив, рисков и стратегии развития бизнеса. В числе видов этой отчетности можно выделить экологическую, социальную, отчеты о корпоративном управлении, отчеты о социальной ответственности корпораций или отчеты об устойчивом развитии и интегрированную отчетность.

Наиболее широкое распространение в мировой практике в настоящее время получили отчеты об устойчивом развитии и интегрированная отчетность. Отчеты по устойчивому развитию предполагают комплексный охват всех рассмотренных сторон деятельности компании и оценку их взаимного влияния, агрегируя блоки нефинансовых показателей. Интегрированная отчетность использует формат комплексного видения параметров и перспектив бизнес-активности данной хозяйствующей структуры, в большей степени сориентирована на поставщиков финансового капитала, хотя по степени охвата и концептуальной целостности соответствует уровню запросов широкого круга пользователей. В основе интегрированной отчетности лежат три базовые концепции: капиталы (финансовый, промышленный, интеллектуальный, человеческий, социальный, природный), вовлеченные и подверженные влиянию организации, бизнес-модель, преобразующая ресурсы в продукты и результаты и возможность создания ценности под воздействием факторов [7]. Маркерами популярности нефинансовой отчетности могут послужить несколько фактов: в крупнейшей международной базе отчетов

о социальной ответственности www.corporateregister.com числится 168 979 отчетов от 24 664 организаций; в Национальном регистре корпоративных нефинансовых отчетов РФ² зарегистрировано 1 314 отчетов 225 российских компаний; по исследованиям KPMG³, проведенным на основе данных опросов руководителей крупных компаний, 45% опрошенных признают, что ESG-программы повышают финансовую результативность бизнеса, 69% признают существенный рост спроса на «ответственную» отчетность, 72% прогнозируют усиление внимания и контроля к показателям нефинансовых отчетов.

В настоящее время имеет место тенденция движения к единой базе стандартов нефинансовой отчетности. В 2021 году по итогам Международной конференции по изменению климата был создан Совет по международным стандартам отчетности устойчивого развития (ISSB) с целью разработки глобальной основы стандартов по раскрытию устойчивого развития. В его состав были объединены Совет по стандартам раскрытия информации об экологическом воздействии (CDSB) и Фонд отчетности по стоимости организаций (VRF, в который уже входили Международный комитет по интегрированной отчетности (IIRC) и Совет по стандартам отчетности устойчивого развития (SASB). Рабочей группой к моменту создания ISSB были разработаны и представлены два прототипа стандартов: раскрытия, связанные с климатом и общие раскрытия, связанные с устойчивым развитием. Т.к. в настоящий момент эти стандарты по устойчивому развитию еще в процессе, действующими стандартами являются стандарты SASB, Концептуальная основа интегрированной отчетности (IR Framework) и Принципы интегрированного мышления (Integrated Thinking Principles). Что касается отчетности устойчивого развития, в октябре 2021 года были представлены обновленные стандарты GRI Standards 2021, представляющие уже седьмую версию, на которые компании по всему миру должны перейти до 2023 года.

Типология и соотношение видов отчетности рассматриваются в специальной литературе по-разному, при этом существует терминологическая и некая содержательная неоднородность. Например, Соловьева О. В. выделяет финансовую отчетность в узком (стандартный набор бухгалтерских финансовых отчетов) и в широком смысле (в которой набор отчетов дополняется другой раскрываемой компаниями информацией, например, такой, как обсуждение и анализ деятельности компании с точки зрения менеджмента, политика и риски в области управления, деятельность, связанная с социальной и экологической ответственностью), отчетность об устойчивости (построенную по ESG-принципу) и как объединяющую все данные виды интегрированную отчетность [10]. Бахрушина М.А. и Малиновская Н.В. в работе [1] выделяют финансовую, социальную (по сути, включая сюда «устойчивую» отчетность триединого итога) и интегрированную. По сути, отчетность

² [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://rspp.ru/activity/social/registr>.

³ [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2022/08/kpmg-2022-ceo-outlook/esg-and-diversity-trends.html>.

устойчивого развития и интегрированная представляют собой разные формы ориентированной на будущее нефинансовой отчетности организаций, предоставляющей пользователям ту информацию, которой не может быть в финансовой отчетности в силу ограниченности и специфики формирования ее показателей. При этом они отличаются по ряду параметров – структурным элементам отчетности, пользователям, концепции, принципам, регуляторам, и, соответственно, стандартам. На рисунке 1 представлены наиболее распространенные виды корпоративной отчетности.

