

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Сафонова Ирина Викторовна

МЕТОДОЛОГИЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ ПРОЗРАЧНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ В СИСТЕМЕ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Том 1

Научный консультант

Булыга Роман Петрович,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2026

Оглавление

Том 1	1-359
Введение	6
Глава 1 Информационная прозрачность экономических субъектов как ключевая характеристика корпоративной отчетности в концепции стейкхолдерского подхода	30
1.1 Исследование экономической сущности информационной прозрачности экономических субъектов	30
1.2 Типизация экономических субъектов в целях реализации дифференцированного подхода обеспечения информационной прозрачности.....	41
1.3 Стейкхолдерский подход как инструмент обоснования методологических решений	54
1.4 Корпоративная отчетность: эволюция стандартов, представлений, концепций.....	66
Глава 2 Методологические положения формирования, раскрытия и верификации информации в системе корпоративной отчетности	76
2.1 Архитектура информационного обеспечения, состав и границы отчетной информации.....	76
2.2 Международные и национальные положения по формированию и раскрытию информации в финансовой отчетности.....	88
2.3 Обзор требований стандартов нефинансовой отчетности и модели учета устойчивого развития	106
2.4 Регулирование и способы обеспечения достоверности информации в системе корпоративной отчетности	121
Глава 3 Технологические возможности и анализ фактического состояния информационной прозрачности экономических субъектов	136
3.1 Цифровые решения как базис информационной экосистемы корпоративной отчетности.....	136
3.2 Аналитический и математический инструментарий выявления фактов искажения отчетных данных	152

3.3 Исследование информационной прозрачности компаний корпоративного и государственного сектора.....	162
Глава 4 Трансформация учетно-контрольного инструментария в целях обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов	188
4.1 Модель цифровой корпоративной отчетности.....	188
4.2 Направления развития финансовой и нефинансовой отчетности в парадигме информационной прозрачности.....	204
4.3 Интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовой и нефинансовой информации	221
4.4 Аудит в системе корпоративной отчетности.....	235
Глава 5 Концептуальные положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности.....	254
5.1 Базовые положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов	254
5.2 Концептуальные положения обеспечения информационной прозрачности публичных компаний.....	275
5.3 Адаптация базовых положений обеспечения информационной прозрачности для малых и средних организаций.....	285
Заключение.....	295
Список сокращений и условных обозначений	299
Список литературы.....	303
Том 2	1-196
Приложение А Определение информационной прозрачности и связанных категорий.....	4
Приложение Б Подходы к измерению информационной прозрачности в деловом сообществе.....	10
Приложение В Формирование единой цифровой системы данных России.....	15
Приложение Г Характеристика малого и среднего предпринимательства.....	16
Приложение Д Системообразующие организации России.....	18
Приложение Е Характеристика акционерных обществ России.....	19
Приложение Ж Организации (корпорации) государственного сектора.....	21

Приложение И Типы экономических субъектов	23
Приложение К Особый статус экономических субъектов.....	26
Приложение Л Концепция развития и уровень зрелости бизнеса.....	31
Приложение М Каналы коммуникации и характеристика заинтересованных сторон.....	33
Приложение Н Нефинансовая отчетность: международные стандарты и характеристика в области раскрытия информации об устойчивом развитии	51
Приложение П Корпоративная отчетность: подходы к определению.....	57
Приложение Р Архитектура и регуляторные требования к информационному обеспечению экономических субъектов	62
Приложение С Анализ основных элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.....	77
Приложение Т Риски как объект бухгалтерского учета.....	78
Приложение У Анализ положений стандартов МСФО в отношении нефинансовой информации.....	81
Приложение Ф Примеры воздействия климата на финансовые показатели	104
Приложение Х Российские инициативы по раскрытию ESG-информации.....	105
Приложение Ц Анализ моделей и стандартов учета устойчивого развития.....	108
Приложение Ш Обзор положений в области заверения корпоративной отчетности.....	113
Приложение Щ Цифровые решения в корпоративной отчетности	118
Приложение Э Искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности	127
Приложение Ю Оценка информационной прозрачности корпоративной отчетности ПАО России.....	130
Приложение Я Исследование компаний государственного и корпоративного сектора по раскрытию ESG-информации.....	145
Приложение А Методологические решения по развитию финансового учета для различных типов экономических субъектов.....	153
Приложение В Раскрытие информации об устойчивом развитии	160
Приложение С Характеристика элементов концепции ESG-аудита.....	184

Приложение D Стресс-тестирование готовности IT-ландшафта компании к переходу на ИИ-решения.....	186
Приложение E Чек-листы оценки информационно прозрачности экономических субъектов в корпоративной отчетности.....	187
Приложение F Развитие информационных возможностей отдельных субъектов МСП в зависимости от «степени зрелости» бизнеса	191
Приложение G Перечень событий, требующих раскрытия информации в нефинансовой отчетности, и их влияние на финансовые показатели.....	194

Введение

Лучший путь предсказать будущее – это создать его
Питер Друкер

Актуальность темы исследования. За последние десятилетия отчетность экономических субъектов прошла кардинальную перезагрузку: от модели индивидуальной финансовой отчетности по национальным стандартам до интегрированной отчетности групп компаний (экосистем) по МСФО. Преобразование массива различных данных в систему корпоративной отчетности является новым этапом эволюционного развития общества. «В условиях признания ценности информации в качестве общественного блага корпоративная отчетность выполняет роль официального канала информационной коммуникации экономических субъектов с бизнес-средой, государством и обществом. Однако в российском законодательстве отсутствует определение корпоративной отчетности, вопросы характеристики, состава и достоверности информации регулируются стандартами финансовой отчетности и отдельными инициативами в области нефинансовой отчетности (в виде проектов стандартов, концепций, методических рекомендаций, информационных писем). Финансовые и нефинансовые показатели, отражаемые в различных видах корпоративной отчетности, слабо связаны между собой, несогласованны в силу разных принципов консолидации данных и несоблюдения информационного периметра, не имеют комплексного профессионального заверения. Проблема обеспечения качества отчетных данных в условиях усиления риска дезинформации является ключевой в масштабе интересов государства, бизнеса и общества» [389, с. 28].

Глобальным трендом нового тысячелетия, ведущим нарративом международных и национальных законодательных инициатив в области формирования и раскрытия отчетной информации выступает концепция информационной прозрачности. Предпосылкой подобной трансформации послужил ряд факторов, в том числе связанных с: 1) серией громких корпоративных скандалов крупнейших мировых компаний, связанных с финансовыми махинациями или некачественным раскрытием отчетных данных в начале нового тысячелетия; 2) трансформацией целеполагания бизнеса - от идеологии максимизации стоимости

до создания ценностей для заинтересованных сторон и создания условий устойчивого развития. Последовательное ответное введение в учетную практику знаковых международных регламентов (Концептуальные основы МСФО (1989 г.), Положение о достоверном раскрытии информации (Reg FD, 2000 г.), Глобальная инициатива по отчетности (GRI, 2000 г.), Закон Сарбейнса-Оксли (Sarbanes - Oxley Act of 2002 г.), Международные основы интегрированной отчетности (2013 г.), Стандарты раскрытия информации в области устойчивого развития (IFRS S1 и S2, 2023 г.) и целого ряда других) свидетельствует о всеобщем признании необходимости перехода к новым показателям качества отчетных данных – обеспечению информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности.

Высокая профессионально-общественная значимость, отсутствие четких границ в правовом поле и многогранный характер обуславливают необходимость комплексного исследования характеристики «информационной прозрачности» экономических субъектов. Современный запрос пользователей отчетности сместился в сторону ценностно-риск-ориентированного, прогнозного и стратегического характера отчетной информации, возможности применения цифровых решений, комплексного и объемного представления данных в виде финансовых и нефинансовых показателей в количественном и качественном выражении в едином формате с допустимостью независимого подтверждения достоверности. Реинжиниринг бизнес-процессов в области формирования, раскрытия и заверения отчетной информации выступает эффективным инструментом повышения информационной прозрачности экономических субъектов. Реконструкция и кардинальное преобразование массива разнородных данных в цифровую информационную экосистему корпоративной отчетности является важнейшим шагом к созданию новой национальной модели отчетности. Реализация данных решений на базе использования платформенных технологий и искусственного интеллекта способствует эффективному продвижению задач национального проекта «Экономика данных и цифровая трансформация государства», инициатив по созданию Модели открытых данных и Цифрового профиля организации, реализации Стандарта общественного капитала бизнеса.

Однако уровень раскрытия информации отечественных организаций согласно видению экспертов и рейтинговых агентств остается достаточно низким для успешной международной конкуренции на рынке капиталов и обеспечения широкого круга заинтересованных сторон полезной информацией. В условиях геополитической конфронтации, экономической деглобализации и поляризации мирового сообщества возникает вопрос диверсификации требований к раскрытию отчетных данных. Остро встает проблема поиска новых концептуальных подходов в части обеспечения информационной прозрачности конкретных типов экономических субъектов с целью соблюдения баланса интересов между полнотой раскрытия и сохранением национальной безопасности.

Все это и обуславливает актуальность и значимость темы настоящего исследования.

Степень разработанности темы исследования. Значительный вклад в развитие теоретических аспектов определения информационной прозрачности экономических субъектов в системе отчетной информации внесен в исследованиях российских ученых-экономистов: Р.П. Булыги, Д.Ю. Брюханова, Е.А. Гаевец, В.М. Игумнова, В.В. Ковалева, М.И. Кутера, Л.С. Леонтьевой, В.Ф. Несветайлова, Л.Н. Орловой, А.М. Петрова, О.В. Рожновой, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, Я.В. Савченко, В.П. Суйца, Е.А. Тесли, В.М. Трояновского, Ю.Е. Фролова, Р.К. Хубиева, В.Т. Чая.

Стейкхолдерский подход и его роль в обосновании приоритетных методологических решений в целях обеспечения информационной прозрачности изучен в работах зарубежных специалистов Э. Фримана, М. Портера, М.Э. Йенсена, Дж. Рикарта, М. Родригеса, П. Санчеса, Р. Митчелла, И. Аумана, М. Машлера, Т. Конти, Е. Кондо и ведущих отечественных ученых В.И. Бариленко, С.М. Бычковой, Е.Ю. Итыгиловой, Р.Г. Каспиной, О.В. Ефимовой, Е.В. Никифоровой, О.В. Рожновой, О.В. Шнайдер.

Методологические положения формирования и раскрытия финансовой и нефинансовой информации в концепции широкого понимания корпоративной отчетности представлены в работах ученых научной школы Финансового университета «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества»: Р.П. Булыги, М.А. Вахрушиной,

С.Н. Гришкиной, И.Д. Деминой, Е.Н. Домбровской, О.В. Ефимовой, Н.В. Малиновской, М.В. Мельник, Е.В. Никифоровой, А.М. Петрова, О.В. Рожновой. Направления совершенствования отдельных структурных элементов экосистемы корпоративной отчетности в отношении нефинансовой отчетности рассматриваются в трудах Е.Б. Абдаловой, Ж.В. Михайловой, В.Г. Когденко, Р.Г. Каспиной, Ю.Н. Киркач, С.Н. Карельской, О.А. Сапрыкиной, Т.Ю. Серебряковой, О.В. Соловьевой, А.В. Чепуляниса, Н.В. Фадейкиной, О.Б. Фоминой и др. Ограничения возможностей полезного использования данных финансовой отчетности, обусловленные трудностями полноценного раскрытия информации перспективного характера, показателей в области устойчивого развития, капиталов, рисков и возможностей, отмечены в работах И.Н. Богатой, Е.М. Евстафьевой, В.Г. Когденко, М.В. Мельник, С.Ф. Легенчук, О.В. Ефимовой, О.В. Рожновой, О.Г. Королева, В.С. Плотникова, О.В. Плотниковой.

Изучению природы искажения отчетных данных и их влиянию на качество информации, возможностям применения математического инструментария для выявления фактов манипулирования посвящены современные научные работы российских и иностранных ученых: С.М. Бычковой, М.Ю. Брюханова, Л.М. Корчагиной, М.В. Михеева, Г.Б. Полисюк, Н.А. Соколовой, Л.В. Сотниковой, А.Е. Суглобова, Г.В. Соболевой, О.Н. Филатовой, Н.В. Ферулевой, М. А. Штефан, И.Ф. Шера, W.T. Thornhill, J.T. Wells и др. Методические, технологические и организационные аспекты заверения отчетной информации в формате корпоративной отчетности получили развитие в работах Р.П. Булыги, И.Н. Богатой, Е.М. Евстафьевой, Д.А. Ендовицкого, В.Ю. Скобарева, Т.Ю. Серебряковой, В.П. Суйца, А.Н. Хорина, А.Д. Шеремета.

В работах зарубежных экспертов Т.Н. Davenport, R. Ronanki, Z. Li, L. Zheng, К.-а Collins Kindzeka, M.R. Sanni, A.K. Adegoke, J.A. Abu особое внимание уделяется исследованию возможностей цифровой трансформации учетно-контрольной среды и всех процессов информационного обеспечения бизнеса в целях повышения его прозрачности, включая применение искусственного интеллекта, больших данных, технологий блокчейн и XBRL. В научных трудах Р.П. Булыги, Н. В. Генераловой, Г. В. Соболевой, Р. М. Юсупова, О. В. Рожновой, А. Е. Ковалева, Н.В. Малиновской, О.Б. Фоминой, М.В. Фомина проведен анализ состояния цифровизации процессов

формирования корпоративной отчетности на отечественном уровне и исследован опыт применения цифровых технологий в учетно-аналитической деятельности, а также рассмотрена возможность полномасштабного внедрения модели бизнес-отчетности на основе формата XBRL.

Таким образом, исследования в области теории и методологии обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов проводятся по ряду направлений: поиск модели корпоративной отчетности, расширение границ и объектов отчетности, стандартизация принципов формирования отчетных данных в области устойчивого развития, цифровизация всех этапов учетно-контрольного процесса, развитие контрольного инструментария в парадигме аудита бизнеса. Вместе с тем, оценивая по достоинству вклад российских и иностранных ученых, активное участие представителей делового и профессионального сообщества, назрел вопрос создания адекватной требованиям современного уровня развития экономических и гражданско-правовых отношений методологической базы обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности с учетом адаптации предлагаемых решений для конкретных типов экономических субъектов.

Всеобщий интерес к научной проблеме на мировом и отечественном уровне, высокая значимость для экономики России в рамках национальных целей ее развития, отсутствие системности и комплексности решения обозначенной проблемы в отечественной теории и практике определили выбор темы, цель и задачи исследования.

Цель исследования заключается в развитии концептуальных и методологических положений по обеспечению информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности как ключевого юридически значимого инструмента информационного взаимодействия государства, бизнеса и общества.

Для достижения указанной цели в диссертации поставлены и решены следующие **задачи**:

- разработать структурные компоненты обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов; предложить авторское трактование и уровневый подход к определению информационной прозрачности экономических

субъектов; выявить свойства (признаки) транспарентной отчетной информации, наиболее чувствительные для современных пользователей; сформировать систему понятийных кластеров логически связанных категорий по направлениям обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в корпоративной отчетности;

- определить организационные подходы и выработать методические решения по формированию информационного периметра и границ отчетных данных с использованием дифференцированного подхода и уровневой идентификации экономических субъектов;

- расширить возможности использования теории заинтересованных сторон в учетно-контрольной среде как инструмента выработки приоритетных методологических решений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов; сформировать набор признаков классификации заинтересованных сторон по уровню и типу взаимодействия с ними экономических субъектов; на базе мониторинга заинтересованных сторон для конкретных типов экономических субъектов определить пул ключевых стейкхолдеров и их влияние на раскрытие информации; систематизировать типы каналов информационных ресурсов и определить их роль в системе коммуникации бизнеса с государством и обществом с использованием корпоративной отчетности;

- создать концептуальную модель цифровой корпоративной отчетности; определить состав и содержание ее структурных элементов; сформировать систему требований и характеристик, предъявляемых к отчетной информации;

- сформировать направления развития финансовой отчетности как центрального элемента системы корпоративной отчетности в парадигме информационной прозрачности экономических субъектов;

- разработать методические положения по формированию информации об устойчивом развитии: определить круг ключевых пользователей ESG-информации с целью реализации принципа адресности; спроектировать адекватную инфраструктуру стандартов нефинансовой отчетности; расширить содержательные границы и разработать уровневый формат отчетности об устойчивом развитии; разработать матрицу универсальных и индивидуальных существенных тем и согласованных с ними индикаторов;

- разработать интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей в системе корпоративной отчетности;
- сформулировать рекомендации по развитию контрольного инструментария и механизмов обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов, расширению периметра аудиторской деятельности в части перечня выполняемых заданий, применяемых процедур и уровней уверенности, предоставляемой пользователям корпоративной отчетности;
- разработать концептуальные положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности и адаптировать их для конкретных типов субъектов.

Объектом исследования является совокупность элементов информационной среды и средств взаимодействия с заинтересованными сторонами коммерческих организаций - нефинансовых корпораций корпоративного и государственного сектора.

Предметом исследования является совокупность теоретико-методологических и организационных аспектов обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности.

Область исследования диссертации соответствует п. 11.3. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности», п. 11.7. «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите», п. 11.9. «Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

Научная новизна исследования заключается в решении научной проблемы, имеющей важное политическое, социально-экономическое и хозяйственное значение – в разработке методологии обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности и адаптации предлагаемых решений к специфике конкретных типов нефинансовых компаний корпоративного и государственного сектора.

Теоретическая значимость работы. Основные положения исследования способствуют развитию теории и методологии обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности по ряду позиций: определены структурные компоненты обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности, способствующие выработке единых методологических решений, обеспечивающих повышение качества отчетной информации; сформирована система понятийных кластеров логически связанных категорий по направлениям обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов; выявлены свойства транспарентной отчетной информации; расширены научно-методологические подходы к использованию в учетно-контрольной сфере базовых положений теории заинтересованных сторон; разработана модель цифровой корпоративной отчетности, состав ее компонентов; определены направления развития финансовой отчетности как центрального элемента системы корпоративной отчетности; разработаны интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей; сформулированы базовые положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности, обеспечивающие суверенизацию повестки устойчивого развития и реализацию национальных интересов России.

Практическая значимость работы заключается в том, что предложенные методологические и организационные решения позволят государству, бизнесу и обществу получать качественную, структурированную, юридически значимую информацию на базе единой цифровой корпоративной отчетности, повысить ценность информации и эффективность ее использования в рамках реализации национального проекта «Экономика данных и цифровая трансформация государства», инициатив по созданию Модели открытых данных и Цифрового профиля организации, перехода на Стандарт общественного капитала бизнеса.

В процессе исследования разработан механизм определения информационного периметра формируемых данных экономических субъектов в системе корпоративной отчетности; предложена современная архитектура информационного обеспечения и состав информации в системе корпоративной отчетности; сформирована матрица базового набора универсальных существенных

тем (и согласованных с ними индикаторов); предложены варианты раскрытия информации, типы связей и инструменты гармонизации финансовых и нефинансовых показателей в разрезе элементов цифровой корпоративной отчетности; разработан комплекс инструментов внутренней и внешней верификации в системе корпоративной отчетности с применением альтернативных форм корпоративного контроля; разработана модель ESG-аудита экономических субъектов; разработаны методологические решения по адаптации базовых положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов к специфике конкретных типов субъектов: публичных компаний; быстрорастущих средних предприятий; организаций малого и среднего бизнеса. Отдельные результаты исследования доведены до конкретных практических рекомендаций, оформленных в виде объектов интеллектуальной собственности Финансового университета.

Методология и методы исследования. Теоретическую основу работы составили исследования российских и иностранных ученых в области создания современной архитектуры информационного обеспечения экономических субъектов в формате единой корпоративной отчетности, развития финансовой и нефинансовой отчетности, цифровой трансформации и искусственного интеллекта, современной практики заверения отчетности экономических субъектов, статистические данные и экспертные материалы.

Методологическая база исследования опирается на теоретические положения экономической науки и прикладные исследования ученых ведущих отечественных научных школ и представителей профессионального сообщества в части формирования, раскрытия и заверения информации финансовой и нефинансовой отчетности. Выводы основываются на результатах изысканий, проводимых автором в 2021–2025 гг. инициативно и в рамках выполнения научно-исследовательских работ по государственному заданию Финансовому университету по проблемам обеспечения информационной прозрачности различных типов экономических субъектов и развития корпоративной отчетности в России.

В основу диссертации положен принцип «объемного видения» процесса обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в разрезе: совершенствования учетно-контрольного инструментария и адаптации

предлагаемых решений к специфике конкретных типов экономических субъектов, что обеспечивает комплексный подход и целостное представление.

В работе использованы методы дедукции и индукции, логического и структурного анализа, сравнения и группировки, системного подхода. В рамках теоретических изысканий природы информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности проведен контент-анализ российских и международных регламентов в области формирования, раскрытия и верификации отчетной информации, исследованы и обобщены подходы научного сообщества, систематизирована актуальная практика делового оборота. Автором осуществлен ряд эмпирических исследований в области финансовой и нефинансовой отчетности российских компаний (проведен мониторинг отчетной информации более 150 экономических субъектов). Проведено сравнительное исследование практик раскрытия и заверения отчетной информации в разрезе факторов устойчивого развития по видам деятельности публичных акционерных обществ, а также компаний государственного сектора.

Нормативная и информационная база исследования. Нормативную базу исследования составили законодательные и нормативные акты, регулирующие различные аспекты деятельности экономических субъектов, федеральные стандарты бухгалтерского учета и международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты раскрытия финансовой информации в области устойчивого развития (IFRS S1, IFRS S2), стандарты GRI, Концепция развития публичной нефинансовой отчетности в Российской Федерации, Стандарт общественного капитала бизнеса, стандарты аудита, а также положения, методические рекомендации и информационные письма Министерства финансов Российской Федерации, Министерства экономического развития Российской Федерации, Банка России и других субъектов государственного регулирования в части формирования, раскрытия и заверения отчетной информации экономических субъектов.

В информационную базу входят материалы международных и всероссийских конференций, передовых научных исследований по проблеме обеспечения прозрачности экономических субъектов в отчетности, научные публикации ведущих российских и зарубежных ученых, годовые (интегрированные) отчеты, финансовая

отчетность и отчеты в области устойчивого развития, аналитические материалы и цифровые данные ГИРБО, СПАРК, Росстата, ФНС России, Банка России, Счетной палаты, ESG-Альянса, Интерфакса, ассоциации НАУФОР, Агентства стратегических инициатив, ведущих национальных рейтинговых агентств, системы Интернет.

Положения, выносимые на защиту.

К числу наиболее существенных положений, отражающих научную новизну исследования и выносимых на защиту, относятся следующие:

1) Разработаны теоретические положения и концептуальные основы обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности:

- определены структурные компоненты обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов (С. 259);

- предложено авторское трактование и обоснован уровневый подход к определению информационной прозрачности экономических субъектов, выявлены свойства (признаки) транспарентной отчетной информации, наиболее чувствительные для современных пользователей в фокусе обеспечения прозрачности экономических субъектов (С. 256; 259-260);

- сформирована система понятийных кластеров логически связанных категорий по направлениям обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов и даны их авторские интерпретации: 1) информационная прозрачность, раскрытие информации, информационная открытость, транспарентность; 2) верификация, заверение, подтверждение достоверности, аудит; 3) искажение, ошибка, манипулирование, вуалирование, фальсификация, мошенничество; 4) корпоративная отчетность, финансовая и нефинансовая информация, модель цифровой корпоративной отчетности (С. 38-39; 156-157; 192-193; 223; 256-257).

Личным вкладом автора является развитие теоретических положений в части определения информационной прозрачности экономических субъектов как базовой качественной характеристики корпоративной отчетности и связанных с ней категорий. Предложенные «кластеры» терминов и их интерпретация позволяют устранить пробелы и ликвидировать противоречия в категориальном аппарате

современной учетно-контрольной системы и расширить предметную область корпоративной отчетности. Сформулированные концептуальные подходы способствуют выработке единых методологических решений в целях повышения качества отчетной информации. Представление об уровнях и типах информационной прозрачности определяет информационные возможности пользователей отчетности и помогает осуществить их информационный выбор.

2) Определены организационные подходы и методические решения по формированию информационного периметра и границ отчетных данных экономических субъектов:

- обоснована необходимость декомпозиции экономических субъектов по составу лиц, входящих в периметр отчетности, и принципам взаимодействия (юридической ответственности, значительного влияния или контроля, партнерства) с целью обозначения периметра отчетных данных для стейкхолдеров (С. 50-52);

- предложены механизмы определения информационного периметра и границ формирования отчетных данных с учетом дифференцированного подхода экономических субъектов; определена система критериев и их характеристик для пошаговой трехуровневой идентификации экономических субъектов, позволяющих моделировать индивидуальный информационный профиль в системе корпоративной отчетности (С. 52-53; 274);

На базе диверсификации требований к объему, содержанию и верификации отчетной информации предложен набор критериев для реализации подхода трехуровневой идентификации экономических субъектов. Данные решения позволяют сформировать индивидуальный информационный периметр экономического субъекта с учетом его конкретных особенностей.

3) Расширены возможности использования теории заинтересованных сторон в учетно-контрольной среде как инструмента выработки приоритетных методологических решений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов: сформирован пул ключевых признаков классификации заинтересованных сторон по уровню и типу взаимодействия с ними экономических субъектов, введены дополнительные признаки классификации с целью усиления персонального контроля в отношении стейкхолдеров (С. 61-62); дополнены типы каналов коммуникации экономических субъектов с группой пользователей,

выделенных в категорию «сервисы третьих лиц», на базе корпоративной отчетности (С. 261-263).

Сформирован пул характеристик системы взаимодействия экономических субъектов с заинтересованными сторонами по уровню и типу: 1) влияния; 2) требований к информации; 3) профессиональных знаний; 4) ответственности за использование информации о компании; 5) персонализации пользователя; 6) вариантов взаимодействия; 7) канала входа. В условиях повышенных информационных рисков недобросовестного использования данных предложенные решения позволят дифференцировать объемы раскрываемой информации с учетом роли и прав, закрепленных для каждого типа заинтересованных сторон в рамках предлагаемой уровневой системы информационной прозрачности, нивелировать риски компании через введение системы идентификации пользователей. Обоснована целесообразность выстраивания информационной политики экономических субъектов с использованием критерия повышения ценности раскрываемой информации для ключевых заинтересованных пользователей.

4) Разработана концептуальная модель цифровой корпоративной отчетности как информационной экосистемы на базе авторского определения ее компонентов; предложен состав структурных элементов внешнего и внутреннего интерфейса; определено содержание показателей элементов внешнего интерфейса корпоративной отчетности; сформирована система требований, предъявляемых к отчетной информации (С. 188-203).

Новацией предложенного подхода является создание модели цифровой корпоративной отчетности, которую следует рассматривать: 1) с методологической точки зрения – как систему структурных элементов (капиталов, показателей, отчетов) и их интерфейсов о различных аспектах деятельности экономических субъектов, сформированных в рамках определенного периметра (компании, группы компаний, экосистемы или бизнеса), соединенных в единую цифровую среду; 2) с технологической – как цифровую платформу, где информационные единицы должны быть четко идентифицированы, оцифрованы, маркированы и размечены должным образом в машиночитаемом формате; 3) с функциональной точки зрения – открытые для пользователя границы, позволяющие ему «перемещаться» в рамках информационного периметра с учетом его статуса (введение персонализации,

определение роли и прав, разработка протоколов взаимодействия); 4) с организационной – как результат кросс-функционального взаимодействия внутри экономического субъекта.

Разработанная модель предусматривает декомпозицию раскрытия показателей от структурного элемента отчетности до расчетных регистров и первичных данных с учетом роли и прав пользователей в части ограничения доступа к информации. Реализация представленного решения выступает драйвером обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности и представляет возможность для адаптации ее отдельных структурных элементов под нужды конкретной целевой аудитории.

5) Сформированы направления развития финансовой отчетности как центрального системообразующего элемента системы корпоративной отчетности в парадигме информационной прозрачности экономических субъектов (С. 204-214).

Предлагаемые в работе системные преобразования финансовой отчетности в России сгруппированы по направлениям: 1) повышение эластичности состава, границ и формата раскрываемых отчетных данных финансовой отчетности; 2) переход к ценностно-риск-ориентированному характеру раскрываемых показателей с применением принципа типизации ESG-факторов, капиталов, рисков и возможностей в рамках экосистемы корпоративной отчетности; 3) развитие принципа дифференциации требований к бухгалтерскому учету и обязательному информационному обеспечению в системе корпоративной отчетности для разных категорий экономических субъектов; 4) реновация объектов бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности; 5) включение в Программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ «Оценочные значения».

6) Выработаны методические положения по формированию и раскрытию информации об устойчивом развитии: сформулированы предложения по созданию инфраструктуры стандартов нефинансовой отчетности; расширены содержательные границы и предложен уровневый формат отчетности об устойчивом развитии; разработана матрица универсальных и индивидуальных существенных тем и согласованных с ними индикаторов (С. 214-220).

Новациями методических положений являются: применение трехуровневой системы существенных тем, индикаторов и метрик (показателей) с выделением трех

видов измерителей; маркирование финансовых показателей по типам воздействия; рекомендации по индивидуализации раскрытия существенных тем и ESG-показателей. Предлагаемые методические положения позволяют решить одну из важнейших проблем – обеспечение сопоставимости данных и качества раскрытия в корпоративной отчетности информации об устойчивом развитии.

7) Разработаны интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей в системе корпоративной отчетности (С. 221-235).

Личным вкладом автора являются: систематизация причин разрывов, несогласованности и несвязанности данных финансовой отчетности с раскрытием информации об устойчивом развитии, решения по их устранению; разработка механизмов связанности и гармонизации финансовой и нефинансовой информации; развитие объектов балансового и забалансового учета в качестве инструментов гармонизации финансовой отчетности и отчетности об устойчивом развитии.

8) Сформулированы рекомендации по развитию контрольного инструментария и механизмов обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов, расширению периметра аудиторской деятельности в части перечня выполняемых заданий, применяемых процедур и уровней уверенности, предоставляемой пользователям корпоративной отчетности (С. 236-253; 263-265).

Личным вкладом автора являются:

а) предложение комплекса инструментов внутренней и внешней верификации в системе корпоративной отчетности с применением альтернативных форм корпоративного контроля; разработка матрицы инструментов верификации в разрезе отдельных структурных элементов корпоративной отчетности;

б) предложения по реализации концепции широкого понимания аудиторской деятельности – поэтапный переход к аудиту бизнеса, развитие концепций подготовки корпоративной отчетности и ее отдельных элементов, преобразование периодической документальной проверки в формат непрерывного мониторинга;

в) развитие организационных и методических положений ESG-аудита как инструмента подтверждения достоверности информации об устойчивом развитии организации;

г) предложения по трансформации процесса аудита корпоративной отчетности под влиянием цифровых решений и внедрения агентского ИИ;

д) обоснование применения процедуры рейтинговой оценки в качестве аналитической процедуры аудита корпоративной отчетности и возможности использования для этих целей модели «Индекса транспарентности корпоративной отчетности», разработанной с участием автора.

9) Разработаны концептуальные положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности в повестке реализации национальных целей России и адаптированы с учетом особенностей конкретных типов субъектов (С.254-294).

Личным вкладом автора являются:

а) разработка базовых концептуальных положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов, включающих три уровня:

- теоретический, в основе которого определены базовые понятия, формирующие систему терминологических кластеров логически связанных категорий, ключевые структурные компоненты и уровневый подход к определению информационной прозрачности экономического субъекта;

- методологический, включающий цель, инструменты и инфраструктуру обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов;

- практико-ориентированный, содержащий рекомендации и подходы к адаптации требований методологического уровня для конкретного типа экономического субъекта с учетом специфики отрасли, интересов ключевых стейкхолдеров и возможностей компании;

б) адаптация базовых концептуальных положений к конкретным типам экономических субъектов в рамках сформированной матрицы зон в соответствии с типом информационной прозрачности.

Данные положения направлены на достижение стратегических интересов России в рамках национального проекта «Экономика данных и цифровая трансформация государства», инициатив по созданию Модели открытых данных и «Цифрового профиля организации», перехода на Стандарт общественного капитала бизнеса, реализации инициатив по обеспечению прозрачности эмитентов в целях развития внутреннего инвестирования.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования подтверждается использованием фундаментальных положений и концептуальных основ, разработанных известными российскими и зарубежными исследователями, деловым и профессиональным сообществом. Используемые в работе данные собраны из достоверных источников: ФСБУ, МСФО, на основе публичной годовой и финансовой отчетности российских и зарубежных организаций, статистических сведений государственных органов, данных международных информационных баз.

Основные результаты, представленные в исследовании, рассматривались, обсуждались и получили одобрение на следующих научных мероприятиях: на Всероссийской научно-практической конференции «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования» (октябрьские чтения памяти Л.П. Павловой) (Москва, Финансовый университет, 14-15 октября 2021 г.); на 49-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва, Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, 21-22 октября 2021 г.); на XIII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 16-17 декабря 2021 г.); на II Всероссийской научно-практической конференции «Учет и налогообложение в системе управления затратами и финансами организаций: развитие теории и практики» (Москва, РЭУ им. Г.В. Плеханова, 27 апреля 2022 г.); на XVIII Международной научно-практической конференции «Корпоративная социальная ответственность и этика бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 19-20 мая 2022 г.); на Всероссийской научно-практической конференции «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования» (октябрьские чтения памяти Л.П. Павловой) (Москва, Финансовый университет, 13-14 октября 2022 г.); на XIV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 15-16 декабря 2022 г.); на Седьмом Международном экономическом симпозиуме – 2023 в рамках конференции «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 20-22 апреля 2023 г.); на III Всероссийской научно-практической конференции «Учет и

налогообложение в системе управления затратами и финансами организаций: развитие теории и практики» (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 25 апреля 2023 г.); на II Международной научно-практической конференции «Статистика, аналитика и прогнозирование в современной экономике: опыт и перспективы развития» (Москва, Финансовый университет, 17-18 мая 2023 г.); на 51-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва, Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, 19-20 октября 2023 г.); на XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.); на XX Международной научно-практической конференции «Корпоративная социальная ответственность и этика бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 23-24 мая 2024 г.); на 52-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва, Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, 23–24 октября 2024 г.); на Всероссийской научно-практической конференции «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования» (октябрьские чтения памяти Л.П. Павловой) (Москва, Финансовый университет, 30-31 октября 2024 г.); на XI Международной межвузовской научно-практической конференции, посвященной памяти профессора Петровой В.И. и профессора Баканова М.И. (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 15 ноября 2024 г.); на XVI Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2024 г.); на IX Международной научной конференции «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 17-20 апреля, 2025 г.); на Всероссийской научно-практической конференции с международным участием «Системное моделирование в экономике, финансах и управлении» (Москва, Финансовый университет, 24 июня 2025 г.); на 53-й Международной научно-практической конференции «Татуровско-Шереметовские чтения» (Москва, Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, 22-23 октября 2025 г.); на Всероссийской научно-практической конференции «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования» (октябрьские чтения памяти Л.П. Павловой) (Москва,

Финансовый университет, 5-7 ноября 2025 г.); на XVII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 11-12 декабря 2025 г.); на X Юбилейной международной научной конференции «бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 16-18 апреля 2026 г.).

Материалы диссертации были использованы при выполнении научно-исследовательских работ (далее – НИР), выполняемых Финансовым университетом, по следующим темам:

1) «Обеспечение транспарентности деятельности малого и среднего бизнеса как одно из условий устойчивого развития цифровой экономики» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 20.04.2021 № 0897/о) в части: обоснования необходимости разработки концепции как системного видения процесса обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов; предложений по гармонизации процесса раскрытия информации в финансовой и нефинансовой отчетности; апробации базовых концептуальных положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов на фактическом материале репрезентативных групп организаций малого и среднего бизнеса; разработки методологических решений по адаптации базовых концептуальных положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов к специфике деятельности быстрорастущих средних предприятий, организаций малого и среднего бизнеса; разработки «Методики определения требуемого уровня транспарентности отчетной информации малого (среднего предприятия) в зависимости от степени зрелости его бизнеса».

2) «Информационная прозрачность деятельности как необходимое условие развития института публичных акционерных обществ в Российской Федерации» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 25.07.2022 № 0017-1/о) в части: предложений по формированию единой корпоративной отчетности; рекомендаций по гармонизации подходов к раскрытию нефинансовых показателей в разных форматах корпоративной отчетности; обоснования необходимости применения процедуры рейтинговой оценки для формирования аудитором мнения о степени достоверности корпоративной отчетности ПАО и возможности

использования для этих целей модели «Индекса прозрачности корпоративной отчетности»; обоснования идеи и предложенного трехуровневого формата концепции обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов; апробации базовых концептуальных положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов на фактическом материале репрезентативных групп публичных акционерных обществ России; разработки методологических решений по адаптации базовых концептуальных положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов к специфике деятельности ПАО.

3) «Разработка методики раскрытия ESG-факторов в отчетности государственного и корпоративного сектора» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 26.04.2023 № 1174/о) в части: формирования матрицы раскрытия ESG-факторов в публичной отчетности организации, включающей три уровня: универсальный, отраслевой и индивидуальный; разработки системы универсальных существенных тем, базовых ESG-метрик (показателей) и рекомендаций по индивидуализации их раскрытия в публичной отчетности организаций в фокусе национальных приоритетов России; разработки методических подходов по реализации принципа связности финансовой и нефинансовой информации в рамках корпоративной отчетности; разработки концепции ESG-аудита организаций государственного и корпоративного сектора; апробации базовых положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов на фактическом материале репрезентативных групп организаций государственного и корпоративного сектора; разработки методологических решений по адаптации базовых положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов к специфике деятельности организаций государственного сектора.

4) «Формирование цифрового профиля стратегических и системообразующих организаций России как инструмента реализации национального проекта “Экономика данных”» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 26.12.2024 № 3265/о) в части: предложенной модели цифровой корпоративной отчетности, концепта образа и информационного содержания цифрового профиля организации в парадигме национальных целей устойчивого развития России.

Отдельные положения работы используются в деятельности:

1) Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации – предложенный соискателем принцип дифференциации требований к бухгалтерскому учету и обязательному информационному обеспечению, предъявляемых к разным категориям экономических субъектов, использован при подготовке Основных направлений государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года; предложенные концептуальные положения комплексного обеспечения информационной прозрачности организаций, апробированные на обширном фактическом материале целевых групп, относящихся к значимым для государства и общества типам экономических субъектов, использованы при организации и проведении в 2025 г. оценки инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации, а также формировании направлений дальнейшего совершенствования инфраструктуры корпоративной отчетности в части нормативно-правового регулирования, институциональных основ и кадрового потенциала. Реализация положений способствует формированию отечественной системы корпоративной отчетности, соответствующей современному уровню экономического развития; укреплению доверия инвесторов к экономическим субъектам, мобилизации финансовых ресурсов и развитию финансового рынка страны.

2) Саморегулируемой организацией аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС) – при осуществлении функций по участию в нормативно-правовом регулировании, контролю качества субъектов аудиторской деятельности, обучении и повышении квалификации аудиторов, в частности применяются: организационные и методологические положения ESG-аудита организаций корпоративного и государственного сектора; матрица концепций подготовки корпоративной отчетности и ее элементов; подходы к адаптации отдельных аспектов методики аудита финансовой отчетности к процессу проверки информации об устойчивом развитии организации; положения по трансформации профессии аудитора и методологии проведения аудита в связи с использованием цифровых технологий, чек-лист проверки готовности IT-ландшафта компании к внедрению конкретного

типа искусственного интеллекта. Внедренные результаты способствуют развитию аудита нефинансовой отчетности и расширению границ аудиторской деятельности в Российской Федерации, помогая решать задачи в рамках Стандарта общественного капитала бизнеса.

3) Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) – предложенный перечень признаков классификации по уровню/типу взаимодействия экономических субъектов с заинтересованными сторонами; критерии и алгоритм идентификации экономических субъектов в целях определения содержательных границ и моделирования информационного периметра экономических субъектов в системе корпоративной отчетности с учетом особенностей конкретных типов экономических субъектов. Внедренные результаты играют важное народно-хозяйственное значение в развитии бухгалтерского учета и корпоративной отчетности, расширении границ профессии, помогая решать задачи суверенного развития России в рамках реализации национального проекта «Экономика данных и цифровая трансформация государства» и Стандарта общественного капитала бизнеса.

4) Аудиторской организации АО «ЮНИКОН» – матрица понятий, связанных с оценкой аудиторских рисков при выявлении недостоверной отчетности; классификация аналитического и математического инструментария выявления фактов искажения отчетных данных; математическая модель выявления фактов фальсификации финансовой отчетности российскими юридическими лицами; предложения по трансформации процесса аудита корпоративной отчетности под влиянием цифровых решений и уровня зрелости искусственного интеллекта, преобразование периодической документальной проверки в формат непрерывного мониторинга. Внедренные результаты способствуют увеличению качества работы, компетентности сотрудников и снижению аудиторского риска.

5) Аудиторской организации ООО «ИнтерАудит» – модель «Индекса прозрачности корпоративной отчетности» как аналитический инструментарий рейтинговой оценки при формировании мнения аудитора о степени достоверности корпоративной отчетности публичных акционерных обществ; методика определения требуемого уровня информационной прозрачности отчетной информации малого (среднего) предприятия в зависимости от степени зрелости его

бизнеса. Внедренные результаты способствуют повышению репутации, эффективности системы корпоративного управления и действенности внутреннего контроля качества организации, а также минимизации рисков деятельности аудиторской организации.

6) ООО «Кип-Авто» – методика определения требуемого уровня информационной прозрачности отчетной информации малого (среднего) предприятия в зависимости от степени зрелости его бизнеса; цифровые решения для поддержки субъектов МСП и рекомендации по ведению упрощенного порядка учета. Внедренные результаты способствуют устойчивости компании, рационализации расходов на организацию и ведение учетного процесса, реализации задач государства по развитию малого бизнеса и созданию комфортных условий деловой среды, высвобождению ресурсов для развития компании.

7) ООО «Биннофарм Групп» – порядок процедуры оценки существенности показателей нефинансовой отчетности; типы связи и инструменты гармонизации показателей корпоративной отчетности, типы согласованных раскрытий показателей на уровне: «отчет эмитента – финансовая отчетность – статистическая отчетность»; предложения по раскрытию информации о факторах устойчивого развития в составе отчетности в разрезе стандартов МСФО и ФСБУ. Внедрение предложенных решений способствует повышению инвестиционной привлекательности компании в рамках группы, выполняет роль адаптационного механизма поэтапного перехода компании на реализацию положений Стандарта общественного капитала бизнеса с учетом специфики компании, масштабов ее детальности и отраслевых особенностей, определяя готовность компании и ее дальнейшие мероприятия в данном направлении.

Отдельные результаты исследования доведены до конкретных методологических и практических рекомендаций, оформленных в виде объектов интеллектуальной собственности Финансового университета:

– Ноу-хау (коммерческая тайна) «Методика определения требуемого уровня транспарентности отчетной информации малого (среднего) предприятия в зависимости от степени зрелости его бизнеса» (свидетельство о депонировании # 2083283 от 30.10.2021; авторы И.В. Сафонова, Р.П. Булыга; правообладатель Финансовый университет);

– Ноу-хау (коммерческая тайна) «Математическая модель «Индекса прозрачности корпоративной отчетности»» ПАО (свидетельство о депонировании # 2203257 от 03.10.2022; авторы И.В. Сафонова, Р.П. Булыга, В.Б. Гисин; правообладатель Финансовый университет).

Теоретико-методические положения работы используются в учебном процессе Кафедры аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в рамках чтения дисциплин «Бухгалтерский учет и отчетность: теория и принципы», «Корпоративная отчетность», «Учебно-научный семинар», «Аудит бизнеса».

Внедрение результатов диссертационной работы подтверждено соответствующими документами.

Публикации. Основные результаты исследования отражены в 72 научных работах общим объемом 117,43 п.л. (авторский объем – 79,47 п.л.), в том числе 45 работ общим объемом 49,49 п.л. (авторский объем – 37,23 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России, а также 4 статьи общим объемом 7,7 п.л. (авторский объем – 5,1 п.л.) опубликованы в изданиях, индексируемых в цитатно-аналитической базе RSCI.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы, включающего 504 наименования, и 32 приложений. Текст диссертации изложен в двух томах на 555 страницах, из них том 1 – 359 страниц, том 2 – 196 страниц, содержит 133 таблицы, 48 рисунков.

Глава 1

Информационная прозрачность экономических субъектов как ключевая характеристика корпоративной отчетности в концепции стейкхолдерского подхода

1.1 Исследование экономической сущности информационной прозрачности экономических субъектов

«В правовом поле, научной литературе и деловой практике используется целый ряд дефиниций, характеризующих информационную прозрачность экономических субъектов, систем, процессов в различных сферах деятельности (кредитно-финансовой, социально-экономической, юридической, политической, государственного и корпоративного управления)» [381, с. 75]. «К ним относятся «раскрытие информации», «информационная открытость», «информационная прозрачность», «транспарентность»» [18, с. 12]. Все перечисленные категории в процессе применения часто отождествляются.

С позиции правового регулирования термин «раскрытие информации» определяется как обеспечение доступности информации всем заинтересованным в этом лицам в соответствии с процедурой, гарантирующей ее нахождение и получение [49]. Схожее трактование приводится в серии Стандартов раскрытия информации для отдельных категорий субъектов [97; 99-102]. «Результатом выполнения требований по раскрытию информации является обеспечение ее «информационной открытости» или «информационной прозрачности»» [19, с. 109].

Контент-анализ нормативно-правовой базы позволяет говорить об отсутствии устоявшейся практики применения понятий «информационная открытость» и «информационная прозрачность», в результате сформировались три варианта употребления терминов:

- а) в качестве синонимов [56; 59; 65];
- б) в качестве дополняющих друг друга категорий (как правило, с союзом «и») [44; 57; 58; 68; 74; 84];

в) преимущественное использование понятия «информационная прозрачность» в контексте качественной характеристически рассматриваемых объектов [57; 60; 73; 77; 78; 79; 80; 82; 85; 92; 94].

По времени принятия регламентирующих документов (хронологический аспект) в наиболее ранних чаще встречается вариант «а», начиная с 2015 года используются варианты «б» или «в». С позиции субъектного подхода в контексте раскрытия информации эмитентами о различных аспектах финансово-кредитных процессов и практике корпоративного управления в нормативных документах и инициативах Центрального банка Российской Федерации (далее - Банка России) преимущественно используется термин «информационная прозрачность» (вариант «в») [75; 77; 78; 79; 80; 82; 85; 96; 169].

«Информационная прозрачность» в правовом поле рассматривается через определение требований, предъявляемых к информации в части свойств, состава, содержания и формы представления. В двух регламентах раскрыто само значение термина с позиции прозрачности денежно-кредитной и финансовой политики и реализации непрофильных активов [59; 85].

«К наиболее характерным свойствам обеспечения информационной прозрачности в российском законодательстве относятся:

- открытость, публичность информации о деятельности субъекта, свободный доступ к информации;
- ясность, понятность, доступность, полнота, целостность, подотчетность и разумная достаточность представляемых данных;
- регулярность, последовательность и оперативность раскрытия информации; существенность раскрываемых тем» [381, с. 76-77].

Полный перечень характеристик приведен в таблице А.1.

В соответствии с законодательными нормами определенные типы экономических субъектов обязаны раскрывать информацию в расширенном варианте [36; 49; 75; 79; 80; 81; 169]. По составу данных ключевым источником является отчетность (финансовая, нефинансовая, налоговая, статистическая, годовой отчет, отчет эмитента).

С точки зрения содержания важным аспектом является определение существенной информации. Согласно Кодексу корпоративного управления

Банка России экономическим субъектам при раскрытии информации следует «избегать формального подхода и раскрывать существенную информацию о своей деятельности», даже если это не является обязательным» [75]. Бизнесу рекомендовано полноценно раскрывать сведения в области социальной и экологической ответственности компаний, а также влияние ESG-факторов на устойчивое развитие с использованием научно обоснованных сценариев изменения климата, «двойной» и «динамической» существенности [79; 81; 82; 96; 103].

В качестве формата представления отчетных данных цифровой становится приоритетным с позиции удовлетворения интересов различных групп заинтересованных сторон, включая государство и общество [96; 169].

Признанные международные инициативы - Принципы ОЭСР [225; 248], регламенты ЮНКТАД [258], Кодекс надлежащей практики обеспечения прозрачности МВФ [223; 256], Соглашение Базельского комитета по банковскому надзору (Базель I, II, III, IV) [83] - определяют обеспечение информационной прозрачности через полноценное, своевременное и регулярное раскрытие релевантной отчетной информации в цифровом формате, которая должна быть подготовлена в соответствии со стандартами учета, подтверждена независимым аудитом и доступна заинтересованным сторонам. Перечень ключевых характеристик приведен в таблице А.1.

Последовательное введение в мировую учетную практику регламентов, направленных на ужесточение контроля и повышение качества корпоративной отчетности: Концептуальные основы МСФО (1989 г.) [135], Положение о достоверном раскрытии информации (Regulation Fair Disclosure, SEC, 2000 г.), Глобальная инициатива по отчетности (GRI, 2000 г.) [143], Закон Сарбейнса-Оксли (Sarbanes - Oxley Act of 2002 г.) [172], Директивы ЕС о корпоративной прозрачности (2004 г., 2014 г., 2023 г.) [132; 133; 134], Международные основы интегрированной отчетности (2013 г.) [136], Стандарты раскрытия информации в области устойчивого развития (IFRS S1, IFRS S2, 2023 г.) [140; 141], - свидетельствует о всеобщем признании информационной прозрачности экономических субъектов как ключевой характеристики качества отчетных данных [420].

Отсутствие четких границ в правовом поле, высокая значимость и многогранный характер анализируемых понятий в отношении экономических

субъектов различных сфер и ведомственной принадлежности (государственного и корпоративного сектора экономики, финансовых и нефинансовых институтов, коммерческих и некоммерческих организаций) способствуют активной разработке данных вопросов в научной литературе.

Значительный вклад в развитие теоретических положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в фокусе отчетной информации внесен в работах российских ученых-экономистов: Р.П. Булыги [4], Е.А. Гаевец [149], В.М. Игумнова [308], Л.С. Леонтьевой [328], В.Ф. Несветайлова [344; 345], Л.Н. Орловой [355], А.М. Петрова [361; 362], О.В. Рожновой [12], Я.В. Савченко [13], В.П. Суйца [449], Е.А. Тесли [155], В.М. Трояновского [29], Ю.Е. Фролова [156], Р.К. Хубиева [157], Ю.М. Цыгалова [458]. Данный вопрос является объектом исследования в работах зарубежных ученых - Р. Оливера [498], Д. Тепскотт и Д. Тиколл [503], Т. Такор Ричард, К. Мертон Роберт, М. Бушман Роберт и Д. Пиотроски Джозеф.

В научном сообществе нет единства мнений в части соотношения категорий «информационной прозрачности» и «информационной открытости». Понятие открытости в большей степени ассоциируется с инструментом коммуникации, наличием двусторонних каналов связи взаимодействующих сторон, публичностью данных для внешнего наблюдения. Прозрачность рассматривается как свойство раскрываемой информации через призму качества, полноты и доступности данных. Проводится разграничение между данными категориями, объясняемое спецификой конкретного сектора экономики. Обзор взглядов российских ученых в секторальном разрезе приведен в таблице А.2. В области государственного управления эксперты делают акцент в пользу информационной открытости [28] в контексте выстраивания эффективной коммуникации государства с субъектами гражданского общества посредством «гарантированного доступа к общественно значимой информации» [152]. Информационная прозрачность носит функциональный характер и рассматривается как характеристика достоверности данных, а открытость — социально-коммуникативный [9; 340; 461]. В практике финансово-кредитных институтов и некоммерческих организаций акценты направлены в сторону показателя «информационной прозрачности» как важнейшей качественной характеристики данных [13; 149; 205].

Систематизация подходов российских ученых в части определения «информационной прозрачности» экономических субъектов представлена в таблице А.3. Так, В.П. Суйц предлагает рассматривать данный вопрос через широкое понимание корпоративной отчетности в формате трехуровневой модели: отчетность по МСФО, разделы отраслевой информации и аспекты корпоративного управления компании [449]. По мнению Н.А. Грачевой, значение прозрачности заключается в том, что на основе полученных данных рассчитывается уровень риска, а отсутствие прозрачности разрушает доверие и ухудшает деловую среду [8]. Ж.М. Корзоватых характеризует информационную прозрачность как необходимое условие устойчивого развития субъекта [319]. Российские и зарубежные эксперты схожи во мнении обеспечения информационной прозрачности при соблюдении установленных требований [154; 156; 328; 355; 504].

Отличительным свойством «информационной прозрачности» выступает «ценностный характер» раскрываемых данных, что подтверждается позицией отдельных российских [156; 278] и иностранных ученых [230; 251; 350]. Субъекты «раскрывают большое количество информации, не имеющей ценности для инвесторов и стейкхолдеров. Это позволяет вуалировать реальные события, манипулировать данными» [278, с. 10]. Принимая во внимание богатый исторический опыт, как образно выразилась член Совета директоров Федеральной Резервной Системы (ФРС) США Д. Хенкок: «Энрон был очень открытым, но инвесторы находились в потемках» [235]. Ценностно-ориентированный подход становится одной из ключевых характеристик информационной прозрачности экономических субъектов в новом тысячелетии, поскольку позволяет пользователям принимать решения на основе актуальных данных, отвечающих под их запрос. Данный подход способствует качественному расширению состава отчетной информации с указанием «узких мест» и уязвимых зон, применением количественного измерения (монетизации) потенциальных рисков и пояснениями в виде качественных раскрытий.

Вместе с тем в условиях неопределенности, высоких рисков и стремительного развития скорость становится ключевым фактором принятия решений, что возможно осуществить экономическому субъекту с использованием цифровых технологий Индустрии 5:0 и возможностей ИИ.

Таким образом, в рамках современного понимания информационной прозрачности экономических субъектов границы и контент раскрытия отчетной информации претерпели глобальную качественную трансформацию: «идеология открытости, доступности, публичности сместилась в сторону достоверности, существенности, своевременности, расширения границ и цифровых возможностей» [203, с. 18].

Осуществляя смысловой разбор исследуемых дефиниций, важно понимать семантику и этимологию слов. В русском языке прилагательные «открытый» и «прозрачный» имеют ряд значений: «открытый» - не скрываемый, доступный всем желающим, не предусматривающий ограничений; «прозрачный» - просвечивающий насквозь, ясный, легко понимаемый [206]. Таким образом, «открытый» буквально можно трактовать как доступный без ограничений, а «прозрачный» как ясный и понятный. «В зарубежных источниках информационная прозрачность носит название «транспарентности» («transparency» – слово латинского происхождения и объединяет в себе два значения «trans» – движение и «parency» – видимый). «Transparent» в переводе с английского языка означает прозрачный, просвечивающий, очевидный, открытый, ясный, понятный» [18, с. 15]. Также используется понятие «disclosure», которое означает «раскрытие».

«Употребление зарубежной терминологии в профессиональной учетно-контрольной среде стало традиционным явлением. Феномен термина «транспарентность» заключается в том, что в научных кругах он получил большую популярность, чем понятие «информационной прозрачности», о чем свидетельствует выборка публикаций по ключевым словам на портале Elibrary.ru» [381, с. 78].

В различных сферах сложилось свое трактование в части применения категории «транспарентность». В социологических науках «транспарентность» определяется как состояние полной и достаточной осведомленности заинтересованных лиц в информации; в финансово-кредитной сфере - раскрытие конкретной целевой, надежной и актуальной информации заинтересованным лицам в полном объеме, в доступной форме и на своевременной основе [373]; в юриспруденции - информационная открытость, доступность информации [331]; в сфере государственного управления - открытость и прозрачность информации о

деятельности государственных и муниципальных органов [28; 65].

Обзор подходов российских ученых в части определения прозрачности представлен в таблице А.4. Детальный анализ различных взглядов на данную категорию позволяет сделать вывод о ее дискуссионном характере и следующей вариантности применения:

а) отождествление с понятием «информационная прозрачность», употребление как синонимов [458];

б) преимущественное употребление в отношении характеристики отчетной информации [151; 157];

в) трактование как совокупности открытости и прозрачности, с элементами проактивной политики экономического субъекта в отношении публичного раскрытия и доступности информации для широкого круга стейкхолдеров [155; 357].

В отечественной практике получили развитие первые два направления. В зарубежной литературе термин «транспарентность» рассматривается как многогранная характеристика информационного раскрытия, включающая в себя прозрачность, открытость данных широкому кругу лиц и ряд других свойств [18]. В конце XX века в английском языке произошла качественная трансформация понятия «транспарентность» от пассивного состояния в контексте «возможности наблюдения» к активной открытости. Этим изменениям способствовали процессы цифровизации, развития каналов и способов коммуникации, формирования института гражданского общества в условиях поведенческой экономики. Проявлением «новой транспарентности», по мнению Р. Оливера, является то, что информационная прозрачность становится «базовым элементом стратегии компании по ее связям со стейкхолдерами» [498, с. 3]. Д. Тепскотт и Д. Тиколл заявляют, что западное общество вступило в «эру транспарентности», где доминируют так называемые «голые корпорации» [503, с. 5-8]. В таком контексте смысловое содержание понятия «транспарентности» шире «информационной прозрачности». Его использование в синхронном переводе, отождествление категорий не всегда становится корректным, важен контекст [19]. В отечественной учетно-контрольной сфере учеными-экспертами транспарентность преимущественно рассматривается как характеристика отчетной информации.

«В деловой среде информационная прозрачность экономических субъектов применяется в трех аспектах, как:

- элемент практики государственного / корпоративного управления, ответственного инвестирования, ESG-практик или политики антикоррупционных мер;
- самостоятельный объект исследования и измерения;
- условие или составляющая часть формирования различных рейтингов: кредитных, ESG- рейтингов» [417, с. 77].

Открытость и прозрачность преимущественно измеряются в качестве индексов или рейтингов оценки деятельности экономических субъектов по различным направлениям. Оценка прозрачности субъектов регулярно проводится рядом авторитетных международных и российских рейтинговых агентств и профессиональных сообществ, крупными международными аудиторскими компаниями, а также ведущими учеными, изучающими вопросы обеспечения финансовых рынков, устойчивого развития, отчетности экономических субъектов [18]. «В тройку лидеров международных рейтинговых агентств, занимающихся изучением и оценкой транспарентности, входят Moody's Investors Service (Moody's), Fitch Ratings и Standard & Poor's. В национальной практике данными вопросами занимаются Российский союз промышленников и предпринимателей (далее РСПП), аналитические кредитные рейтинговые агентства АО «Эксперт РА», АКРА, НКР, RAEX, ряд общественных организаций и профсообществ» [417, с. 77]. Систематизированный обзор подходов к определению информационной прозрачности экономических субъектов в деловом сообществе представлен в таблице Б.1.

В результате исследования вышеперечисленных практик можно сделать следующие выводы:

- а) общая идеология проанализированных рейтингов сводится к формированию интегральной балльной оценки;
- б) универсального набора критериев нет, применяются различные методики и экспертные оценки;
- в) прозрачность рассматривается через призму оценки качества системы управления субъекта, интересов бизнеса и государства в условиях (де)глобализации

системы экономических отношений и повестки устойчивого развития [380; 381].

Таким образом, проведенное комплексное исследование положений российских и международных регламентов, позиций отечественных и зарубежных ученых, практики делового оборота показало многогранный характер и отсутствие единства в правовом поле в части определения информационной прозрачности в разрезе конкретных типов субъектов, периметра и границ раскрываемых данных, свойств информации [18]. «Временной характер формирования регуляторных положений и экспертных позиций свидетельствует о качественной трансформации подходов» [388; с. 18]. Термин «раскрытие информации» является первичным. Результатом выполнения нормативных требований по «раскрытию информации» является достижение экономическим субъектом состояния «информационной открытости» [19], приводящего к минимально допустимому в соответствии с нормативными требованиями уровню «информационной прозрачности» [18].

В национальной учетной практике категории «информационная прозрачность», «информационная открытость» и «транспарентность» имеют самостоятельное смысловое значение, при этом взаимосвязаны между собой, формируя единый понятийный кластер [381]:

- «природа информационной открытости ЭС заключается в трех ключевых аспектах: наличии информационных каналов взаимодействия субъекта и пользователей, отсутствии ограничительных барьеров и количестве раскрываемой информации» [203, с. 18];

- «информационная прозрачность ЭС рассматривается с позиции качественных характеристик, отражающих полезность, полноту, подтверждаемую достоверность, доступность, ценностно-риск-ориентированный, стратегический и цифровой характер данных, раскрываемых в отчетности в соответствии с требованиями национальных и международных стандартов, с учетом запроса ключевых заинтересованных сторон и адаптированного формата» [203, с. 18];

- «транспарентность по смысловому содержанию в определенном контексте может быть шире «информационной прозрачности», вместе с тем согласно сложившейся практике применения в настоящем исследовании она рассматривается как характеристика отчетности экономических субъектов» [203, с. 18].

Экспертным путем определен ряд факторов, представленных на рисунке 1, которые оказывают прямое влияние на информационную прозрачность экономических субъектов [18].



Источник: составлено автором по материалам [430].

Рисунок 1 - Факторы, влияющие на информационную прозрачность ЭС

Одной из причин финансового кризиса 2007-2008 года на Саммите G20 была определена информационная закрытость компаний. За последние 15-20 лет в мире в целом наблюдается положительная динамика повышения уровня информационной прозрачности субъектов экономики на макро- мезо и микроуровнях [306; 325; 355]. Повышение прозрачности бизнеса положительно влияет на рост его стоимости в условиях динамически развивающейся конкурентной среды, где неопределенность является доминирующим фактором при принятии экономических решений [167; 216; 261; 454]. Однако экономический эффект не всегда явно прослеживается, его размер определяется эффектом взаимодействия субъекта с заинтересованными лицами. Полноценное раскрытие информации о компании существенно снижает неопределенность для заинтересованных лиц в отношении принятия управленческих решений. В первую очередь это касается инвесторов,

поскольку качественная информация, представляемая бизнесом, позволяет им своевременно принимать более обоснованные и мотивированные решения. Прозрачные компании получают определенное общественное одобрение и повышение собственной бизнес-привлекательности [18].

Уровень раскрытия информации отечественных организаций согласно экспертным оценкам, позиции международных и национальных рейтинговых агентств остается достаточно низким по сравнению с необходимым для успешной конкуренции на международном рынке капиталов. В условиях сложной геополитической ситуации и масштабной санкционной политики информационная открытость и прозрачность российских компаний объективно имеет противоречивую экономическую природу [420].

С одной стороны, доступность информации и прозрачность субъектов выступают главной идеологией информационного общества [51] и национальной концепции государственного управления «Государство как платформа» [1]. Конкретные меры заложены в рамках национального проекта «Экономика данных и цифровая трансформация государства» (2025-2030 годы), который оказывает сильное воздействие на повышение прозрачности социально-экономической среды и создание единой информационной системы данных экономических субъектов [390; 432], представленной на рисунке В.1.

Реализация идеи Цифрового профиля организации с использованием государственных цифровых платформ формализуется в создании единой базы данных о субъекте в системе цифрового государственного управления. Корпоративная отчетность является центральным элементом, ядром данной информационной экосистемы [390; 432]. Одним из ключевых факторов, влияющих на повышение прозрачности, является реализация концепции устойчивого развития и создания Общественного капитала бизнеса, которая находит отражение в ответственном подходе к инвестированию и обуславливает потребность заинтересованных лиц в нефинансовой информации о деятельности экономического субъекта [18]. Требования финансовых рынков и их участников, в том числе институциональных и розничных инвесторов, диктуют свои условия в части раскрытия информации. Активное позиционирование и раскрытие отчетных данных ведет к росту инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности

экономического субъекта на внутреннем рынке, способствует привлечению как корпоративных, так и розничных инвесторов [179]. Дополнительные требования выдвигают биржи. Например, Мосбиржа обязала эмитентов первого и второго уровня листинга раскрывать данные по устойчивому развитию. Повышение требований по раскрытию информации позволяет снизить степень информационной асимметрии между обществом, государством и компаниями [18].

С другой стороны, политика «тотальной прозрачности» может поставить компанию в уязвимое положение [18], возникают различные риски раскрытия данных [329]. Они могут нанести серьезный вред национальным интересам государства, финансовому состоянию и деловой репутации компании, ее руководству и сотрудникам. Таким образом, в существующих реалиях встает «серьезная проблема поиска новых концептуальных подходов обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов с соблюдением интересов между полнотой раскрытия отчетных данных, дифференциацией интересов различных групп пользователей и безопасностью компании» [420, с. 168]. Нахождение баланса способствует достижению «рациональной информационной прозрачности» для конкретного типа экономического субъекта с учетом диверсификации требований раскрытия и введения уровневой системы классификации корпоративных структур, изучения интересов ключевых стейкхолдеров, идентификации пользователей и формализации типов информационной прозрачности [18; 420].

1.2 Типизация экономических субъектов в целях реализации дифференцированного подхода обеспечения информационной прозрачности

Обеспечение информационной прозрачности экономического субъекта определяется спецификой регулирования его деятельности в части формирования, раскрытия и верификации отчетной информации в зависимости от типа субъекта, направления и масштабов деятельности. «Экономические субъекты как институциональные единицы делятся по секторам экономики на четыре типа, каждый из которых имеет отличающие его характеристики, представленные на

рисунке 2. С точки зрения функций и источников финансирования деятельность субъектов внутри каждого сектора однородна. Объектом настоящего исследования выступают нефинансовые корпорации, выполняющие важнейшую социально-экономическую роль, осуществляя предпринимательскую деятельность и создавая конкретный продукт для потребителей, формируя значительный объем поступлений в бюджет и участвуя в реализации национальных проектов развития» [420, с. 169].

«Исследуемые организации предложено классифицировать в двух плоскостях:

- 1) по секторам экономики (государственный и коммерческий);
- 2) масштабам деятельности.

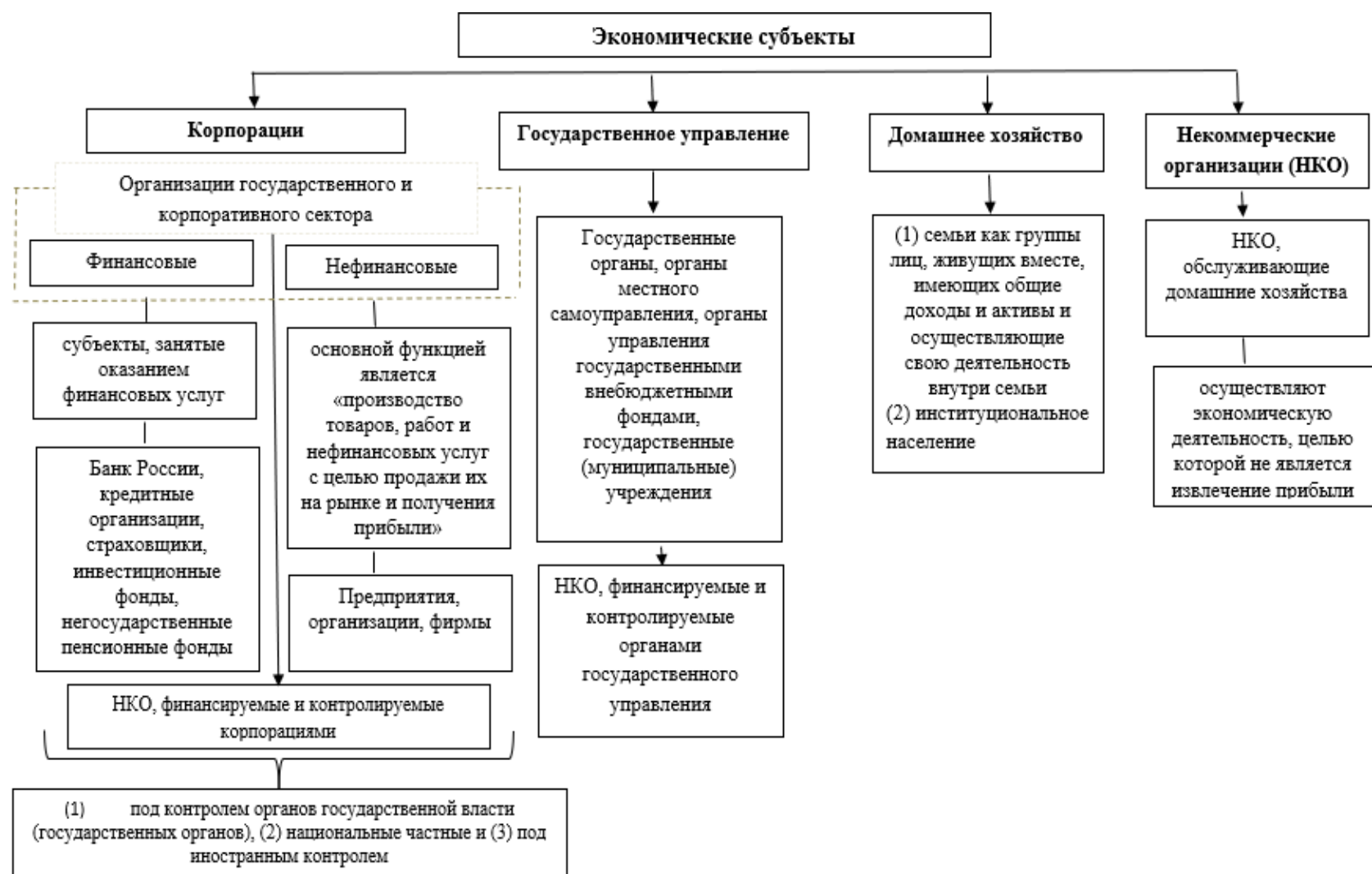
1) На основе комбинации положений двух концепций - права собственности и контроля - в российской практике выделяют два критерия деления корпораций на организации государственного и корпоративного сектора по:

а) виду прав участников юридического лица на организацию и ее имущество;

б) доле государственного участия в капитале организации» [410, с. 26].

Градации экономических субъектов по первому критерию определена в Гражданском Кодексе Российской Федерации. Согласно данному признаку к коммерческим организациям государственного сектора относятся унитарные юридические лица [34, ст. 65.1]. Организации корпоративного сектора входят в состав корпоративных организаций, то есть юридических лиц, в отношении которых их участники приобретают корпоративные (членские) права и обязанности [34, ст. 65.2].

Второй критерий позволяет отнести к организациям государственного сектора юридические лица, созданные в организационно-правовых формах хозяйственных обществ (преимущественно акционерных обществ), в уставном (складочном) капитале которых составляет определенная доля государственной собственности [61]. Согласно методологии, применяемой в общероссийском классификаторе, а также разъяснениям Министерства финансов Российской Федерации, к организациям государственного сектора относятся корпоративные юридические лица, в уставном капитале которых более 50% акций (долей) находятся



Источник: составлено автором по материалам [122].

Рисунок 2 – Группировка экономических субъектов по институциональным секторам экономики

в государственной (муниципальной) собственности / владельцами которых выступают публично-правовые образования или государственные (муниципальные) бюджетные, автономные учреждения [69].

В исследованиях российских ученых со ссылкой на законодательство по аудиторской деятельности [37] и госзакупкам [46] предлагается рассматривать величину доли более 25% [410].

Определение границ для организаций государственного сектора является дискуссионным как на российском, так и международном уровне с учетом многообразия типов экономических субъектов общественного сектора («Public Sector») [263] и специфики их деятельности. В мировой практике выделяют три подхода, на основе:

- анализа функций, выполняемых экономическим субъектом (например, классификация, содержащаяся в руководстве МВФ по статистике государственных финансов (GFSM, 2014 г.)) [202];
- формы собственности экономического субъекта (например, классификация Организации экономического сотрудничества и развития, OECD);
- концепции контроля (классификация OECD) [410].

В целях определения коммерческих организаций (корпораций) государственного сектора в качестве объекта исследования в работе применяется следующий алгоритм:

- 1) за основу градации организаций использован первый критерий, предусмотренный Гражданским кодексом (по виду прав участников юридического лица на организацию и ее имущество);
- 2) исключены из состава унитарных юридических лиц государственные (муниципальные) учреждения как организации бюджетной сферы сектора государственного управления [160; 410];
- 3) включены акционерные общества (корпоративные организации) с долей государственного участия более 50% [22].

Представленный критериальный подход деления коммерческих корпораций на организации государственного и корпоративного сектора соответствует признакам, используемым в Общероссийском классификаторе организационно-правовых форм [122].

В составе компаний корпоративного сектора рассматриваются хозяйственные общества в виде обществ с ограниченной ответственностью, непубличных акционерных обществ и публичных акционерных обществ, характеристики которых представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика организационно-правовых форм хозяйственных обществ

Характеристика	ООО	АО	ПАО
Вид вклада участника в уставный капитал	доли	акции	акции
Количество участников (учредителей)	не более 50	не ограничено	не ограничено
Характер привлечения инвестиций (обращения ценных бумаг общества)	закрытый (не публичный)	не публичный	публичный
Размер бизнеса, для которого данная форма является приоритетной	малый бизнес	средний бизнес	крупный бизнес
Требования по учету, налогообложению и раскрытию информации	упрощенные	общие	расширенные
Требование проведения обязательного аудита	не предусмотрено	не предусмотрено	предусмотрено

Источник: составлено автором по материалам [158; 159].

2) По масштабам деятельности (размеру) исследуемые корпорации (прежде всего, организации корпоративного сектора) делятся на крупные, средние и малые. Российский бизнес характеризуется следующей структурой: крупный бизнес - 17,7 тыс. ед., средний – 22,4 тыс. ед., малый – 236,6 тыс. ед., микропредприятия – 6,43 млн ед., самозанятые – 13,8 млн ед. [248]. Значимую роль в составе компаний корпоративного сектора занимают субъекты малого и среднего предпринимательства, эффективное развитие которых является стратегической задачей национальной политики государства.

Проведенное с участием автора системное исследование проблем институционального развития и информационного обеспечения компаний малого и среднего бизнеса позволяет сделать вывод об отсутствии единых международных требований к составу критериев и порядку выделения субъектов МСП [159]. Каждое государство решает этот вопрос самостоятельно. Были проанализированы подходы

стран Азии (в частности, Японии, Китая, Индии, Таиланда, Турции, Израиля, Казахстана), Африки (в частности, ЮАР, Алжира, Египта); Австралии, Европы [159].

Итогом деятельности двух крупнейших международных организаций - Всемирного банка и Организации экономического сотрудничества и развития стало формирование критериев в качестве ориентира для отнесения предпринимательских структур к малому и среднему бизнесу, как представлено в таблице 2.

Таблица 2 – Критерии малого и среднего бизнеса согласно международным организациям

Количество человек

Международная организация	Персонал		
	микро	малые	средние
Всемирный банк	От 0 до 10	От 10 до 50	От 50 до 300
ОЭСР	От 0 до 10	От 10 до 50	От 50 до 250
Оборот/активы, млн долл.			
Всемирный банк	До 0,1	От 0,1 до 3	От 3 до 15

Источник: составлено автором по материалам [159].

Критерии отнесения в Российской Федерации к малым и средним предприятиям отражены в таблице 3.

Таблица 3 – Критерии для отнесения экономических субъектов к малым и средним предприятиям в России

Категория МСП	Численность персонала, чел.	Оборот (доходы), млн руб.
Микро	Менее 15	Менее 120
Малые	От 16 до 100	От 120 до 800
Средние	От 101 до 250	От 800 до 2 000

Источник: составлено автором по материалам [48; 159].

Проведенный анализ специфики МСП в России позволяет сделать следующие выводы:

1) по формальным признакам (организационно-правовой форме) МСП не имеют специфических отличий от других экономических субъектов, действующих в

юрисдикции Российской Федерации, и выступают преимущественно в форме ООО или АО;

2) основные отличия МСП от субъектов крупного бизнеса заключаются в сущностных аспектах ведения бизнеса, системе управления, существенном упрощении регуляторных требований по отдельным направлениям в целях снижения административных барьеров [159], как показано в таблице 4.

Таблица 4 – Основные различия между крупным и малым бизнесом

Характеристики	Малый бизнес	Крупный бизнес
Структура управления	Один или несколько владельцев, как правило управляется собственником	Большое количество акционеров, наемными менеджерами
Организационно-правовая форма	ООО	АО, ПАО
Корпоративная культура	Неформализованная	Формализованная
Персонал	Определенная зависимость от ключевых работников Руководитель может совмещать целый ряд функций	Зависимость от ключевых работников менее выражена
Публичность	Слабое внимание со стороны публичных структур и СМИ	Сильное внимание со стороны публичных структур и СМИ
Меры государственной поддержки	Законодательство предусматривает различные виды поддержки и льгот	Предусмотрены для организаций с особым статусом
Структура капитала	Ограниченные возможности привлечения заемного капитала на общих условиях	Сложная структура капитала с привлечением различных типов источников
Форма налогового контроля	Традиционные виды контроля	Онлайн-контроль - налоговый мониторинг
Режим налогообложения	Спецрежимы (УСН, ЕСХН), общая система налогообложения, экспериментальный режим - АУСН	Общая система налогообложения
Система бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности	Упрощенные требования	Общие требования, отчетность по МСФО
Нефинансовая отчетность	Не предусмотрена, может быть в добровольном порядке	Применяется добровольном порядке, обязательно для компаний 1 и 2 уровня листинга
Годовой отчет / отчет эмитента	Не требуется	Предусмотрено законодательством
Взаимоотношения с другими компаниями	Являются участниками цепочек поставок, могут входить в группу или экосистему	Образуют группу или экосистему

Источник: составлено автором по материалам [159].

Базовые характеристики деятельности субъектов МСП в России приведены в таблицах Г.1, Г.2, Г.3 и Г.4. Одной из существенных проблем для МСП является слабая доступность заемных финансово-кредитных ресурсов, что связано с их высокой стоимостью и низкой прозрачностью деятельности МСП. Уязвимость МСП предопределяет особую важность государственной поддержки, осуществляемой практически во всех развитых странах для данных субъектов в форме субсидий, бюджетных инвестиций, государственных и муниципальных гарантий по обязательствам. По данным единого реестра субъектов МСП - получателей поддержки в России преимущественно субъектами поддержки выступают микропредприятия и индивидуальные предприниматели [171].

Вопрос информационной прозрачности МСП для государства является не менее важным и требует поиска баланса между требованиями к ведению учета и отчетности, налоговым режимом и реальной административной нагрузкой. Также необходимо принимать во внимание тот факт, что малые предприятия выступают частью общей цепочки поставок или входят определенные группы компаний, образуют экосистемы. По этой причине вопрос качества информационного обеспечения их деятельности становится критически важным для формирования общего отчета группы.

Особенности средних организаций по сравнению с малыми заключаются в следующем:

- разнообразие видов деятельности внутри организации;
- большая доступность финансовых ресурсов, в том числе от иностранных кредиторов;
- более значительный вклад в региональный экономический рост;
- возможность выступать в роли материнской компании группы;
- наличие перспективы перехода в категорию крупных организаций [19].

Одним из важнейших является вопрос функционирования средних компаний, выступающих в роли материнской компании группы с перспективой перехода в категорию «крупных» вследствие роста бизнеса и усложнения структуры. Одним из условий развития выступает повышение «порога прозрачности» с целью привлечения инвесторов, деловых партнеров, входа на финансовые рынки, удовлетворение запроса регулятора.

Стратегическое значение в экономике России играют системообразующие предприятия. Анализ структуры данных компаний, представленный в таблицах Д.1 и Д.2, показал, что доля акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью в общей структуре составляет 84%. Систообразующие компании оказывают существенное влияние на развитие экономики страны, важны для жизнеобеспечения и функционирования определенной территории, функционирования той или иной отрасли или социально-экономической системы региона, обеспечивают наибольшую занятость в своих отраслях и являются крупнейшими налогоплательщиками [161]. Таким образом, целесообразно выделять особую когорту средних предприятий, включающих в себя как средние предприятия, находящиеся в состоянии трансфера в группу «крупных», так и системообразующие средние предприятия [19].

Крупный бизнес преимущественно осуществляет свою деятельность в форме ПАО. На основе статистических данных Росстата, Банка России, а также сведений Единого государственного реестра юридических лиц и АО «Информационное агентство Интерфакс» проведен обзор ПАО по ряду направлений, результаты которого представлены в таблицах Е.1, Е.2 и Е.3. Размещение ПАО акций и эмиссионных ценных бумаг путем открытой подписки дает возможность инвестировать средства как юридическим, так и физическим лицам со статусом «розничных инвесторов», ставшим активными участниками данных процессов [165; 166]. Доля физических лиц в торгах в среднем за последние 12 месяцев составила 73,7% [166].

Таким образом, анализируя специфику коммерческих организаций корпоративного сектора, следует четко формализовать подходы в части информационного обеспечения с учетом масштабов деятельности субъектов (микро, малые, средние и крупные), выделяя в составе средних развивающиеся и системообразующие компании.

Характеристика коммерческих компаний государственного сектора - государственных (муниципальных) унитарных организаций и хозяйственных (акционерных) обществ с государственным участием - представлена в таблице Ж.1. Для данных организаций следует определять положения в части информационного обеспечения с учетом интересов государства как ключевого стейкхолдера.

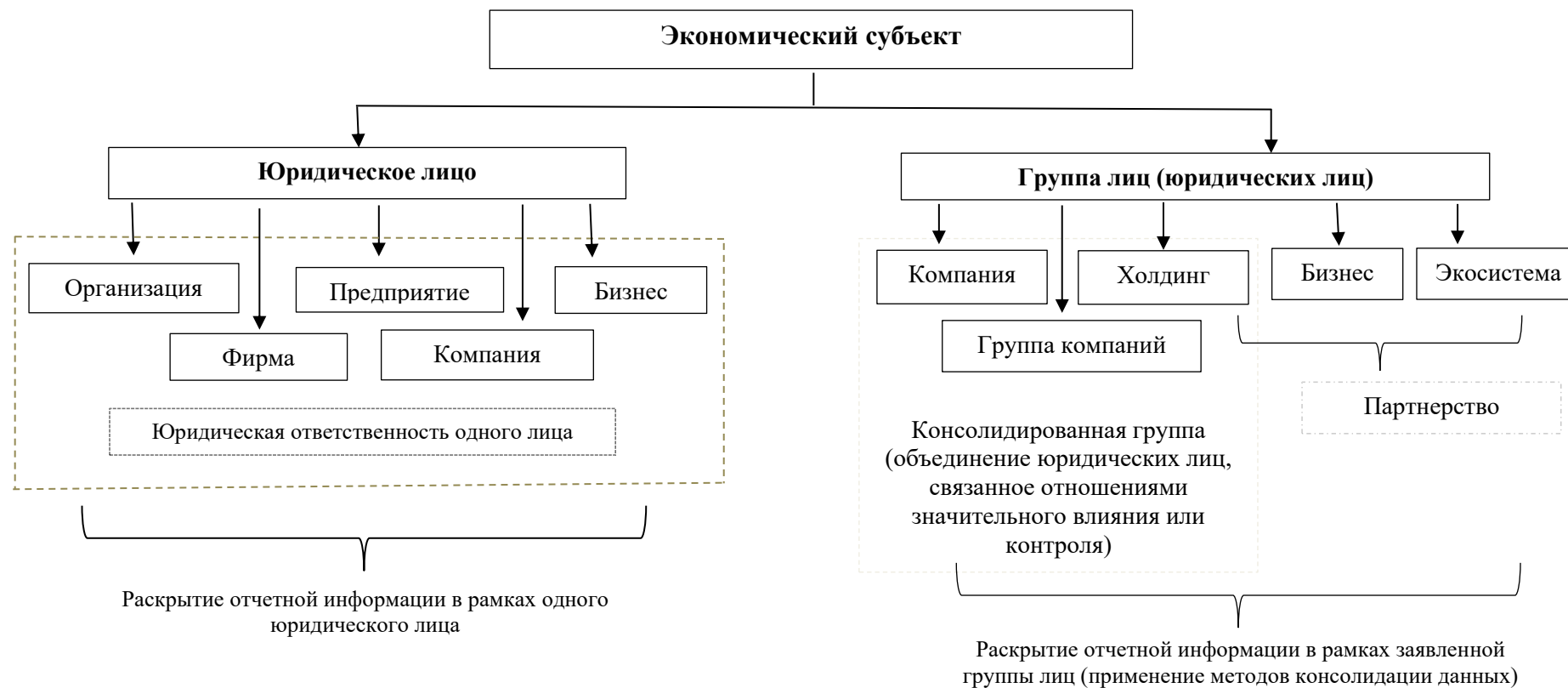
Исследуя деятельность экономических субъектов, важным является определение самого понятия «экономический субъект». Данная категория преимущественно применяется в учетно-контрольной среде в широком трактовании для обозначения периметра раскрытия информации, но без конкретных характеристик. В других областях она практически не применяется [385]. Самыми популярными в российском законодательстве являются понятия «организация» и «юридическое лицо», реже используется термин «предприятие», как правило в отношении корпоративных структур государственного сектора. В деловой практике применяется ряд тождественных категорий: бизнес, фирма, компания, группа компаний, холдинг, экосистема. В диссертации проведен обзор отечественной системы нормативно-правового регулирования на предмет практики применения всех перечисленных категорий, выявления определенных закономерностей и выстраивания взаимосвязи между ними, результаты которого представлены в таблице И.1.