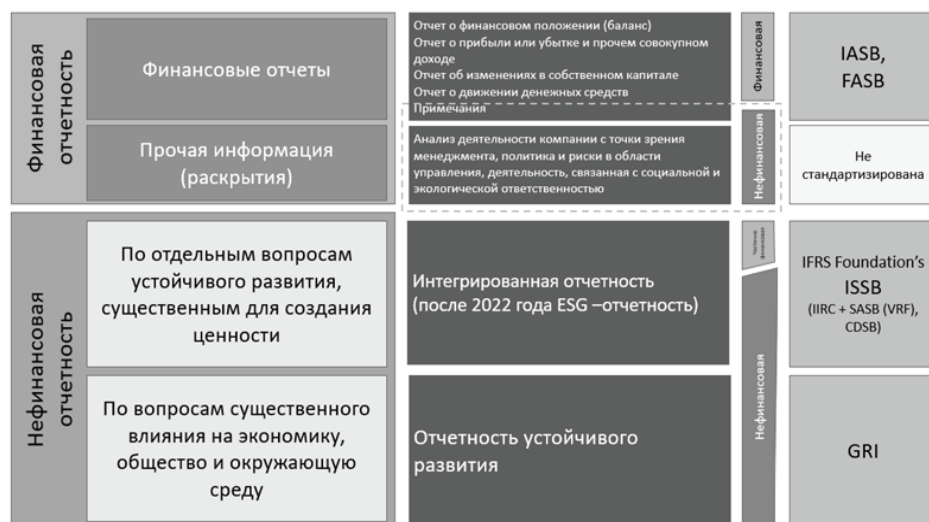


Рис. 1. Наиболее распространенные виды корпоративной отчетности и их регуляторы

В контексте трансформации корпоративной отчетности возникает ряд вопросов относительно роли бухгалтерского учета в ее информационном обеспечении: заменяет ли нефинансовая отчетность финансовую, может ли нефинансовая отчетность быть составлена на основании данных только бухгалтерского учета и – напротив – может ли нефинансовая отчетность быть составлена вообще без данных бухгалтерского учета. Безусловно, нефинансовая отчетность не может заменить финансовую ни по кругу предоставляемых показателей, ни по информационному охвату, ни по логике построения; но они являются взаимодополняющими частями корпоративной отчетности, адресованными широкому кругу заинтересованных лиц с целью предоставления им информации не только о финансовом состоянии и результативности деятельности организации, но и о ее вкладе в устойчивое развитие и способности генерировать стоимость в долгосрочной перспективе.

Что касается роли бухгалтерского учета, как основного источника отчетных данных, надо констатировать, что существующее сегодня наполнение этой информационной практики не позволяет формировать весь круг показателей нефинансовой отчетности, которая в то же время не может

быть составлена без бухгалтерской информации. Доказательность такого тезиса можно проследить на примере двух ключевых видов нефинансовой отчетности – интегрированной и отчетности устойчивого развития.

В определении Международных основ интегрированной отчетности «интегрированный отчет представляет собой лаконичное сообщение о том, как стратегия, корпоративное управление, результаты деятельности и перспективы организации в контексте ее внешней среды ведут к созданию, сохранению или утрате стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе» [6]. При этом интегрированный отчет характеризует способность создавать стоимость, в процессе своей деятельности оказывая влияние на внешнюю среду и капиталы. Стоимость воплощается в капиталах (финансовом, производственном, интеллектуальном, человеческом, социально-репутационном и природном), которые в результате активности организации определенным образом меняются. На рисунке 2 представлена схема создания стоимости в логике интегрированной отчетности⁴:



Рис. 2. Схема создания стоимости в логике интегрированной отчетности

Очевидно, что данные рассматриваемой отчетной модели не могут быть почерпнуты из традиционного бухгалтерского учета, поскольку значительная часть капиталов не относится к идентифицируемым учетным объектам, их стоимостная оценка не может быть сформирована в учетных метриках, они не относятся к балансовым, контролируемым или располагаемым активам. Кроме того, изменение капиталов и динамика стоимости в перспективе относятся к априорной информации, которая не формируется в традиционном учете и в целом существенная часть информации носит немонетарный и качественный характер, базируясь на оценочных суждениях. Тем не менее, представляет интерес идея применения балансового подхода к такого рода отчетности, в частности, возможности возврата от счет-

⁴ [Электронный ресурс] // Режим доступа: www.integratedreporting.org.