Важно отметить два тренда, которые складываются в правовом поле в отношении определения субъекта формирования отчетной информации:

1) с позиции финансовой отчетности, а также раскрытия информации эмитентами экономические субъекты рассматриваются в широком трактовании как отдельные юридические лица и как головные организации контролируемых групп [60; 96];

2) в отчетности о создании общественного капитала бизнеса, налоговой и статистической отчетности – в контексте систематизированной информации о деятельности юридического лица - организации (хозяйствующего субъекта) [103].

В рамках формирования единого годового отчета, включающего в себя данные финансовой и нефинансовой отчетности, встает ключевой вопрос об определении экономического субъекта - организации как самостоятельного лица или группы компаний - в целях обеспечения сопоставимости генерируемых данных [388]. В целях устранения противоречий и применения единого подхода предлагается широкое трактование категории «экономический субъект» в разрезе лиц, формирующих информационный периметр, как показано на рисунке 3.



Источник: составлено автором по материалам [388].
Рисунок 3 - Экономические субъекты по составу входящих в периметр лиц

Организация, предприятие, фирма, компания и бизнес в концепции юридической ответственности одного лица могут считаться тождественными и употребляться с учетом сложившейся практики их применения, подразумевая «юридическое лицо». К группе лиц относятся: компания, группа компаний, холдинг, бизнес и экосистема. В работе принимаются ряд регуляторных и экспертных положений в части определения указанных объектов, представленных в таблице И.2.

Таким образом, в целях обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов предлагается ввести систему типизации на основе определенного набора критериев, позволяющих осуществить пошаговую идентификацию и реализовать принцип дифференцированного подхода. Внедрение данных положений направлено создание уровня подхода и соблюдением баланса интересов между полнотой раскрытия, административной и регуляторной нагрузки и решением государственных задач.

На первом уровне экономические субъекты проходят идентификацию с целью представления общей характеристики субъекта (профиля), сформированной с использованием подходов общероссийских классификаторов [122; 125].

Первый уровень идентификации включает следующие параметры:

- 1) Вид прав участников юридического лица на организацию и ее имущество (государственный / корпоративный сектор).
- 2) Цель деятельности (коммерческие организации – получение прибыли).
- 3) Организационно-правовая форма (ООО, АО, ПАО, унитарные).
- 4) Размер компании (микро, малое, среднее, крупное).
- 5) Направление деятельности (нефинансовые организации).
- 6) Отраслевая принадлежность (по видам экономической деятельности).
- 7) Подведомственность экономического субъекта и ключевого регулятора.
- 8) Состав и перечень входящих в периметр лиц (индивидуальное юридическое лицо / группа лиц (группа компаний, холдинг, экосистема).
- 9) Временной фактор осуществления деятельности (история компании (группы)) и ценностные ориентиры.
- 10) Бизнес- модель, заложенная в основу деятельности [420].

В рамках второго уровня экономический субъект осуществляет более детальную самоидентификацию на основе признаков, оказывающих влияние на

обеспечение уровня подхода и определения порога информационной прозрачности, включая:

11) Уровень регуляторных требований по формированию отчетной информации (упрощенные, минимальные, базовые (дополненные), оптимальные (расширенные)).

12) Наличие особого статуса, определенного государством или субъектом (экономически значимые организации, общественно значимые организации, общественно значимые организации на финансовом рынке, стратегические организации, системообразующие организации, компании с государственным участием, субъекты естественных монополий, субъекты малого предпринимательства, публичные организации, участники налогового мониторинга, участники экспериментального налогового режима). Подробная характеристика представлена в таблице К.1.

13) Типы (группы) ключевых стейкхолдеров и их интересы.

14) Концепция развития бизнеса: концепция максимизации прибыли, концепция максимизация стоимости акционерного капитала (SHV)), концепция корпоративной социальной ответственности, концепция создания общих ценностей (CSV), стейкхолдерский подход к созданию стоимости (STV)), концепция ESG, представленные в таблице Л.1.

15) Уровень зрелости бизнеса, раскрытый на рисунке Л.1.

16) Уровень цифровой зрелости.

17) Политика раскрытия данных с позиции информационной безопасности и законодательных ограничений (открытые, с ограничениями к раскрытию, самостоятельно определяющие и закрытые) [36; 49; 188].

18) Информационный периметр (индивидуальная отчетность/ консолидированная отчетность / отчетность экосистемы / отчетность бизнеса).

19) Виды отчетной информации в разрезе: обязательная / добровольная, публичная / закрытая».

20) Виды контроля и уровень регуляторных требований по заверению отчетной информации [420].

На третьем уровне идентификации на основании полученных результатов критериального анализа данных первого и второго уровня определяются

содержательные границы отчетности, моделируется «рациональная информационная прозрачность» для конкретного экономического субъекта. Диверсификация требований к объему и содержанию отчетной информации, подтверждению ее достоверности позволит ввести уровневую систему информационной прозрачности экономических субъектов [420].

1.3 Стейкхолдерский подход как инструмент обоснования методологических решений

Одним из ключевых трендов нового тысячелетия является формирование информационного общества и, как следствие, признание насущной необходимости активного информационного взаимодействия экономических субъектов с широким кругом заинтересованных сторон, способных оказывать серьезное воздействие на деятельность субъекта. Реакция со стороны бизнеса выражается в изучении информационных запросов различных групп пользователей в целях сбалансированного представления раскрываемых данных. Таким образом, в условиях поведенческой экономики развивается новая концепция информационной коммуникации субъектов экономики в формате «государство-бизнес-общество».

Истоки зарождения теории заинтересованных сторон были положены в конце XIX века в работах известных ученых Фредерика Тейлора, Р. Эдварда Фримана, Мэри Паркер Фоллетт [231; 480]. С точки зрения оценки влияния заинтересованных сторон на деятельность компании сложилось два подхода: традиционный в концепции «узкого взгляда» через призму интересов акционеров и инвесторов - «теория шейрхолдеров», и более прогрессивный, основанный на учете интересов различных групп лиц, - «теория стейкхолдеров».

В рамках «теории шейрхолдеров», по мнению отдельных западных экспертов, во внимание преимущественно следует принимать экономическое влияние заинтересованных сторон на деятельность компании (акционеров и инвесторов), считая политическое, социальное и другого рода воздействия незначительными [492]. Согласно «теории стейкхолдеров» предполагается, что воздействие на деятельность субъекта способны оказывать, с одной стороны, экономические агенты, с другой - государство и общество, представленные

органами государственной власти и общественными организациями [22]. При этом выделяются два ключевых аспекта – уровень влияния заинтересованных сторон и информационные границы, определенные регуляторными рамками действующего законодательства [253]. Р. Эдвардом Фриманом, как признанным основоположником «теории стейкхолдеров», заинтересованные стороны рассматриваются как группа физических или юридических лиц, способных оказывать влияние на деятельность компании или зависящая от ее деятельности, в состав которых включались разные представители сторон [480]. В контексте двух теорий Джонатан М. Карпофф высказал справедливое суждение о том, что «теория стейкхолдеров» не отрицает «теорию шейрхолдеров», а включает ее в себя и дополняет [492].

Усиление роли заинтересованных сторон в современных российских реалиях тесно связано с:

- 1) появлением на финансовом рынке класса «розничных инвесторов» и его значительным представительством на рынке IPO;
- 2) созданием полноценного института гражданского общества и формированием проактивной позиции его представителей;
- 3) влиянием репутации или восприятием бренда, позиционированием компании, изменением отношения потребителей к продукции (работам, услугам), не имеющим соответствующей сертификации;
- 4) развитием регуляторной базы в области отчетной информации и корпоративного управления;
- 5) признанием со стороны бизнеса влияния разных групп стейкхолдеров и стратегической значимости создания эффективной системы взаимодействия [406].

По мнению экспертов, экономический агент располагает всей доступной информацией на рынке и опирается на прошлый опыт и прогнозы [22]. Проактивность современных стейкхолдеров прямо соотносится с принципами развивающейся концепции поведенческой экономики. Ричард Талер в своих исследованиях говорит о том, что «человек делает выбор исходя из возможного оптимального результата» [27]. В основе поведения экономических агентов преобладают «рациональные ожидания», природу которых ученые стали изучать еще в 60-х годах прошлого столетия, и стремление к условной оптимизации

принимаемых решений с учетом ресурсных возможностей и ограничений [234; 245].

В развитии теории стейкхолдеров на площадке Всемирного экономического форума стала активно обсуждаться «концепция стейкхолдерского капитализма» [242]. В основу данного направления положена идея применения общего для всех экономических субъектов набора «показателей стейкхолдеров» (stakeholder metrics), характеризующих устойчивое создание ценности и формируемых на базе общих универсальных стандартов раскрытия и измерения ESG-данных [254]. Предлагаемый набор метрик состоит из 21 основного и 34 расширенных показателей и раскрытий и применяется более 160 мировыми компаниями [242].

Вопросы регламентации взаимодействия экономических субъектов с заинтересованными сторонами прямо или опосредовано затрагиваются рядом международных стандартов в области корпоративного управления и корпоративной отчетности, рассматривая данное взаимодействие как инструмент обеспечения прозрачности компаний и качества раскрываемой информации.

В развитии принципов социальной ответственности бизнеса и устойчивого развития, обобщения лучших практик взаимодействия с заинтересованными сторонами была выпущена серия стандартов Social AccountAbility 8000 [145], ISO 26000 [124], AccountAbility [138; 139], в которых аспекты коммуникации с различными группами заинтересованных сторон и учет интересов стейкхолдеров являются одним из ключевых элементов современной системы корпоративной отчетности. AA1000SES «Стандарт взаимодействия с заинтересованными сторонами» выступает специализированным стандартом в данной области, затрагивающим особенности инклюзивных практик [139].

В Концептуальных основах финансовой отчетности МСФО (далее – Концептуальные основы МСФО) заинтересованные стороны рассматриваются в контексте теории шейрхолдеров через призму интересов «существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов» [135]. При этом они позиционируются как основные пользователи отчетности (primary users). К прочим пользователям (users) относятся работники организации, общественные организации и т.д. Особо отмечается тот факт, что финансовая отчетность не

включает все сведения, являющиеся необходимыми основным пользователям. Рекомендуются учитывать сведения из других источников, например, внешних экономических, политических, экологических условий мира, страны, региона, отрасли [22].

Согласно положениям Международных основ по интегрированной отчетности заинтересованные стороны рассматриваются в соответствии с классическим подходом, изложенным в работах Р. Эдварда Фримана, и определяются как «лица, на которые может оказываться значительное влияние в результате деятельности компании или те, которые сами способны оказать значительное влияние на способность организации создавать стоимость с течением времени» [136]. Принципы формирования интегрированной отчетности и обеспечения ее прозрачности основаны на учете мнения различных заинтересованных сторон, в состав которых включают поставщиков финансового капитала, работников, клиентов, поставщиков, бизнес-партнеров, местные сообщества, неправительственные организации, экологические группы, законодательные, регулирующие и директивные органы [136]. Интегрированная отчетность является базовым ресурсом для раскрытия информации в области коммуникации бизнеса с его ключевыми стейкхолдерами.

Использование подходов формирования интегрированной отчетности получило развитие в стандартах отчетности по устойчивости - IFRS S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» (далее - IFRS S1) и IFRS S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом» (далее - IFRS S2) [140; 141]. Принятие IFRS S1 и IFRS S2, созданных Международным советом по стандартам отчетности в области устойчивого развития, символизирует начало нового этапа эволюционного развития в раскрытии финансовой информации, поскольку позволяет обеспечить связь между финансовой отчетностью и раскрытием финансовой информации, связанной с устойчивым развитием [238]. Согласно положениям стандарта IFRS S1 акценты смещены в сторону создания ценности для самой компании или ее акционеров как ключевых стейкхолдеров, понимая важность взаимосвязи с природным, социальным и человеческим капиталом и их влияние друг на друга. Таким образом, раскрытие финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, в первую очередь

ориентировано на удовлетворение интересов акционеров и потенциальных инвесторов. Сам Международный совет по стандартам устойчивого развития позиционировал активное участие широко круга стейкхолдеров в разработке данных стандартов.

Одним из ключевых принципов формирования показателей нефинансовой отчетности, согласно общепризнанным и самым популярным сегодня стандартам в области устойчивого развития GRI [143], является всеохватность заинтересованных сторон. Заинтересованные стороны определяются в классическом трактовании «теории стейкхолдеров» аналогично подходам Международных основ по интегрированной отчетности. В обновленной редакции стандартов GRI (2021 г.) расширен состав участников информационного взаимодействия и введены категории «пользователей» и «экспертов»:

1) пользователи информации определены как потребители отчетной информации, которую они используют в своей деятельности (например, рейтинговые агентства, порталы данных, дата-провайдеры, СМИ, НИИ и ВУЗы, профессиональные объединения);

2) эксперт – это лицо, которое разбирается в деятельности организации или ее секторах и имеет представление об одной или нескольких существенных темах (например, ученые, консультанты) [143].

Таким образом, согласно обновленной идеологии GRI экономическим субъектам в рамках политики взаимодействия с заинтересованными сторонами необходимо принимать во внимание не только запрос со стороны самих стейкхолдеров, но и привлекать экспертов и пользователей при определении существенных тем для раскрытия.

В российских стандартах «заинтересованные стороны» рассматриваются в контексте аспектов корпоративной социальной ответственности бизнеса и раскрытия отчетной информации и обозначаются с использованием категорий «пользователи», «заинтересованные стороны» или «заинтересованные лица» [42; 103].

Таким образом, в настоящее время в международных и российских стандартах применяется сразу два подхода с позиции оценки влияния заинтересованных сторон на деятельность компании и раскрытие информации. Первый - заключается в

создании ценности для инвестора, как ключевого стейкхолдера, и распространяется преимущественно на раскрытие финансовой информации. В результате данные о социальных и экологических аспектах имеют значение в том случае, если они влияют на решения, касающиеся интересов инвесторов. Это относится к Концептуальным основам МСФО, IFRS S1 и IFRS S2. Второй, альтернативный подход, подразумевает учет мнения разных групп заинтересованных сторон, состав которых сегодня серьезно расширяется. Данные процессы обусловлены развитием форм коммуникации экономических субъектов с заинтересованными сторонами через проведение регулярного мониторинга мнения различных групп сторон, общественных слушаний и общественного заверения нефинансовых отчетов. Состав и количество заинтересованных сторон увеличиваются при существенном расширении направлений запроса. На подобных принципах строится применение стандартов GRI, Social AccountAbility 8000, ISO 26000 и AccountAbility AA1000» [379].

Представители делового и профессионального сообщества преимущественно придерживаются концепции широкого взгляда, выражая мнение о том, что устойчивое развитие следует рассматривать как практику стейкхолдерского управления, определяя роль стейкхолдера как «держателя» ключевого ресурса создания стоимости [192].

В диссертации проведен анализ взглядов ведущих ученых в области исследования теории «заинтересованных сторон». Среди них следует выделить работы зарубежных специалистов: Э. Фримана, М. Портера, М.Э. Йенсена, Дж. Рикарта, М. Родригеса, П. Санчеса, Р. Митчелла, И. Аумана, М. Машлера, Т. Конти и Е. Кондо, ряда других экспертов, и отечественных ученых: В.И. Бариленко [3], С.М. Бычковой и Е.Ю. Итыгиловой [282], Р.Г. Каспиной [312], О.В. Ефимовой [299], Е.В. Никифоровой [349], Ч.В. Керимовой [314], О.В. Рожновой [369], О.В. Шнайдер [464].

В современной интерпретации в научном сообществе под заинтересованными сторонами понимаются участники гражданского оборота (физические и юридические лица, а также публично-правовые образования), любая группа или отдельное лицо, которые: 1) выступают потребителями информации ради реализации своих собственных интересов [18]; 2) могут оказать воздействие на

деятельность компании или действия которых могут повлиять на способность компании создавать стоимость; 3) могут испытывать влияние деятельности компании на свои решения [18].

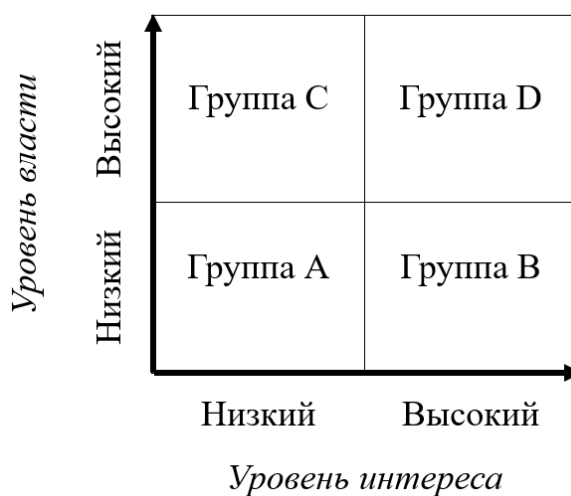
В целях создания эффективной системы взаимодействия субъекта со стейкхолдерами в научных исследованиях и практике раскрытия отчетных данных используется ряд классификаций. Заинтересованные стороны традиционно характеризуются по следующим признакам: 1) роль в экономических отношениях с организацией; 2) вид деятельности; 3) положение относительно организации; 4) вид интересуемой информации; 5) уровень и тип воздействия на организацию; 6) уровень требований к отчетной информации [158].

В области бизнес-анализа в целях обоснованного выбора выделяют шесть признаков характеристики стейкхолдеров: 1) степень зависимости от организации; 2) степень влияния на организацию; 3) направленность отношения к организации; 4) степень участия в деятельности организации; 5) ответственность организации; 6) признак представительства [3].

Одним из наиболее значимых с точки зрения раскрытия отчетных данных и обеспечения информационной прозрачности является критерий - «степень влияния на организацию». Необходимо принимать во внимание сразу два фактора – власть (способность оказывать воздействие на организацию) и интерес со стороны стейкхолдеров [420]. Произведение двух значений дает величину степени влияния заинтересованных сторон: чем выше степень влияния, тем выше зависимость организации [3]. В соответствии с полученными значениями формируется матрица стейкхолдеров, представленная на рисунке 4.

Концепция широкого взгляда «теории заинтересованных сторон» в контексте глобальных вызовов для компании, с одной стороны, и растущих ожиданий со стороны ее ключевых стейкхолдеров, с другой, предполагает качественную трансформацию системы информационного взаимодействия, реализацию принципов системного учета и стратегического партнерства. «На основе анализа и систематизации взглядов научного сообщества, положений действующей практики в области корпоративной отчетности, а также применения экспертного метода исследования, разработан пул критериев по уровню и типу взаимодействия

экономического субъекта с заинтересованными сторонами (стейкхолдерами)» [420, с. 171].



Источник: составлено автором по материалам [3].
Рисунок 4 - Матрица стейкхолдеров

«С точки зрения оценки уровня взаимодействия может использоваться единая градация:

- отсутствие взаимодействия (0);
- низкое/косвенное/ограниченное взаимодействие (1);
- высокое/ прямое/разнообразное взаимодействие (2)» [420, с. 171].

«Группировка по типу взаимодействия экономического субъекта со стейкхолдерами исходит из сущности рассматриваемого признака:

- 1) По типу влияния на деятельность субъекта: экономическое, политическое, социальное, регуляторное, репутационное и прочее.
- 2) По типу представляемой информации:
 - по видам отчетности (бухгалтерская финансовая отчетность, финансовая отчетность по МСФО, отчетность об устойчивом развитии, годовой отчет, отчет эмитента);
 - по видам отдельных элементов (видам капитала, рисков, возможностей);
 - по конкретным показателям (финансово-экономические, налоговые, статистические, KPI, общественного капитала бизнеса, ESG-индикаторы).

3) По типу обладания профессиональными знаниями стейкхолдеров: квалифицированные и неквалифицированные пользователи.

4) По типу ответственности, возложенной на стейкхолдеров за использование информации о компании: отсутствие ответственности, коллективная ответственность (ответственность группы лиц), персональная ответственность.

5) По типу идентификации и персонализации пользователя: неавторизованный пользователь, авторизованный пользователь, персонифицированный пользователь, аутентифицированный пользователь.

6) По типу вариантов взаимодействия: игнорирование, мониторинг, информирование, консультирование, диалог, сотрудничество, запрос, анкетирование, интервью, общественные слушания, профессиональное взаимодействие, налоговый мониторинг.

7) По типу каналов входа: свободный доступ на ресурсы компании, через личный кабинет на сайте компании, на портале госуслуги или другом государственном ресурсе, прямой доступ в систему по запросу отдельных стейкхолдеров; доступ через витрину данных» [420, с. 171].

«Первые два критерия – традиционные, применяются в целях формирования информационного профиля стейкхолдера, последующие – предлагаются для выстраивания эффективной системы долгосрочного партнерства экономического субъекта с заинтересованными сторонами с ориентацией на группу ключевых стейкхолдеров. Введение градации стейкхолдеров по типу ответственности за использование информации о компании и типу персонализации через введение системы идентификации пользователей позволит дифференцировать объемы раскрываемой информации с учетом роли и прав, закрепленных для каждого типа заинтересованных сторон, и нивелировать информационные риски компании» [420, с. 171].

Как отмечают эксперты, не существует единого состава заинтересованных сторон для всех организаций [302].

В целях создания устойчивой системы взаимодействия для конкретного экономического субъекта необходимо выстроить индивидуальную коммуникационную траекторию. На первом этапе:

1) определяется перечень потенциальных стейкхолдеров;

2) формируется карта заинтересованных сторон и определяется степень их влияния;

3) выявляется круг ключевых стейкхолдеров (с учетом положений национального стандарта ИСО 26000-2012 [124]) и составляется их реестр;

4) разрабатывается информационный профиль для каждого типа ключевых стейкхолдеров, включающий актуальные предпочтения, требования и ожидания, и определяется уровень их финансовой грамотности [389].

На втором этапе необходимо разработать стратегию взаимодействия и направления развития, определить способы коммуникации и каналы входа, сформировать протокол взаимодействия, назначить роли и права доступа к информации. Введение подобной градации стейкхолдеров позволит обоснованно выстраивать информационную политику.

В качестве направлений развития может рассматриваться индивидуальный подход к стейкхолдерам и введение личного кабинета. В целях формализации полученных данных целесообразно составлять регулярную форму отчета о взаимодействии со стейкхолдерами с отражением полученного экономического и социального эффекта.

Важным инструментом в системе взаимодействия является наличие эффективных каналов и способов коммуникации. Осуществляя анализ структуры и содержания информации, необходимой стейкхолдерам, все источники данных следует разделить на две основные группы, как показано в таблице М.1:

- 1) предоставляемые самой организацией;
- 2) предоставляемые другими субъектами, независимые от организации («сервисы третьих лиц») [388].

Анализ наличия информационных источников позволяет сделать вывод о том, что самым распространенным выступает сайт компании, позволяющий размещать информацию, раскрытие которой является значимой для стейкхолдеров [158; 159]. Наравне с сайтом при ориентации на физических лиц большую популярность приобретают страницы в социальных сетях и видеосервисах, которые позволяют организовать двустороннюю коммуникацию, общепринятую современным обществом. Вместе с тем необходимо принимать во внимание важный факт о юридической значимости размещаемой информации, которая может носить

скрытый рекламный характер и не гарантировать ответственности за ее достоверность [369]. Если сайт и страницы в социальных сетях ориентированы на широкую аудиторию (неавторизованного, неквалифицированного пользователя), то индивидуальные каналы коммуникации, использование личного кабинета, размещение данных на Госуслугах предполагают непосредственное взаимодействие компании с конкретным пользователем согласно запросу [22].

Данные о компании можно получить из других внешних источников, которые в диссертации определены как «сервисы третьих лиц». Рассматривая независимые источники информации, следует отметить ключевую роль государства в создании прозрачной бизнес-среды через цифровые платформы и сервисы [22]. Отдельные ведомства уже внедрили собственные локальные информационные системы и выстроили коммуникацию с бизнесом по определенным направлениям, как показано в таблице М.2. В настоящее время преобладающий набор сведений о юридических лицах аккумулируется в информационных ресурсах различных органов и ведомств (Федеральной налоговой службы; Федерального казначейства; Министерства труда и социальных отношений; Министерства экономического развития; Федеральной службы по финансовому мониторингу; Федеральной антимонопольной службы; Министерства внутренних дел; Федеральной службы государственной статистики; органах исполнительной власти; и других органах), а также ресурсах частных (коммерческих) (СПАРК, «Контур. Фокус», «Мое Дело Бюро») [390].

В качестве каналов обратной связи компании используют: мониторинг входящих запросов, СМИ и публикаций; анализ конкурентов и общественного мнения; интервью; диалог; анкетирование; общественный отчет или общественные слушания; общественные заверения; прямые коммуникации с поставщиками и корпоративными клиентами; трансляция лучших практик и кейсов; проведение обучающих программ; участие экспертов в профильных конференциях и форумах; налоговый мониторинг [379].

Таким образом, для каждого типа экономических субъектов ключевые заинтересованные стороны определяются индивидуально. В процессе исследования были выделены три референтные группы, в состав которых вошли: МСП (ООО и АО), ПАО (включая ПАО с государственным участием) и компании

государственного сектора (АО, ФГУП, ФКП). Все информационное взаимодействие экономических субъектов с заинтересованными сторонами рассматривается в системе отношений «государство-бизнес-общество». Для проведения исследования были использованы подходы, рекомендованные международным стандартом AA1000SES «Стандарт взаимодействия с заинтересованными сторонами» [138] и ГОСТ Р ИСО 26000-2012. Национальный стандарт Российской Федерации. Руководство по социальной ответственности [124].

На основе анализа регуляторных требований, положений общественного капитала бизнеса и политики ответственного инвестирования, изучения практики делового оборота и направлений развития финансового рынка, мониторинга мировых тенденций развития современного общества и роли бизнеса в нем определен круг потенциальных стейкхолдеров для всех референтных групп [158-160], представленных в таблице М.3.

В результате сформировано три вида карт заинтересованных сторон для каждого типа референтной группы, представленных в таблицах М.4, М.5, М.6. По степени воздействия и уровню интереса в отношении имущественного и финансового положения, раскрытия информации для оценки кредитных рисков и рисков неплатежеспособности, социальной и экологической ответственности, практики корпоративного управления, применены три уровня количественной оценки: 0 – отсутствие воздействия или интереса; 1 – косвенное воздействие или интерес; 2 – прямое воздействие или интерес. Таким образом, полученный результат позволил выявить пул ключевых стейкхолдеров – заинтересованных пользователей, имеющих по экспертной оценке прямой интерес и оказывающих прямое влияние на деятельность субъектов, представленных в таблице М.7.

В отношении компаний МСП и отдельных компаний государственного сектора (АО, ФГУП и ФКП) была выдвинута гипотеза об отсутствии полноценного раскрытия информации для широкого круга заинтересованных сторон. Сложившийся стереотип определенной «закрытости», особенно для небольших по масштабам субъектов и государственных компаний, обусловлен рядом причин, связанных с жесткой конкуренцией в условиях санкционной экономики [18].

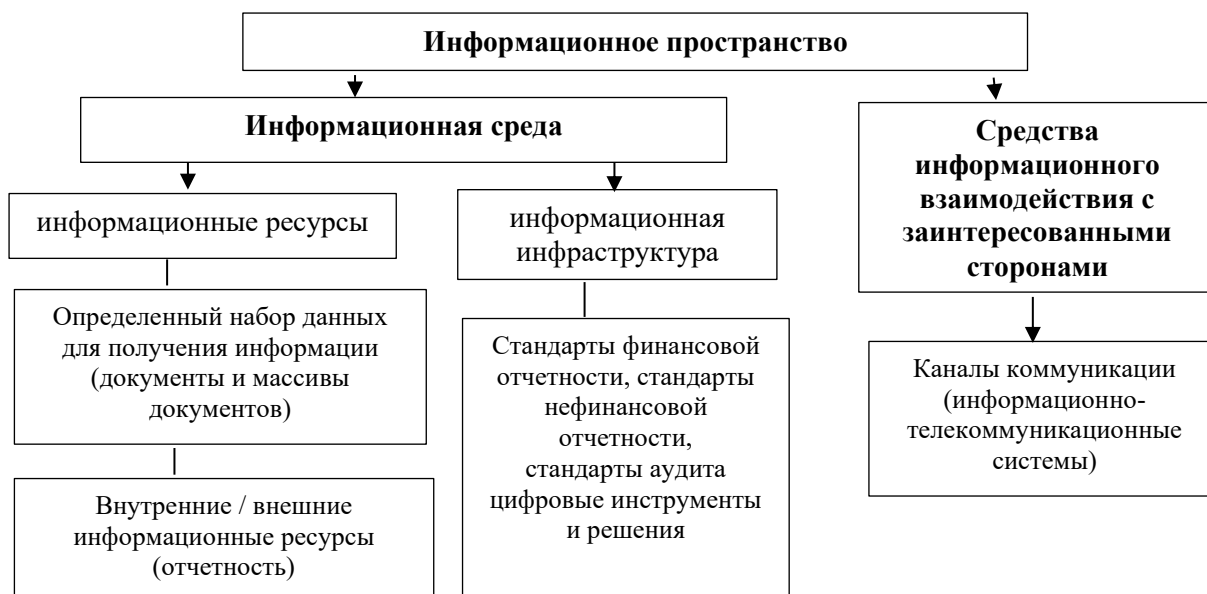
Специфика заинтересованных пользователей ПАО заключается в том, что их состав многообразен и они предъявляют особые требования к качеству публичной

отчетности. Исследование государственного сектора показало, что для данных типов субъектов ключевыми пользователями становятся государство и общество. Существует широкий общественный интерес к деятельности организаций государственного сектора и их воздействию на окружающую среду и общество [160].

1.4 Корпоративная отчетность: эволюция стандартов, представлений, концепций

Информационное пространство экономического субъекта представляет собой совокупность элементов, состоящих из компонентов информационной среды и средств взаимодействия с заинтересованными сторонами [182].

Структура элементов, образующих информационное пространство, представлена на рисунке 5.



Источник: составлено автором по материалам [182].

Рисунок 5 - Информационное пространство экономического субъекта

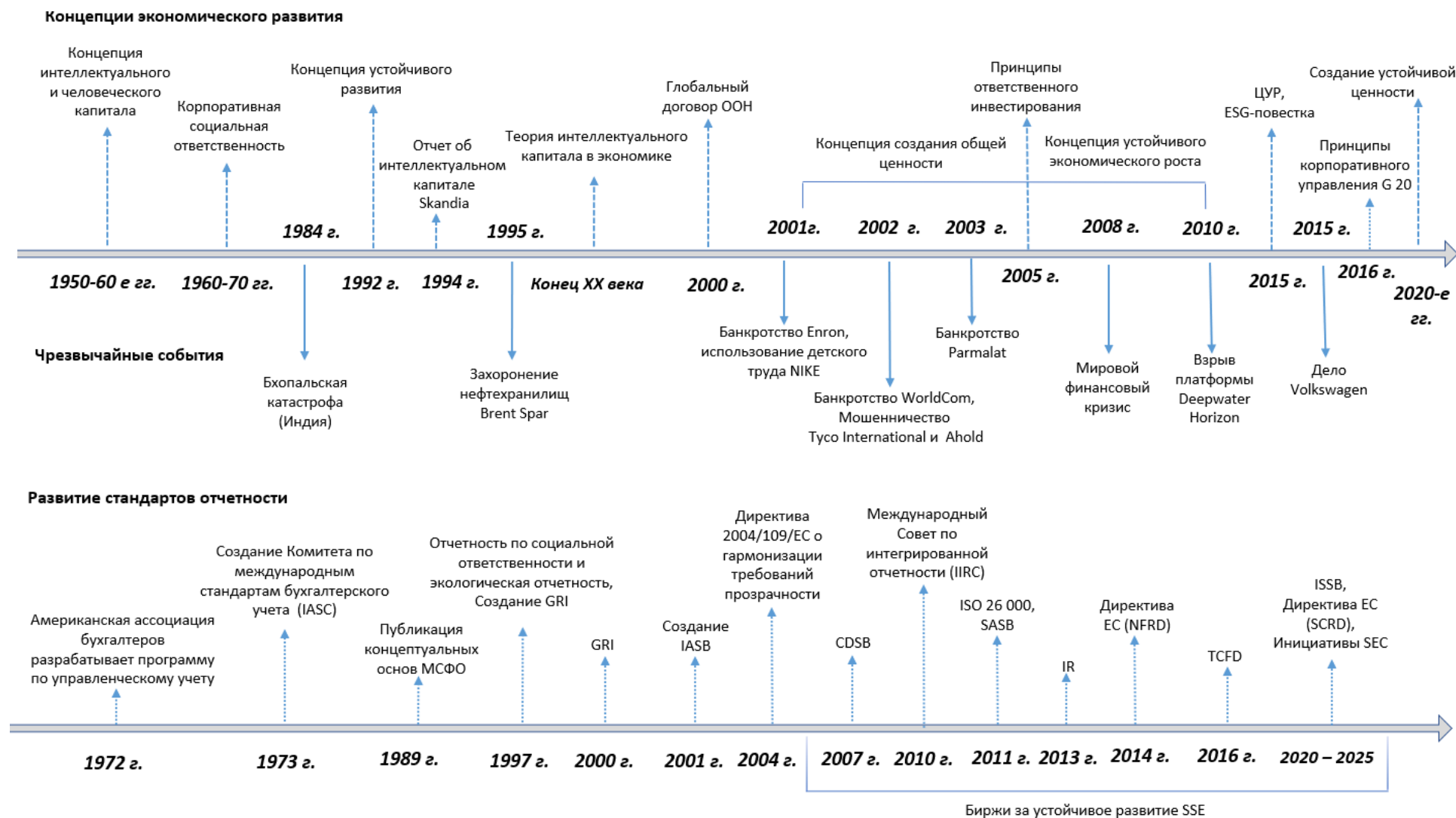
Корпоративная отчетность, как базовый информационный ресурс, выполняет важнейшую роль официального канала коммуникации экономических субъектов с внешней бизнес-средой, государством и обществом [23].

Корпоративная отчетность экономических субъектов за последние десятилетия прошла кардинальную качественную перезагрузку: от финансовой отчетности организации, выполненной по национальным стандартам, до консолидированной финансовой отчетности группы по МСФО; от бумажного носителя до цифровой отчетности в формате XBRL; от совокупности разрозненных финансовых и нефинансовых отчетов до модели интегрированной отчетности; от множества инициатив и рамок нефинансовой отчетности до объединения и унификации стандартов (IFRS S1 и IFRS S2, GRI). Каждому изменению предшествовали серьезные исторические события, оказавшие влияние на представление человечества об истинных ценностях и целеполагании бизнеса [427], как показано на рисунке 6.

Финансовая отчетность является важнейшим этапом в развитии бухгалтерского учета и «стартовым механизмом» в становлении системы корпоративной отчетности. Вместе с тем М.Л. Пятов, Т.Н. Соловей, А.С. Сорокина [и др.], рассматривая эволюцию отчетности, обоснованно обращают внимание на то, что наряду с финансовой «представление нефинансовой информации характерно практически для всей истории публичной отчетности» [368, с. 468]. Свои выводы они подтверждают статистическими данными за период с 1885 г. по 1990 г.

Зарождение современного формата корпоративной отчетности связано с развитием положений двух концепций – «Интеллектуального и человеческого капитала» и «Корпоративной социальной ответственности бизнеса» [10; 21; 292]. Пионером в раскрытии информации об интеллектуальном капитале считается шведская компания Scandia, которая, заложила практику формирования нефинансовой отчетности (1994 г.) [19].

Получила развитие теория о том, что капитал компании состоит из двух компонентов: финансового и интеллектуального (образованного «скрытыми ценностями»). Экономические субъекты начали выстраивать отношения со стейкхолдерами с точки зрения социальной ответственности. В 1987 г. в рамках 42-й сессии Генеральной Ассамблеи ООН был озвучен доклад «Наше общее будущее», определивший трансформацию концепции КСО в идеологию устойчивого развития. Одним из инструментов стал Глобальный договор ООН, объединивший более 12 000 участников из 160 стран [19].



Источник: составлено автором.

Рисунок 6 - Эволюция концепций целей развития бизнеса и их влияние на раскрытие информации

ООН сформулировала 10 принципов по четырем направлениям, охватывающим социальные, экологические и этические аспекты [19]. Значительную роль в реализации идеологии устойчивости сыграло введение шести Принципов корпоративного управления ОЭСР / G20 и шести Принципов ответственного инвестирования (PRI). В дальнейшем были приняты 17 Целей устойчивого развития и Парижское соглашение по климату на период 2015-2030 гг., которое подписали порядка 200 стран [19]. Ведущие мировые биржи выступили полноправными участниками продвижения ESG-раскрытия через реализацию «Биржи за устойчивое развитие» (SSE). Все перечисленные инициативы оказали прямое влияние на повестку раскрытия отчетной информации, изменение содержательных границ в сторону климатической повестки и социальной ответственности [19].

Таким образом, Концепции интеллектуального и человеческого капитала и КСО стали триггером создания идеологии устойчивого развития, инклюзивного роста и интегрированного мышления, способствуя формированию широкого взгляда бизнеса на отчетность как эффективный формат коммуникации [19]. Под влиянием важнейших исторических решений для будущего мировой цивилизации и трансформации концепций бизнеса сформировался новый тип стандартов отчетности – отчетности об устойчивом развитии [19]. Более детальный перечень международных инициатив представлен в таблице Н.1.

В период с 1990 г. по 2025 г. наблюдается кратный рост правил раскрытия нефинансовой информации и достижение пика их количества [257]. В итоге сформировался пул общепризнанных стандартов, рекомендаций и рамок по раскрытию финансовой информации и информации в области устойчивого развития, характеристика которых приведена в таблице Н.2.

Сравнительный анализ положений стандартов показал, что они имеют отличные цели и предназначены для различных групп заинтересованных сторон [158]. Большинство представителей научного, делового и профессионального сообщества схожи во мнении о том, что в силу множественности подходов нарушается выполнение одного из важнейших принципов формирования отчетности – полезности информации, включающего в себя ее сопоставимость [301; 435]. Многочисленные требования различных систем стандартов нефинансовой отчетности привели к формированию дорогостоящей и

информационно перегруженной отчетности [19]. В 2022 г. сформировался мировой тренд на унификацию правил и подходов в установлении глобальных стандартов отчетности в области устойчивого развития, а также параллельное развитие международных и национальных стандартов:

1) Создание современной архитектуры международных стандартов финансовой и нефинансовой отчетности (IFRS, IFRS S1 и IFRS S2, GRI) под эгидой Фонда МСФО при координирующей роли Международной организации комиссий по ценным бумагам (IOSCO), в результате объединения групп разработчиков SASB, TCFD, IIRC, CDSB.

2) Формирование национальных стандартов стран - представителей финансовых рынков:

а) Европейская Директива CSRD о корпоративной отчетности в области устойчивого развития (ноябрь 2022 г.);

б) европейские стандарты отчетности об устойчивом развитии (ESRS), разработанные Европейской консультативной группой по финансовой отчетности (EFRAG);

в) стандарты американской комиссии SEC;

г) первый набор базовых стандартов раскрытия информации о корпоративной устойчивости представил Китай, подобный подход транслирует Индия [222].

О растущей ценностной характеристике нефинансовой информации и ее роли в повышении информационной прозрачности экономической бизнес-среды свидетельствуют показатели авторитетных международных реестров нефинансовых отчетов Corporate Register, GRI [226; 233] и национальных баз [196], а также данные исследования International Federation of Accountants за период 2021–2024 гг. [257], приведенные в таблице Н.3. На основании Corporate Register в 2010 г. интегрированные отчеты выпустило 5% компаний (185 интегрированных отчетов). Позднее динамика прослеживалась уже в геометрической прогрессии. В текущее время идеология подготовки интегрированной отчетности внедрена более чем в 2 500 компаниях более чем в 70 странах. Анализ ситуации стран Азиатско-Тихоокеанского региона и Ближнего Востока показал [377], что многие из

них серьезно продвинулись в плане запроса на устойчивость, что очень выражено в жестких требованиях восточных фондовых бирж к ESG-раскрытию [19].

В соответствии с российским законодательством все организации формируют бухгалтерскую (финансовую), налоговую и статистическую отчетность. Согласно ряду нормативных актов, публичные акционерные общества обязуются предоставлять широкому кругу пользователей годовой отчет и отчет эмитента, а также консолидированную финансовую отчетность группы компаний. Финансовая отчетность в системе публичной отчетности занимает первое место по своей значимости, полезности и достоверности раскрываемых данных для пользователей, что определяет ее особую роль в информационной экосистеме компании [427]. В течение тридцати лет реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, обусловленного переходом национальной экономики на рыночные условия, создана и функционирует система бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соответствующая современному уровню развития экономических и гражданско-правовых отношений [60]. В целях усиления информационного суверенитета и безопасности России закреплено положение о дальнейшем развитии национальной системы федеральных стандартов бухгалтерского учета с учетом требований МСФО [419].

В отечественном законодательном поле корпоративная отчетность как категория не рассматривается, по сути образуя «пробел в праве». Вопросы состава, структуры, периодичности и достоверности раскрытия отчетной информации о деятельности экономических субъектов регламентируются стандартами финансовой и частично нефинансовой отчетности (преимущественно посредством законодательных актов в рамках общего регулирования вопросов устойчивости, концепций, Стандарта Общественного капитала бизнеса, методических рекомендаций, информационных писем). Самостоятельно регулируется область налогообложения и статистического наблюдения [389].

Отсутствие четких границ в правовом поле, высокая практическая значимость корпоративной отчетности в условиях информационного общества способствуют активным научным изысканиям в данном направлении. Мнения специалистов сконцентрированы на определении сущности и поиске модели корпоративной отчетности; унификации и стандартизации учетных правил формирования

финансовых и нефинансовых показателей; обосновании системы интегрированного / корпоративного учета и концепции многомерного учета; разработке подходов формирования отдельных структурных элементов корпоративной отчетности или отчетности об устойчивом развитии; прогнозировании будущих трендов развития на основе изучения законов эволюционно-адаптивной теории отчетности и ценностных ориентиров разных поколений. Особое внимание уделяется цифровой трансформации учетно-контрольной среды и всех процессов информационного обеспечения экономических субъектов, а также формированию методологии верификации отчетных данных [427].

Значительный вклад в развитие теоретических аспектов в области определения корпоративной отчетности и ее характеристик внесен в исследованиях российских ученых-экономистов И.В. Алексеевой [267-269], Р.П. Бульги [6], М.А. Вахрушиной [286], С.Н. Гришкиной [6], О.В. Ефимовой [299], Н.В. Малиновской [333], Е.В. Никифоровой [348], Р.Г. Осиповой [358], О.В. Рожновой [6], О.В. Соловьевой [444] и других.

Создание корпоративной отчетности на базе экосистемного подхода и интеграционных решений, а также совершенствования методологии формирования отдельных элементов изучены в работах Е.Б. Абдаловой [265], И.Н. Богатой [272], С.М. Бычковой [283], М.А. Вахрушиной [284; 285], Е.М. Евстафьевой [274], О.В. Ефимовой [300-302], Р.Г. Каспиной [312], С.Н. Карельской [265], В.Г. Когденко [317], Ю.Н. Киркач [315], М.В. Мельник [317; 339], А.М. Петрова [361], В.С. Плотникова [364], О.В. Плотниковой [364], О.В. Рожновой [370-371], Т.Ю. Серебряковой [440-443], Н.В. Фадейкиной [453], О.Б. Фоминой [456], А.В. Чепулянис [459], М.В Штиллер [466].

Исследования, направленные на определение ключевых трендов развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности в фокусе корпоративной отчетности опубликованы в работах И.Н. Богатой [273], М.А. Вахрушиной [287], Е.М. Евстафьевой [273], А.Е. Ковалева [316], В.Г. Когденко [317], О.Г. Королева [321], С.Ф. Легенчук [327], М.В. Мельник [317; 339], Т.М. Одинцовой [351-353], О.В. Рожновой [372], А.В. Селезневой [436; 438], И.П. Селезневой [437], О.Б. Фоминой [456]. Ряд экспертов занимается разработкой механизмов связанности показателей разных видов отчетности, а также интеграции

финансовых и нефинансовых показателей в финансовой отчетности [194; 195; 285; 288; 289; 310; 334; 343; 346; 347; 351-353; 363; 364; 379].

Вопросы подтверждения достоверности корпоративной отчетности и ее отдельных элементов получили развитие в работах Р.П. Булыги [4; 5; 279-281], И.Н. Богатой [275], З.В. Богинской [276; 277], Р.Г. Каспиной [312], В.В. Кожуховой [318], А.К. Наргезяна [343], Р.Г. Осиповой [358-359], А.В. Петуха [363], А.В. Селезневой [440], В.Ю. Скобарева [204], Т.Ю. Серебряковой [443], В.П. Суйца [26], А.Н. Хорина [26], Ш.Ю. Умавова [451; 452], Б.В. Черского [460], А.Д. Шеремета [26], А.Г. Щербининой [463], что обусловлено постепенным переходом от аудита финансовой отчетности к аудиту бизнеса, расширением форм контроля со стороны государственных органов и публично-правовых институтов, а также признанием важности введения института общественного и стейкхолдерского заверения [404].

В работах зарубежных экспертов [224; 239; 476; 479; 483; 488; 500] особое внимание уделено технологическим аспектам и возможностям использования ИИ, а также вопросам отчетности в формате ESG.

Анализ позиций ведущих российских ученых, представленных в таблице П.1, показал существующие различия в концептуальном видении формата корпоративной отчетности, который рассматривается как: совокупность форм финансовой и нефинансовой отчетности; система взаимосвязанных показателей деятельности организации; формат интегрированной отчетности, раскрывающий информацию по видам капитала; цифровая информационная экосистема экономического субъекта. Таким образом, в условиях множества суждений и взглядов единые методологические, организационные и технологические подходы, позволяющие системно решить вопрос в отношении модели корпоративной отчетности, архитектуры и ее составляющих элементов, базового набора показателей не сформированы. Данные аспекты остаются во многом фрагментарными и дискуссионными [385].

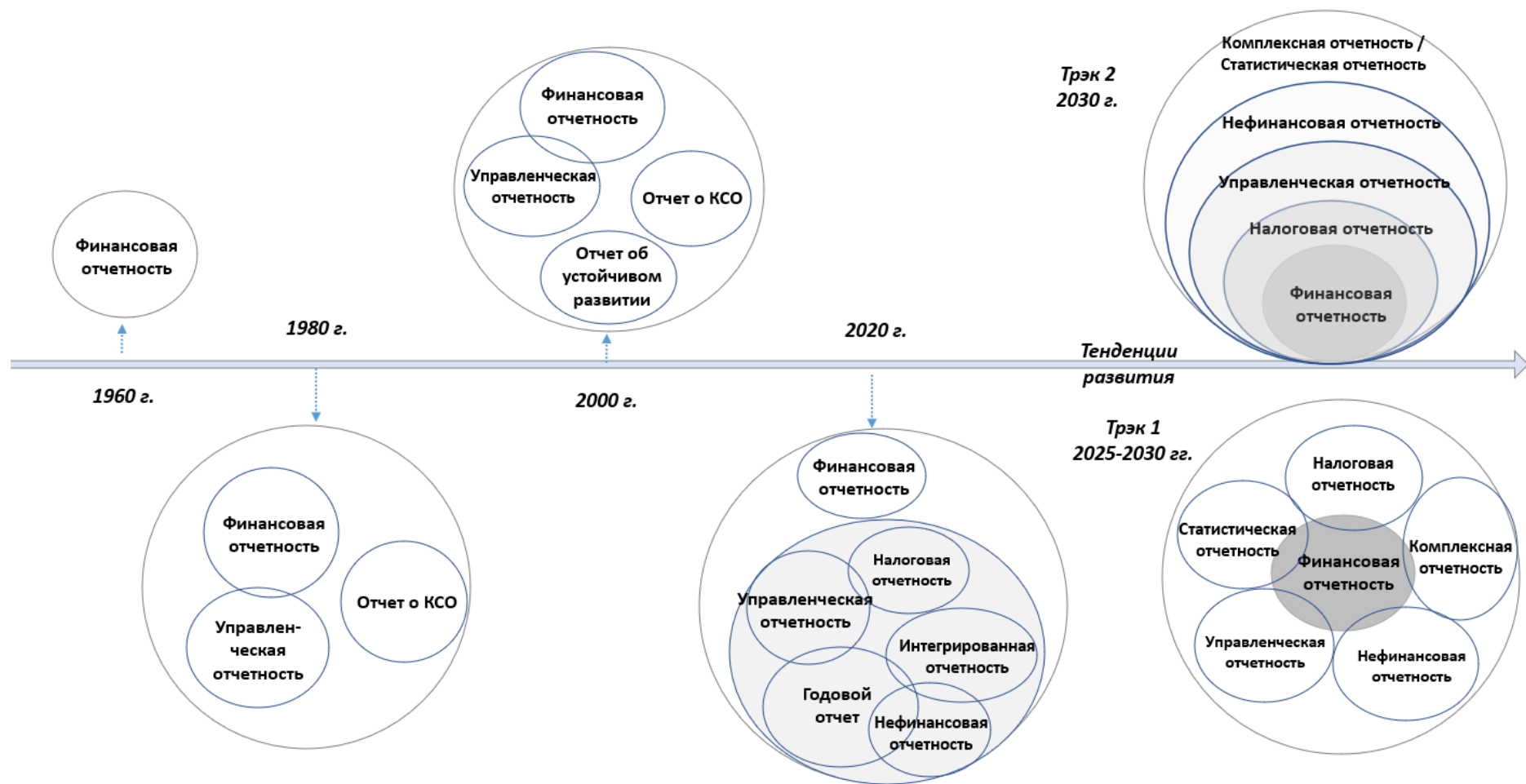
Обширная практика раскрытия отчетной информации компаниями корпоративного и государственного сектора, такими как ПАО «Газпром», ПАО «ФосАгро», ПАО «ГМК Норильский никель», ПАО «НОВАТЭК», ПАО «РусГидро», ПАО «НК Роснефт», ПАО «Интер РАО ЕЭС»,

ПАО «Транснефть», ПАО «МТС» [427], и целого ряда других представителей ТОП-100 крупнейших компаний России, свидетельствует о позиционировании деловым обществом корпоративной отчетности в роли официального канала коммуникации [19].

В целях создания национального концепта корпоративной отчетности важно принимать во внимание характерные особенности эволюционного развития общества, предпочтения будущих поколений, как подтверждает история становления учетной системы. На основе экспертного метода выделено десять ключевых факторов, раскрытых в таблице П.2.

Происходящие трансформационные процессы, обусловленные развитием системы государственного и корпоративного управления, формированием экономики данных и информационного общества, существенно расширяют границы информационной системы, представляя учет как сложный инструмент моделирования экономической реальности, позволяющий объемно представлять ситуацию в формате отчетности [427]. Подобный подход разделяет О.В. Рожнова, которая сформулировала шесть принципов развития экосистемы корпоративной отчетности XXI в.: «всеобщей взаимосвязанности, внутренней связанности информации, индивидуальности отчетности, развитости коммуникации, упреждающего подхода, возможности симбиоза бухгалтера-человека и искусственного интеллекта» [371]. Тренды развития отчетности представлены на рисунке 7.

Перед государством и бизнесом стоит важнейшая задача – формирование модели корпоративной отчетности в концепции информационной прозрачности и стейкхолдерского подхода на базе принципов экосистемности, технологичности и дифференциации требований к экономическим субъектам [423].



Источник: составлено автором по материалам [427].
Рисунок 7 - Трансформация отчетности экономических субъектов

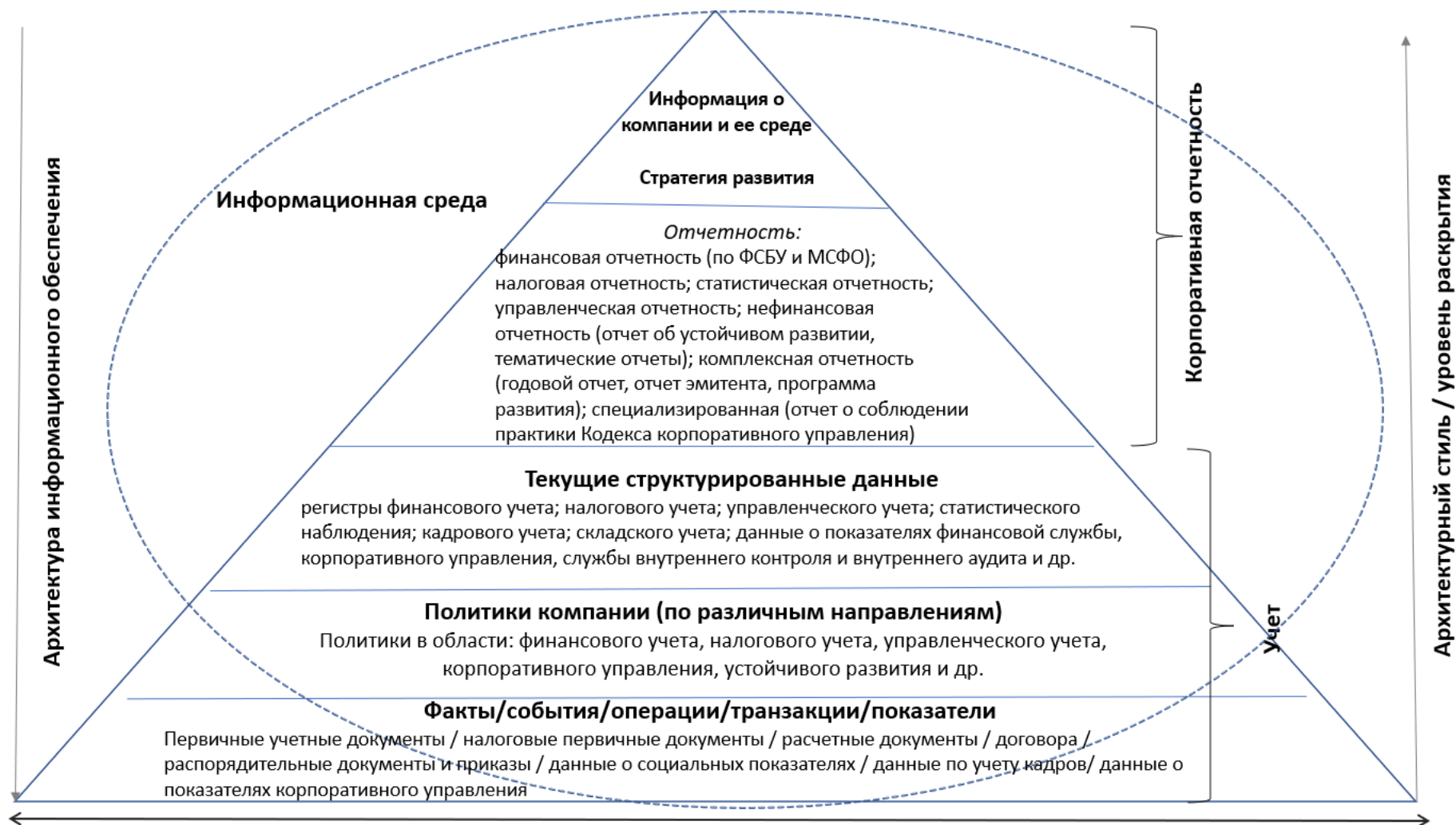
Глава 2

Методологические положения формирования, раскрытия и верификации информации в системе корпоративной отчетности

2.1 Архитектура информационного обеспечения, состав и границы отчетной информации

Архитектура информационного обеспечения экономических субъектов может быть представлена в виде многоуровневой информационной экосистемы, как показано на рисунке 8. С методической точки зрения формируются данные о различных аспектах деятельности компании в виде финансовых и нефинансовых показателей, объединенные по этапам обработки информации; с технологической – реализуются современные цифровые и платформенные решения по сбору, обработке, раскрытию, анализу, контролю и представлению данных; с позиции функциональных решений - предусматривается определенный уровень раскрытия данных для каждого типа заинтересованных сторон (персонализация, роль и права доступа, протоколы взаимодействия); с организационной точки зрения – применяются механизмы кросс-функционального взаимодействия внутри экономического субъекта с целью обеспечения качества сбора информации и ее эффективного использования [389; 427].

«Базовый уровень современной архитектуры формируют данные о фактах, событиях, операциях, транзакциях. Они составляют исходную информацию, представленную в виде: первичных учетных и налоговых документов, расчетных документов, договоров, распорядительных документов, экологических данных, данных о социальных показателях, данных о воздействиях, персонифицированных данных» [23, с. 81]. Порядок первичного учета и наличия документального подтверждения является важнейшим вопросом в современной экосистеме корпоративной отчетности. В отношении систем финансового и налогового учета этот вопрос качественно решен, в части сбора статистических показателей или ESG-данных (нефинансовых показателей) таких жестких требований нет [427].



Источник: составлено автором по материалам [406; 427].
 Рисунок 8 - Архитектура информационного обеспечения деятельности экономических субъектов

От обеспечения качества формируемых отчетных показателей наряду с количеством и полнотой их раскрытия за счет совершенствования этапа первичного учета и использования современных цифровых решений (электронный документооборот, цифровые системы сбора и обработки информации, ESG-датчики во все бизнес-процессы, мониторинг энергоэффективности) зависит достоверность отчетных сведений, предоставляемых различным группам заинтересованных сторон [23].

«Для создания эффективной и грамотной системы учета по различным направлениям экономическим субъектам важно разрабатывать соответствующие политики и кодексы компании в области финансового учета, налогового учета, управленческого учета, устойчивого развития, экологии и охраны окружающей среды, социальной ответственности и кадров, корпоративного управления, этики. Часть из них составляется по усмотрению экономического субъекта, поскольку в нормативных регламентах подобного требования нет» [23, с. 81-82].

«Промежуточным звеном между первичными данными и отчетностью выступают текущие структурированные данные - регистры финансового учета, налогового учета, управленческого учета, статистического наблюдения, учета устойчивого развития, кадрового учета, складского учета, данные финансовой службы, структуры по устойчивому развитию и внутреннего контроля. Данная информация носит закрытый характер и доступна только для внутренних или отдельных групп внешних пользователей» [23, с. 82].

Ключевым элементом информационной экосистемы корпоративной отчетности являются данные, представленные в различных видах отчетов. Информационный периметр в области публичной отчетности компаний корпоративного и государственного сектора включает в себя целый набор отчетов, формируемых экономическим субъектом как в обязательном порядке, так и по усмотрению самого субъекта.

С позиции определения содержательных границ в составе корпоративной отчетности формируются следующие виды отчетов:

- 1) Финансовая отчетность носит обязательный характер и строго стандартизирована на национальном уровне, состоит из двух блоков отчетных форм: бухгалтерская (финансовая) отчетность и финансовая отчетность компании по

международным стандартам финансовой отчетности, консолидированная финансовая отчетность группы компаний [385].

2) Нефинансовая отчетность носит добровольный характер, частично стандартизирована на международном и национальном уровне, по форме представления включает три типа отчетов:

а) тематический (по видам отчетов): экологический отчет, социальный отчет, отчет о корпоративной социальной ответственности и другие виды;

б) комплексный тематический (отчет об устойчивом развитии, ESG- отчет, отчет о создании Общественного капитала бизнеса);

в) часть годового отчета [385].

3) Управленческая отчетность – это отчетность компании, которую она составляет для получения сведений в целях эффективного управления. Данный вид отчетности носит добровольный, закрытый характер и рассчитан на владельцев компании, топ-менеджмент [385].

4) Налоговая отчетность представляет собой совокупность документов, отражающих сведения об исчислении и уплате налогов, сформированных на основе информации регистров налогового и бухгалтерского учета согласно требованиям законодательства о налогах и сборах, представляемых в налоговый орган в установленные сроки [385].

5) Статистическая отчетность формируется по правилам статистического учета, формализована, частично содержит показатели других форм отчетности, агрегированных по определенному направлению (объекту) и представленных в расширенном варианте [385].

6) Комплексная отчетность регламентирована на уровне национального законодательства применительно к деятельности организаций, созданных в конкретных организационно-правовых формах. В зависимости от типов экономических субъектов можно выделить три вариации комплексной отчетности: классический годовой отчет; отчет эмитента; специальные формы комплексной отчетности: отчет об исполнении программы деятельности и сметы расходов (доходов) унитарного / казенного предприятия [385].

В ходе исследования проведен обзор требований национального законодательства по формированию, подтверждению достоверности и

представлению заинтересованным пользователям отчетной информации коммерческими организациями корпоративного и государственного сектора, результаты которого представлены в таблицах Р.1. и Р.2.

Все типы исследуемых организаций обязаны формировать комплект бухгалтерской (финансовой) отчетности, требования для которой четко определены на законодательном уровне. Отдельные категории организаций должны составлять консолидированную финансовую отчетность группы. Субъекты малого предпринимательства имеют право на формирование упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Обязанность публикации (предоставлению широкому кругу заинтересованных пользователей) указанной отчетности установлена только в отношении ПАО, для непубличных хозяйственных обществ (ООО и АО) она возникает в определенных законом случаях. Бухгалтерская (финансовая) отчетность унитарных предприятий не является публичной. Унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения, и федеральные казенные предприятия обязаны представлять в уполномоченный орган государственной власти (орган местного самоуправления) годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность [43; 54], а также аудиторское заключение о ней [55]. Уполномоченный орган получает отчетность из государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности с использованием единой системы межведомственного электронного взаимодействия.

Достоверность информации, раскрываемой в финансовой отчетности, подлежит обязательной верификации в рамках:

- внутреннего контроля - всеми типами организаций (за исключением унитарных предприятий, для которых данная процедура носит добровольный характер и, в определенной мере, осуществляется в рамках государственного контроля деятельности);
- внешнего аудита бухгалтерской и консолидированной финансовой отчетности - всеми типами организаций корпоративного и государственного сектора (за исключением непубличных хозяйственных обществ без государственного участия, для которых данная процедура носит добровольный характер) [382].

Прямая обязанность по формированию нефинансовых отчетов (отчета об устойчивом развитии, ESG-отчета, отчета по созданию Общественного капитала

бизнеса, экологического отчета, социального отчета) в отношении организаций корпоративного и государственного сектора в России отсутствует. Реализуется политика «мягкого регулирования»: применяются рекомендации Банка России [79], Методические рекомендации по подготовке отчетности об устойчивом развитии Минэкономразвития России [71], введены в действие Стандарт Общественного капитала бизнеса [103], а также требования Мосбиржи по раскрытию нефинансовой информации для эмитентов, акции которых включены в первый или второй уровень листинга [184]. Как показывает деловая практика, рекомендации Банка России остаются релевантными для широкого круга компаний, включая отдельные непубличные акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью [79; 80; 81].

Бизнес пришел к пониманию важности отражения нефинансовой информации в контексте создания устойчивой ценности. В связи с этим компании самостоятельно активно раскрывают нефинансовую информацию для заинтересованных сторон в различных форматах, как показано в таблице 5.

Таблица 5 – Матрица формирования нефинансовых отчетов организаций

Вид отчетности	Раскрываемая информация			
	об экологических факторах	о социальных факторах	о корпоративном управлении	об интеллектуальном капитале
Самостоятельный тематический отчет				
Экологический отчет	х	–	–	–
Социальный отчет	–	х	–	–
Отчет о корпоративной социальной ответственности	–	х	х	–
Отчет об интеллектуальном капитале	–	–	–	х
Комплексный тематический отчет				
Отчет об устойчивом развитии	х	х	х	–
ESG-отчет	х	х	х	–
Отчет об Общественном капитале бизнеса	х	х	х	–
Часть комплексного корпоративного отчета				
Нефинансовая информация в составе годового отчета	х	х	х	х
Интегрированный отчет	х	х	х	х

Источник: составлено автором по материалам [160; 161].

Требования по обязательной верификации нефинансовой информации в отношении организаций корпоративного и государственного сектора отсутствуют. Достоверность нефинансовой информации (показателей) обеспечивается в ходе общих процедур внутреннего контроля и аудита отчетности в рамках выполнения так называемых заданий, обеспечивающих уверенности, а для унитарных предприятий – государственного контроля деятельности (отчета об исполнении программы деятельности и сметы расходов).

Управленческая отчетность носит индивидуальный, кастомизированный характер и определяется руководством компании. В деловом сообществе управленческие отчеты делят на три типа:

- 1) отчетность по финансовым результатам (отчеты по доходам и расходам, структуре себестоимости, отдельным видам расходов (ТМЦ, оплата труда, коммерческие расходы, реклама));
- 2) отчетность по денежным средствам (отчеты о движении денежных средств, по управлению денежными средствами, бюджеты по движению денежных средств);
- 3) отчетность по балансу (управленческий баланс, отчеты по оборотному и внеоборотному капиталам, финансовым активам и обязательствам, структуре собственного капитала)) [189].

В современной практике получили развитие отчеты о достижении KPI и эффективности деятельности, выполнении стратегии развития. Поскольку ключевым в данных отчетах является показатель эффективности автор в работе придерживается позиции отнесения данных отчетов в группу управленческой отчетности.

Налоговая отчетность включает в себя совокупность документов, отражающих сведения об исчислении и уплате налогов экономического субъекта, которые представляют по итогам года, раз в квартал или месяц. К налоговой отчетности относятся налоговая декларация и налоговый расчет авансового платежа [35]. Организация как налоговый агент по НДФЛ сдает расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ) и расчет по страховым взносам. Формы налоговой отчетности, инструкции по их заполнению, а также форматы представления устанавливаются Федеральной налоговой службой, являющейся основным пользователем этого вида

отчетности. Состав налоговой отчетности зависит от системы налогообложения компании (общая система налогообложения (ОСНО), упрощенная система налогообложения (УСН), автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН), Единый сельскохозяйственный налог и особенностей ее деятельности [423]. Самая большая часть отчетов представляется по ОСНО, по остальным спецрежимам действует упрощенный налоговый учет. Перечень документов, представляемых в рамках налоговой отчетности компаний, приведен в таблице Р.3.

На состав статистической отчетности с точки зрения ее структуры и нормативного регулирования для разных типов организаций оказывает влияние множество факторов, основными среди которых являются: 1) направленность статистической отчетности на отражение как можно большего числа аспектов деятельности организации; 2) множественность и перманентное обновление регламентирующих нормативных правовых актов; 3) трехуровневая система требований к составу форм статистической отчетности [390]. Характеристика статистической отчетности компаний приведена в таблицах Р.4 и Р.5.

Самым востребованным вариантом комплексной отчетности выступает годовой отчет компании. Все исследуемые организации (за исключением унитарных предприятий и малого бизнеса) обязаны составлять годовой отчет. «ПАО, являющиеся субъектами естественных монополий, дополнительно обязаны представлять соответствующему органу регулирования текущие отчеты о своей деятельности, а также целый ряд информации» [161]. В отношении ПАО с государственным участием установлены самые расширенные требования к формированию, раскрытию и подтверждению достоверности отчетной информации, также как и в целом для ПАО [37].

Унифицированный шаблон годового отчета стал рассматриваться в инициативах Банка России в 2025-2026 годах. Годовой отчет по итогам 2025 года должен содержать информацию, позволяющую оценить итоги деятельности общества за год, составляться в письменной форме; утверждаться на общем собрании акционеров /участников (заседании совета директоров) [36].

Законом Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью» содержание годового отчета не детализировано. Согласно

требованиям законодательства он должен содержать раздел о состоянии чистых активов за три последних года с показателями динамики изменений чистых активов и уставного капитала [38]. Расширенный формат годового отчета ООО по аналогии с отчетами непубличных АО может включать описание бизнес-модели компании, ее стратегические задачи, раскрытие принципов корпоративного управления и социальной ответственности, а также элементы финансовой и нефинансовой отчетности. Отчет утверждается ревизионной комиссией общества. Согласно положениям МСА, в состав годового отчета могут входить: отчет руководства, отчет председателя совета директоров; отчет о корпоративном управлении; отчеты о системе внутреннего контроля и оценке рисков [376].

Годовой отчет АО и ПАО в соответствии с отдельными регуляторными требованиями включает данные, предусмотренные Кодексом корпоративного управления [58] и рекомендациями Банка России по раскрытию информации в области устойчивого развития [72; 77]. В большинстве стран мира приняты Кодексы корпоративного управления, в основу которых положены принципы корпоративного управления ОЭСР. В Российской Федерации с 2014 года действует национальный Кодекс корпоративного управления, разработанный Банком России [75]. Структурно Российский кодекс более объемный и детализированный по сравнению с принципами ОЭСР, при этом в ключевых вопросах полностью согласуется. Кодекс корпоративного управления Российской Федерации содержит перечень рекомендуемых сведений, включаемых в годовой отчет АО в части обращения председателя совета директоров и директора к акционерам и всем заинтересованным пользователям, описания системы управления рисками, внутреннего контроля и системы корпоративного управления, раскрытия ESG-факторов и рисков, показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и годовой финансовой отчетности по МСФО с аудиторским заключением [75]. Для акционерных обществ, акции которых допущены к организованным торгам, предъявляются более жесткие требования в части обязательности представления заявления совета директоров ПАО о соблюдении принципов корпоративного управления, описания наиболее существенных аспектов модели и практики корпоративного управления, механизмов и инструментов корпоративного управления и ряда других

позиций [72]. Согласно рекомендациям Банка России в составе годового отчета ПАО следует раскрывать информацию в области устойчивого развития [79].

В июле 2025 года Банк России опубликовал доклад для общественных консультаций: «Об оптимизации форм раскрытия периодической информации» [198], в котором как регулятор осветил основные проблемы действующей практики публичной отчетности в Российской Федерации. В докладе изложен критический взгляд на современное состояние корпоративного раскрытия и предлагаются направления развития, подразумевающие преобразования отчетности в части стандартизации состава и структуры годового отчета акционерных обществ. По итогам открытого обсуждения данных инициатив в декабре 2025 года размещен Проект положения Банка России «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» [96]. Начиная с отчетности за 2027 год, планируется использовать стандартизированный вариант годового отчета для ПАО в части структуры и содержания. В расширенном варианте он обязателен для ПАО, ценные бумаги которых включены в котировальные списки первого или второго уровня. Также вносятся изменения в части гармонизации годового отчета с отчетом эмитента; выделении в составе годового отчета - отчета о корпоративном управлении и его независимой оценке в лице аудиторской компании; поэтапного перехода на цифровой формат отчетности.

В 2022 году в рамках научных исследований информационной прозрачности ПАО [158; 160], автором была обоснована целесообразность введения типового состава структурных элементов годового отчета ПАО, перечень которых раскрыт в таблице Р.6 и полностью совпадает с последующим проектом Банка России. Обозначенные регулятором изменения в части оптимизации форм отчетов, их гармонизации и перехода на цифровой формат, выступают признанием предложений, ранее изложенных в научных работах автора [18; 158; 161; 406; 427].

В части отчета эмитента его значительную часть составляет «Управленческий отчет», в котором раскрывается информация о деятельности эмитента, основных операционных и финансовых показателях, перспективах развития. В отчете определен перечень рисков, которые эмитент должен описать. Требований в части измерения и количественной оценки отсутствуют, что существенно снижает ценность раскрываемой информации [72; 96].

Для унитарных предприятий аналогом годового отчета является отчет об исполнении программы деятельности и сметы расходов, включающий разделы по производственной и социальной сферам, а также отдельные экологические и социальные показатели.

Отчет и программа деятельности ФГУП и ФКП включают следующие разделы:

Раздел I. Краткая характеристика хода реализации программы.

Раздел II. Мероприятия по развитию предприятия: 2.1 «Снабженческо-сбытовая сфера»; 2.2 «Производственная сфера»; 2.3 «Финансово-инвестиционная сфера»; 2.4 «Социальная сфера»: совершенствование действующих систем социального обеспечения работников предприятия и членов их семей и внедрение новых систем; оптимизация затрат на содержание лечебно-оздоровительной, культурной и жилищно-коммунальной сферы; 2.5 «Ожидаемый эффект».

Раздел III. Бюджет предприятия на планируемый период.

Раздел IV. Показатели деятельности предприятия на планируемый период: 4.1. Показатели экономической эффективности деятельности; 4.2. Дополнительные показатели деятельности могут устанавливаться федеральным органом исполнительной власти исходя из целей и задач, определенных стратегией развития предприятия: объем производства в натуральном выражении по основным видам деятельности; среднесписочная численность (человек); среднемесячная заработная плата (руб.); затраты на социальное обеспечение и здравоохранение (тыс. руб.); затраты на реализацию экологических программ (тыс. руб.); прибыль от основных видов деятельности (тыс. руб.); совокупные долговые обязательства (тыс. руб.); расходы на НИОКР (тыс. руб.) [410].

Унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения, обязаны представлять в уполномоченный орган государственной власти (орган местного самоуправления): отчет об исполнении программы деятельности и сметы расходов; предложения по уточнению размера части прибыли, подлежащей перечислению в бюджет в текущем году [43; 54]. Федеральные казенные предприятия представляют в уполномоченный орган: отчет об исполнении программы деятельности и сметы доходов и расходов; предложения о распределении чистой прибыли, полученной по результатам отчетного года [55].

В качестве способов раскрытия экономические субъекты используют размещение отчетной информации на страницах собственных сайтов, для ПАО - на странице аккредитованного информационного агентства. Освободиться от обязанности раскрывать информацию можно на основании решения Банка России, если ПАО примет решение о смене статуса общества на непубличное. Правительство Российской Федерации уполномочено временно освобождать ПАО или отдельных лиц в определенных ситуациях от раскрытия конкретной информации или представления ее в ограниченном объеме [36; 49]. Аналогичный подход предусмотрен при раскрытии инсайдерской информации [47].

Таким образом, формат корпоративной отчетности в действующем правовом поле представляет собой набор отчетов, характеризующих деятельность экономического субъекта в разрезе финансовых и нефинансовых индикаторов. Бухгалтерская (финансовая), статистическая и налоговая отчетность, являясь обязательными, формируют базовый информационный контур для всех экономических субъектов, независимо от организационно-правовой формы, масштабов и типа компании [427]. При формировании встречных информационных потоков в общем периметре данных важно принимать во внимание, что отдельные виды отчетности (статистическая, налоговая, управленческая) носят строго целевой адресный характер и доступны для определенных групп пользователей. Для внешних стейкхолдеров годовой отчет выполняет роль комплексного информационного ресурса.

Сравнительный анализ элементов разных видов отчетности выявили наличие множественных тематических пересечений и дублирования, примеры которых представлены в таблице Р.7, несогласованность финансовых и нефинансовых индикаторов, информационные разрывы, отсутствие экосистемного подхода. Анализ показателей статистической и налоговой отчетности позволяет сделать вывод о том, что они на 2/3 покрывают количественные раскрытия в части экологических и социальных факторов [400].

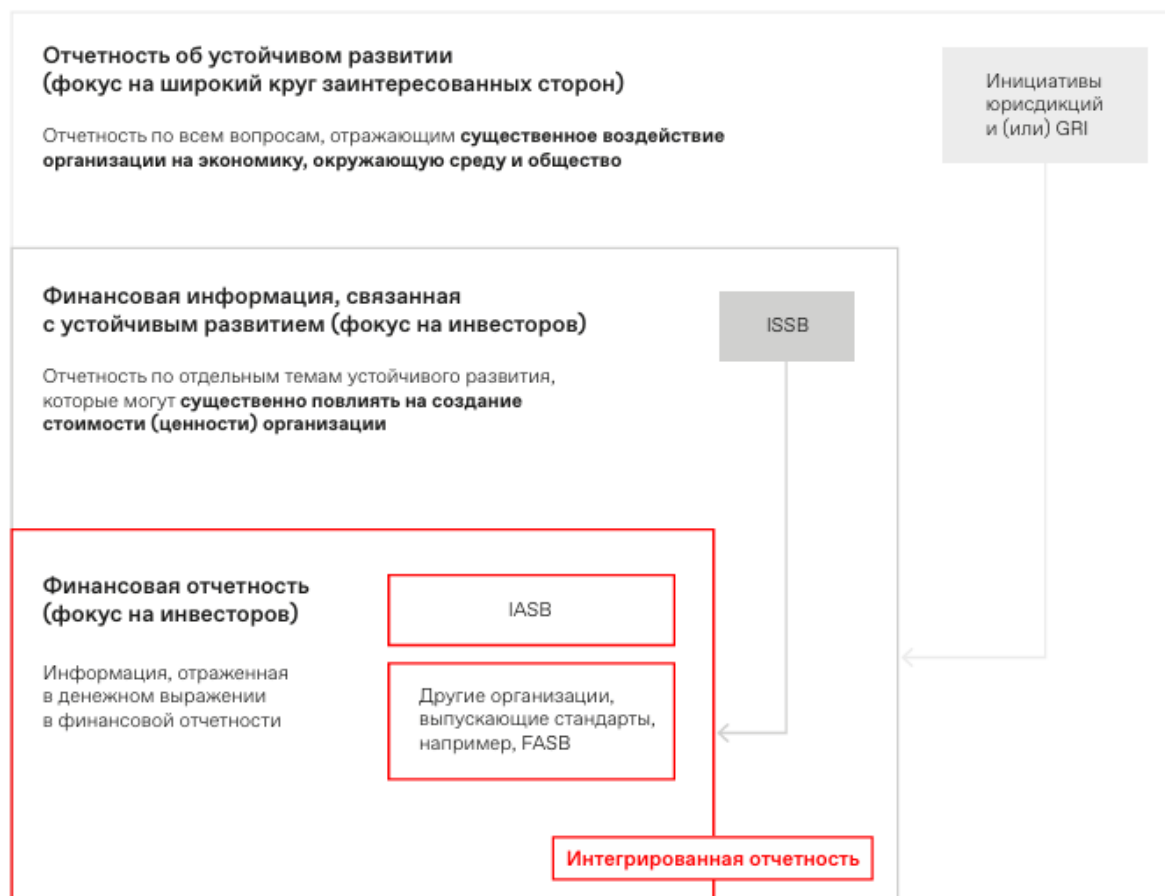
Состав, структура показателей и формат представления в фокусе современной системы корпоративной отчетности нуждаются в качественной трансформации [23]. Необходимо выстраивать информационную модель взаимосвязи финансовых, нефинансовых, управленческих, налоговых и статистических показателей в едином

информационном поле [379; 400]. Отдельные фрагментарные решения нашли отражения в работах ведущих российских ученых, ключевые идеи которых обобщены в таблице Р.8. С целью реализации идеологии отчетности как «конструктора больших данных» в работе систематизирован массив информационных ресурсов экономических субъектов и выделено пять тематических блоков: юридический, финансовый, нефинансовый, налоговый и управленческий. Детальная характеристика каждого из них приведена в таблице Р.9.

Экосистемный подход предъявляет особые требования к финансовой информации, которая должна быть гармонизирована с данными других информационных блоков корпоративной отчетности (нефинансовой отчетности, годового отчета, отчета эмитента и других) или вытекать из них, что обеспечивает условия для формирования реальной картины деятельности экономических субъектов. Нефинансовая и управленческая информация качественно дополняют финансовые показатели, создавая необходимый контекст для оценки текущего положения дел в компании и представляя информацию «в объеме...раскрывая взаимосвязи между прошлыми, текущими и планируемыми результатами... в контексте устойчивого развития» [321].

2.2 Международные и национальные положения по формированию и раскрытию информации в финансовой отчетности

В обновленной концепции архитектуры международных стандартов корпоративной отчетности выстраивается следующая система формирования и раскрытия данных в трехмерном объеме, как показано на рисунке 9. Самый большой контур охватывает информацию об устойчивом развитии, ориентированную на широкий круг заинтересованных сторон, раскрывая воздействия субъекта на окружающую среду (международные стандарты GRI) [19]. Второй контур – это финансовая информация, связанная с устойчивостью (международные стандарты IFRS S1, IFRS S2). В большей мере это касается влияния внешней среды и климата на бизнес, раскрывается одновременно с финансовой отчетностью или в рамках отдельного документа. Третий контур (ядро) – это информация финансовой отчетности экономического субъекта (международные стандарты IFRS и IAS) [19].



Источник: составлено автором по материалам [184].

Рисунок 9 - Архитектура стандартов корпоративной отчетности

Финансовая отчетность в информационной экосистеме корпоративной отчетности с позиции полезности для ее пользователей и подтверждаемой достоверности раскрываемых данных играет первостепенное значение [384]. Цель представления финансовой отчетности экономических субъектов определена в одном из общепризнанных международных учетных регламентов - Концептуальных основах представления финансовой отчетности МСФО (далее - Концептуальные основы МСФО) как предоставление финансовой информации, полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии определенных решений [19; 135]. В национальных регламентирующих документах в сфере государственной политики бухгалтерского учета четко закреплено, что отчетная информация должна быть полезной широкому кругу пользователей, а применяемые правила - направлены на формирование реальной картины деятельности экономических субъектов [60; 86].

Ключевой характеристикой финансовой информации является полезность. Концептуальные основы МСФО трактуют полезность через фундаментальные качественные характеристики информации, содержание которых раскрыто на рисунке 10.



Источник: составлено автором по материалам [135].

Рисунок 10 - Качественные характеристики полезной финансовой информации

Полезность финансовой информации повышается, если она сопоставима, проверяема, своевременна и понятна [135]. В соответствии с российскими требованиями, информация считается полезной, если она уместна, надежна и сравнима [86]. Уместность выступает базовым свойством полезной информации в международной и национальной практике, суть которого в том, что наличие или отсутствие подобной информации способно оказать влияние на решения пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события исходя из содержания раскрываемых данных и их существенности; информация

может иметь прогнозную и подтверждающую ценность [86].

Требования в отношении формирования информации в финансовой отчетности устанавливаются непосредственно в стандартах МСФО (IAS и IFRS) и ФСБУ. Согласно положениям МСФО, Федерального закона от 06.12.2021 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Федеральный закон № 402-ФЗ) и ФСБУ определено формирование финансовой отчетности, представляющей достоверные данные о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках экономического субъекта [42; 98; 105]. Законодательно закреплено обеспечение правдивого раскрытия фактов хозяйственной деятельности и отражение реального положения дел компании [60].

В настоящее время применяются две концепции подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, ориентированной на широкий круг пользователей: концепция достоверного представления и концепция соответствия.

Концепция достоверного представления отчетной информации согласно международным стандартам аудита в отличие от концепции соответствия, как представлено в таблице 6, широко трактует выполнение требований по подготовке финансовой отчетности. В соответствии с данной концепцией в МСФО и ФСБУ предусмотрено раскрытие дополнительной информации в случаях, когда соблюдение конкретных требований стандартов не является достаточным [98; 105]. Отдельные эксперты выражают мнение о том, что на практике имеет место противоречивая ситуация: «с одной стороны, российская концепция подготовки финансовой отчетности имеет статус концепции достоверного представления, с другой стороны, в рамках аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по ФСБУ, фактически подтверждается соответствие требованиям стандартов» [276, с. 1022].

ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» (далее - ФСБУ 4/2023) определяет достоверность отчетной информации по следующим критериям: «а) соответствие федеральным и отраслевым стандартам; б) нейтральность информации; в) соблюдение принципа последовательности в части содержания и форм отчетности; г) приведение данных за ряд периодов; д) раскрытие существенной информации» [98, п. 69].

Таблица 6 – Характеристики концепций подготовки финансовой отчетности (общего назначения)

Концепция (тип)	Требования			Цель аудита в соответствии со стандартами (МСА)	Стандарты учета
	соответствие требованиям	может потребовать раскрытия информации в большем объеме	может потребоваться отступление от требований концепции		
Соответствия	да	нет	нет	выражение мнения о соответствии требованиям стандартов	ФСБУ
Достоверного представления	да	да	да	выражение мнения о правдивом и достоверном представлении	МСФО (IAS 1, п. 15-24), ФСБУ (4/2023, п.69)

Источник: составлено автором по материалам [95; 107].

В условиях стремительного развития современного общества, усиления роли коммуникативной функции отчетности идет активное обсуждение в профессиональном и научном сообществе ряда направлений трансформации модели финансовой отчетности в фокусе корпоративной отчетности:

1) Пересмотр содержательных границ и временного горизонта

«С.Ф. Легенчук [327] отмечает важность перехода от концепции оценки к концепции принятия решений (от достоверности к вероятности), необходимость представления финансовой и нефинансовой информации. О.В. Рожнова [372] на фоне процессов стандартизации выделяет тенденцию индивидуализации информации финансовой отчетности, ее ориентацию на прогноз, ставит акценты на информации, раскрывающей предупреждающие действия, и использовании профессионального суждения» [23, с.75]. О.Г. Королев говорит об изменениях «в направлении представления существенной информации в объеме...раскрывая взаимосвязи между прошлыми, текущими и планируемыми результатами...как по финансово-экономическим, так и по иным общественно значимым аспектам деятельности в контексте устойчивого развития» [321, с. 13]. М.В. Мельник определяет направления расширения учетной информации в разрезе новых

форматов отчетности, обосновывая важность единого информационного пространства [339]. «В.Г. Когденко и М.В. Мельник в отношении формирования показателей подчеркивает важность использования принципов трех концепций: концепции справедливой стоимости, концепции приоритета экономического содержания над правовой формой и концепции прозрачности» [23, с. 75].