ной к балансовой теории в качестве базовой парадигмы, как предлагают В.П. Суйц, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет. Идеи построения тотального баланса, всеохватывающего баланса, квантифицированного баланса в условиях современной широкой трактовки деловой активности коммерческой организации соответствуют вызовам текущего момента и социальному заказу на информацию, балансовым образом отформатированную не только в коммерческом, но в ее расширенном социально-экономическом измерении [2]. При этом результаты создания стоимости, распределенные по времени и воплощенные в различных видах капитала организации, обеспечиваются совокупными источниками ресурсов, относящимися к сфере ее финансовых отношений и нефинансовых обязательств перед обществом с его социальными группами и индивидуальными представителями, гуманитарными ценностями и этическими нормами. Например, балансовая модель в логике интегрированной отчетности может выглядеть следующим образом (рис. 3).

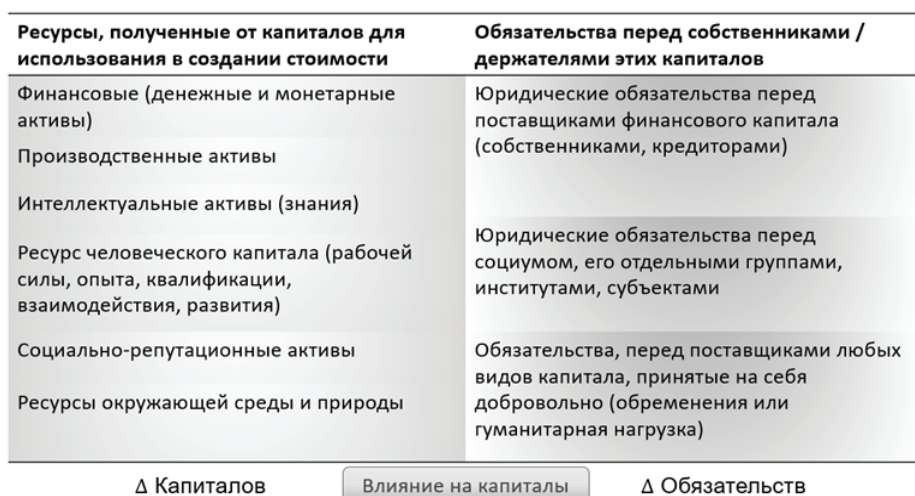


Рис. 3. Рекомендуемая балансовая модель в логике интегрированной отчетности

Отчетность устойчивого развития дает возможность оценить характер и уровень вклада организации в общественный прогресс, охватывая одновременно экономические, экологические и социальные аспекты деятельности организации (например, «триединый итог», отчетность в области корпоративной ответственности и т.д.). С 2000 года было выпущено несколько версий руководств GRI (2000, 2002, 2006, 2011, 2013). Сегодня полностью завершился переход от Руководств GRI к новой модульной системе Стандартов GRI; в октябре 2021 года были представлены обновленные GRI Standards – 2021. Они включают универсальные стандарты (GRI 1-3), которые описывают общие положения, принципы и подходы к составлению отчетности, тематические, раскрывающие существенные аспекты в области экономического (серия GRI 200), экологического (серия GRI 300) и социаль-

ного (серия GRI 400) воздействия организации и отраслевые (были введены в версии 2021 года и предназначены для конкретных отраслей)⁵. Причем в последнем опубликованном отчете GRI подчеркивается принцип двойной существенности, развитие которого является следствием взаимодействия с Европейской консультативной группой по финансовой отчетности (EFRAG); принцип предполагает, что корпоративная отчетность имеет ориентацию на две целевые аудитории стейкхолдеров-инвесторов и поставщиков финансового капитала, для которых принципиальна информация о создании экономической стоимости (финансовая существенность) и другие заинтересованные стороны, которым важна информация о влиянии компании на экономику, окружающую среду, социум, территориальное развитие и т.д. (существенность воздействия) – объединение этих принципов и дает понимание двойной существенности⁶.