2) Выделение из системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности новых систем, цифровизация отчетности [23]

И.Н. Богатая говорит о необходимости учета внешних факторов макросреды в рамках стратегического учета [275]; И.Н. Богатая и Е.М. Евстафьева отмечают потребность «формирования интегрированных учетно-аналитических систем с применением различных видов учета» [273]; «В.С. Плотников и О.В. Плотникова на основе теории интегрированного мышления продвигают идею бизнес-учета для отражения показателей устойчивого развития бизнес-модели с учетом рисков, способных оказать влияние на создание стоимости [364]; Р.П. Булыга [437], Н.В. Малиновская [336], О.Б. Фомина и М.В. Фомин [456] рассматривают возможность полномасштабного внедрения модели бизнес-отчетности на основе внедрения цифрового формата XBRL» [23, с. 75-76].

3) Усиление диверсификации требований по формированию и раскрытию отчетной информации для различных типов экономических субъектов

Для этих целей выделяются следующие типы компаний: «микропредприятия; малые предприятия (ООО); средние (непубличные) компании (ООО, АО); публичные компании корпоративного сектора (ПАО); публичные государственные компании (ПАО); стратегические и системообразующие организации; общественно значимые организации на финансовом рынке; общественно значимые организации - с учетом интересов участников гражданского оборота и рассмотрения возможности максимального упрощения или отмены ведения учета (для микропредприятий) и усложнения структуры отчетов (для ПАО, ОЗОФР и ОЗО)» [418, с. 27]. Данное направление автор развивает в своих исследованиях [418; 419].

4) Интеграция финансовых и нефинансовых показателей в финансовой отчетности, а также инструменты гармонизации и связанности показателей финансовой и других видов отчетности [379]

Данные вопросы нашли фрагментарное отражение в работах российских

ученых, основные позиции которых приведены в таблице Р.8.

В течение тридцати лет реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, обусловленного переходом национальной экономики на рыночные условия хозяйствования, введен ряд знаковых регламентов, определивших цель, основные положения и принципы бухгалтерского учета как базовой информационной системы, ориентированной на удовлетворение интересов широкого круга пользователей, обеспеченной современными инструментами подтверждения достоверности представляемой информации и интегрированной с МСФО [42; 45; 67; 86]. Главными регуляторами в области формирования, раскрытия и верификации отчетной информации выступают Министерство финансов Российской Федерации (далее - Министерство финансов) и Банк России. Базовыми нормативно-правовыми актами для коммерческих организаций (нефинансовых корпораций) являются: Федеральный закон № 402-ФЗ; ФСБУ; рекомендации Министерства финансов и Банка России.

Для субъектов малого бизнеса применяется упрощение учетных процедур, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях обеспечения благоприятных условий для предпринимательской деятельности посредством механизмов эффективной поддержки государства и поиска баланса между потребностями регуляторов и интересами субъектов МСП [19]. Критический анализ конкретных элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности, представленный в таблице С.1, свидетельствует о том, что определенные нормы нуждаются в существенной корректировке. Предложения в данном направлении нашли отражение в работах автора [294; 374; 409]. Публичные акционерные общества, выступая в роли материнской компании группы, ведут учет и составляют консолидированную финансовую отчетность в формате МСФО. АО и ПАО как отдельные юридические лица в обязательном порядке ведут учет по национальным стандартам бухгалтерского учета.

Одним из ключевых по значимости событий в области преобразований национальной системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности выступает опубликование распоряжения Правительства Российской Федерации от 22.11.2024 № 3386-р «Об утверждении основных направлений государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской

деятельности до 2030 года» [60], ознаменовавшее начало следующего этапа развития отечественной системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности на ближайшие пять лет [418]. В целях усиления информационного суверенитета и безопасности России закреплено положение о дальнейшем развитии национальной системы стандартов бухгалтерского учета с учетом требований МСФО, в том числе в области раскрытия информации об устойчивости. Закреплены положения в части развития учета и финансовой отчетности во взаимосвязи с формированием иных видов отчетности, признания новых объектов учета (цифровых валют, углеродных единиц и единиц выполнения квот выбросов парниковых газов, деятельности по партнерскому финансированию, информационных ресурсов), важности цифровой трансформации [60; 418].

Финансовая отчетность является информационным продуктом в системе корпоративной отчетности, полученным в результате осуществления учетного процесса как самостоятельного бизнес-процесса компании. Практика ведения бухгалтерского учета позволяет выделить ряд информационных потоков от разных видов деятельности - операционной, инвестиционной, финансовой, управленческой и связанной с обеспечением устойчивого развития. В целях обеспечения прозрачности экономических субъектов с учетом растущего запроса пользователей повышается роль в раскрытии информации о влиянии рисков в контексте непрерывности деятельности, представлении данных прогнозного характера, воздействии компании на среду в фокусе ESG-факторов, новых возможностях, создании ценностей и полученных эффектах, спектрального раскрытия по видам капитала.

«Вопросы формирования и раскрытия информации о рисках в национальных стандартах учета освещены фрагментарно. Данные аспекты охватывают отдельные положения ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (далее - ПБУ 1/2008), ФСБУ 4/2023, ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и ряда других стандартов. Одно из важнейших требований по отражению влияния рисков закреплено в ПБУ 1/2008 в отношении непрерывности деятельности организации. Оно заключается в обязанности организации отражать информацию о

неопределенностях, которые могут повлиять на способность продолжать деятельность. В ФСБУ 4/2023 отмечается, что информация о финансовом положении экономического субъекта, а также о любых существенных изменениях должна находить отражение в отчетности компании в целях повышения ее прозрачности. Для этого экономические субъекты должны дополнять свою финансовую отчетность специальными пояснениями и дополнительными раскрытиями» [19, с. 133-134].

Системным документом по раскрытию информации о рисках в бухгалтерской (финансовой) отчетности выступает Информация Министерства финансов № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности». В нем содержатся вопросы в части классификации рисков, их особенностей, а также общие требования к раскрытию информации. С точки зрения признания и отражения в учете документ разъяснений не содержит. Основное внимание уделено финансовым рискам (рыночным, кредитным и ликвидности) [19].

В соответствии с данным регламентом организациям «следует раскрывать информацию о рисках, используя два варианта:

- 1) формирование самостоятельного отчета о рисках, в котором обязательно должна быть ссылка или упоминание на пояснения к отчетности;
- 2) раскрытие информации о наиболее существенных рисках в качестве пояснений к балансу и отчету о финансовых результатах» [19, с. 134].

В международной практике ключевыми в данной области признаются МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты – раскрытие информации» (далее – МСФО (IFRS) 7, МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IAS) 18 «Представление и раскрытие финансовой отчетности» (далее – МСФО (IAS) 18), МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (далее – МСФО (IAS) 37), МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» и ряд других [19; 434].

Согласно МСФО «экономическим субъектам необходимо раскрывать информацию о воздействии ключевых рисков и их влиянии на будущие денежные потоки и финансовый результат компании, а также о целях и политике управления

рисками и основных неопределенностях» [19; с. 134]. Если допущения, сделанные компанией относительно будущего, имеют значительный риск привести к существенной корректировке балансовой стоимости активов и обязательств в течение следующего финансового года, МСФО (IAS) 18 требует раскрытия информации об этих допущениях, а также о характере и балансовой стоимости этих активов и обязательств. Это означает, что может потребоваться раскрытие предположений о вопросах, связанных с финансовыми и нефинансовыми рисками, например, когда эти вопросы создают неопределенности, влияющие на допущения, используемые для разработки оценок, таких как оценка будущих денежных потоков при проверке актива на предмет обесценения или наилучшая оценка расходов, необходимых для погашения обязательства по выводу из эксплуатации. Компании должны представлять эту информацию таким образом, чтобы помочь инвесторам понять суждения руководства о будущем. Хотя характер и объем предоставляемой информации могут варьироваться, она может включать, например, характер допущений или чувствительность балансовой стоимости к методам, допущениям и оценкам, лежащим в их основе [400].

Внедрение принципов риск-ориентированной системы учета «базируется на оценке вероятности наступления определенных предполагаемых событий, подразумевает применение прогнозных значений, экспертных мнений и оценочных суждений, требует высокого уровня профессиональной квалификации» [19, с. 133]. В этих обстоятельствах обоснование применяемых методов (модели) оценки риска является определяющим условием признания резервов в учете [19]. По мнению И.Д. Деминой, «современная информационная система не может ограничиваться только информированием заинтересованных пользователей о рисках. Она должна дать оценку их возможного влияния на имущественное и финансовое положение организации и финансовые результаты деятельности» [295]. Следовательно, процесс оценивания требует использования большого массива данных для расчетов и построения моделей под каждый тип ситуации.

С точки зрения объектов учета риски в зависимости от вероятности наступления события отражаются с применением различных видов оценочных значений (бухгалтерских оценок), как показано в таблице 7. Области возникновения

рисков, их виды, отражение в учете и раскрытие в отчетности экономических субъектов представлены в таблице Т.1.

Таблица 7 – Порядок отражения оценочных значений (бухгалтерских оценок) в финансовой отчетности

Вероятность наступления события	Объект бухгалтерского учета	Отражение в финансовой отчетности
Высокая степень уверенности	оценочное обязательство	признается
	оценочный резерв	оказывает влияние на показатели
	резерв	признается
Вероятно	оценочное обязательство	признается
	оценочный резерв	оказывает влияние на показатели
Возможно	условное обязательство	раскрывается информация в примечаниях
Низкая вероятность	не признается	не раскрывается

Источник: составлено автором по материалам [337].

Международные стандарты IFRS S1 и IFRS S2 предусматривают раскрытие рисков устойчивого развития в виде количественной и качественной информации в контексте следующих аспектов:

- 1) влияние ESG-рисков на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки за отчетный период;
- 2) раскрытие ESG-рисков, в отношении которых существует значительный риск существенной корректировки балансовой стоимости активов и обязательств, в следующем отчетном периоде;
- 3) отражение потенциальных изменений финансового положения в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе, учитывая стратегию управления ESG-рисками и принимая во внимание планы инвестирования (например, планы капитальных вложений, крупных приобретений и продажи активов и др.) [140; 141].

Отчетность по требованиям стандартов необходимо публиковать одновременно с финансовой отчетностью по одному отчетному периоду и периметру. Стандарты имеют одинаковую структуру, состоящую из четырех блоков: корпоративное управление, стратегия, управление рисками, ключевые показатели. Организация должна описать взаимосвязи между различными частями информации

в своем отчете [140]. Также должна быть выстроена связь информации о рисках и возможностях в отношении каждой из описанных частей [22]. Более детальная характеристика стандартов представлена в таблице Н.2.

Компании не требуется предоставлять количественную информацию о текущих или ожидаемых финансовых последствиях, если:

- эти последствия невозможно идентифицировать отдельно; или
- уровень неопределенности измерений, связанный с оценкой этих эффектов, настолько высок, что полученная в результате количественная информация была бы бесполезна; или
- у организации нет навыков, возможностей или ресурсов для предоставления такой информации [140].

Таким образом, применение данных стандартов позволит повысить прозрачность раскрываемой финансовой информации, связанной с устойчивостью экономического субъекта. В плане введение стандартов IFRS S3 (будет посвящен рискам и возможностям, связанным с экологическими аспектами) и IFRS S4 (раскрытие информации о рисках и возможностях, связанных с социальными аспектами) [153]. В перспективе Министерство финансов и деловое сообщество рассматривают возможность перехода на раскрытие финансовой информации, связанной с устойчивостью, на основе стандартов IFRS S1 и IFRS S2 и их признание в национальном поле [60].

В МСФО применяется «понятие – обязывающее событие, событие, которое создает юридическое или сложившейся практикой обязательство, в результате которого у предприятия отсутствует другой реалистичный и альтернативный вариант урегулирования этого обязательства. Например, несоблюдение требований в области охраны окружающей среды, охраны труда и промышленной безопасности, риски, связанные с последствиями аварий на рудоуправлениях, обязательства по восстановлению окружающей среды, включая расходы по выводу основных средств из эксплуатации, а также на рекультивацию земель» [22, с. 43]. МСФО (IAS) 37 требует раскрытия информации о характере оценочного или условного обязательства и указания неопределенностей в отношении суммы или сроков любого связанного с этим оттока экономических выгод [400].

«При рассмотрении МСФО (IFRS) 7 важно учитывать изменения, которые заключаются в наличии требований к нефинансовой информации. Любой климатический и другой нефинансовый риск должен быть оценен, признан и раскрыт. При этом на основании МСФО (IAS) 37 если соответствующий резерв или условное обязательство будет признано, информацию о рисках необходимо раскрывать» [22, с. 43-44].

Согласно МСФО «для измерения величины резерва под финансовые риски используется целый набор методов оценки: исходя из существующей на дату оценки задолженности, на основании профессионального суждения и исходя из опыта прошлых лет, по средневзвешенной по вероятностям, по наилучшей расчетной оценке, использование актуарных методов» [19, с. 135]. «В большинстве случаев сумма резерва зависит от предполагаемой величины потерь и вероятности наступления самого события. Так, необходимо использование статистических методов оценки, например «ожидаемое значение», а также аналитических методов и методов имитационного моделирования. При этом ряд методов предусматривают применение суждения, привлечение независимых экспертов» [19, с. 135]. Одним из эффективных инструментов оценки является сценарный анализ в условиях риска (вероятной определенности). «Наряду с количественными методами применяются и методы качественного анализа: SWOT-анализ, PEST-анализ, модель GETS, метод «Галстук-Бабочка», метод Делфи. Данные методы основаны на анализе сильных и слабых сторон деятельности экономического субъекта, внешней среды и влиянии макроэкономических факторов, выявлении наиболее существенных с точки зрения воздействия и величины потерь рисков. Как правило, способы качественного анализа претворяют их количественную оценку и измерение» [19, с. 135].

Наиболее полные и регулярно обновляемые данные о рисках формируются в отчете эмитента, однако согласно регуляторным требованиям риски достаточно описать [72]. В связи с этим количественные показатели в отношении измерения и оценки рисков фактически отсутствуют. В годовом /интегрированном отчете, а также отчете об устойчивом развитии, как правило, информация о рисках преимущественно раскрывается в табличной форме в виде описательного контента. Практики ведущих компаний предусматривают формирование тепловой карты или матрицы рисков, выступающей эффективным инструментом визуализации с

позиции лаконичной систематизации и наглядного обозначения наиболее опасных зон для определенных рисков. Вместе с тем отсутствует корреляция между уровнем риска, обозначенным в карте или матрице рисков годового отчета, и раскрытием количественной информации в финансовой отчетности. «Риски рассматриваются разрозненно друг от друга, в разных видах отчетов: годовом, интегрированном, финансовом, отчете об устойчивом развитии» [19, с. 135]. Понимание значимости данных процессов приводит профессиональное сообщество к поиску новых методологических и технологических решений. Для полноценного раскрытия информации о рисках в контексте среднесрочной и долгосрочной устойчивости и непрерывности деятельности назрел вопрос о расширенном раскрытии в финансовой отчетности вопросов устойчивости. Это позволит существенно повысить качество и ценность отчетной информации для заинтересованных сторон, обеспечивая полезность и прозрачность данных в принятии решений [427].

Формирование и раскрытие информации в разрезе ESG-факторов играет важнейшую роль в системе бухгалтерского учета с точки зрения развития финансовых аспектов устойчивого развития [418]. Данный подход реализуется в концепции «двойной существенности», базирующейся, с одной стороны, на расширении периметра раскрытия финансовых последствий от влияния различных нефинансовых факторов на устойчивость бизнеса, а с другой — на измерении внешних воздействий, оказываемых самим бизнесом на окружающую среду, общество и продвижение государственных интересов [379]. Первостепенной задачей является необходимость разработки единообразных требований к определению, типизации и классификации ESG- метрик, а также определение объектов финансового учета в целях создания полноценного учета устойчивого развития. В современных реалиях актуальным становится вопрос использования МСФО в контексте широкого взгляда бизнеса на создание устойчивой ценности и внедрения принципов интегрированного мышления [19].

Контент-анализ МСФО позволил выделить отдельные положения, которые прямо или косвенно регулируют процесс формирования и раскрытия информации в финансовой отчетности компаний в разрезе трех ключевых направлений:

- влияние ESG-факторов и ESG-рисков, которое рассматривается в таблицах У.1, У.2;

– отражение отдельных элементов концепции множественности капитала приведено в таблице У.3;

– раскрытие перспектив и прогнозных сценариев деятельности представлено в таблице У.4.

На основании результатов мониторинга «раскрытие информации по экологическим и социальным аспектам рассматриваются в ряде стандартов: МСФО (IAS) 18; МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»; МСФО (IAS) 2 «Запасы»; МСФО (IAS) 16 «Основные средства»; МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»; МСФО (IAS) 37; МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»; МСФО (IFRS) 7» [22, с. 42]; МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости» и ряд других. В части аспектов корпоративного управления следует использовать стандарты: МСФО (IAS) 18; МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами»; МСФО (IAS) 24 «Связанные стороны»; МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»; МСФО (IFRS) 8 «Отчетность по операционным сегментам» [22].

Таким образом, положения в части учета влияния ESG-рисков на показатели финансовой отчетности и устойчивости компании регламентированы в Стандартах в области устойчивости (IFRS S1, IFRS S2), раскрытия ESG-факторов и концепции множественности капитала - в отдельных МСФО» [500]. «В определенной степени информация по экологическим и социальным аспектам находит отражение в следующих национальных стандартах: ПБУ 1/2008; ФСБУ 5 «Запасы»; ФСБУ 6 «Основные средства»; ФСБУ 26 «Капитальные вложения»; ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы». Вместе с тем практика МСФО в настоящее время дает больше возможностей для представления подобной информации [19].

В рамках учета ESG-факторов важным аспектом является учет потенциальных возможностей, примеры отражения которых приведены в таблице У.5. В настоящее время в системе стандартов бухгалтерского учета подобная практика не регулируется. Аналогично можно охарактеризовать ситуацию по формированию и раскрытию информации в разрезе капиталов, что подтверждается приведенными данными в таблицах У.3 и У.6.

В развитии бухгалтерского учета существенно возрастает роль оценок прогностического характера. В связи с этим повышается ценность такой учетной категории как оценочные значения (бухгалтерские оценки), а также применение условных обязательств и активов. Использование оценочных значений позволяет отражать в отчетности перспективные факты хозяйственной деятельности, что позволяет расширить временные и содержательные границы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Методологические аспекты использования и развития данной категории в национальной системе бухгалтерского учета, проблемы и перспективы их применения достаточно подробно исследованы в работах В.С. Карташова, подготовленных под руководством или совместно с автором диссертации [153; 158; 408], а также собственных исследованиях [22; 203; 419]. Влияние ESG-факторов на финансовую отчетность возможно отразить с использованием условных обязательств и активов. Например, у компании могут отсутствовать существенные обязательства, связанные с прямым ущербом окружающей среды. Потенциальные обязательства, возникающие вследствие изменений законодательства в области охраны окружающей среды, не могут быть надежно оценены, но могут быть существенны. Группа не в состоянии предсказать сроки и масштаб таких изменений. В случае наступления изменений может потребоваться проведение модернизации технической базы для того, чтобы соответствовать более строгим нормам. Подобная ситуация является примером условного обязательства, признание которого в качестве объекта и принятие на баланс невозможно по ряду причин: отсутствия надежной оценки суммы выбытия ресурсов, сроков исполнения обязательств, отсутствие сторон, по отношению к котором данное обязательство возникло.

«В новом тысячелетии роль интеллектуального и цифрового капитала в обеспечении успешной деятельности компании стала определяющей. В эпоху, кардинально изменившую представления человечества о пространстве и времени, технологических возможностях, интеллектуальный и цифровой капитал выступают одним из ключевых ресурсов» [416, с. 15]. В связи с этим встает важнейший вопрос раскрытия информации о данных объектах в финансовой отчетности [416].

Интеллектуальный капитал представлен в виде НМА, регламентируется ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и (IAS) 38 «Нематериальные активы»

[108; 109]. НМА «имеют значительные отличия от материальных, что обусловлено, сложностью человеческого восприятия объектов, не имеющих материальной формы, и поэтому требующего определенного уровня абстракции, «бизнес-воображения». Нематериальный актив априори вызывает определенное недоверие в объективности его признания и оценки, что закономерно приводит к видению НМА как объекта высоко рискованного» [416, с. 16]. С точки зрения оценки для подобных объектов требуется «больше профессиональных умений, в том числе в силу их уникальности» [416, с. 16].

Сравнительный анализ по наиболее значимым аспектам НМА в части рисков, возникающих в учете, исследован в работах автора, проведенных совместно с О.В. Рожновой. Степень риска учета НМА возрастает по сравнению с аналогичными рисками в части материальных активов по ряду причин:

- стремительное развитие научно-технического прогресса приводит к сокращению цикла использования НМА в случае возникновения новых аналогов, полностью заменяющих «старые объекты» (продукты, операции, процессы). Подобная ситуация начинает приобретать повседневный характер [416];

- в силу уникального во многих аспектах характера НМА возникают определенные сложности, связанные как с признанием объекта, так и его оценкой, исходя из использования в будущем (ни один актив не может быть оценен в сумме большей, чем содержащийся в нем ресурс выгод). Высокий уровень субъективности такого восприятия создает сложность подтверждения уверенности в наличии и размере потенциала выгод, заключенных в НМА, а уникальность НМА только усугубляет степень субъективности прогноза выгод [416];

- новые технологии создают условия для появления инновационных видов НМА, например, к НМА могут в ряде случаев причислять криптоактивы, ИИ [416].

В современных исследованиях внимание ученых концентрируется на потенциальных НМА, примеры которых представлены в таблице 8.

«Зарубежные эксперты обращают внимание на то, что значительная часть потенциальных объектов НМА, например, таких как ИИ, создается внутри компаний и это осложняет его признание в учете в силу действующих правил» [416, с. 19]. ИИ рассматривают как комплекс устройств [221], программ (которые могут быть признаны НМА), больших данных (признание в качестве НМА) [264]. Если выгоды

генерируются нематериальным объектом и его материальная форма при этом не имеет существенного значения, а также есть уверенность в получении этих выгод (выше 50%), объект признается в учете как самостоятельная единица [416].

Неизбежность масштабирования внедрения технологии ИИ практически во все бизнес-процессы компании, признание реального экономического эффекта от его внедрения, формирование рынка позволит признать ИИ в качестве актива. Рассматривать ИИ как объект учета можно с двух сторон: как интеллектуальный капитал и как цифровой капитал. Подходы к оценке внутренне созданных инновационных НМА являются дискуссионными, отмечаются вопросы в части их измерения [416].

Таблица 8 – Современные виды потенциальных нематериальных активов

Потенциальные виды НМА	Оценка ценности НМА	Риски, связанные с НМА
ИИ	Замена ручного труда и рутинных операций, автономизация полного цикла, повышение качества, снижение ошибок, интеллектуализация деятельности, рост доходов, снижение операционных издержек, скорость решения задач, цифровой помощник	Быстрое устаревание применяемой модели, сложность оценки экономической эффективности внедрения, отсутствие рынка и регуляtorики
Синергия слияния и поглощения	Рост доходности компаний за счет снижения затрат в результате уменьшения дублирующих предложений при сделках слияния и поглощения	Движение к монополии
Корпоративная отчетность	Инструмент коммуникации компании, ноу-хау компании, ее «лицо»	Сложность оценки экономической эффективности, необходимость ежегодной проверки на обесценение

Источник: составлено автором по материалам [416].

Таким образом, финансовая отчетность как центральная часть информационной экосистемы бизнеса, должна быть гармонично интегрирована в систему корпоративной отчетности и связана с другими формами отчетности. К финансовой отчетности в фокусе корпоративной отчетности предъявляются повышенные требования в отношении расширения информационных и временных границ, усиления роли нефинансовой и управленческой информации, сопоставимости данных, раскрываемым в других формах отчетности, их

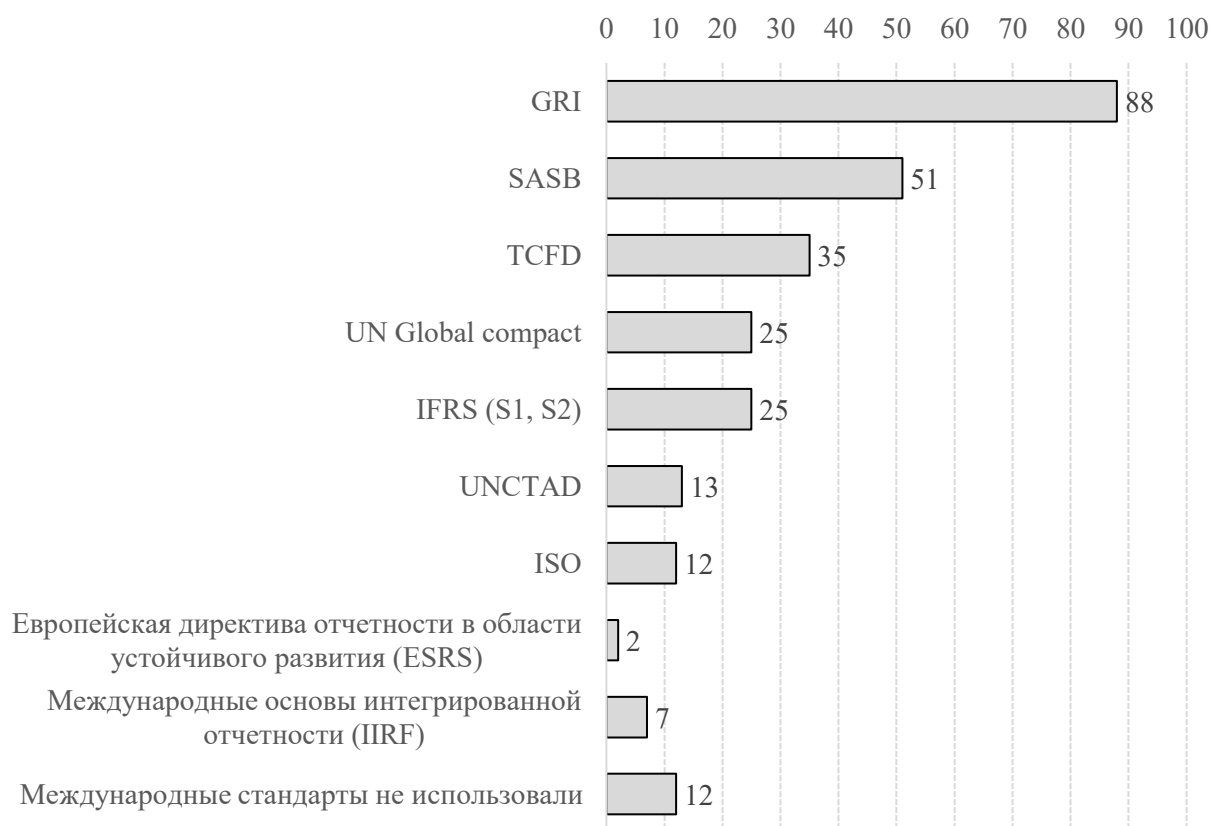
связанности между собой через объекты учета и универсальные типы связанности [416]. Становится очевидным, что действующая модель финансовой отчетности, состав и структура показателей, формат представления данных нуждаются в качественной трансформации с учетом диверсификации требований, предъявляемых к различным типам экономических субъектов. Назревшие изменения в финансовой отчетности превращают учет в сложный интеллектуальный инструмент моделирования экономической реальности компании, позволяющий объемно и прозрачно представить ситуацию для пользователей [418].

2.3 Обзор требований стандартов нефинансовой отчетности и модели учета устойчивого развития

Международные и российские компании, раскрывая информацию в формате нефинансовой отчетности в области устойчивого развития, в текущей практике используют ряд стандартов. Такой подход обусловлен спецификой национального регулирования, целевым характером подготовки и адресностью представления нефинансовой отчетности. Диверсификация выбора стандартов, применяемых при формировании отчетов ведущих российских компаний, представлена на рисунке 11.

Компании корпоративного сектора преимущественно используют стандарты GRI, признанные в мире как передовые стандарты составления публичной нефинансовой отчетности [418]. GRI применяют 79% из 500 участников ведущих компаний согласно исследованию Международной федерации бухгалтеров (IFAC) [181]. Инициатива GRI является одной из старейших и была основана в Бостоне в 1997 году после общественного протеста по поводу ущерба, нанесенного окружающей среде разливом нефти Exxon Valdez. Характеристика стандартов приведена в таблице Н.2. Организации, составляющие отчетность в соответствии с GRI, могут разместить свой отчет в международной информационной базе GRI, представляющей заинтересованным пользователям изучить нефинансовые показатели компании, сопоставить информацию и оценить степень ее прозрачности. Стандарты GRI ценны тем, что по сравнению с другими в большей степени интегрированы с раскрытием информации в рамках обозначенных 17 целей устойчивого развития и методологически проработаны [160]. Наряду со стандартами

GRI продолжают использоваться стандарты SASB и TCFD [415]. Их характеристика приведена в таблице Н.2.



Источник: составлено автором по материалам [162].

Рисунок 11 - Международные стандарты, на основании которых компании осуществили подготовку нефинансовой отчетности в 2025 году по итогам за 2024 год

Стандарты TCFD разработаны Целевой группой по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом. TCFD представляют основу для раскрытия информации о том, как Е-фактор влияет на организацию в разрезе четырех тематических областей:

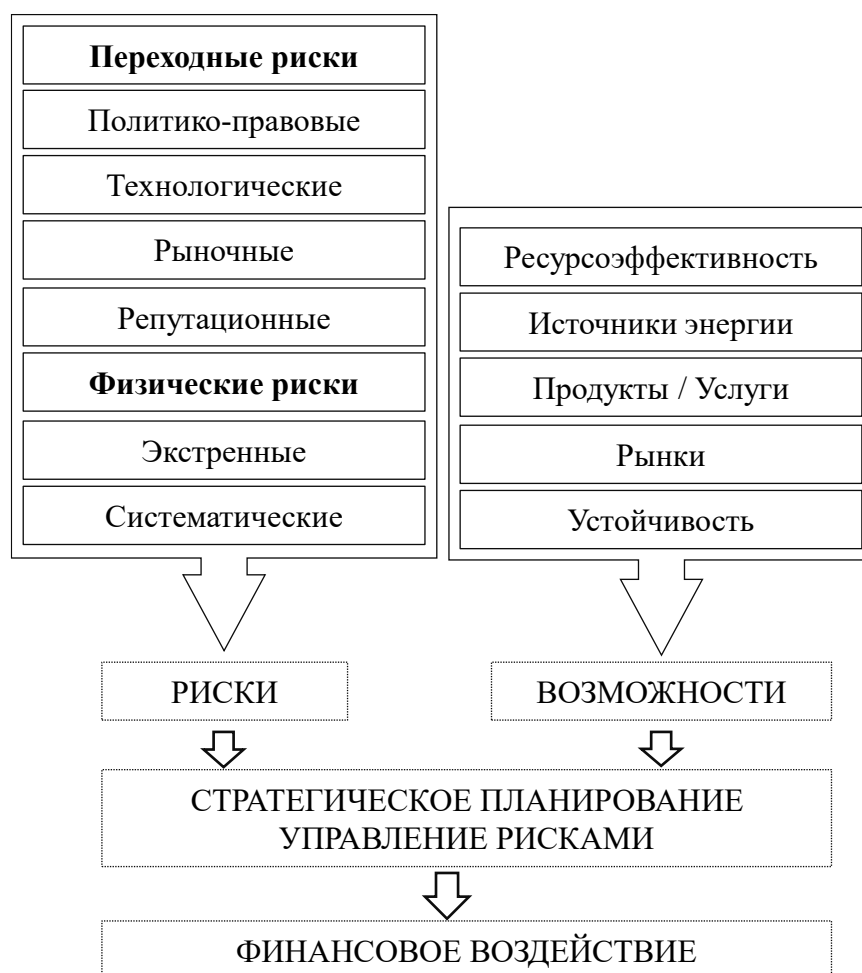
«1) управление - в отношении рисков и возможностей, связанных с климатом (роль совета директоров, топ-менеджмента);

2) стратегия - фактическое и потенциальное воздействие рисков и возможностей, связанных с климатом, на бизнес, стратегию и финансовое планирование организации (описание климатических рисков и возможностей; влияние климатических рисков и возможностей на бизнес, стратегию и финансовое планирование компании; сценарный анализ устойчивости стратегии);

3) управление рисками - процессы, используемые организацией для выявления, оценки и управления рисками, связанными с климатом (описание процессов идентификации и оценки климатических рисков; описание процессов управления);

4) метрики и целевые показатели, используемые для оценки и управления соответствующими рисками и возможностями, связанными с климатом» [22, с. 38].

В стандартах показана взаимосвязь климатических рисков, отраженных в отчете об устойчивом развитии, и показателей финансовой отчетности. Примеры приведены на рисунке 12 и в таблице Ф.1.



Источник: составлено автором по материалам [144].

Рисунок 12 - Международные стандарты TCFD

«Отдельное внимание уделяется необходимости проведения сценарного анализа при оценке рисков и построении стратегии в отношении потенциального

изменения климата. При этом, предполагается, что сценарный анализ должен быть научно-обоснованным. Организация должна раскрывать информацию в том числе перспективно (прежде всего – в рамках стратегии) с разделением горизонта прогнозирования на краткосрочный, среднесрочный и долгосрочных. В отношении показателей ключевой акцент делается на раскрытии информации о выбросах парниковых газов в разрезе Scope 1, Scope 2 и Scope 3» [415, с. 34].

Предлагаемая мировому сообществу система стандартов финансовой и нефинансовой отчетности имеет ряд выраженных преимуществ: упорядоченность требований позволяет решить проблему сложности (перегруженности) и сопоставимости отчетности, соответствующей разным системам стандартов; уход от «раскрытия бизнесом нефинансовой информации в более выгодном свете при отсутствии требования о заверении. По причине отсутствия единых обязательных стандартов нефинансовой отчетности сегодня компании имеют возможность выбора именно тех, которые позволяют раскрывать более выигрышные аспекты деятельности. И это вносит определенный субъективизм в оценке реальности ситуации» [428, с. 95].

Полноправными участниками процесса за устойчивое развитие выступают ведущие мировые биржи. Они создали глобальную инициативу «Биржи за устойчивое развитие» (далее - SSE). Так, 60% мировых фондовых бирж из состава участников-партнеров SSE с количеством зарегистрированных компаний 49 958 единиц и капитализацией в сумме 118 775 718,61 млн долларов США имеют собственные руководства по ESG- отчетности, а у 31% бирж SSE с количеством зарегистрированных компаний 24 703 единиц и капитализацией в сумме 31 489 866,730 млн долларов США представление ESG-отчетности требуется правилами листинга [255].

П р и м е ч а н и е – Инициатива SSE основана в 2009 году Генеральным секретарем ООН - Пан Ги Муну и является партнерской программой Конференции ООН по торговле и развитию UNCTAD, сети Глобального договора ООН, Финансовой инициативы Программы ООН по окружающей среде и Ассоциации ответственного инвестирования [22].

Требования, которые биржи предъявляют к публичным компаниям - эмитентам, отличаются от требований регулятора. В первую очередь, эмитенты должны предоставлять дивидендную политику, а также информацию за 5 последних лет или за каждый отчетный год историю дивидендных выплат по акциям. Для

эффективного взаимодействия компании-эмитента с инвесторами, она должна предоставлять актуальную контактную информацию [22].

В рамках инициативы SSE, наряду с нормативными положениями, биржи вводят собственные требования или рекомендации по раскрытию нефинансовой информации эмитентами:

- требования к компаниям для присвоения их ценным бумагам определенного уровня листинга;
- рекомендации по раскрытию информации;
- создание обособленных фондовых индексов, построенных на основе учета ESG-факторов;
- создание отдельных механизмов финансирования устойчивого развития и иные механизмы [22].

Обзор мировых биржевых требований разных стран по раскрытию информации в области устойчивого развития проведен автором в исследованиях по проблемам ESG-раскрытия [160]. Негласным регулятором выступают ведущие рейтинговые агентства мира (MSCI, Bloomberg, Thomson Reuters, RAEX-Europe), определяя ESG-рейтинги и индексы [396].

Россия стремится в стратегическом развитии обеспечить достижение целей устойчивого развития, в частности, посредством реализации стратегии по энергопереходу [64]. В данной стратегии прямо обозначена необходимость развития нефинансовой отчетности.

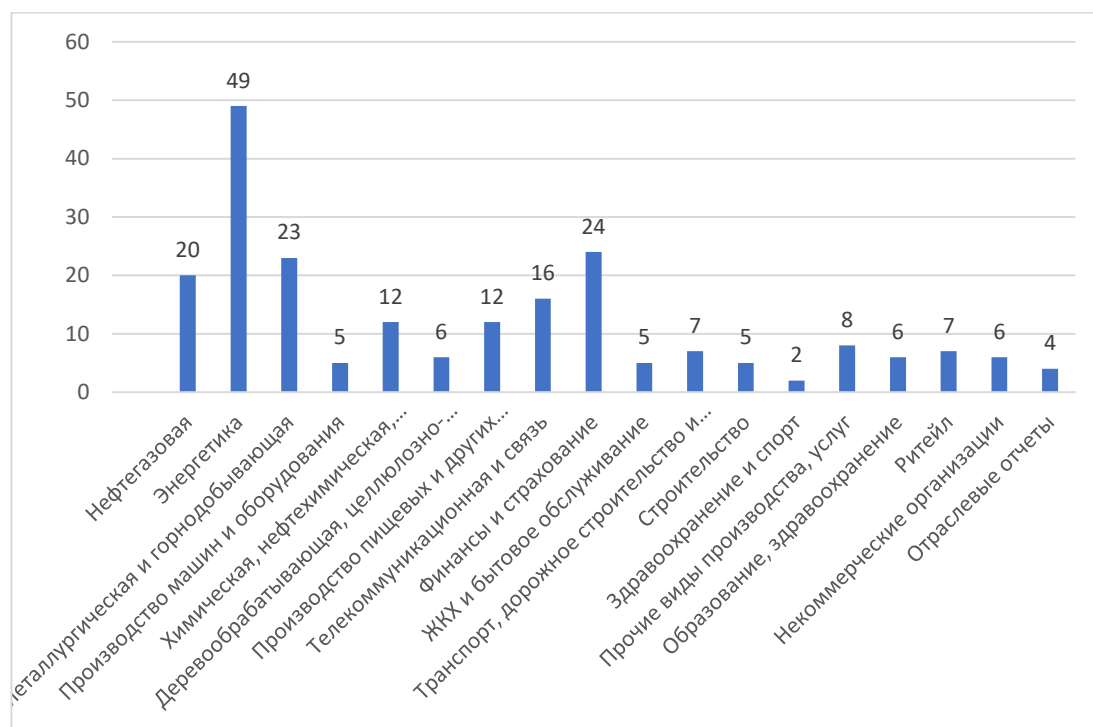
Отчетность об устойчивом развитии для организаций государственного и корпоративного сектора в настоящее время носит добровольный характер, за исключением ПАО, в отношении которых Банком России запланировано введение обязательного набора показателей [96]. В части регулирования вопросов раскрытия информации об устойчивом развитии в отечественной практике следует руководствоваться посредством законодательных актов в рамках общего регулирования вопросов устойчивости, в части специализированных документов – нормами специальных стандартов и концепций, методическими рекомендациями, информационными письмами, приведенными в таблицах X.1 и X.2, а также нормами международных стандартов [389].

Первостепенная роль в развитии нефинансовой отчетности в Российской Федерации отведена государству посредством мягкого регулирования и постепенного введения требований. В качестве ключевых регуляторов выступают Министерство экономического развития Российской Федерации и Банк России как регулятор финансового рынка. В настоящее время действуют рекомендации Банка России [79], Методические рекомендации по подготовке отчетности об устойчивом развитии [71] и вступил в силу Стандарт Общественного капитала бизнеса [103]. Мосбиржа устанавливает требования по раскрытию нефинансовой информации для эмитентов, акции которых включены в первый или второй уровень листинга [184].

Важную роль в российском регулировании играют деловые объединения – ESG-альянс и Российский союз промышленников и предпринимателей, а также национальные рейтинговые агентства (АКРА, Эксперт-РА, НКР, Национальное рейтинговое агентство).

Национальный ESG Альянс взял на себя миссию по развитию ESG-повестки и вопросов устойчивого развития. В 2025 году им выпущена Методика 2:0 оценки вклада бизнеса в достижение национальных целей развития Российской Федерации, основанная на актуальном перечне мероприятий Единого плана по достижению национальных целей развития и учитывающая актуальные требования российских и международных стандартов раскрытия [423].

РСПП сыграл важную роль в становлении практики раскрытия нефинансовой информации. Он проводит исследования, обзоры практик, выпускает методические рекомендации, разработал для Мосбиржи специальные индексы по устойчивому развитию, а также предоставляет услуги по общественному заверению нефинансовой отчетности. Согласно данным РСПП, начиная с 2000 г. намечена тенденция поступательного развития нефинансовой отчетности. В Национальном регистре нефинансовых отчетов РСПП представлено более 1800 отчетов 300 экономических субъектов Российской Федерации [196]. Подавляющая часть компаний-лидеров по раскрытию информации в области устойчивого развития (53% субъектов), как показано на рисунке 13, функционирует в энергетической, нефтегазовой, металлургической и горнодобывающей отраслях, а также финансах и страховании [196].



Источник: составлено автором по материалам [196].

Рисунок 13 - Распределение компаний, публикующих нефинансовую отчетность, по отраслям экономики России

Важнейшим шагом в направлении реализации отечественной инициативы по созданию единой национальной структуры публичной нефинансовой отчетности стало принятие в декабре 2025 года Стандарта общественного капитала бизнеса в рамках реализации Стратегии социально-экономического развития Российской Федерации с низким уровнем выбросов парниковых газов до 2050 года. Разработка данного документа тесно связана с выполнением ряда поручений Президента Российской Федерации В.В. Путина, направленных на проактивное вовлечение отечественного бизнеса в достижение национальных целей развития России и реализацию национальных проектов [52]. Данный стандарт учитывает вклад отечественных компаний в долгосрочное общественное благосостояние Российской Федерации. Документ содержит четыре варианта положений в зависимости от размера компании и уровня отчетности. Весь массив организаций делится на крупный бизнес и субъекты МСП. Для каждой из групп разработан полный и базовый перечень показателей отчетности, по четырем типам показателей: экологические, социальные, управленческие и экономические [389]. В 2026 году

планируется ввести новое Положение Банка России «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг», в котором определен набор из показателей по устойчивому развитию, обязательных для раскрытия ПАО и АО в отчете эмитента [96].