Комплекс показателей отчетности по стандартам GRI охватывает широкий круг объектов, которые можно определить как воздействия организации на экономику, окружающую среду и людей, в том числе на права человека. Эта информация представляет интерес не только поставщикам капитала, но значительно более широкому кругу заинтересованных лиц, причем существенная ее часть носит нефинансовый и качественный характер. Соответственно быть сформированной средствами только бухгалтерского учета в его существующем формате такая информация не может, хотя определенная ее часть имеет учетное происхождение, либо опирается на учетные практики в расширенном понимании (экологический, социальный, стратегический управленческий учет и другие).

Соответственно для концептуального развития учета в контексте информационного обеспечения корпоративной отчетности можно выбрать два сценария: оставить в его предметной сфере только финансовую составляющую, в том числе те отдельные аспекты, которые входят во подмножество нужной для ESG-отчетности информации, либо расширить концептуальную сферу, предметную область и методологию учета, в значительной степени формируя информационную базу не только финансовой, но и нефинансовой отчетности.

По нашему мнению, именно во втором варианте лежит перспектива развития бухгалтерского учета, как востребованной информационной практики и научно обоснованной системы методов. Выбор релевантной для пользователей информации, ее содержательная обработка, сохранение баланса репутационных выгод организации и объективного информирования стейкхолдеров, следование принципам «ответственной» отчетности, определение соответствующих актуальным запросам учетных объектов, отчетных показателей и комментариев, по нашему мнению, останется той частью учетной практики, которая не может быть реализована путем цифровых

⁵ [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.globalreporting.org>.

⁶ GRI Annual Report 2021. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/>

технологий с последующей заменой человека-профессионала искусственным интеллектом. При этом определенным образом меняются предметное поле и концептуальная сфера учета – учет переходит в сферу многомерного измерения и оценки деловой активности и ее влияния на окружающую среду, перспектив развития бизнеса и влияния на совокупный общественный капитал.

Вопросы развития видов учета и формирования в его содержательном поле системы, отвечающей запросам всего комплекса корпоративной отчетности, являются предметом рассмотрения ученых и практиков уже достаточно долгое время. В частности, высказываются идеи создания систем интегрированного учета (Серебрякова Т.Ю., Кондрашова О.Р.), единой системы бухгалтерского учета (Богатая И.Н., Евстафьева Е.М.), бизнес-учета (Плотников В.С., Плотникова О.В.), повышения роли управленческого учета в подготовке интегрированной отчетности и разработки системы показателей, способной объединить финансовый и нефинансовый отчеты (Бахрушина М.А., Малиновская Н.В.), интегрированной учетно-аналитической системы (Кальницкая И.В.) и другие. В большинстве этих предложений – расширенное видение предмета и функционала учета и его видов, роли в продуцировании данных финансового и нефинансового характера с целью сохранения релевантности как информационно-управленческой практики. В специальной литературе используются термины «нефинансовый учет», «интегрированный учет», «ESG-учет», «бизнес-учет»; в данной работе примем за основу как наиболее содержательный термин «интегрированный учет».

Естественным при таком подходе является вопрос о том, сможет ли существующая методологическая база учета обеспечить такой информационный скачок – возникает ряд вопросов, связанных с ее развитием для обеспечения интегрированного учета, в котором возникают новые категории ценности, появляется потребность в перспективной информации, возникают сложности, связанные с измерением нефинансовых объектов и многомерным характером результатов активности организации, присутствием оценочных суждений и субъективностью ряда показателей. Это существенно расширяет привычные рамки учетной практики и предполагает ее определенный «апгрейд» в части используемых методов и концепций, учетных объектов, предметного поля и концептуальной сферы, базовых принципов относительно финансовой и нефинансовой информации, правил идентификации и измерения объектов, временных рамок для получения и агрегирования информации разных видов. Например, появляются новые объекты интегрированного учета, структурируемые в содержательные конструкции, соответствующие семантике «ответственной» отчетности: элементы бизнес-модели, риски, показатели результативности, нефинансовые выгоды, влияния. Также расширяется содержание уже существующих объектов, таких как активы и ресурсы, капиталы, требования к активам, обязательства и добровольные обременения, результаты, права – собственности, распоряжения, пользования, выгодополучения. Например, актив может трактоваться

как некий ресурс, существующий как средство или возможность для осуществления чего-либо, а его ценность не всегда является денежной, есть иные виды полезности (экологическая, гуманитарная и т.д.) [9]. Эволюция понятия «активы» включает целый ряд этапов – от балансовых и контролируемых до располагаемых и фактически используемых ресурсов. Соответственно права собственности сменяются на права доступа/пользования/получения некой воплощенной в нем выгоды (в форме обязательств или добровольных обременений). Так же происходит существенное расширение понятия «результат», как объекта интегрированного учета (рис. 4).

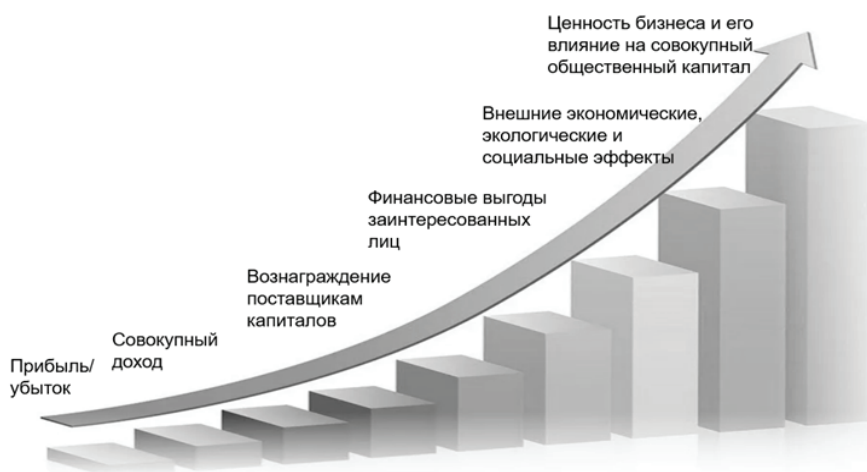


Рис. 4. Эволюция понятия «результат» для интегрированного учета

В рамках парадигмы двойственности баланс «капиталы = обязательства» в целом вписывается в логику нефинансовой отчетности и расширенное понимание деловой и социально влияющей активности экономического субъекта. Существенно расширив понятие полученных через капиталы ресурсов и обязательств или добровольных обременений перед их держателями (выгодополучателями), возможно придерживаться балансовой теории моделирования механизма создания стоимости в виде совокупности различного рода эффектов. Применение же счетной теории в интегрированном учете как базы может быть связано с рядом затруднений: представить объект, подлежащий учету, в виде счета возможно при условии, что можно количественно измерить его изменения и собственно измеритель, в котором можно оценить эти изменения; как минимум здесь сложно обойтись только денежным измерителем. Кроме того, в концепции диграфизма должен существовать объект, который меняется синхронно, логика такого изменения относительно нефинансовых объектов может быть иной, чем в традиционной бухгалтерии. Также в двойной бухгалтерии сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических и отражает результативность деятельности. Итоги деятельности в нефинансовой отчетности могут быть разнонаправ-

ленными, взаимозависимыми и неизмеримыми количественно. Также не все принципы и допущения финансового учета применимы при интеграции с нефинансовым, например – имущественной обособленности, денежного измерителя, непрерывности, осмотрительности, временной определенности фактов хозяйственной деятельности и некоторые другие. Все эти методологические вопросы неоднозначны по вариантам решения и требуют отдельной полноценной проработки.

Большая часть информации нефинансового характера для составления релевантной для стейкхолдеров, выполняющей коммуникативную функцию отчетности, может формироваться внутри системы бухгалтерского учета без ломки ее методологического ядра, но с существенным расширением видения его роли, объектов, принципов и структуры.

Результатами проведенного автором исследования является ряд положений, определяющих значимые направления развития бухгалтерского учета в контексте повестки устойчивого развития и ответственного бизнеса. Предложенные подходы могут быть использованы для развития методологии учета в контексте новых потребностей в учетной информации и развивающихся видов корпоративной отчетности.

Заключение

Изменения корпоративной отчетности, как основного информационного продукта учета, безусловно, оказывают определенное воздействие на концептуальную сферу, методы и принципы учета, расширяя его предметную область, сферу охвата объектов, делая многомерными метрики деятельности хозяйствующего субъекта, трансформируя базовые понятия и критерии признания и преломления информации об объектах. Именно это является перспективной сферой развития учетной практики, оставляя значительную ее часть вне сферы алгоритмических цифровых решений.