Анализ существенных тем и показателей Стандарта общественного капитала бизнеса, а также набора индикаторов по устойчивому развитию Банка России, говорит о том, что не решен вопрос в части трехмерного представления предлагаемых базовых показателей с разделением на количественные, качественные и финансовые, а также рисков устойчивости с целью их последующей синхронизации, гармонизации и связанности в информационной экосистеме корпоративной отчетности. Не менее важным наряду с применением универсальных тем и индикаторов является введение индивидуальных тем, обусловленное спецификой конкретного субъекта (компания является естественной монополией, экосистемой, уникальна в своем сегменте, ее деятельность сильно уязвима от внешних и внутренних факторов и др.) и значимостью приоритизации интересов ключевых заинтересованных сторон [389]. Реализация данной инициативы позволит осуществить координацию деятельности бизнеса в сфере устойчивого развития согласно приоритетам развития государства [103].

Использование предложенных регуляторами инструментов ESG-раскрытия не позволяет полноценно реализовать принципы концепции «двойной существенности». Возникает смещение понятий, таких как «устойчивость» и «устойчивое развитие». В международной практике данные аспекты разделены с позиции стандартов: IFRS S1, IFRS S2 и TCFD направлены на вопросы устойчивости компании от воздействия внешних факторов, стандарты GRI освещают аспекты устойчивого развития – воздействия компании на среду.

Процесс стандартизации раскрытия ESG-информации и составления отчетности в области устойчивого развития применительно к компаниям государственного сектора находится на начальном этапе [160]. В то же время, цели деятельности организаций государственного сектора неразрывно связаны с общественными интересами, в рамках которых важно раскрывать информацию о своем воздействии на окружающую среду, социальном благополучии, безопасности и вкладе в экономику страны и региона. В некоторых организациях

государственного сектора нефинансовая отчетность составляется на добровольной основе, отсутствие общих требований к данному виду отчетности, а также проблемы доступности и качества данных являются существенными препятствиями для широкого внедрения отчетности в области устойчивого развития, а сами раскрываемые сведения носят фрагментарный и несистемный характер [22].

В целях раскрытия ESG-информации организациями государственного сектора возможно использование существующей нормативной правовой базы, осуществляемое по двум трекам:

- 1) применение международных регламентов в области устойчивого развития публичного сектора;
- 2) использование Стандарта общественного капитала бизнеса [20; 22].

Международный совет по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе (IPSASB) на протяжении трех лет ведет активную работу по разработке стандартов отчетности об устойчивом развитии для государственного сектора. Ключевыми компонентами руководства по отчетности в области устойчивого развития являются: раскрытие информации, связанной с изменением климата (в разрезе раскрытия информации о текущей деятельности субъекта и информации об его обязанностях по программам государственной политики, связанным с изменением климата); общие подходы к раскрытию информации в области устойчивого развития; раскрытие информации в области использования природных ресурсов [400; 418].

Согласно руководящим принципам Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises) (далее - OECD) по корпоративному управлению государственных предприятий необходимо соблюдать высокие стандарты прозрачности и подчиняться тем же стандартам бухгалтерского учета, раскрытия информации, соответствия требованиям и аудита, что и компании, зарегистрированные на бирже. Государственные предприятия должны предоставлять существенную финансовую и нефинансовую информацию в соответствии с международно-признанными стандартами раскрытия корпоративной информации, включая области, представляющие значительный интерес для государства как собственника и широкой общественности [22].

Анализируя основные положения международных и отечественных

документов в области отдельных элементов нефинансовой отчетности, в таблице X.3 выделены зоны регулирования в части рисков, возможностей, ESG-факторов и капиталов. При формировании информации о факторах устойчивого развития и ESG-рисках (в условиях перекрестного пересечения отдельных индикаторов и метрик в разных формах отчетности) нет должной связанности и гармонизации показателей в системе корпоративной отчетности.

Сопоставление общепринятых подходов в части формирования и раскрытия показателей нефинансовой отчетности в международной и отечественной регуляторной и деловой практике говорит о том, что представление информации об устойчивом развитии носит констатирующий характер, представляет «витрину данных» в отношении зафиксированных значений, без отражения полученных эффектов воздействия, оценки его фактического и потенциального последствия, создаваемых ценностей [419].

Ключевая роль учета и раскрытия показателей в нефинансовой отчетности для разных групп пользователей, прежде всего, для самого бизнеса, заключается не только в том, сколько компания затратила ресурсов, а в ответе на вопрос – какие эффекты она получает (с позиции бизнес-интересов) и какие ценности создает (с позиции интересов государства и общества) в денежном измерении. Для коммерческих корпораций реализация повестки устойчивого развития – это баланс интересов, а не благотворительная деятельность. Интерес бизнеса постепенно трансформируется от простого агрегирования отдельных нефинансовых показателей к оценке воздействий и постановке на учет в виде созданных ценностей и обязательств.

Проблема квантификации нефинансовых данных и их гармонизации с показателями финансовой отчетности активно рассматривается различными разработчиками стандартов отчетности на мировом уровне, обсуждается учеными, профессиональными и деловыми сообществами. В международной бизнес-практике проходят тестирование ряд экспериментальных аналитических моделей и учетных инструментов по оценке устойчивого развития:

- 1) Модель учета полной стоимости (Full-cost Accounting, FCA).
- 2) Модель оценки устойчивости (Sustainability assessment model).
- 3) Модель оценки и учета воздействия (Impact Accounting).

4) Модель «устойчивого учета» - системы бухгалтерского учета, основанные на ценностно-ориентированном подходе и учете воздействий [379].

Модель учета полной стоимости (далее – FCA) представляет собой экономическую модель оценки внешних эффектов от воздействия компании на окружающую среду и общество. Согласно методологии, компания рассчитывает в денежной оценке «внешние эффекты», представляющие собой отрицательное и положительное воздействие на окружающую среду и общество (прямое или косвенное), аккумулируя все затраты, связанные с данным воздействием, и полученные экономические выгоды. Информация о внешних эффектах предоставляется для улучшения понимания полного воздействия конкретного проекта/ деятельности компании. Результаты принимаются во внимание в целях управленческого учета для получения значения «устойчивой прибыли», которая получается, как разность между показателем «прибыли» и «суммой затрат, связанной с отрицательным воздействием компании [379].

В основе метода положен четырехэтапный подход к полному учету затрат в рамках жизненного цикла в разрезе отдельного объекта / проекта / вида деятельности [478]. На первом и втором этапах осуществляется идентификация объекта, определяется единица расчета и отслеживается оказываемое воздействие на устойчивое развитие. Третий и четвертый шаги заключаются в количественном и монетарном измерении воздействия (монетизации последствий). В качестве эффектов отрицательного воздействия на окружающую среду принимаются выбросы CO₂, загрязнения воздуха, воды, почвы, нарушения биоразнообразия, использование природных ресурсов, положительного воздействию – восстановление экосистем; социальные эффекты – влияние на здоровье людей, нарушение условий труда, усиления социального неравенства, с одной стороны, создание рабочих мест, развитие человеческого капитала и участие в социальных проектах – с другой [379].

Английскими [215; 470-472; 490], французскими [489] и австралийскими [502] исследователями за последние 20 лет были всесторонне изучены возможности применения данного подхода в зависимости от вариативности выбранных показателей и полноты учета негативных внешних эффектов. Специалисты, осуществляющие разработки в данной области, были убеждены в том, что по сравнению с качественными или количественными показателями именно

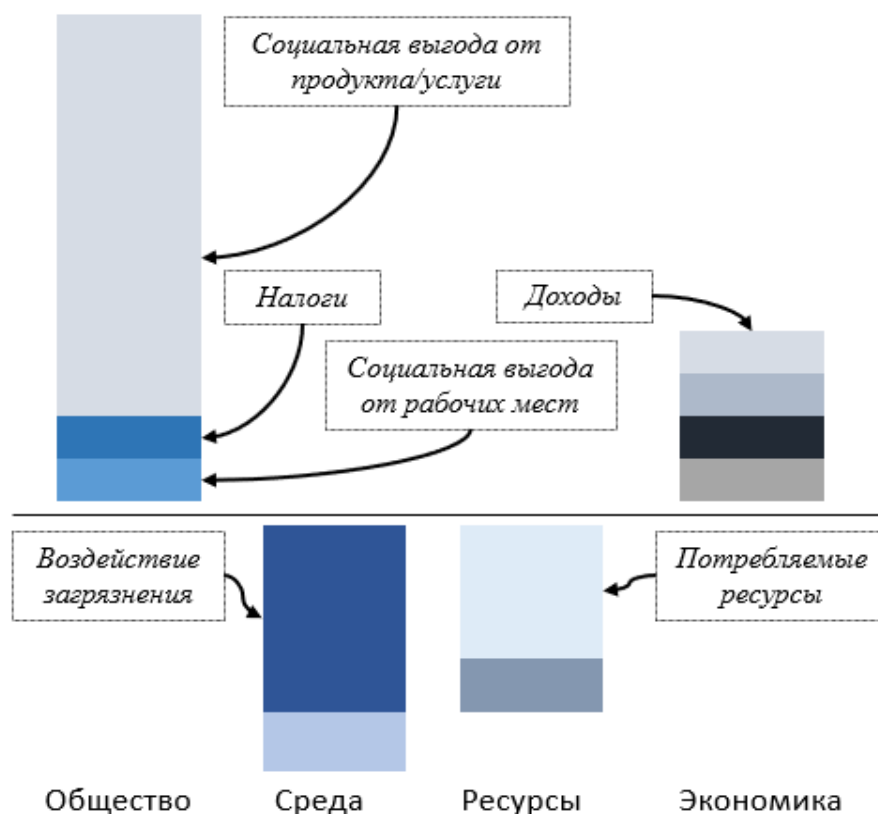
монетизация воздействия и ее влияние на стоимость компании представляется наиболее перспективным способом разработки систем учета устойчивого развития. По итогам исследований ряд ученых выразили единодушное мнение о том, что ввиду большого количества предположений и экспертных оценок следует проявлять осмотрительность при монетизации нефинансовых факторов [481; 482; 487].

Данная модель стала популярной в 2000-х годах и начала внедряться в практику ряда компаний (канадская государственная электроэнергетическая компания Ontario Hydro (1996 г.), IT-компания BSO / Origin (1990-1995 гг.) французская транснациональная корпорация Kering (2011 г.), датская фармацевтическая компания Novo Nordisk (2014 г.), датско-шведская компания, производитель молочных продуктов Arla Foods, Vodaphone Group и транснациональная компания по производству техники Philips (2017 г.)). В настоящее время применяется в государственном секторе и в энергетике. Данная модель является базовым элементом к последующему переходу на модель Impact Accounting и учету устойчивого развития.

Модель оценки устойчивости (далее - SAM) заключается в измерении воздействий. Для этих целей воздействия сгруппированы по четырем типам: экономическое, использование ресурсов, воздействие на окружающую среду, социальное воздействие (ценность для общества). Модель SAM не предусматривает вычисление общей суммы, полученной на основе значений, рассчитанных для каждого измерения. Полученные результаты отражаются в нефинансовых отчетах в формате качественных и количественных показателей, визуализированных в виде графиков и диаграмм [379], как показано на рисунке 14.

Модель оценки устойчивости была опубликована в работах Бакстера и Беббингтона [467; 468] по итогам трехлетнего эксперимента. Последующие разработки включали изучение ряда ситуаций принятия решений в организациях корпоративного и государственного сектора [469]. Данная модель была взята на вооружение международными аудиторскими компаниями. В частности, KPMG, EY, PwC использовали ее для создания собственных методик. Например, PwC разработала инструмент измерения общего воздействия и управления (TIMM), который призван помочь компаниям оценить их социальное, экологическое, налоговое и экономическое воздействие. Идеология компании говорит о том, что

определение истинной ценности или цены воздействия деловой активности экономического субъекта так же важно, как и расчет потенциальных источников дохода или прибыли. В совокупности они дают представление об общем влиянии деловой активности, операции или стратегии [379].



Источник: составлено автором.
Рисунок 14 - Модель оценки устойчивости

Модель оценки устойчивости используется для раскрытия эффекта воздействия в отчетной практике крупнейших мировых компаний, таких как BASF Societas Europaea (немецкий химический концерн), ABN AMRO (один из крупнейших банков в Нидерландах), VOLVO (крупнейший концерн по производству автомобилей), TUI (немецкая туристическая компания), DSM (многонациональная химическая корпорация), SSE (британская энергетическая компания), Novartis (транснациональная фармацевтическая компания) и целого ряда других [379].

Модель оценки и учета воздействия (Impact Accounting) – это следующий шаг от измерения и монетизации полученных эффектов к оценке влияния воздействий

на капиталы и последствий воздействий в сумме их восстановления. Данная модель разрабатывалась совместно Альянсом по балансировке стоимости (VBA) и Capitals Coalition поэтапно на протяжении ряда лет [220; 232; 246]. В ее основе заложены четкие причинно-следственные связи и оценивается уровень воздействия на каждый конкретный вид капитала (финансовый, природный, человеческий и социальный) и величина его восстановления. Данный метод является предварительным шагом в реализации моделей «устойчивого учета» [379].

Целый ряд авторитетных объединений ведет подобную работу (Проект управления воздействием (IMP), Глобальная сеть управления социальной ценностью и воздействием (SVI) и другие) [214; 252].

Модель «устойчивого учета» — это модель, в которой предпринимается попытка интегрировать монетизированный нефинансовый капитал в систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности через учет капиталов, оценку и признание последствий воздействий на них, а также оценки значимости воздействий. Примерами учета являются Модель CARE (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement); модель счетов с взвешенным воздействием (Impact-Weighted Accounts Framework); модель интегрированной системы учета [379].

В основе модели CARE, разработанной во Франции, лежит формирование учетной информации, связанной с изменением финансового, природного и человеческого капитала под влиянием воздействий компании на окружающую среду и общество и необходимостью его восстановления. Согласно принципам, заложенным в данную модель, у компании есть «обязательства по поддержанию капитала», который при этом ее собственностью может не являться. Под экологическим капиталом понимаются экосистемы, климат и ресурсы, под человеческим капиталом — труд, здоровье и социальные условия. Объектом учета выступает оценочное обязательство, возникающее у компании в случае необходимости восстановления капитала до его «нормального» состояния. «Нормативы» по капиталу определяет сама организация, в отдельных случаях — законодательство или сложившаяся практика. Данная модель рекомендуется ее разработчиками для компаний государственного сектора как ответственного бизнеса перед окружающей средой и обществом.

Схожий подход был рассмотрен в работах Беббингтон и Грей в развитии учета устойчивого развития на основе модели FCA. Суть заключалась в введении «многокомпонентного учета» и «счетов устойчивости». Данные счета предназначены для учета затрат, которые понесла бы компания в результате ответственного ведения бизнеса (расчет устойчивых затрат) [379].

Модель счетов со взвешенным воздействием, разработанная группой исследователей из Гарвардской школы бизнеса совместно с глобальной организацией по устойчивым инвестициям Global Steering Group и IMP в рамках международного проекта «Инициатива по учету с взвешенным воздействием (далее - WIA)», позволяет измерить социальное и экологическое воздействие и перевести его в денежный эквивалент с последующим отражением в учете. Главная идея данной модели заключается в том, что не все воздействия равнозначны, следовательно необходимо принимать во внимание как факт воздействия и его объем, так и «вес». «Взвешивание эффектов воздействия» осуществляется по ряду параметров (значимость воздействия (вреда), вероятность наступления эффекта, зависимость события от организации, воздействие на уязвимые группы), каждому из которых присваиваются веса. Положительные эффекты включают – восстановление экосистемы, прирост человеческого капитала, развитие инфраструктуры; отрицательно воздействие – деградация и загрязнение окружающей среды, риски для здоровья человека и другие. Таким образом, воздействие, рассчитанное в абсолютном выражении и с учетом «веса воздействия», имеет разные значения. В модели используется принцип определения причинно-следственных связей, позволяющих «отделить» воздействие от деятельности и полученного результата, «взвесить» его, оценить и отразить в учете.

Счета, взвешенные с учетом воздействия, представляют собой счета финансового учета, а также статьи в отчете о прибылях и убытках или балансе, которые добавляются путем отражения положительного и отрицательного воздействия компании на сотрудников, клиентов, окружающую среду и общество. В рамках данного метода есть ряд «чувствительных зон», связанных с определением «весов», что требует применения оценочных суждений и может стать предметом манипуляций.

Английский исследователь Джереми Николлс предпринял попытку

сформулировать принципы по созданию «интегрированной модели учета», объединив три системы учета - финансовый, экологический и социальный [497]. Ключевое предложение заключается во включении социальных и экологических показателей в качестве экологических и социальных активов и обязательств в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Данная модель является дискуссионной и дальнейшего развития пока не получила.

В рамках настоящего исследования проведен сравнительный анализ основных параметров стандартов (рамки) по учету устойчивого развития GRI, IFRS, IFRS S1, IFRS S2, FCA, Impact Accounting и CARE, а также протестирован на примере ряд аналитических моделей и учетных инструментов по оценке воздействия для моделей FCA, Impact Accounting, CARE и WIA. Результаты представлены в таблицах Ц.1. и Ц.2.

Таким образом, вопросы стандартизации подходов в отношении количества, степени детализации, отраслевой специфики нефинансовых показателей, их гармонизации с показателями финансовой и статистической отчетности являются дискуссионными и не нашли комплексного решения. Это препятствует реализации принципа связанности и применения интегрированного мышления. Возникает проблема выстраивания системы внутреннего кросс-функционального взаимодействия различных структур в части сбора финансовых и нефинансовых индикаторов (ESG-метрик), их первичного учета и документального подтверждения [19].

2.4 Регулирование и способы обеспечения достоверности информации в системе корпоративной отчетности

Контент-анализ положений нормативно-правовых актов в части обеспечения достоверности данных отчетности экономического субъекта позволил определить способы и субъекты контроля в Российской Федерации. Результаты представлены в таблице 9. Характеристика каждой из перечисленных форм приведена в таблице Ш.1.

Таблица 9 – Способы и субъекты контроля в целях обеспечения достоверности данных отчетности экономического субъекта

Код	Способы контроля обеспечения достоверности отчетности	Субъекты контроля
1000	Внутренние способы обеспечения качества процесса формирования, раскрытия и представления отчетности	
1001	Внутренний контроль учетных и отчетных данных	Службы внутреннего контроля
1002	Внутренний аудит достоверности отчетности	Службы внутреннего аудита
2000	Внешние способы обеспечения достоверности отчетности	
2100	Заверение отчетности или ее части по инициативе самой организации	
2110	Профессиональное подтверждение достоверности публичной отчетности	Профессиональные верификаторы
2111	Аудит достоверности отчетности или ее части с выражением разумной уверенности	Специализированные аудиторские организации
2112	Подтверждение достоверности отчетности или ее части с выражением ограниченной уверенности	Специализированные аудиторские организации Иные (отличные от аудиторских организаций) профессиональные верификаторы
2120	Общественное заверение нефинансовой отчетности / части нефинансовой отчетности	Общественные верификаторы
2121	Подтверждение достоверности нефинансовой отчетности / части нефинансовой части с выражением не ниже ограниченной уверенности	Специализированный орган делового союза, ассоциации
2122	Заверение нефинансовой отчетности / нефинансовой части публичной отчетности без выражения уверенности	Специализированный орган делового союза, ассоциации (Общественная Палата, РСПН, эксперты научного сообщества)
2200	Внешняя оценка отчетности или ее части по инициативе или на основании информации третьей стороны	
2210	Оценка показателей отчетности или ее части в процессе составления индексов, рейтингов, рэнкингов	Рейтинговые агентства
2220	Оценка показателей отчетности или ее части в процессе проведения конкурсов, выдачи премий и грандов	Организаторы конкурсов, премий, грандов
2230	Внешняя оценка на основе или с использованием информации третьих лиц	«Сервисы третьих лиц»
2240	Государственный аудит и контроль	Счетная палата, Федеральное Казначейство
2250	Надзор	Банк России
2260	Скоринг	Государственные органы
2270	Налоговый мониторинг	Органы ФНС

Источник: составлено автором по материалам [22; 58; 376; 382].

Согласно требованиям действующего законодательства предусмотрено обязательное осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни и проведение аудита консолидированной финансовой

отчетности для всех экономических субъектов, а также аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности для отдельных типов субъектов с выражением разумной уверенности [93].

П р и м е ч а н и е - ООО обязаны в 2025 г. провести аудит отчетности за 2024 г. в двух случаях: либо налоговые доходы за 2023 г. больше 800 млн руб., либо сумма активов на 31 декабря 2023 г. больше 400 млн руб. Публичные АО проходят обязательный аудит ежегодно независимо от величины выручки и активов, непубличные - в случаях, предусмотренных законом. Для застройщиков и некоторых других организаций обязательный аудит предусмотрен специальными законодательными актами.

Российская нормативно - правовая база аудита финансовой отчетности основывается на нормах Федерального Закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и положениях Международных стандартов аудита (International Standards on Auditing — ISA 0100-0899) (далее – МСА). В целях проведения аудита финансовой отчетности за прошедший период применяются стандарты МСА 200-800, а также Международные стандарты обзорных проверок (далее – МСОП); за период, отличный от прошедшего (например, прогнозный) – Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (далее -МСЗОУ). Данная система стандартов соответствует современному уровню развития экономических и гражданско-правовых отношений [60]. Субъектом контроля достоверности финансовой отчетности выступает аудитор.

В отношении верификации и подтверждения информации в нефинансовой отчетности отдельные нормы содержатся в следующих регламентах:

1) Концепция развития публичной нефинансовой отчетности содержит структурированную систему инструментов контроля и оценки качества нефинансовой отчетности.

2) Федеральный закон от 02.07.2021 № 296-ФЗ «Об ограничении выбросов парниковых газов» определяет необходимость верификации (заверения) отчета о реализации климатического проекта для выпуска в обращение углеродных единиц [39].

3) Рекомендации Минэкономразвития России «Об утверждении методических рекомендаций по подготовке отчетности об устойчивом развитии» [71], Постановление Правительства Российской Федерации от 30.12.2025 № 2230 «О стандарте общественного капитала бизнеса» [103], Рекомендации Банка России по раскрытию ПАО нефинансовой информации [79] и

по реализации политики ответственного инвестирования [76], Информационное сообщение Минфина России от 24.02.2026 № ИС-аудит-87 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии» содержат рекомендации о проведении независимой внешней оценки в форме профессионального подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности с выражением мнения, а также общественного заверения [385].

Правовая база в части подтверждения достоверности нефинансовой отчетности, а также комплексной (годовой) отчетности, находятся на начальном этапе. Обзор положений стандартов, действующих в российском правовом поле, показал, что процесс подтверждения (заверения) нефинансовой информации, сформированной в виде самостоятельного отчета или в составе годового отчета, прямо или косвенно регулируется отдельными стандартами аудиторской деятельности, стандартами в области устойчивого развития и системы менеджмента качества [377], перечень которых приведен в таблице III.2.

В качестве методологической базы для проведения независимой проверки нефинансовой отчетности может использоваться ряд специализированных стандартов, прямо регламентирующих процесс подтверждения всего объема нефинансовой отчетности или ее части: МСЗОУ 3000, МСЗОУ 3410, AA1000AS, ISSA 5000 и ИСО 14064-3-2021. В таблице 10 приведены характеристики основных компонентов по каждому из перечисленных стандартов.

Таблица 10 – Характеристика стандартов, регламентирующих процесс заверения нефинансовой информации / нефинансовой отчетности

Компоненты	МСЗОУ 3000	МСЗОУ 3410	AA1000AS v3	ИСО 14064-3- 2021	ISSA 5000
1	2	3	4	5	6
Верифицируемая информация	Любая информация кроме финансовой отчетности	Отчет о выбросах парниковых газов	Отчетность об устойчивом развитии	Заявление в отношении парниковых газов	Отчетность об устойчивом развитии
Вид документа	Заключение	Заключение	Заявление о заверении	Отчет по верификации/заключение о валидации	Заключение
Верификатор	Практикующий специалист	Практикующий специалист	Специалист по заверению	Эксперт по верификации	Практикующий специалист

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4	5	6
Виды предоставляемой уверенности	Ограниченная или разумная	Ограниченная или разумная	Умеренная и/или высокая	Ограниченная или разумная	Ограниченная или разумная
Диапазон уверенности	От значимой до высокой	От значимой до высокой	От минимальной до высокой	От минимальной до высокой	От значимой до высокой

Источник: составлено автором по материалам [377].

Стандартом, определяющим общие принципы подтверждения любой информации о деятельности организации, является МСЗОУ 3000. Он предоставляет практикующему специалисту при выражении в письменном заключении своего мнения о степени достоверности любого предмета задания (в том числе, нефинансовой информации) право выбора принимаемой на себя ответственности в виде разумной либо ограниченной уверенности [149, п. 10].

Каких-либо количественных измерителей для уровней «значимая уверенность», «ограниченная уверенность» и «разумная уверенность» стандарты аудиторской деятельности не содержат. МСЗОУ 3000 приводит рекомендации о порядке качественной оценки:

- уровень уверенности, который практикующий специалист рассчитывает получить, не всегда измеряется количественными показателями, и то, является ли он значимым, составляет предмет профессионального суждения практикующего специалиста, определяемый им в конкретных обстоятельствах задания;

- понятие «значимая уверенность» применительно к конкретному заданию представляет собой суждение в пределах такого диапазона, которое зависит от обстоятельств задания, в том числе информационных потребностей всех предполагаемых пользователей в целом, критериев и оцениваемого предмета задания;

- для всего диапазона заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, понятие «значимая уверенность» может варьироваться от незначительной, до уровня чуть ниже разумной [110].

Уверенность, предоставляемая заинтересованному пользователю, выступает сущностным признаком градации оказываемых услуг [4], характеристика которых представлена в таблице 11.

Таблица 11 – Градация аудиторских услуг по виду представляемой уверенности

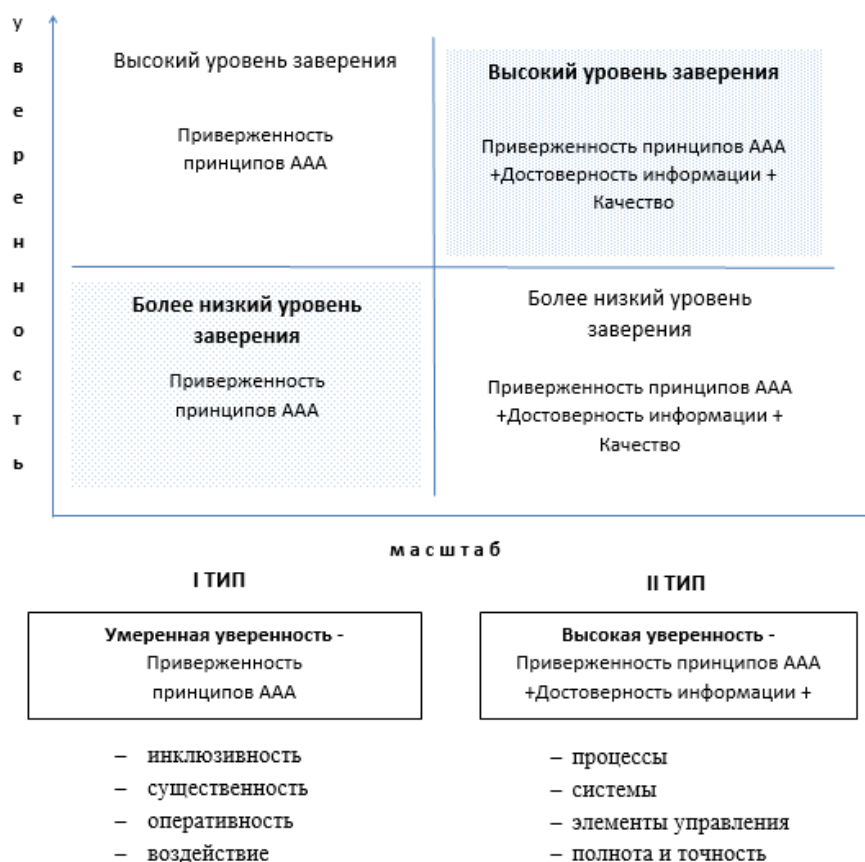
Вид задания	Уровень уверенности	Субъект контроля	Отчетность	Концепция	Формулировка выводов
Аудит	разумный	аудитор	финансовая отчетность общего назначения/ специального назначения	достоверности	достоверно в существенных аспектах / недостоверно
Обзорная проверка	ограниченный	практикующий специалист	нефинансовая отчетность общего назначения / специального назначения	соответствия	наше внимание не привлекли никакие факты, свидетельствующие о наличии существенных искажений
Задания, обеспечивающие уверенность	разумная/ограниченная	аудитор / практикующий специалист	нефинансовая отчетность	соответствия	в зависимости от уровня уверенности
Иные виды заданий	уверенность не обеспечивается	практикующий специалист	х	х	х

Источник: составлено автором по материалам [382].

К проверке нефинансовой отчетности наряду с аудиторскими компаниями могут привлекаться специализированные органы профессиональных отраслевых ассоциаций. Подобная практика сложилась в отношении заключения о выбросах парниковых газов. МСЗООУ 3410 предоставляет практикующему специалисту при выражении в письменном заключении своего мнения о степени достоверности отчета о выбросах парниковых газов право выбора принимаемой на себя ответственности в виде разумной либо ограниченной уверенности [111].

Стандарт AA1000ASv3, как представлено на рисунке 15, регламентирует процесс заверения двух типов заданий по обеспечению качества в отношении отчетности об устойчивом развитии, подготовленных в соответствии с принципами AccountAbility. Для задания по обеспечению качества I типа специалист по верификации должен проанализировать и оценить степень соблюдения организацией четырех принципов подотчетности AA1000 и предоставить заявление о заверении с выражением умеренной уверенности. Для задания по обеспечению качества II типа верификатор дополнительно должен оценить и подтвердить достоверность и качество показателей устойчивости и раскрытой информации, предоставив соответствующее заявление о заверении с выражением высокой степени уверенности. При этом стандарт AA1000AS допускает одновременное

предоставление в одном заявлении о заверении как умеренного, так и высокого уровня уверенности при рассмотрении различных вопросов задания [377].



Источник: составлено автором по материалам [138].

Рисунок 15 - Типы заданий по обеспечению качества в соответствии с AA1000AS

Стандарт ИСО 14064-3-2021 предоставляет эксперту по верификации при выражении мнения о степени достоверности заявления в отношении парниковых газов право выбора принимаемой на себя ответственности в виде разумной либо ограниченной уверенности [123].

Знаковым событием последних лет стало принятие специального стандарта IAASB ISSA 5000 «Общие требования к заданиям по обеспечению уверенности в отношении информации об устойчивом развитии» («General Requirements for Sustainability Assurance Engagements») [142].

Создание данного регламента обусловлено запросом различных субъектов контроля в отношении раскрытия информации по вопросам устойчивого развития. Предусмотрено применение Стандарта ко всем заданиям с выражением

ограниченной, так и разумной уверенности в отношении финансовой (IFRS S1, S2) и нефинансовой (GRI) информации об устойчивом развитии. В зависимости от типа задания существуют отдельные требования для заданий с ограниченной («L») и разумной («R») уверенностью по аналогии со стандартом AA1000. Субъектом подтверждения может являться любое лицо (практикующий специалист), которое соблюдает установленные требования к независимости и управлению качеством.

Стандарт ISSA 5000 содержит существенную часть положений, изложенных в стандартах МСА, сопоставление которых представлено в таблице 12.

Таблица 12 – Сопоставление положений МСА и ISSA 5000.

Области требований	Положения ISSA 5000, пункты	МСА
Принятие и продолжение задания	26-29	МСА 220
Управление качеством на уровне заданий	31-63	МСА 220, МСА 610, 620
Мошенничество и несоблюдение законов и нормативных актов	64-67	МСА 240, 250
Коммуникации с руководством и ЛОКУ	68	МСА 260
Документирование	69-74	МСА 230
Оценочные значения	18-30	МСА 540, 315
Согласование условий задания	75-84	МСА 210
Аудиторские доказательства	89-94	МСА 500
Планирование	95-102	МСА 300, 320, 600
Процедуры оценки рисков	103-125	МСА 315
Ответные процедуры на оцененные риски	126-152	МСА 330, 500, 520, 530, 540, 600
Накопление и оценка выявленных искажений	153-161	МСА 450
Адекватное описание и применение основы составления отчетности (альтернатива применения принципа непрерывности деятельности)	162	МСА 570
События после отчетной даты	163-164	МСА 560
Письменные заявления	165-170	МСА 580
Прочая информация	171-177	МСА 720
Формирование мнения	178-187	МСА 700, 705
Подготовка заключения	188-212	МСА 700, 705, 706, 710

Источник: составлено по материалам [131; 142].

Значительно расширяются требования в отношении проверки полноты и формата раскрываемой информации, пересмотрен подход к определению существенности (с учетом финансовой существенности и существенности воздействия), выявлению асимметрии информации [419]. Косвенно для

верификации нефинансовой информации, отражаемой в финансовой и нефинансовой отчетности, а также отдельных структурных элементов комплексной отчетности, могут быть использованы положения других Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ 3400, МСЗОУ 3402), а также отдельных Международных стандартов аудита (МСА 315, МСА 600, МСА 620, МСА 701, МСА 720). Характеристика представлена в таблице III.3.

В настоящее время происходит качественная трансформация субъектного подхода с позиции расширения периметра участников верификации данных публичной отчетности и инструментов ее проведения. Получили активное развитие инструменты альтернативные аудиту - в форме государственного и общественного контроля, что обусловлено усилением роли государственных органов, проактивной позицией представителей профессионального и общественного сообщества [404].

Общественное заверение нефинансовых отчетов, их части или отдельных значимых показателей становится частью формирующейся практики заверения отчетности. Общественное заверение традиционно осуществляется Советом по нефинансовой отчетности Российского союза промышленников и предпринимателей [197], а также Общественной палатой Российской Федерации [126] и Торгово-промышленной палатой в соответствии с их внутренними регламентами общественного заверения. Особенностью такого заверения является его ограниченная ценность для пользователей, поскольку оно осуществляется без выражения уверенности в отношении достоверности данных нефинансовой отчетности. Предметом общественного заверения является заявление о наличии данных о том, что отчет содержит значимую и полную информацию. Как следует из содержания свидетельства об общественном заверении РСПП «достоверность данных, содержащихся в отчете, не является предметом общественного заверения [197]. Проверка РСПП является комплексной оценкой того насколько информация свидетельствует об ответственной деловой практике и ответственном ведении бизнеса, об устойчивости компании и качестве управления рисками [382].

Общественной палатой Российской Федерации проведено общественное заверение нефинансовой отчетности компании Эн+, ТПП - компаний РУСАЛ и Эксперт РА.

Стейкхолдерское заверение проводится с участием экспертов научного и делового сообщества по аналогии с общественным заверением. Государственная корпорация «Росатом» для независимой проверки нефинансовой отчетности регулярно привлекает профильных специалистов, углубленно разбирающихся в раскрытых в ней вопросах. В числе лиц, принявших участие в заверении нефинансовой информации в составе публичного годового отчета «Росатом», подписаны члены институтов Российской академии наук, представители Государственной Думы Российской Федерации, сотрудники и преподаватели профильных институтов и университетов, представители общественных организаций и рейтинговых агентств и т.д. Стейкхолдерское заверение как средство диалога с заинтересованными пользователями активно использует ПАО «Газпром». Как и общественное, стейкхолдерское заверение влияет на перечень раскрываемой информации без выражения уверенности [382].

В рамках управленческой отчетности получили развитие отчеты о достижении KPI и эффективности деятельности, о выполнении стратегии развития. Регулирование вопросов верификации данных аспектов в корпоративном секторе прямо не урегулированы. В практике применяется комбинация международных профессиональных стандартов, мягкого национального регулирования и положениями контрактных требований. В качестве международных стандартов используется МСЗОУ 3000, для компаний с госучастием может быть применим ISSAI 300 и 3000.

По уровню влияния государственные органы и регулятор являются приоритетными для экономических субъектов. Для целей соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, полноты и своевременности внесения налогов, сборов и страховых взносов, обеспечивающих достоверность показателей налоговой отчетности, проведения налогового мониторинга все типы экономических субъектов обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [42; 91]. Аудит и другие формы внешнего подтверждения достоверности не предусмотрены, при этом в отечественной практике встречаются на добровольной основе.

Государственный контроль достоверности показателей налоговой отчетности

(налоговый контроль) проводится Федеральной налоговой службой в рамках ее полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах [35; 91]. При этом внедрение системы налогового мониторинга принципиально изменило взгляд экономических субъектов на организацию всех внутренних процессов по формированию и раскрытию учетной и налоговой информации не только в рамках самой компании, но и ее группы. Развитие данного способа контроля как инструмента цифрового налогового администрирования в совокупности с другими инструментами Федеральной налоговой службы позволило сделать прозрачной операционную деятельность экономических субъектов, обеспечив механизмы связки данных в разрезе «декларация – налоговые и учетные регистры – реестры документов - первичный документ» с использованием 100% электронного документооборота и прослеживаемости показателей до транзакций. Такое взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов через онлайн-доступ ко всей информационной системе компании с использованием АИС «Налог-3» привело к необходимости перенастройки всех смежных информационных систем. Фактически использование системы налогового мониторинга является качественным маркером прозрачности бизнеса, предопределяющим важность тиражирования методологических и технологических решений на другие области формирования корпоративного контроля [404].

В части регулирования форм контроля статистической отчетности предусмотрено проведение процедур внутреннего контроля, других инструментов обязательной независимой оценки законодательно не предусмотрено [42; 91]. Аудит и другие формы внешнего подтверждения достоверности форм в отечественной практике как явление не встречаются. Исходя из адресности представления достоверность статистической отчетности организаций должна контролироваться Федеральной службой государственной статистики, которая определяет правила и осуществляет сбор, обработку и анализ статистической информации. Данная служба в части контрольных функций наделена только полномочиями «применять предусмотренные законодательством Российской Федерации меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, направленные на недопущение и (или) пресечение нарушений юридическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности» [53].

Следовательно, проверка показателей статистической отчетности может осуществляться в ходе внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни [385].

Требования к процедуре заверения комплексных отчетов косвенно содержатся в МСА 720. В целях повышения прозрачности компаний-эмитентов и качества отчетной информации, публикуемой в формате годового отчета, Банк России в ряде опубликованных инициатив 2025 года поднимает вопрос о проведении нефинансового аудита и выступает с предложением о получении заключения аудиторской организации на предмет соответствия системы корпоративного управления требованиям законодательства Российской Федерации и Кодекса корпоративного управления [96; 198].

В таблице 13 представлен комплексный обзор требований по верификации форм отчетности, представленных в системе корпоративной отчетности.

Таблица 13 – Требования по верификации в системе корпоративной отчетности

№	Вид отчетности	Требования к подтверждению достоверности
1	Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Обязательный аудит для отдельных категорий ЭС, внутренний контроль
2	Консолидированная финансовая отчетность	Обязательный аудит
3	Годовой отчет / отчет эмитента	Внутренний контроль
4	Отчет о корпоративном управлении (публикуется в составе годового отчета)	Независимая оценка в лице аудиторской компании (в добровольном порядке)
5	Нефинансовая отчетность	Профессиональное и/или общественное заверение (в добровольном порядке)
6	Статистическая отчетность	–
7	Налоговая отчетность	Налоговый контроль
8	Управленческая отчетность	–

Источник: составлено автором.

Со стороны профессионального и делового сообщества активно продвигается использование инструментов балльно-рейтинговой оценки. Это фактически независимый способ верификации данных по инициативе третьей стороны в разрезе конкретных показателей корпоративной отчетности - внешняя оценка публичной отчетности или ее части по критериям полноты или соответствия [376; 396].

Граждане страны в условиях дефицита ресурсов внешних финансовых рынков

выступают в роли потенциальных розничных инвесторов, выступая стратегически значимой группой заинтересованных пользователей и участников финансового рынка согласно политике Банка России, объявленной на период 2026-2028 гг. Важнейшим направлением развития инструментов внешней верификации становится проведение регулярного мониторинга и применение механизмов «мягкого регулирования» в отношении раскрытия нефинансовой информации и отчета о корпоративном управлении со стороны Банка России как мегарегулятора финансового рынка для корпоративного сектора ПАО. Объявленный переход на раскрытие информации годового отчета в машиночитаемом формате XHTML позволит осуществлять эффективный поиск, обработку, мониторинг и анализ данных по множеству элементов корпоративной отчетности [404].

К действующим стандартам, регулируемым процесс аудита / подтверждения достоверности отчетности организаций государственного сектора, относятся:

- ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора», ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита достижения результатов», ISSAI 3000 «Стандарт аудита достижения результатов» (профессиональные стандарты ИНТОСАИ);

- GUID 3910 «Основные концепции аудита достижения результатов», GUID 3920 «Процесс аудита достижения результатов», GUID 5202 «Устойчивое развитие. Роль высших органов аудита», GUID 5290 «Руководство по аудиту в разработке и использовании ключевых национальных показателей»; GUID 9020 «Оценка государственной политики»;

- Стандарты внешнего государственного аудита [127-130].

Оценка полноты, корректности и достоверности ESG- отчетности организаций государственного сектора представляется важной задачей в контуре аудита устойчивого развития. ESG-аудит применим в рамках аудита компаний государственного сектора в случае, если предмет проводимого аудита предусматривает проведение анализа вопросов имплементации ESG - принципов [137].

Процесс организации и проведения ESG- аудита основывается на общих подходах, относящихся к процессу проведения аудита государственного сектора. ESG-аудит включает проверку соответствия представленной нефинансовой

информации стандартам, по которым готовилась данная отчетность (GRI, IFRS, TCFD, ICMM, WSA, AA1000, национальные рекомендации). В случае если компании с государственным участием попадают под аудит, проводимый высшими органами аудита (BOA), возникает вопрос о включении в программу аудита проверки выполнения принципов устойчивого развития.

При проведении аудита ESG-отчетности организаций государственного сектора важными аспектами проверки наряду с другими выступают:

- анализ процесса формирования, представления и верификации ESG-отчетности в компании;
- анализ нефинансовой отчетности на предмет полноты, достоверности и доступности информации о ESG- факторах и рисках (объективное представление о положительных и отрицательных экологических, социальных и управленческих аспектах деятельности компании, раскрываемых за период не менее трех лет);
- анализ механизмов взаимодействия с заинтересованными сторонами по вопросам реализации ESG: оценка каналов коммуникации, включая диалог с представителями органов власти, местными сообществами в регионе присутствия и т.д., доступности, оперативности и качества обратной связи;
- оценка соответствия раскрываемой информации данным бухгалтерской (финансовой) отчетности, сопоставимость и взаимосвязь нефинансовой информации с информацией в годовом отчете [137].