Бухгалтерский учет для корпоративной отчетности может быть определен как интегрированный учет, который включает финансовую, нефинансовую, оценочную информацию и профессиональные суждения, частично опирается на методологический базис учета (концепция двойственности, балансовая теория, счета, стоимостное измерение), а частично использует иные методы из смежных видов учета и информационных практик. При этом он формирует информацию, необходимую стейкхолдерам, моделируя свое предметное поле и используя системность и логическую целостность как преимущество.

Список источников

1. Бахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития // *Международный бухгалтерский учет*, 2014, no. 16, с. 2-9. Доступно: <https://dlib.eastview.com/browse/doc/40477545>.
2. Боровицкая М.В. Интегрированная отчетность: современное состояние, проблемы и перспективы развития // *Тенденции экономического развития в XXI веке: материалы IV Международной научно-практической конференции*, Минск, 01 марта 2022 года / Редколлегия: А.А. Королёва (гл. ред.) [и др.].

Минск, Белорусский государственный университет, 2022, с. 152-155.

3. Бусыгин Д.Ю. Необходимость формирования интегрированной отчетности при стратегическом управлении компании / Д.Ю. Бусыгин, Н.А. Антипенко // *Бухгалтерский учет и анализ*, 2018, no. 5(257), с. 48-51.

4. Горовой В.Г. Методика учета стоимости платных информационных услуг при составлении интегрированной отчетности // *Бухгалтерский учет и анализ*, 2022, no. 8(308), с. 44-48.

5. Косендяк Е. Система внутреннего контроля в государственном секторе: опыт стран ЕС // *Новые тенденции в развитии информационно-аналитического обеспечения и контрольных процессов в современной экономике: сборник научных статей по результатам Международной конференции*, Москва, 01-31 декабря 2014 года / Под ред. проф. В.И. Бариленко. Москва, Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», 2015, с. 252-262.

6. Лавров Д.А. Современные методические подходы к раскрытию информации о собственном капитале в интегрированной отчетности коммерческой организации // *Вестник ИГБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*, 2020, no. 4, с. 32-40.

7. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность – инновационная модель

корпоративной отчетности // *Международный бухгалтерский учет*, 2013, no. 38(284), с. 12-17.

8. Малиновская Н.В. Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность» // *Учет. Анализ. Аудит*, 2021, no. 8(6), с. 31-41.

9. Одинцова Т.М. Объекты учета в условиях цифровизации и нестационарности социально-экономической среды // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2022, no. 5(149), с. 94-111.

10. Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // *Международный бухгалтерский учет*, 2013, no. 8, с. 2-15. Доступно: <https://dlib.eastview.com/browse/doc/37990565> (дата обращения: 9.02.2023).

11. Суйц В.П. Комплексный анализ и аудит интегрированной отчетности по устойчивому развитию компаний: монография / В.П. Суйц, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет; под общ. ред. А.Д. Шеремета. Москва, ИНФРА-М, 2020. 184 с. (Научная мысль). Доступно: <https://znanium.com/catalog/product/1072676> (дата обращения: 14.02.2023).

12. Тупчиенко В.А., Копкова Е.С. Интегрированная отчетность как форма инновационного развития // *Известия вузов. Поволжский регион. Общественные науки*, 2016, no. 4(40). Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-kak-forma-innovatsionnogo-razvitiya> (дата обращения: 11.02.2023).

ACCOUNTING FOR ESG-REPORTING IN THE SUSTAINABILITY AGENDA

Odintsova Tatyana Mikhailovna, Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.

Sevastopol State University, Universitetskaya str., 33, Sevastopol, Russia, 299053;
e-mail: odintsova06@mail.ru

Importance: the recent trend in the corporate reporting development has been the construction of an indicators set that inform stakeholders about the prospects for business prospective and not only its economic performance, but also the impact of on the total social capital, nature and society. Progress of non-financial reporting that characterizes contribution in sustainable development and long-term ability to generate value is disadvantaged by the lack of a unified methodology, significant number of regulators, terminological and content heterogeneity, and indicators selectivity. Non-financial reporting content cannot be based on accounting data due to the specificity of its subject field. *Purpose:* to determine the opportunities and directions for the accounting development, changes in its subject field, objects and methodological core in the context of the ESG agenda to ensure an information base for a new generation of corporate sustainable development reporting. *Research design:* analysis of the regulatory framework of requirements for the corporate reporting and its non-financial component, assessment of the capabilities of the accounting system in such reporting information support, define accounting methodological problems and approaches to their solution. *Results:* an expanded understanding of the accounting subject field in the ESG agenda, interpretation of methods, principles and objects for further development of accounting and corporate reporting theory and practice.