Таким образом, обзор нормативных требований позволил сформировать матрицу способов заверения в разрезе конкретных типов экономических субъектов, представленную в таблице III.4. Исследуемые экономические субъекты готовят несколько видов отчетов, к которым предъявляются различные по степени жесткости и нормативной регламентации требования.

В научном и деловом сообществе идет активная дискуссия о необходимости концептуального развития инструментов верификации, адекватных требованиям широкого понимания корпоративной отчетности. Выражаются мнения о выделении семи типов модификаций вариантов верификации в зависимости от инструментов и комбинации их сочетания: от внутреннего аудита (контроля) до различных видов внешнего заверения [367]. Данный подход отличает попытку целостного взгляда на формирование системы контрольных инструментов с целью обеспечения качества

различных отчетных данных. Высказывается мысль о переосмыслении аудиторских процедур под влиянием трансформации форм отчетности в контексте интеграции инструментов налогового мониторинга [343]; выражается мнение о переходе от модели «аудита достоверности» к модели «аудита достоверности, эффективности и устойчивости» [26]; предлагаются методические решения по проведению внутреннего контроля [460].

С позиции применения инструментов, обеспечивающих достоверность данных в разрезе элементов корпоративной отчетности, в работах российских ученых, а также собственных изысканиях автора получила развитие концепция широкого понимания аудиторской деятельности – «аудит бизнеса» в фокусе информации в экосистеме корпоративной отчетности [4; 26; 375; 376; 377; 382].

Глава 3

Технологические возможности и анализ фактического состояния информационной прозрачности экономических субъектов

3.1 Цифровые решения как базис информационной экосистемы корпоративной отчетности

Решение вопросов в отношении качества формирования информации и скорости ее представления пользователям лежит в плоскости цифровизации процессов информационного обеспечения и инструментов коммуникации. Концепция экономики данных и цифровой трансформации является базовой парадигмой XXI века [432].

«Цифровая трансформация на уровне экономического субъекта (корпоративной структуры) — это качественное изменение организации деятельности компании на основе сквозного внедрения современных цифровых решений во все бизнес-процессы. Цифровая трансформация предусматривает:

1) использование платформенных решений как единого конструктивного базиса, например, облачных платформ, IT-платформ как бизнес-моделей (Alibaba, Amazon, Ozon, Wildberries), технологических платформ - агрегаторы информационных ресурсов [390];

2) применение технологии «Интернет вещей», робототехники, виртуального моделирования, блокчейн, больших данных, предиктивной аналитики, систем идентификации и прокторинга, личных кабинетов и других цифровых инструментов «Индустрии 5.0»;

3) преобразование горизонтальных и вертикальных бизнес-процессов, функциональных вертикалей и систем компании в концепции «фабрики будущего» на основе технологий ИИ: тип «умной» бизнес-системы, основанной на сквозной цифровой интеграции полного жизненного цикла продукта (от концепт-идеи до утилизации) и системы управления на базе единой цифровой платформы и ИИ с минимальным участием человека» [432, с. 41].

«Процессы цифровой трансформации оказывают влияние на представление бизнеса как объекта раскрытия информации и роль технологий в обеспечении информационной прозрачности экономических субъектов» [432, с. 42]. «Спектральное видение» современной компании, как показано на рисунке 16, «позволяет представить ее архитектуру как совокупность элементов цифрового предприятия: фундамент – цифровые решения; центральный элемент – операционная деятельность и бизнес-процессы компании; ключевой ресурс – люди; во главе конструкции – система управления и отчетные данные» [432, с. 42].



Источник: составлено автором по материалам [18; 432].
Рисунок 16 - Архитектура цифрового предприятия

В основании пирамиды лежат технологии, включающие системы управления компанией, взаимоотношения с заинтересованными сторонами, современные цифровые решения. Выбор технологий и скорость технологического прогресса определяют перспективы развития экономических субъектов и качество информации [432]. «Сердцем» пирамиды выступают процессы (бизнес-процессы компании), на вершине - данные. Ключевым ресурсом являются люди.

Процессы цифровой трансформации качественно меняют подходы к представлению бизнеса как объекта раскрытия информации [432]. Расширяется понимание деятельности компании, которая рассматривается через призму

ресурсов, транзакций, систем, процессов, направлений [5; 18]. Спектральное видение «деятельности экономических субъектов» в контексте изменения требований информационной прозрачности определено на рисунке 17.

Деятельность через создание капитала		
Промышленно-технологический	Финансовый	Интеллектуальный
Человеческий	Социальный	Природный
Репутационно-деловой	Стейкхолдерский	Акционерный
Цифровой		
Деятельность как транзакции (повремени)		
Прошлые	Текущие	Будущие
Деятельность как результат деловой активности		
Экономическая	Социальная	Экологическая
Деятельность как совокупность процессов (по видам)		
бизнес-процесс	технологический	учетный
организационно-инфраструктурное обеспечение, поддерживающее деятельность компании (информационные технологии, процессы управления, производства, сбыта)		
Деятельность как совокупность систем (по видам)		
внутреннего взаимодействия	внешней коммуникации с различными группами стейкхолдеров	информационного обеспечения
цифрового обеспечения	кадрового обеспечения	правового обеспечения
управления	менеджмента качества	принятия управленческих решений
Деятельность по направлениям		
Операционная	Инвестиционная	Финансовая
Инновационная	Устойчивое развитие	Управленческая

Источник: составлено автором по материалам [5; 18].

Рисунок 17 - Деятельность экономического субъекта в современном понимании

Основу деятельности экономического субъекта составляет капитал, который в научном и деловом сообществе рассматривают как многогранную категорию с различных точек зрения – экономической, финансовой, бухгалтерской [437]. На рисунке 18 показана содержательная трансформация трактования данного понятия.

Процессы цифровой трансформации кардинально меняют подходы к формату представления отчетности экономических субъектов и его возможностей, с одной стороны, для компании, с другой – для пользователей. Новое поколение потенциальных стейкхолдеров воспринимает информацию в цифровой среде, в которой «одним кликом» можно получить интересующие данные в режиме «онлайн». Технологичность становится одной из главных характеристик современного информационного обеспечения компании и условием реализации

цифрового концепта нового формата отчетности. Качественно меняется стандарт формирования и раскрытия информации. Формат XHTML, как универсальный язык разметки данных, открывает огромные возможности создания многомерной модели цифровой корпоративной отчетности с применением различных инструментов визуализации данных [19; 389].

Земля	Промышленный капитал	Финансово – промышленный капитал	Капитал (трактовка в интегрированной отчетности)	Капитал (авторская трактовка)
Продукт земледелия				
Сырьевые ресурсы				
Производственные фонды				
Золото (серебро)	Финансовый капитал			
Деньги				
Трудовые ресурсы, знания, умения		Интеллектуальный капитал		
Информация				
Нематериальные активы				
Социальный капитал				
Репутационный капитал				
Человеческий капитал				
Природный капитал				
Цифровой капитал				
Стейкхолдерский капитал				
Акционерный капитал				

Источник: составлено автором по материалам [5].

Рисунок 18 - Исторический аспект развития категории капитал

Современная информационная система – это высокоинтеллектуальная цифровая система с встроенными элементами ИИ-технологий, основанная на «многомерной организации отчетных данных как современном стандарте структуры информационной экосистемы бизнеса по принципу работы аналитической пирамиды Gartner [250]. В основании аналитической пирамиды расположены транзакционные системы - OLTP (On-Line Transaction Processing), осуществляющие обработку транзакций в режиме реального времени. Эти системы представляют собой источники сбора, распознавания и агрегирования первичной информации [191]. К их числу относятся: ERP-системы, OCR - системы, технологии блокчейн и DLT, биллинговые системы, складские системы и некоторые другие [191]. Для данных целей могут применяться дроны, системы видеоаналитики и «Интернет вещей», технологии больших данных (далее - Big Data). Полученные на данном уровне данные структурируются в формат XBRL.

Преобразование информации осуществляется на втором уровне с помощью систем бизнес-интеллекта, включающих технологии анализа и обработки данных (хранилища данных, витрины данных, инструменты оперативной аналитической обработки (On-Line Analytical Processing) (далее - OLAP), средства обнаружения знаний [191]. Уровень аналитических приложений является вершиной пирамиды и представлен информационными системами, обеспечивающими инструменты визуализации. Современное приложение должно представлять самостоятельный программный продукт, предусматривающий взаимодействие с другими системами и поддерживающий аналитическую функцию. Технологии визуализации BI, OLAP, продвинутая аналитика, Big Data, дружественный интерфейс, ИИ являются примерами данных решений.

Характеристика систем в рамках каждого уровня данной информационной пирамиды представлена в таблице Щ.1. Исследование технологии блокчейн и распределенных реестров, проведенное автором совместно с профессором Р.П. Булыгой, позволяет сделать предположение о возможности прямой передачи и обработки данных о транзакциях бизнеса в случае такой необходимости [421; 426].

«Обеспечивая прозрачность, блокчейн как распределенная цифровая запись о том, кто, что, когда, где и почему записан в защищенной и прозрачной книге — это идеальный механизм для обеспечения доверия и создания прозрачного и проверяемого виртуального следа» [421, с. 15]. Оценка потенциальных возможностей применения блокчейн-технологии в учетно-контрольной среде проведена как зарубежными [473-475], так и российскими специалистами [270; 291; 296; 360]. История и сущность технологии, ее использование в целях транзакционного учета на отдельных этапах учетного процесса, преимущества и недостатки, а также лучшие бенчмарки подробно изложены в работах автора [421; 426]. Элементы блокчейн-системы как системы информационной инфраструктура бизнеса и типы блокчейн-систем представлены в таблицах Щ.2 и Щ.3.

Внедрение в практику современных информационных технологий неизбежно потребует трансформации принципов учета. Для повышения информационной прозрачности учет должен отталкиваться не от учетных записей (бухгалтерских проводок), а фиксации самого факта событий и результатов совершаемых

транзакций бизнеса (бизнес-процессов). Стремительное развитие технологии блокчейн приведет к тому, что вокруг крупных экономических субъектов и их клиентов будут создаваться реальные блокчейн-экосистемы, которые сформируют совершенно иную философию организации и ведения учета [19]. Технология блокчейн создаст инструментальную основу для становления и развития так называемого транзакционного учета [421]. Транзакционный учет будет выполнять функцию сетевого учета.

«Трансформация учетно-контрольной функции на базе масштабного внедрения блокчейн прогнозируется как реальный постепенно реализуемый сценарий, а сам блокчейн рассматривается как мощный инструмент для контроля транзакций, который может минимизировать риски недоверия, снизить уровень коррупции, расширить возможности пользователей» [6, с. 187]. К примеру, в мире используются подобные решения для учета ESG-факторов на примере выбросов парниковых газов и климатических рисков в деятельности компании KPMG, запатентовавшей инфраструктуру учета климата.

ИТ-технологии исходя из способа передачи данных условно можно разделить на межуровневые и специализированные решения. Многие современные «ИТ-продукты позволяют решать задачи, относящиеся к нескольким или ко всем уровням экосистемы бизнеса. Например, программные продукты класса ETL (Extraction, Transformation, Loading — извлечение, преобразование, загрузка). К числу многофункциональных можно отнести информационные системы: SAP R3, Axapta, Scala Business Solution, Cognos, Hyperion Solutions, Corp Business Objects и другие. Примером универсальной системы может служить Hyperion Essbase - аналитическая платформа класса OLAP, предназначенная для решения широкого круга задач, относящихся к информационно-аналитическим системам, а также обеспечивает функции выявления закономерностей в данных, построения запросов и отчетов. Кроме того, в некоторых случаях OLAP может использоваться в качестве многомерного хранилища данных» [6, с. 184]. Примерами специализированных продуктов являются ERP-системы, программы ведения бухгалтерского и складского учета (1С: Бухгалтерия, Инфо-бухгалтер, Турбо-бухгалтер, БЭСТ и др.) [6].

Экономические субъекты применяют различные форматы для составления отчетов: от бумажного до цифрового. Бумажный вариант, формируемый с

использованием программы «Word» и переведенный в PDF формат, подписанный обычной ручной подписью, — это устаревший вариант представления данных, однако небольшие организации в своей практике иногда обращаются к нему. Более распространенным для отечественных компаний является электронный формат отчетности, созданный с применением программ PDF (с гиперссылками), Excel и языка гипертекстовой разметки документов HTML, заверенный специальной электронной подписью. Как правило, отчеты предоставляются в PDF-формате [389].

В настоящее время «бумажная парадигма» структурирования данных может рассматриваться как фундаментальное ограничение существующих подходов к представлению внешней отчетности. В «новой реальности» возможность использования безбумажных технологий выступает приоритетным в деловом обороте. Первостепенным является вопрос раскрытия информации в цифровом формате, кардинальном изменении идеологии формирования и представления отчетности на основе синтеза элементов объемного представления (применение метода «многомерного пространства») и платформенных решений [389].

Цифровая отчетность — это отчетность в машиночитаемом структурированном виде, построенная с применением расширения XML. Международные компании активно внедряют цифровую отчетность, построенную на языке бизнес-отчетности XBRL или его адаптированном варианте, удобном для чтения компьютером и человеком — iXBRL. Разработчики «идеологии XBRL» пропагандируют идею «собирай и componуй информацию один раз, используй многократно [389].

Цифровая финансовая отчетность является требованием в странах крупнейших экономик мира. Более 90% листинговых компаний (по мировой рыночной капитализации) обязаны в той или иной степени вести цифровую финансовую отчетность. Цифровая финансовая отчетность в формате XBRL в отечественном информационном пространстве применяется в обязательном порядке для профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых и некредитных организаций в целях эффективной реализации надзорной функции Банка России за деятельностью данных субъектов. В отечественной корпоративной практике подход

представления подобных отчетов реализуется ПАО «ГМК «Норильский никель» и АО «РЖД» [174; 175].

Цифровой формат существенно отличается от электронного принципом ввода данных (маркирование данных специальными контекстными значениями, структурирование с помощью тегов) и своими функциональными возможностями в части извлечения, сравнения и анализа информации о компании, а также ее сравнения с другими компаниями. Маркирование данных предполагает использование специализированного программного обеспечения для присвоения элементов (или тегов) цифровой таксономии информации в отчете компании. Компании могут использовать один из двух способов при осуществлении данного процесса:

- маркировка встроена в систему управления отчетностью компании и инструменты формирования отчетных данных;
- процесс маркировки начинается после того, как компания подготовила свой отчет в формате PDF. При таком подходе он обычно передается агентам, оказывающим услуги в данном направлении, или используются специальные конвекторы данных контролирующих организаций [389].

Специфика формата XBRL заключается в том, что он по сути является «учетно – контрольным» программным продуктом, средством бизнес-коммуникации, созданным на стыке профессий бухгалтера, аудитора и программиста [354; 435].

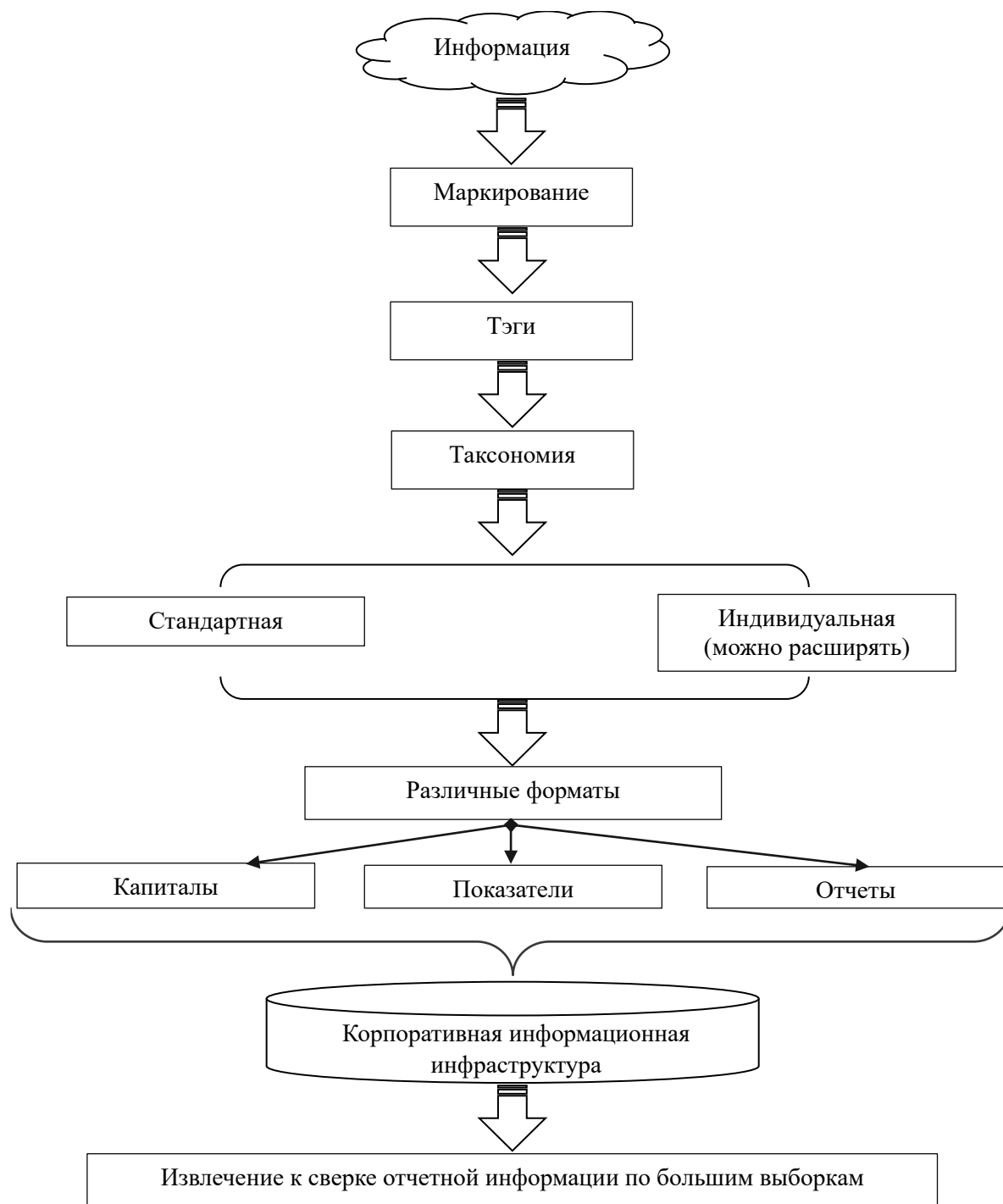
Технически «идея XBRL» представлена на рисунке 19.

«Четырьмя основными составляющими XBRL-отчетов являются:

- значения - числовые величины или текстовые данные (предложения или параграфы), описывающие бизнес-информацию в отчете (например, «1234» или «Для расчета стоимости выбытия ценных бумаг организация пользуется методом FIFO»);
- контекст – раскрывает важные характеристики значений, например, такие как период или организация, к которым они относятся (например, «Банк АБВ, 31.12.2025»);
- концепты (элементы) – технические представления бизнес-сущностей (показателей). Например, для бизнес-сущности «чистая прибыль (убыток)» может

быть задан концепт NetIncomeOrLoss. Именно для концептов определяются значения;

– таксономия – это описание данных и показателей, снабженных детальными аналитическими признаками, которые субъекты отчетности должны передавать заинтересованным пользователям» [435, с. 8,9].



Источник: составлено автором.

Рисунок 19 – Обработка информации и представление в формате XBRL

В международной практике как представлено в таблице Щ.4 сформировались два похода к внедрению XBRL. Принципиальная структура технологии XBRL, включающая таксономию и отчеты, преимущества и перспективы использования XBRL, а также глобальные инициативы по развитию изложены в совместном исследовании автора с профессором Р.П. Булыгой [435]. Таким образом, сегодня XBRL – это язык электронной коммуникации деловых и финансовых данных, который широко используется для формирования бизнес-отчетности во всем мире. Он обеспечивает значительные преимущества в подготовке, анализе и передаче деловой информации [18].

На основе проведенного исследования современного IT-ландшафта установлено сочетание элементов информационной экосистемы с конкретными цифровыми решениями, представленное на рисунке 20, а также в таблицах Щ.5, Щ.6.

Технологические решения для цифровой корпоративной отчетности		
Технологии сбора и хранения данных	Блокчейн и DLT	Big data
	Дроны	OCR-системы
	Интернет вещей	Системы видео аналитики на основе компьютерного зрения
Технологии обработки и обобщения данных	Искусственный интеллект и машинное обучение	RPA-технологии (роботизация)
	Электронный документооборот	ERP-системы
	OLAP-кубы	iXBRL
Технологии представления данных	BI-технологии	2D/3D модели дерева показателей
	Drill-down/Сквозные данные	Геймификация
	Интерактивные датасеты и отчеты	Персонализированные интерфейсы отчетности
	Демонстрация показателей в статике и динамике	Однослойные и многослойные представления
	Storytelling – показ как истории	Отображение показателей в реальном времени

Источник: составлено автором по материалам [389].

Рисунок 20 – Цифровые решения для корпоративной отчетности

В настоящее время активно применяются комплексные IT-решения, которые интегрированы в процесс формирования информации:

- цифровые системы бухгалтерского учета и системы планирования ресурсов предприятия (ERP), позволяют осуществлять взаимодействие с налоговой службой и системой «Клиент-банк»;
- инструменты интеграции с госсервисами (например, личный кабинет);
- системы юридически значимого электронного документооборота, в том числе в рамках межведомственного взаимодействия;
- «умные сканеры» - преобразователи бумажных документов в электронный формат;
- программные роботы (системы RPA) – работают в режиме 24/7 и применяются с тем, чтобы заменить человека на стыке взаимодействия разных систем [166].

Важно принимать во внимание порядок представления отчетности (по видам) в различные ведомства. Так, статистическую отчетность рекомендовано размещать в цифровом формате в государственной информационной системе «Цифровая аналитическая платформа предоставления статистических данных» Росстата. Налоговая отчетность в цифровом формате представляется в ФНС России по телекоммуникационным каналам связи или является доступной в рамках расширенного информационного взаимодействия с налоговыми органами (налоговый мониторинг) путем интеграции информационных систем компании с АИС «Налог-3». Финансовая отчетность должна быть загружена в государственный информационный ресурс ГИРБО. Примеры информационных ресурсов-агрегаторов отчетной информации представлены в таблице М.1 и М.2.

Отличительной особенностью цифровой корпоративной отчетности являются способы и технологии ее визуализации, представляющей способ преобразования больших массивов различных сведений в интерактивные и доступные для понимания пользователями источники информации, необходимые для принятия экономических решений. В научных исследованиях (например, в работах Е.С. Могиревой и А.В. Зимина [305; 342]) выявлена связь удовлетворенности пользователей отчетной информацией с ее визуализацией. По мнению А.А. Афанасьева, «основной задачей визуализации является обеспечение поддержки

пользователя в процессе восприятия, понимания и осмысления информации и формирования новых знаний» [164].

Обзор лучших практик отчетов ведущих международных и российских компаний, таких как Chevron, Shell, Уралхим, UniCredit, Nvidia, Adidas, Эн+, Яндекс, Полюс, ВР, Сибур, МТС, Норникель и других, показывает, что в визуальном оформлении и навигации активно применяются следующие решения: стилеобразующий ключевой элемент и цвет, который работает на повышение узнаваемости; иконки и цветовые кодировки для визуальной поддержки основных тем отчета; интерактивная навигация, закладки (букмарки); дашборды с применением схем, графиков и диаграмм, а также краткие комментарии и аналитические выкладки; кейсы, подчеркивающие успешные моменты и достижения, краткие пояснения ключевых аспектов в развитии компании; маркеры, дивайдеры (специальные разделители), фотографии, позволяющие оперативно ориентироваться в тексте и вычленять интересующую информацию из массива; «дружественный интерфейс», голосовое и визуальное сопровождение, наличие перекрестных ссылок [389]. Такие решения позволяют эффективно передать основную идею и миссию компании, ярче «подсветить» определенные элементы корпоративного отчета для стейкхолдеров. Дизайном корпоративных отчетов многих крупнейших компаний в стране занимается дизайн-бюро «Зебра» [168], специалисты которой помимо высокого уровня профессиональных навыков в области дизайна имеют практику в области составления нефинансовых отчетов [6].

На национальном уровне разработан целый комплекс цифровых сервисов для малых и средних предприятий, позволяющих эффективно администрировать бизнес: прозрачный бизнес, сервис по государственной регистрации юридических лиц, Цифровая платформа МСП и ряд других [409]. Современные технологические специализированные решения направлены на цифровизацию процессов первичного сбора, регистрации, формирования и раскрытия отчетной информации. Конкретные продукты детально исследованы в работе Н.Н. Хахоновой [31].

Стратегическую роль в формировании и представлении отчетных данных определяет ИИ. Благодаря ассимиляции огромных объемов информации ИИ научился распознавать речь, выявлять закономерности, проактивно решать проблемы, принимать решения и прогнозировать события [432]. Передовая практика

российского бизнеса является лучшим подтверждением успеха в области внедрения ИИ (Сбер, Яндекс, VK, МТС). Вектор развития корпоративного ИИ выражается в качественном переходе от генеративного ИИ (модель человек в цикле) к агентскому ИИ (модель человек над циклом). На смену ИИ-помощникам, которые выполняли простые функции и работали в режиме «вопрос — ответ», пришли ИИ-агенты — автономные системы, полноценные «цифровые сотрудники», понимающие контекст бизнеса, способные анализировать, подготовить выводы для принятия управленческого решения. Их отличие заключается в том, что ИИ-агент способен автономно выполнять комплексные задачи [432].

«В зависимости от сложности и функций различают четыре типа ИИ:

1) «ИИ -ассистент / исполнители задач» (генеративный ИИ): это чат-бот, ориентирован на исполнение определенной задачи (проверки поставщиков, извлечение данных из счетов).

2) «ИИ -агент / автоматизатор» (агентский ИИ): управляет более сложными, мультисистемными рабочими процессами, например, полный операционный цикл от закупок до оплаты и логистики, подключаясь к различным корпоративным инструментам, ERP-системе и подготавливая решения на основе данных.

3) «Мультиагентная ИИ-команда / Сотрудники»: это ИИ-агенты, предназначенные для интерактивного взаимодействия с людьми, выступая в качестве членов команды. У каждого своя роль — один собирает данные, второй их анализирует, третий визуализирует, четвертый пишет выводы. Пример задачи — подготовка ежеквартального аналитического отчета.

4) «Мультиагентная ИИ-система / Оркестраторы»: несколько специализированных ИИ-команд, то есть десятки агентов, работают над комплексной многосоставной кросс-функциональной задачей. Система координирует взаимодействие между командами для достижения глобальной цели. Например, составить корпоративную отчетность» [432, с.43].

Внедрение ИИ в отношении информационного обеспечения деятельности экономических субъектов в настоящее время разрабатывается по следующим направлениям:

1) «Цифровизация документооборота, распознавание документов, представляемых в любом виде, извлечение и структурирование данных, обработка

контента, проверка и анализ содержания, контроль качества и соответствия. В данном бизнес-процессе применяется генеративный ИИ, агентский ИИ, видеоаналитика, роботизация процессов» [432, с. 45-46].

«Например, с помощью нейросети можно оцифровать процесс документооборота на всех его этапах. Эта функция является наиболее доступной и востребованной экономическими субъектами. Нейросеть успешно справляется со сверкой документов, сопоставляет и находит различия в них, осуществляет поиск аномалий, выявляет ошибки» [432, с. 46].

2) «Цифровизация и роботизация рутинных, повторяющихся, стандартных, строго алгоритмизированных учетных задач: фиксация учетных записей, обработка и агрегирование данных, проверка контрагента, определение кассовых разрывов, формирование денежных потоков, мониторинг подозрительных операций, интеграция с ERP и CRM-системами. Для решения данных вопросов используются облачные сервисы, генеративный и агентский ИИ» [432, с. 46].

Например, цифровая обработка банковских выписок и сверка расчетов. «ИИ-ассистент анализирует назначение платежа, сопоставляет его со счетами или договорами, разносит выписку и формирует акты сверки, подсвечивая расхождения» [432, с. 46]. Авансовые отчеты – сотрудник фотографирует и загружает расчетные документы, ИИ распознает данные, классифицирует расходы, проверяет лимиты и формирует проект авансового отчета [432].

3) «Автономизация бизнес-процессов, связанных с формированием разных видов отчетности, их интеграция друг с другом, выявление расхождений, закономерностей и трендов, интеллектуальная визуализация, построение прогнозов при различных сценариях, обновление данных в режиме онлайн. ИИ выступает как аналитик и оптимизатор: формирует рейтинги пользователей по расходам; выделяет дорогие статьи затрат; отмечает нарушения регламентов. Для данных целей следует внедрять мультиагентную ИИ-команду или ИИ-систему, позволяющую при полной цифровизации всех учетных процессов полностью автономизировать процесс составления отчетности с выходом на корпоративную отчетность» [432, с. 46].

«ИИ-агенту должен предоставляться безопасный доступ к данным учетных систем. Это позволяет ИИ самостоятельно запрашивать из «1С» или SAP актуальную информацию, проверять в CRM историю взаимодействия с клиентом и

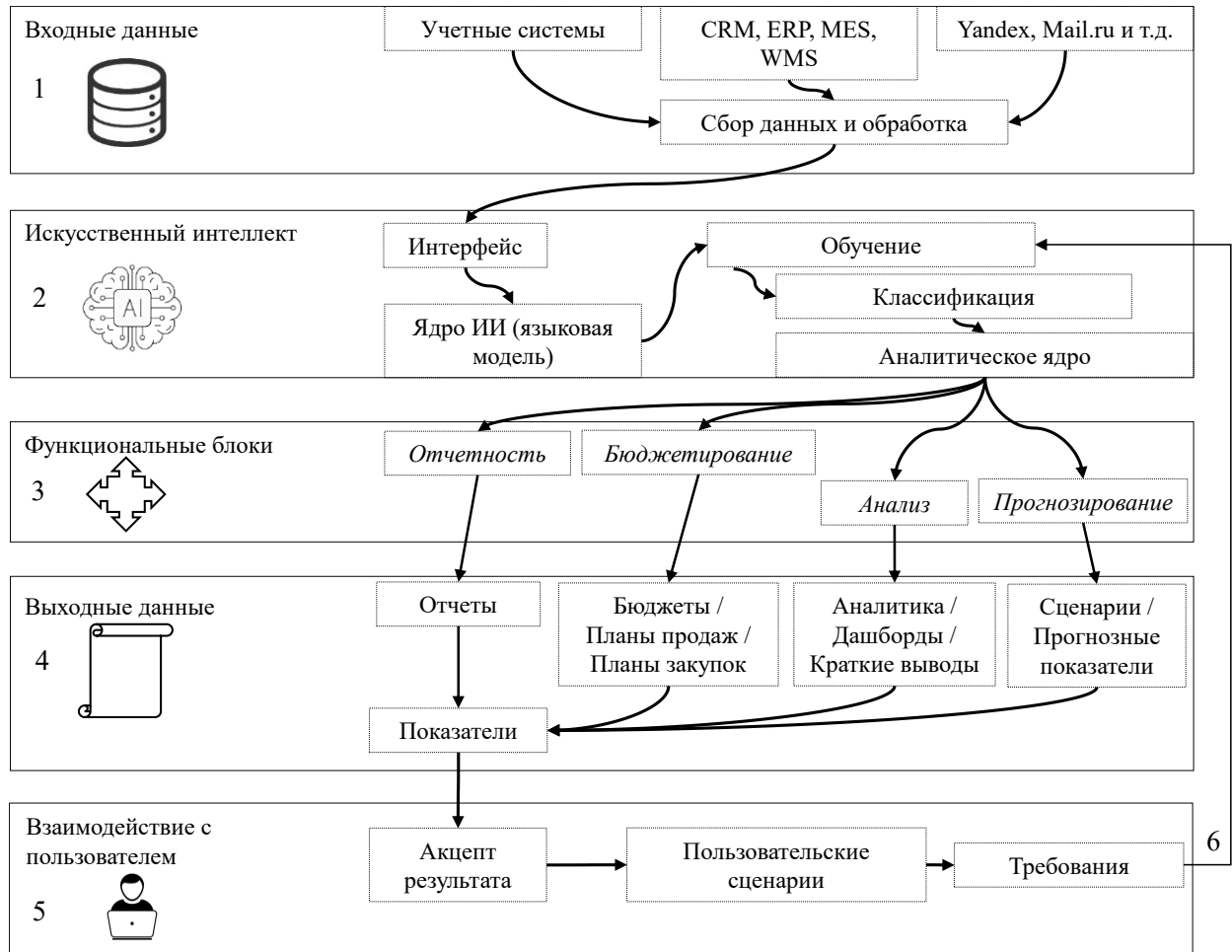
отправлять отчеты на почту. Данная архитектура строится как многоуровневая система, объединяющая разные цифровые решения и модели ИИ в единую конфигурацию. Она более характерна для крупных и средних компаний. Для малых предприятий более удобными могут быть готовые платформенные решения, включающие полный базовый пакет учетных и налоговых опций со встроенным в него ИИ. Например, популярная в мире облачная бухгалтерская SaaS-платформа с ИИ-функциями - Херо (автоматическое сопоставление банковских проводок, использование технологии OCR, прогнозы денежных потоков)» [432, с. 46].

В целях эффективности внедрения ИИ необходима зрелая инфраструктура компании и IT-ландшафт, бизнес-процессы должны быть формализованы и стандартизированы, ИИ должен быть интегрирован в корпоративные системы.

Функционал использования ИИ в учетно-контрольном процессе может иметь следующую технологическую архитектуру, представленную на рисунке 21. Мультиагентная система — это качественно новый подход к автоматизации, переходящей в автономизацию. Это интегрированная экосистема специализированных цифровых экспертов (ИИ-агентов), где у каждого свои задачи и роли, функционируя в общей логике бизнес-процессов как единый организм [432]. «В системе подобного типа: Агент-аналитик обрабатывает потоки данных из всех корпоративных систем, выявляя закономерности и аномалии; Агент-контролер в режиме реального времени проверяет операцию на соответствие бюджетам и установленным лимитам; Агент-казначей оптимизирует кеш-флоу, анализируя платежный календарь и валютные позиции; Агент по отчетности формирует отчетность, объединяя данные из десятков источников. Они обмениваются данными между собой, обучаются и развиваются вместе с бизнесом» [432, с. 49].

«Использование агентского ИИ принципиально изменяет организацию учетно-контрольного процесса и роли человека в нем, расширяет функциональные и информационные возможности отчетности. Именно цифровой формат позволяет полноценно работать с данными с точки зрения применения систем бизнес-интеллекта и ИИ. Реализация концепции цифровой отчетности с использованием мультиагентных систем ИИ позволит представить информацию в виде «конструктора данных» и создаст возможности для адаптации ее элементов под

нужды конкретной целевой аудитории, создавая вариант персонализированной информационной экосистемы данных» [432, с. 48-49].



Источник: составлено автором.

Рисунок 21 – Функционал использования ИИ в учетно-контрольной сфере

«Одним из принципиальных моментов результативного применения технологии ИИ является «умение общаться с ИИ»: создавать профессиональные промты, грамотно ставить задачу, четко определять роль ИИ в каждом конкретном случае обращения. Должен быть постоянный контроль за действиями ИИ, поскольку технология не способна признаваться в неумении выполнения каких-либо действий, может начать «галлюцинировать», проявлять фантазии и выдавать фейковые ответы» [432, с. 46-47]. «В случае использования открытых больших языковых моделей важно понимать о сохранении конфиденциальности загружаемых данных и обезличивании их в отношении «чувствительной информации». Данный аспект является ключевым в работе с информацией с позиции безопасности. По этой

причине многие субъекты выбирают вариант применения малых языковых моделей для локального использования только внутри компании» [432, с. 47].

Таким образом, если конкретный учетный бизнес-процесс формализован, организован по четким правилам, повторяется, объем операций существен, все данные существуют в цифровом виде, то компания готова к внедрению агентского ИИ. В части использования ИИ для контрольных процессов осуществлена разработка интеллектуальных платформ аудита [218]. Вместе с тем ИИ пока слабо применим для задач, отличающихся многовариантностью решения и необходимостью применения профессиональных суждений и экспертных оценок [201]. ИИ выступает беспрецедентным инструментом повышения информационной прозрачности ЭС. Современный формат отчетности должен представлять собой цифровую интеллектуальную информационную экосистему, в основу которой положены платформенные решения [377], как показано на рисунке 22.



Источник: составлено автором.

Рисунок 22 – Решения в области цифровой корпоративной отчетности

3.2 Аналитический и математический инструментарий выявления фактов искажения отчетных данных

К наиболее существенным группам факторов искажения отчетной информации, оказывающей прямое влияние на снижение уровня прозрачности, относятся: манипулирование отчетными данными или информационная

асимметрия, отсутствие информации или ее раскрытие с более выгодной стороны, например в нефинансовой отчетности.

Неверная оценка аудиторами рисков компании Enron и других организаций, нанесла значительный экономический ущерб, что привело к принятию в 2002 г. в США, так называемого закона Сарбейнса – Оксли (Act Sarbanes – Oxley of 2002, SOX) [172]. Этот закон лег в основу разработки аналогичных нормативных правовых актов в других странах и вынудил мировое профессиональное сообщество аудиторов предпринимать меры по ужесточению норм, связанных с мошенничеством и недобросовестными действиями должностных лиц проверяемых организаций [430].

Проведенное исследование показало, что манипулирование данными отчетности компаний продолжает оставаться одним из распространенных способов экономического мошенничества. Несмотря на распространенную и понятную в повседневном употреблении сущность терминов, связанных с «манипулированием отчетными данными» и «фальсификацией отчетности», научное понимание и нормативное определение данных понятий трактуется по-разному [394].

Вопросы природы искажения данных освещены в работах российских ученых российских ученых: С.М. Бычковой [283], М.Ю. Брюханова [148], Н.В. Ферулевой и М.А. Штефан [455; 465], Л.В. Сотниковой [24], Г.Б. Полисюк и Л.М. Корчагиной [365]. Значимых успехов в рассматриваемой области достигли Н.В. Ферулева и М.А. Штефан, которые одними из первых продемонстрировали практическое использование моделей с применением математических методов оценки риска фальсификации отчетности в российской практике [455]. Полученные результаты нашли дальнейшее развитие в работах И.В. Сафоновой, А.Д. Сильченко и Н.А. Гнединой [392; 394; 395; 430].

В аудиторской деятельности в процессе оценки рисков при выявлении недостоверной (в том числе фальсифицированной) отчетности используется система понятий, представленная на рисунке 23. МСА «требуют от аудитора для обоснования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности получить разумную уверенность в том, что в ней в целом отсутствуют существенные искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки» [107]. Под достоверной информацией понимается такая степень точности

данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения [199]. Выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности является конечной целью ее аудита [37].

Характеристики	Информация в формате заверяемой отчетности			
Качество (свойство) информации	Достоверная	Недостоверная		
Что отражает информация (состояние)	Реальная картина бизнеса	Искажение		
Намеренность действий	–	Ошибка	Манипулирование	
Суть действий с информацией	–	Погрешность Неправильное отражение	Вуалирование	Фальсификация
Аудит	Аудит отчетности	Аудиторские риски		
Квалификация действий должностных лиц	–	Непреднамеренные действия	Недобросовестные действия (умышленные)	
	–	–	–	Мошенничество

Источник: составлено автором.

Рисунок 23 – Матрица понятий, связанных с оценкой аудиторских рисков при выявлении недостоверной отчетности

Ввиду того, что разумная уверенность представляет собой высокую, но не абсолютную степень уверенности, стандарты аудиторской деятельности допускают риски пропуска несущественной недостоверной информации при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Под аудиторским риском в МСА понимается риск формирования аудитором мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности при наличии в ее составе существенно искаженной (недостоверной) информации, которая не идентифицирована как недостоверная [107].

Искажением информации считается различие между информацией о предмете задания и соответствующей количественной или качественной оценкой предмета задания в соответствии с критериями [454]. Под искажением финансовой отчетности понимается расхождение между включенной в отчетность суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации и суммой, классификацией,

представлением или раскрытием информации, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности [107; 118]. Искажения могут быть следствием ошибок или недобросовестных действий (манипулирования данными) [107].

В МСА под недобросовестными действиями понимаются умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомерных или незаконных преимуществ [119].

«Недобросовестное составление финансовой отчетности включает умышленные искажения, в том числе пропуски сумм или раскрытия информации для введения в заблуждение пользователей:

- манипуляции, фальсификации (включая подделку) или внесение изменений в данные бухгалтерского учета или подтверждающие документы, на основе которых готовится финансовая отчетность;
- искажение в финансовой отчетности или умышленное изъятие из финансовой отчетности событий, операций и прочей значимой информации;
- умышленное неправильное применение принципов учета, относящихся к суммам, классификации, способу представления или раскрытия информации» [119].

В результате исследования данного направления сформирован категориальный кластер, включающий систему понятий, характеризующих снижение информационной прозрачности: «искажение», «ошибка», «манипулирование», «вуалирование», «фальсификация», «мошенничество», показана взаимосвязь и различия между ними. Обобщенная информация о подходах к определению понятий представлена в таблице Э.1.

В настоящее время применяется ряд инструментов, позволяющих заинтересованным сторонам идентифицировать риски искажения корпоративной отчетности. В первую очередь это касается бухгалтерской (финансовой) отчетности. Условно их можно разделить на: аналитический, статистический, математический и цифровой инструментарий.

Аналитический инструментарий аудита, направленный на выявление всех типов искажения отчетности, в условиях цифровой трансформации более

эффективен для целей выявления ошибок и вуалирования информации вместе с возможностями цифровых решений, как показано на рисунке 24.

Классификация искажений отчетной информации	Ошибка	Манипулирование	
		Вуалирование	Фальсификация
Квалификация действий должностных лиц	Непреднамеренные	Недобросовестные (умышленные)	
		–	Мошенничество
Применяемый в аудите и внутреннем контроле инструментариий выявления искажений отчетности	Аналитический и цифровой		
	–	Статистический	
	–	–	Математический

Источник: составлено автором.

Рисунок 24 – Направленность инструментария аудита и внутреннего контроля на выявление типов искажения отчетности

Для определения фактов фальсификации отчетности в дополнение к традиционным аналитическим процедурам требуется использование математического инструментария.

Проведенные лично автором и под руководством автора серия исследований [392; 394; 430] показала, что на сегодняшний день существует достаточно аналитических инструментов, позволяющих идентифицировать риски искажения информации. В таблице 14 представлены широко используемые аналитические инструменты. Преимущественно они применяются в отношении показателей финансовой отчетности компаний, поскольку вопросы качества нефинансовой отчетности, статистических данных, информации комплексных отчетов только формируют актуальную повестку [169; 198].