Keywords: accounting, ESG agenda, corporate reporting, non-financial reporting, sustainable development, integrated accounting, methodology.

References

1. Bahrushina M.A., Malinovskaja N.V. Korporativnaja otchetnost': novye trebovaniya i napravleniya razvitiya. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2014, no. 16, pp. 2-9. Available at: <https://dlib.eastview.com/browse/doc/40477545>. (In Russ.)
2. Borovickaja M.V. Integrirovannaja otchetnost': sovremennoe sostojanie, problemy i perspektivy razvitiya. *Tendencii jekonomicheskogo razvitiya v XXI veke: Materialy IV Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii*, Minsk, 01 marta 2022 goda / Redkollegija: A.A. Koroljova (gl. red.) [i dr.]. Minsk, Belorusskij gosudarstvennyj universitet, 2022, pp. 152-155. (In Russ.)
3. Busygin D.Ju. Neobhodimost' formirovaniya integrirovannoj otchetnosti pri strategicheskom upravlenii kompanii / D.Ju. Busygin, N.A. Antipenko // *Buhgalterskij uchet i analiz*, 2018, no. 5(257), pp. 48-51. (In Russ.)
4. Gorovoj V.G. Metodika ucheta stoimosti platnyh informacionnyh uslug pri sostavlenii integrirovannoj otchetnosti.

Buhgalterskij uchet i analiz, 2022, no. 8(308), pp. 44-48. (In Russ.)

5. Kosendjak E. Sistema vnutrennego kontrolja v gosudarstvennom sektore: opyt stran es. *Novye tendencii v razvitii informacionno-analiticheskogo obespechenija i kontrol'nyh processov v sovremennoj jekonomike: Sbornik nauchnyh statej po rezul'tatam Mezhdunarodnoj konferencii*, Moskva, 01-31 dekabnja 2014 goda / Pod redakcijej prof. V.I. Barilenko. Moscow, Federal'noe gosudarstvennoe obrazovatel'noe bjudzhetnoe uchrezhdenie vysshego professional'nogo obrazovanija «Finansovyj universitet pri Pravitel'stve Rossijskoj Federacii», 2015, pp. 252-262. (In Russ.)

6. Lavrov D.A. Sovremennye metodicheskie podhody k raskrytiju informacii o sobstvennom kapitale v integrirovanoj otchetnosti kommercheskoj organizacii. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 32-40. (In Russ.)

7. Malinovskaja N.V. Integrirovannaja otchetnost' – innovacionnaja model' korporativnoj otchetnosti. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2013, no. 38(284), pp. 12-17. (In Russ.)

8. Malinovskaja N.V. Problemy definicii «korporativnaja otchetnost'». *Uchet.*

Analiz. Audit, 2021, no. 8(6), pp. 31-41. (In Russ.)

9. Odincova T.M. Ob#ekty ucheta v uslovijah cifrovizacii i nestacionarnosti social'no-jekonomicheskoj sredy. *Sovremennaja jekonomika: problemy i reshenija*, 2022, no. 5(149), pp. 94-111. (In Russ.)

10. Solov'eva O.V. Tendencii razvitija korporativnoj otchetnosti: integrirovannaja otchetnost'. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2013, no. 8, pp. 2-15. Available at: <https://dlib.eastview.com/browse/doc/37990565> (accessed: 9.02.2023). (In Russ.)

11. Sujc V.P. *Kompleksnyj analiz i audit integrirovanoj otchetnosti po ustojchivomu razvitiju kompanij: monografija* / V.P. Sujc, A.N. Horin, A.D. Sheremet; pod obshh. red. A.D. Sheremeta. Moscow, INFRA-M, 2020. 184 p. Available at: <https://znanium.com/catalog/product/1072676> (accessed: 14.02.2023). (In Russ.)

12. Tupchienko V.A., Kopkova E.S. Integrirovannaja otchetnost' kak forma innovacionnogo razvitija. *Izvestija vuzov. Povolzhskij region. Obshhestvennye nauki*, 2016, no. 4(40). Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-kak-forma-innovatsionnogo-razvitiya> (accessed: 11.02.2023). (In Russ.)