Таблица 14 - Аналитические инструменты идентификации риска искажения отчетности

Методы	Краткая характеристика
1	2
Горизонтальный анализ	Позволяет провести анализ изменения показателей (статей) отчетности в динамике. Результаты показывают, в каких периодах темп роста отдельных показателей (статей) был наиболее высоким. Как правило, такие показатели будут являться наиболее рисковыми при аудиторской проверке
Вертикальный анализ	Показывает структуру показателей (статей) отчетности в виде относительных величин (процентов). Процентные показатели показывают структурные отклонения

Продолжение таблицы 14

1	2
Смешанный анализ	Более оптимальный способ, позволяющий одновременно проанализировать динамику изменения показателей (статей) форм отчетности и их структуру
Анализ логических взаимосвязей показателей (статей) форм отчетности между собой	Позволяет выявить нарушение логических взаимосвязей между отдельными показателями (статьями) форм отчетности и их несоответствие друг другу
Проверка базовых взаимосвязей показателей (статей) форм отчетности относительно сложившихся отраслевых трендов в компании, а также в сравнении со среднеотраслевыми параметрами других компаний	Позволяет выявить не соответствие структуры баланса и отчета о финансовых результатах отраслевым особенностям и уже известным сложившимся трендам по направлению деятельности компании. Обращают на себя внимание существенные отличия основных финансовых коэффициентов от среднеотраслевых значений, необоснованные особенностями условий работы данной компании (монополия, специальные условия работы в определенных регионах присутствия бизнеса)
Коэффициентный анализ	Производится расчет коэффициентов ликвидности, оборачиваемости, рентабельности, финансовой устойчивости; рассчитываются показатели, характеризующие масштаб и рост деятельности компании. Данные анализ позволяют оценить риски и эффективность деятельности компании в краткосрочной и среднесрочной перспективе
Индексный метод	Заключается в расчете коэффициентов (индексов), которые являются «сигналами опасности»
Текстовая аналитика	Анализ соотношений финансовой и нефинансовой информации в отчетности экономического субъекта

Источник: составлено автором по материалам [394].

Анализ коэффициентов в сочетании с другими аналитическими процедурами является одним из самых простых и достаточно популярных методов идентификации рисков искажения показателей финансовой отчетности, как в российской, так и зарубежной практике. Так, иностранные ученые Rasa Kanarickiene и Zivile Grundiene провели подобное исследование путем расчета 51 финансового показателя по данным 40 организаций с фальсифицированной отчетностью и 125 компаний, чья отчетность является достоверной [494]. По результатам были выделены наиболее значимые показатели при классификации на «чистые» и «фальсифицированные» компании: рентабельность продаж по валовой прибыли; отношение валовой прибыли к совокупным активам; отношение денежных средств к текущим обязательствам; отношения чистой прибыли к собственному капиталу; отношение запасов к текущим обязательствам; отношение денежных средств к активам; отношение выручки к основным средствам [494].

Близким, по сути, к коэффициентному анализу является индексный метод, суть которого заключается в расчете показателей, играющих роль «сигналами опасности» [394]. Для расчета индексов изучаются публикации в прессе и информация о конкурентах, чтобы сравнить полученные показатели с нормативными значениями и узнать величину отклонений. При использовании нормативных значений индексов необходимо иметь отчетность компании за несколько периодов для исключения цикличного и сезонного воздействия, а также отчетность организаций той же отрасли и сопоставимых по размерам с исходной для учета специфики деятельности [392].

Наряду с аналитическими способами используются статистические методы, математические модели и цифровые решения:

- 1) статистические методы (метод Бенфорда; контрольные карты, CUSUM, тесты на структурные сдвиги);
- 2) математическое моделирование (модель Мессода Бениша и ее адаптированные варианты);
- 3) цифровые технологии (ИИ - машинное обучение, нейронные сети и методы интеллектуального анализа данных) [394].

Создание «закона Бенфорда» затрагивает имена трех ученых - Саймона Ньюкомба, Фрэнка Альберта Бенфорда и Марка Нигрини [486; 496]. Метод Бенфорда основан на распределении числовой последовательности и вероятности появления первой цифры, ввиду чего данный метод также иногда называют законом первой цифры [495]. Закон Бенфорда позволяет обнаружить искажения таких операционных данных, как суммы в учетных записях, выставленных счетов, объемы поставок, тем самым организовать постоянный мониторинг операционной деятельности организации [394]. Данный метод нашел применение в аудиторской практике одной из международной аудиторской компании, которая проводит ряд тестов на фальсификацию данных [438]. На его базе создан программный продукт «Цифровой анализ», представляющий широкие возможности идентификации и оценки риска фальсификации данных финансовой отчетности [271].

Контрольные карты, CUSUM и тесты на структурные сдвиги – статистические методы, реализуемые с помощью графического представления данных, диаграмм и

инструментов визуализации, формирования временных рядов. Полученные отклонения от целевого значения и нехарактерные для компании тренды говорят о происходящих значительных изменениях и структурных сдвигах, сигнализируют о возможных манипуляциях.

«В процессе совершенствования механизмов борьбы с мошенничеством были разработаны математические модели, с помощью которых стало возможным оценить вероятность совершения недобросовестных действий по данным, раскрываемым в финансовой отчетности. В их числе эконометрическая модель по выявлению фальсификации отчетности на основе совокупности расчетных индексов. Первым в 1999 году подобный подход применил Мессод Бениш. Среди прочих он выделил ряд показателей финансово хозяйственной деятельности экономического субъекта» [392, с. 178]. Ее адаптированный вариант представили Мария Л. Роксас, для российских компаний - Н.В. Ферулева и М.А. Штефан.

«Мессод Бениш на основе алгоритма бинарного выбора и определенного набора финансовых показателей построил математическую модель выявления риска фальсификации финансовой отчетности. В результате оценки соответствующего уравнения регрессии им был получен сводный индекс (M-score), интегрирующий систему из восьми индексов. Бениш определил, что значение M-score для организаций не должно превышать (- 2,22), в противном случае организация с большой долей вероятности фальсифицирует отчетность» [392, с. 180]. Характеристика модели подробно исследована и опубликована в работах автора [392], краткие положения приведены в приложении Э.

Мария Л. Роксас внесла корректировки в модель Бениша, исключив из нее индексы коммерческих и управленческих расходов (SGAI), коэффициента финансовой зависимости (LVGI) и начисления к активам (TATA), получив таким образом новое выражение формулы [392].

Модель М. Бениша и ее адаптация М. Роксас изначально были ориентированы для американских организаций, формирующих отчетность по национальным стандартам. Вопрос о возможности применения в отечественной практике стал объектом исследования Н.В. Ферулевой и М.А. Штефан [455]. Российские учены получили результат, представленный в таблице 15.

Таблица 15 – Оценка точности моделей Бениша и Роксас для российских организаций

Показатель	Модель Бениша	Модель Роксас
Количество предположений об отсутствии фальсификации отчетности в организациях, отчетность которых была в реальности фальсифицирована	2	3
Количество ошибочных предположений о фальсификации отчетности в организации	30	21
Общее количество ошибочных прогнозов	32	24
Точность прогноза для организаций, фальсифицировавших отчетность	0,93	0,89
Точность прогноза для организаций с подтвержденной достоверной отчетностью	0,06	0,34
Точность прогноза по всей выборке	0,47	0,60

Источник: составлено автором по материалам [392; 430].

Тестирование моделей М. Бениша и М. Роксас для отечественной практики показало, что на основе данных, раскрываемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности внешним пользователям, недоступна информация для расчета индекса амортизации (DEPI) и индекса начисления к активам (ТАТА). Таким образом, Н.В. Ферулева и М.А. Штефан ограничили модель Бениша, исключив из нее данные индексы получив новое выражение формулы [392; 430].

Автором было проведено собственное исследование совместно с А.Д. Сильченко и Н.А. Гнединой с целью адаптации модели М. Бениша для российских компаний. Основные результаты опубликованы в работах [392; 394; 430], итогом которых стала разработанная и протестированная математическая модель, названная как модель NARM. В ходе изысканий был сделан вывод о том, что несмотря на более высокую точность прогноза М. Роксас, для российских организаций лучше применять модель М. Бениша. Таким образом, построение российской модели NARM было осуществлено по алгоритму, использованному М. Бенишем, на основе метода наименьших квадратов по теореме Гаусса-Маркова. Для расчета конкретных параметров формулы модели NARM было отобрано 677 отчетов российских организаций, из которых 1/3 являлись фальсифицированными. Достоверность отчетов подтверждалась ведущими международными аудиторскими компаниями, фальсификация отчетной информации - признана судом. Результат эксперимента - с вероятностью 76% выявлено искажение финансовой отчетности [430]. Предложенный инструментарий может быть использован в дополнение к общепринятым аудиторским процедурам.

В работе с информацией на предмет выявления фактов фальсификации и мошенничества в международном профессиональном и деловом сообществе начали применяться технологии ИИ. В их основу положены следующие решения: «методология анализа поверхности отклика; решающие деревья; байесовская сеть; метод опорных векторов; генетические алгоритмы; метод группового учета аргументов; логистические модели (регрессия); интеллектуальный анализ текста [297]; выявление аномальных записей в больших базах данных; гибридная аналитика; онлайн мониторинг; формирование паттернов.

ИИ обладает огромным преимуществом по сравнению с аудитором или даже с командой аудиторов – он способен анализировать большие объемы данных за короткое время, а также учитывать альтернативные данные при выявлении аномалий. В результате ведущая международная аудиторско-консалтинговая компания EY разработала, протестировала и запатентовала систему интеллектуального аудита «Helix GLAD», позволяющую выявлять многочисленные формы потенциального мошенничества [228].

Изменение представления корпоративной отчетности и роли в ней как финансовой, так нефинансовой информации, а также обилие фейковой информации говорит о необходимости комплексного набора инструментов выявления фактов искажения как для финансовой, так и других форм отчетности (нефинансовой, комплексной, статистической).

Согласно теории «Треугольника мошенничества», основным из трех факторов фальсификации данных и мошеннических действий является наличие возможностей совершения преступления [229]. Таким образом, важно создать такую деловую и регуляторную среду, не способствующую подобного рода манипуляциям. Для этих целей важно совершенствовать правовую, содержательную и технологическую составляющую. Одним из таких решений является инициатива Банка России о внедрении цифрового формата отчетности (iXBRL) для АО и ПАО, использование которого существенно ограничит возможности манипулирования данными, поскольку в нем заложены четкие логические взаимосвязи между значениями [169].

Развитие инструментария по борьбе с манипуляциями отчетности сегодня лежит в плоскости внедрения цифровых решений внедрения ИИ в уже традиционные методы аналитического и статистического инструментария на основе

интеллектуального анализа показателей и текстовых данных финансовой и нефинансовой отчетности. Комбинация количественных и текстовых данных более информативна для целей обнаружения фактов фальсификации на базе ИИ [394].

Одним из направлений в данной области может быть внедрение сервис-услуги для проведения регулярного онлайн-мониторинга экономического субъектов на базе данных корпоративной отчетности. На сайте ФНС России уже создан сервис «Прозрачный бизнес. Проверь себя и контрагента», а также еще ряд важных и удобных сервисов, благодаря которым представляется комплексная информация о налогоплательщике. В рамках этого сервиса следует встроить конструктор для проведения экспресс-анализа деятельности компании (за любой интервал времени, заданный пользователем, в пределах периода «жизни компании») с применением всего спектра аналитических и статистических инструментов на основе ИИ. Данный сервис должен быть удобным и легким в использовании, с применением прогрессивных способов визуализации информации, позволяющим построить тренды изменения всех базовых показателей как минимум в интервале 3-5 лет и более, что сделает прозрачным историю компании [394].

3.3 Исследование информационной прозрачности компаний корпоративного и государственного сектора

В целях изучения фактического состояния информационной прозрачности компаний в диссертации был применен гибридный подход, основанный на анализе результатов, полученных с участием автора в ходе научно-исследовательских работ по государственному заданию Финансовому университету по проблемам обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов [158-160], об итогах собственных инициативных изысканий, а также данных актуальных обследований, проводимых международным и российским профессиональным сообществом в области корпоративной отчетности [418].

Осуществлен мониторинг раскрываемой отчетной информации более 200 экономических субъектов по трем направлениям:

- 1) исследование практики раскрытия, верификации и цифровизации публичной отчетной информации (в формате комплексной отчетности)

ПАО России [158];

2) мониторинг раскрытия нефинансовых (ESG) факторов в отчетности организациями государственного и корпоративного сектора [160];

3) анализ информационной прозрачности малых и средних организаций: оценка возможностей и мониторинг потребностей заинтересованных сторон, изучение финансовой и нефинансовой отчетности [159].

1) Исследование публичной отчетности ПАО России.

А) Результаты исследования количественного и качественного раскрытия информации в комплексной публичной отчетности ПАО России.

Выборка исследования представлена 100 крупнейшими ПАО России по объему реализации согласно рэнкингу RAEX-600 [190]. Изучению подлежали годовые и нефинансовые отчеты, а также финансовая отчетность (по ФСБУ и МСФО) за 2020 и 2021 год, раскрываемая в сети Интернет или на сайтах аккредитованных агентств.

Цель исследования - обследование двух факторов формирования информационной прозрачности ПАО России:

1) количественного – соответствие состава показателей (тем) раскрытия в нефинансовой отчетности рекомендациям Банка России [79];

2) качественного - оценка раскрытия нефинансовой информации в финансовой и нефинансовой отчетности в зависимости от типа раскрываемых метрик, данных и блоков информации [158].

Для оценки количественного фактора была использована система из 96 показателей, представленных в таблице Ю.1. Индикаторы сформированы на базе требований Банка России и рекомендаций ПАО Московская Биржа для компаний котировального списка первого и второго уровней [79; 183], в последующем подтвердивших свою актуальность для отчетности 2023 г., 2024 г. и 2025 г. [162]. Показатели сгруппированы по 9 областям: 1) информация о стратегии; 2) сведения о корпоративном управлении; 3) сведения о бизнес-модели; 4) сведения о политиках и процедурах; 5) сведения о рисках и возможностях; 6) экологические аспекты; 7) социальные аспекты; 8) сведения о цепочке поставок; 9) иные аспекты раскрытия.

За раскрытие/нераскрытие каждого показателя присваивался балл: информация раскрыта - значение «1», нет – «0». По итогам исследования

рассчитывался интегральный показатель фактора количества информации, раскрытой в публичной отчетности ПАО [158], определяемый по формуле (1)

$$N_i = N_{\text{инд}} / N_{\text{max}}, \quad (1)$$

где N_i – индивидуальный коэффициент количества информации, раскрытой в публичной отчетности конкретного (i -го ПАО; $i=1;100$), определяемый в долях единицы;

$N_{\text{инд}}$ – индивидуальное значение, количества показателей фактически раскрытого в публичной отчетности конкретного ПАО (единиц);

N_{max} – максимально возможное (требуемое) количество показателей, которое должно раскрыть каждое ПАО из выборки (в условиях проводимого исследования – 96 единиц).

Для оценки качественного фактора использовалась система из 18 показателей, перечень которых приведен в таблице Ю.2. Индикаторы агрегированы по 6 областям: 1) информация о стратегии; 2) бизнес-модель; 3) сведения о рисках и возможностях; 4) экологические аспекты; 5) социальные аспекты; 6) иное.

В целях проведения оценки качества выделено 4 типа раскрытия, каждому из которых присвоено цифровое значение: «0» – не раскрыто; «1» – заявление (отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных); «2» – контент-раскрытие (системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера); «3» – количественное раскрытие (измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых показателях): «3.1» - период 1 год; «3.2» - период 2 года; «3.3» - период 3 года; «4» – финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном выражении): «4.1» - период 1 год; «4.2» - период 2 года; «4.3» - период 3 года [158].

По итогам исследования рассчитывался интегральный показатель фактора качества информации, раскрытой в публичной отчетности ПАО [158], определяемый по формуле (2)

$$K_i = K_{\text{инд}} / K_{\text{max}}, \quad (2)$$

где K_i – индивидуальный коэффициент качества информации, раскрытой в публичной отчетности конкретного ПАО (i -го ПАО; $i=1;100$), определяемый в долях единицы;

$K_{\text{инд}}$ – индивидуальное значение, суммы баллов, набранных конкретным ПАО за качество раскрытия информации в публичной отчетности, то есть:

$K_{\text{инд}} = \sum K_{\text{инд}(j)}$, где $K_{\text{инд}(j)}$ – балл, присваиваемый конкретному ПАО за степень раскрытия в публичной отчетности конкретного (j -го) показателя;

K_{max} – максимально возможное количество баллов, которое может набрать каждое ПАО из выборки, если раскроет все показатели по наивысшему критерию (в условиях проводимого исследования – 72 балла = 18×4).

В целом можно констатировать достаточно удовлетворительное качество раскрытия финансовой и нефинансовой информации. Вместе с тем наметился один отрицательный тренд, наметившийся в 2022 г. и имеющий место в настоящее время – снижение раскрытия определенных показателей вследствие сложной геополитической ситуации, санкций и предоставленного отдельным экономическим субъектам права не раскрывать информацию. За анализируемый период среднее количество компаний, раскрывающих показатели, сократилось с 42 до 27 (на 37%), при этом, наихудшая динамика отмечается в отношении количества раскрытий о корпоративном управлении – с 49 до 29 (на 41%). На низком уровне раскрываются сведения о цепочке поставок. Информация о рисках и возможностях — это проблемная зона для многих компаний. Наличие карты рисков, распределение рисков по временному признаку и использование сценарного анализа встречается сравнительно редко. Как правило, компании описывают меры по минимизации рисков. В части положительных моментов стала раскрываться информация о вкладе компаний в цели национального развития России.

В среднем по всем 18 показателям измеряемую (в денежном или натуральном выражении) нефинансовую информацию раскрыло 44% обследованных ПАО; заявительную или контент-информацию – 23% ПАО; не раскрывали нефинансовые показатели – 33% ПАО. Финансовые измерения чаще всего использовались при раскрытии социальных аспектов деятельности ПАО; количественное – экологических аспектов; контент-раскрытие – сведений о рисках и возможностях;

заявления – при характеристике бизнес-модели; не раскрывалась чаще всего прочая информация.

В отношении качества раскрытия наметился положительный тренд – взаимосвязь стратегии развития с определенными операционными драйверами, конкретными метриками в количественном выражении. Достижением следует признать применение отдельными ПАО России сценарного анализа климатической стратегии. «Слабым звеном» является представление информации о рисках, которое преимущественно строится на инструментах контент-раскрытия, реже количественного раскрытия с учетом ранжирования рисков по вероятности и возможному ущербу. В единичных случаях раскрывается оценка рисков в денежном выражении, с расчетом суммы возможного ущерба при возникновении риска или ожидаемых расходов по устранению негативных последствий при реализации рисков. Исключением выступает сценарный анализ в отношении климатических рисков, предусмотренный стандартами TCFD. «Риски рассматриваются разрозненно друг от друга, в разных видах отчетов: годовом, интегрированном, финансовом, отчете об устойчивом развитии. В российской практике информация о рисках в отчетности по РСБУ часто раскрывается в виде качественного описания без использования цифровой информации ... В отчетности по МСФО раскрытия носят более расширенный характер, особенно в части финансовых рисков. Например, в финансовой отчетности представлено: 1) текстовое раскрытие в пояснениях к отчетности; 2) табличное раскрытие об уровне риска, анализа чувствительности и эффективных процентных ставок, анализа активов и обязательств в разрезе оставшихся договорных сроков погашения в отчетности» [19, с. 135-136].

Обобщая полученные результаты и сопоставляя их с актуальными трендами, следует отметить повышение осознанности и системности в рамках управления устойчивого развития. Компании-лидеры утвердили политики по устойчивому развитию, содержащие конкретные целевые метрики, принципы и ответственных лиц; разработали и внедрили на управленческом уровне систему сбора, обработки и анализа данных для расчета необходимых ESG-метрик (а не использовали только существующих клише и статистические формы отчетности); формировали комитеты по устойчивому развитию, рабочие комиссии, отделы, подразделения, которым вменялась функция по координации ESG-повестки в рамках всей организации.

Подобная системность явилась определяющим фактором, повышающим информационную прозрачность их деятельности. Обособленные тематические отчеты постепенно теряют свою востребованность - отчет об устойчивом развитии сохраняет доминирующее положение в качестве наиболее удобной и популярной формы раскрытия нефинансовой информации. Этот тренд подтверждают современные оценки экспертов, основанные на изучении настроений бизнеса [162].

Сохраняется потребность в решении вопроса относительно учета отраслевой ESG-специфики, когда на общую основу добавляются метрики и существенные темы, характерные для отдельных отраслей и выступающие ключевыми для них. Исследование показало, что основных универсальных показателей слишком мало для создания всеобъемлющей картины о деятельности компании в области устойчивого развития, и что приоритеты для компаний разных отраслей могут существенно различаться. При этом, отраслевые требования и стандарты не будут вредить сопоставимости нефинансовой информации, так как общие пересекающиеся показатели остаются, а качество раскрытия с учетом специфики отраслей повышается [158].

Б) Результаты исследования количественного и качественного раскрытия нефинансовой информации в финансовой отчетности ПАО России.

Выборка исследования представлена ТОП-20 из списка исследуемых 100 крупнейших компаний ПАО России [158]. Изучению подлежала финансовая отчетность (по ФСБУ и МСФО) за 2020 и 2021 год, раскрываемая в сети Интернет или на сайтах аккредитованных агентств.

Цель исследования - обследование двух факторов формирования и раскрытия нефинансовой информации в финансовой отчетности ПАО России:

- 1) количественного – оценка раскрытия с точки зрения количественного измерения;
- 2) качественного - оценка содержащейся в отчетности нефинансовой информации с точки зрения качества и выполнения стандартов (МСФО) [158].

В целях оценки количественного измерения присвоены значения для типа раскрытия: «0» – не раскрыто; «1» – контент-раскрытие (отдельное или системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера; «2» - финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном

выражении в самих формах отчетности). Для оценки качественного фактора присвоены значения для типа раскрытия: «0» – информация бесполезна; «1» – информация может быть компенсирована детальными раскрытиями; «2» – информация носит конкретный характер, советуем нормам стандарта и полезна для пользователей. Полученные результаты представлены в таблице Ю.3.

В целом можно констатировать, что большинство экономических субъектов избегает конкретизации количественных показателей, позволяющих оценить их детализацию. В ряде случаев количественные показатели дублируют уже имеющиеся в формах отчетности без содержательных пояснений к ним. С точки зрения качества и выполнения стандартов МСФО, компании придерживаются минимального порога раскрытия в финансовой отчетности экономических субъектов влияния ESG-факторов. В единичных случаях встречается попытка представить дополнительные пояснения к показателям, ситуации, событиям.

Экологические аспекты упоминаются при описании резервов на охрану окружающей среды и не рассматриваются среди причин обесценения активов, прекращения деятельности, изменения сроков полезного использования основных средств, полученных результатов деятельности по сегментам. В качестве примеров оценочных значений наиболее распространенными выступают следующие виды резервов: оценочные обязательства на восстановление окружающей среды; обязательства по выводу объектов из эксплуатации; обязательства по охране окружающей среды [379]. В отчетах встречаются отдельные количественные раскрытия информации, количественная оценка рисков практически отсутствует.

В качестве важного критерия социальной ответственности ПАО использовалось «наличие пенсионных планов с установленными выплатами» и их описание. Эта информация, во-первых, показывает, как компания нивелирует риски, связанные с социальным обеспечением сотрудников, и вносит свой вклад в заботу о старшем поколении. Также само наличие подобных пенсионных планов, требует при их учете определения дисконтированной стоимости обязательств, для чего необходимо производить прогнозные (актуарные) расчеты на основе социальных, демографических, экономических, и экологических факторов. Редко, но встречается указание на благотворительность организации и создаваемые, в связи с этим резервы (оценочные обязательства), однако в количественном выражении

суммы не указываются.

В раскрытиях отчетности по операционным сегментам не затрагиваются ни экологические, ни социальные аспекты, хотя, очевидно, что для некоторых таких сегментов (в виде которых часто выступают дочерние компании) эта информация имеет большое значение (например, информация об оценочных обязательствах, связанных с экологией).

Связь финансовой и нефинансовой информации практически отсутствует в подавляющем большинстве случаев, что не позволяет провести комплексный анализ финансового положения, результатов деятельности и перспектив дальнейшего развития экономических субъектов. Отсутствие этой связи не позволяет стейкхолдерам определить:

- 1) причины образования и изменения отдельных финансовых показателей, обусловленным влиянием ESG-факторов;
- 2) источники происхождения денежных средств, израсходованных (по факту и плану) на различные мероприятия, проводимые в рамках экологической сферы и социальной (в том числе национальные проекты);
- 3) взаимное влияние рисков, описанных в финансовой и нефинансовой отчетности, а также прослеживаемую связь оценочных обязательств с ESG-факторами;
- 4) подходы к определению порога существенности в финансовой и нефинансовой отчетности, а также информационного периметра раскрываемой информации [379].

В) Обзор формата представления отчетной информации для различных групп заинтересованных сторон.

Выборка представлена ТОП-20 из списка исследуемых 100 крупнейших компаний ПАО России, полноценно раскрывающих данные в публичном поле. Изучению подлежала комплексная отчетность компаний за 2022-2024 гг., раскрываемая в сети Интернет и на сайтах аккредитованных агентств.

Анализ различных вариантов представления отчетной информации, как показано в таблице Ю.4, позволяет сделать вывод о тенденциях диверсификации вариантов подачи информации под интересы определенных групп пользователей. Крупнейшие компании представляют четыре типа отчетов: годовой (единый,

интегрированный), финансовая отчетность, отчет об устойчивом развитии и ESG-отчет, при этом преимущественное значение приобретает годовой отчет как единый формат представления данных. Из состава стейкхолдеров с позиции персонализированного раскрытия информации преимущественно выделяют группу «инвесторов и акционеров». Для данной группы заинтересованных сторон представляются следующие отчетные данные: бухгалтерская (финансовая) отчетность, финансовая консолидированная отчетность, годовой отчет, отчет эмитента, отчет об устойчивом развитии, операционные и финансовые результаты [379]. Для аналитиков и рейтинговых агентств формируют ESG-отчет или ESG-справочник в формате Excel с раскрытием количественных индикаторов в разрезе экологических, социальных показателей и показателей корпоративного управления.

В качестве примера лучшей практики раскрытия выступает группа компаний Эн+, которая сформировала отчетные документы под конкретный тип пользователя как показано в таблице 16.

Таблица 16 – Отчетные документы компании Эн+ по итогам 2024 г.

Тип информации /документ	Целевая аудитория
Единый отчет компании	Фондовые биржи и регуляторы, акционеры, инвесторы, рейтинговые агентства, аналитики, НКО, сотрудники, партнерства и ассоциации
ESG-информация	ESG-инвесторы, аналитики, рейтинговые агентства
Презентация ключевых данных единого отчета	Инвесторы, финансовые институты, партнерства и ассоциации
Специализированная информация на сайте	СМИ и телеграмм-каналы
Финансовые и операционные результаты (отчет и пресс-релиз)	Инвесторы
Справочник по устойчивому развитию	Аналитики, рейтинговые агентства

Источник: составлено автором по материалам [212].

Г) Обзор технологических решений. Выборка представлена в разрезе 10 компаний из списка исследуемых 100 крупнейших компаний ПАО России, раскрывающих данные в публичном поле. Изучению подлежала комплексная отчетность компаний за 2022-2024 гг., раскрываемая в сети Интернет и на сайтах аккредитованных агентств.

Обзор технологических решений, применяемых в отчетности, представлен в таблице Ю.5. В условиях развития цифровых инструментов становится возможным практика формирования «персонализированного отчета». Например, отчет ПАО ГМК «Норильский никель» за 2024 год дает возможность пользователю составить и скачать собственный отчет, включая в него те разделы, которые требуются. Практически 90% компаний использует полный набор дизайнерских решений при оформлении отчетности. Есть функция интерактивного анализа, позволяющая пользователю самостоятельно формировать необходимые диаграммы из отдельных финансовых и нефинансовых показателей [389]. В обозримом будущем возможности ИИ позволят «оснастить» отчет голосовым сопровождением и другими инструментами.

Вместе с тем Банк России в 2025 году поставил на обсуждение вопрос цифровизации комплексной отчетности, отметив отставание на 20 лет [198]. В результате обратной связи более 50% респондентов выразили реальное мнение о неготовности или отрицательном отношении к переходу на машиночитаемый формат отчетности, необходимости проведения пилотного тестирования, важности определенного переходного периода [432]. По решению Банка России в 2027 г. компаниям – эмитентам в форме АО и ПАО необходимо осуществить переход на формат XBRL в рамках финансовой, нефинансовой и комплексной отчетности [96; 198].

Д) Результаты выборочного исследования количественного и качественного раскрытия финансовой и нефинансовой информации в комплексной публичной отчетности ТОП-20 ПАО и выявление лучших бенчмарков.

Выборка представлена ТОП-20 первых компаний из списка исследуемых 100 крупнейших компаний ПАО России, полноценно раскрывающих данные в публичном поле. Изучению подлежали годовой отчет за 2024 год, нефинансовая отчетность, финансовая отчетность (по ФСБУ и МСФО), раскрываемая в сети Интернет и на сайтах аккредитованных агентств, а также альтернативные данные о компании.

Целью исследования был мониторинг современного состояния количественного и качественного раскрытия финансовой и нефинансовой информации в комплексной публичной отчетности ПАО ТОП-20 первых компаний

из списка исследуемых компаний на базе подходов проводимого анализа за 2021-2022 гг., выявление общих трендов развития и лучших бенчмарков по раскрытию информации.

В процессе исследования подтвердились ранее полученные выводы о состоянии раскрытия финансовой и нефинансовой информации в годовой отчетности, вместе с тем были определены следующие «проблемные зоны»:

- 1) данные об информационном периметре носят латентный характер;
- 2) использование целого пула различных стандартов для формирования показателей устойчивого развития;
- 3) отсутствие согласованности данных финансовой отчетности и годового отчета;
- 4) отсутствие внешнего заверения данных отчетности или неверное представление для пользователей информации подтверждении достоверности;
- 5) определение ответственности за предоставление искаженных или не представление данных.

Принципиально важным для ПАО является вопрос определения единого подхода в отношении информационного периметра корпоративной отчетности для всех входящих отчетов, поскольку значительная доля обследованных ПАО выступала одновременно в качестве самостоятельного юридического лица и материнской компании группы. В большей части корпоративных отчетов определение информационного периметра присутствовало только в консолидированной финансовой отчетности, в годовых и нефинансовых отчетах эта информация могла не раскрываться, группа называлась компанией без раскрытия состава.

На основе детального обзора структуры годовых отчетов российских компаний выявляется четкий тренд на укрупнение, типизацию и унификацию основных блоков годового отчета и целевой характер каждого из них, фактически выступающего в роли самостоятельного подотчета. Годовые отчеты ПАО «Россети», ПАО «Газпром», ПАО «ФосАгро», ПАО «ГМК «Норильский никель», ПАО «НОВАТЭК», ПАО «РусГидро» и целого ряда других компаний включают: стратегический отчет, отчет о корпоративном управлении, финансовый отчет, отчет об устойчивом развитии, а также дополнительные сведения.

Приоритетными темами раскрытия в нефинансовой отчетности являются: «объем сброса загрязненных сточных вод; информация о выбросах парниковых

газов (SCOPE 1 и SCOPE 2); расходы на реализацию мероприятий, связанных с охраной окружающей среды; средняя заработная плата; коэффициент текучести кадров; расходы на мероприятия по охране труда; расходы на организацию и проведение социальных, физкультурно-оздоровительных, медицинских мероприятий для работников и членов их семей и ряд других [26]. Акценты смещаются в сторону раскрытия вопросов социальной сферы. Например, МТС из одиннадцати приоритетных направлений раскрытия шесть посвятила вопросам социального блока, выделяя: качество обслуживания, услуг и сервисов, развитие и внедрение инновационных технологий, вклад компании в развитие инфраструктуры регионов, вклад компании в развитие социальной среды региона, занятость, создание рабочих мест в регионах присутствия, условия и оплата труда, социальные программы для сотрудников, обучение и развитие сотрудников [19]. Стоит отметить бенчмарки компаний «Норильский никель», «Фосагро», МТС в части количественного и финансового измерения рисков и представления интерактивной карты рисков, а также способов визуализации качественных раскрытий в виде радиальной (сетчатой) диаграммы. Например, данный прием применяется при раскрытии информации о заинтересованных сторонах и их влиянии на компанию, а также компании на них.

Выявлены различия в финансовой и нефинансовой отчетности по ряду следующих направлений:

- 1) Различия в границах финансовой и нефинансовой отчетности (по охвату активов, объектов, операций, субъектов).
- 2) Различия в агрегировании / дезагрегировании элементов корпоративной отчетности.
- 3) Не соответствие принципов бухгалтерского учета и правил других систем: более жесткие требования в финансовом учете, сложность признания созданных устойчивых активов, проблема признания будущих обязательств, отражаемых при раскрытии информации об устойчивом развитии и не признаваемых в бухгалтерском учете.
- 4) Несогласованность (несоответствие) единиц измерения, принятых в разных системах, правил и допущений, финансовых, количественных и качественных раскрытий.

5) Разрывы по времени (может быть признано в одной системе и не признано в другой).

6) Отсутствие должной цифровизации формирования и раскрытия элементов корпоративной отчетности.

Многообразие используемых стандартов нефинансовой отчетности, отсутствие взаимосвязи данных финансовой и нефинансовой отчетности, дублирование данных в различных форматах отчетности, а также избирательный характер раскрытия нефинансовой информации серьезно снижают прозрачность данных и ухудшают ее качество [379].

Обследование публичной отчетности показало наличие большого объема данных, раскрываемых компаниями: средний объем годового отчета достигал от 350 до 400 страниц. В ситуации достаточности информации на первый план выходят характеристики качества и достоверности. Встает вопрос об определении ответственности за предоставление искаженных или не представление данных, а также статусе информации. Отмечается практика о наличии предупреждения для пользователей о подготовке отчета в информационных целях. В части информирования пользователей о заверении и подтверждении достоверности годовых и нефинансовых отчетов прослеживается тенденция подмены понятий. В целях повышения привлекательности отчетности компании транслируют наличие аудита. По факту отсутствие должного уровня заверения является ключевым вопросом подтверждения качества данных.

Основываясь на практике составления отчетов крупных компаний следует вывод о том, что разные формы отчетности подготовлены разными подразделениями, включая привлечение внешних консультантов для формирования отчетности об устойчивом развитии [6], при этом нет отлаженных механизмов кросс-функционального взаимодействия внутри субъекта. Например, осуществлять учетную функцию уполномочены структурные подразделения по ведению финансового учета, а «координировать процесс сбора ESG-данных может подразделение, далекое от реализации учетных функций и формирования отчетности, например служба маркетинга или центр благотворительных и социальных программ (ПАО «МТС»). Анализируя деятельность компании ПАО «Газпром», имеющей большой опыт в подготовке публичных отчетов,

ESG-данные собирает рабочая группа, в которую входят представители структурных подразделений Газпрома, координирующие работу по основным направлениям устойчивого развития и участвующие во взаимодействии со стейкхолдерами. Ряд департаментов, занимающихся вопросами управления персоналом, корпоративной социальной ответственности и экологических аспектов, принимают активное участие в сборе нефинансовых показателей. Впоследствии собранная информация подтверждается руководителями профильных подразделений. После этого проверяется департаментом внутреннего аудита. Далее осуществляется агрегация собранной нефинансовой информации в единый отчет с привлечением дизайн-бюро «Зебра». После согласования данных председателем правления отчет размещается на сайте компании, сервисах Интерфакс, направляется в печатном виде отдельным заинтересованным сторонам» [386, с. 43-44]. Подобная практика характерна и для других компаний.

Одним из первых, кто комплексно решил задачу цифровизации нефинансовой отчетности, выступает ПАО «Сбербанк», запустивший в 2024 г. АС КОСМОС (консолидированная отчетность Сбербанка по международным и отраслевым стандартам) – платформу для сбора, проверки и консолидации ESG-данных по группе. ПАО Полюс для минимизации ручных операций при принятии управленческих решений создано единое интегрированное информационное пространство, обеспечивающее горизонтальную и вертикальную интеграцию бизнес-процессов с потоками достоверных и актуальных финансовых и нефинансовых данных для ключевых бизнес-единиц [343].

В отчетах российских компаний отсутствуют раскрытия в части оценки реальных экологических и социальных воздействий, оказываемых на окружающую среду в результате деятельности компании, а также полученных эффектов от достижения поставленных целей, целевое использование ресурсов, что актуально особенно для государственных компаний. Данные раскрытия могли «подсветить» возможности улучшения и масштабирования эффекта. Такие иностранные компании как Кока-кола, TEVA, AstraZeneca, Apple и целый ряд других раскрывают количественную и качественную оценку воздействий и положительных эффектов, использование средств «зеленого финансирования» с демонстрацией результатов его привлечения, отражая реализацию таких проектов за ряд лет.

Е) Результаты заверения и подтверждения достоверности данных корпоративной отчетности в мировой и отечественной практике.

В рамках исследований в области верификации нефинансовой информации, регулярно проводимых Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants), были проанализированы крупнейшие компании в каждой юрисдикции по рыночной капитализации по состоянию на апрель 2024 года. Юрисдикция компании основана на местоположении штаб-квартиры компании. 50 крупнейших компаний были проанализированы в 16 юрисдикциях за 2019-2023 гг. 100 крупнейших компаний были проанализированы в 6 крупнейших экономиках (Великобритания, США, Япония, Индия, Германия, Китай). Юрисдикции, в которых было рассмотрено 100 компаний, были выбраны на основе наибольшего номинального ВВП по состоянию на март 2021 года [257]. Результаты приведены в таблице Ю.6. Анализ данных позволяет сделать следующие выводы. В целом, как общемировой тренд отмечается увеличение частоты представления нефинансовой информации (91%) в публичной отчетности организаций, 69% компаний использовали форму заверения. При этом растет процент заключений аудитора на уровне ограниченной уверенности, однако это касается только отчетов о выбросах парниковых газов. Основными верификаторами нефинансовой отчетности выступали: аудиторские организации (65% подтверждений) и другие верификаторы (35% подтверждений). Подтверждение достоверности нефинансовой отчетности указанными верификаторами производилось в соответствии: со стандартами аудиторской деятельности (МСЗОУ 3000 и МСЗОУ 3410) – 71%; стандартами менеджмента качества – 24%; другими регламентами – 5% [257]. Иностранные регуляторные требования получили развитие в сторону постепенного введения требований по обязательному заверению нефинансовой отчетности с выражением ограниченной и разумной уверенности в период до 2030 года.

Формирование практики аудита как инструмента, обеспечивающего подтверждение достоверности финансовой и нефинансовой информации в системе корпоративной отчетности, находится на этапе осмысления отечественным профессиональным сообществом. Это касается, в первую очередь, возможности выражения мнения с обеспечением как ограниченной, так и разумной уверенности,

в отношении расширенного спектра данных, охватывая все элементы корпоративной отчетности [389].

Данные о подтверждении нефинансовых отчетов в России за 2017-2023 годы представлены в таблице Ю.7. Показатели свидетельствуют о росте доли подтвержденных нефинансовых отчетов с 24% до 28%. Наиболее используемым в качестве стандарта для подтверждения выступает МСЗОУ 3000. Как правило, организации для внешнего подтверждения приглашают аудиторские организации (профессиональное подтверждение). В отношении количества верификаторов, одновременно привлекаемых ПАО для подтверждения достоверности различных видов публичной отчетности за один год, в ходе исследования установлено следующее. Самым распространенным являлся вариант привлечения двух аудиторских фирм. Наименее востребованным оказался вариант привлечения трех аудиторских фирм, отдельно для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по РСБУ, отдельно для аудита финансовой отчетности, сформированной по МСФО и отдельно для профессионального подтверждения нефинансовой отчетности [377].

В соответствии с анализом практики выдачи заключений, как показано в таблице Ю.8, можно выделить три модели типовых формулировок предмета задания по подтверждению нефинансовой информации: 1) подтверждение соответствия отчета стандартам составления нефинансовой отчетности (GRI, SASB, AA1000, TCFD, а также отраслевым стандартам); 2) подтверждение отдельных ключевых показателей (выбросы парниковых газов, показатели образования и утилизации отходов, потребления воды, расходов на благотворительность, ряда показателей в отношении персонала (численность/текучесть/расходы на ДМС/расходы на обучение)) [389]; 3) заверение выборочной информации, включающей как количественные показатели, так и качественную информацию. Ни одна из моделей не позволяет получить подтверждение информации, представленной в нефинансовом отчете с точки зрения концепции достоверности по аналогии с аудитом финансовой отчетности. Показатели общественного заверения приедены в таблице Ю.7.

Ж) Применение ИИ в области отчетности и аудита.

Технологические решения Индустрии 5:0 позволяют говорить о качественном развитии информационных возможностей отчетности. На первый план выходит ИИ как базовая технология будущего, создаваемая в реальном времени.

По результатам регулярного исследования международной компании КПМГ из 1 800 руководителей служб финансовой отчетности ведущих стран мира три четверти опрошенных объявили о том, что уже используют ИИ, сейчас 65% компаний пилотируют ИИ-агентов [432]. Результаты опроса Банка России, проведенного среди финансовых организаций в конце 2025 года, свидетельствуют о том, что «две трети респондентов уже используют ИИ или планируют использовать на горизонте 3 лет [432].

В отношении российских нефинансовых корпораций, с одной стороны, открываются колоссальные возможности в части внедрения цифровых решений и ИИ в «концепции фабрики будущего», с другой стороны - наблюдается технологическая асимметрия в отдельных бизнес-процессах формирования и верификации отчетной информации. «По экспертной оценке, у 80% компаний на сегодняшний день степень внедрения ИИ в учетно-контрольные процессы оценивается на уровне 10% и только у 4% - на уровне более 50%» [432, с. 45].

2) Результаты анализа ESG-раскрытия в отчетности организаций государственного и корпоративного сектора.

А) Для оценки фактического раскрытия информации в разрезе ESG-факторов различными типами организаций государственного и корпоративного сектора было проведено исследование, включающее два этапа.

На первом этапе была осуществлена оценка степени и уровня раскрытия информации в разрезе ESG-факторов в публичной отчетности 240 организаций корпоративного сектора (действующих в организационно-правовых формах ООО, АО, ПАО) и 121 организации государственного сектора (созданных в организационно-правовых формах АО, ПАО, ФГУП, ФКП). На втором этапе проведена оценка состава существенных тем 46 отобранными организациями государственного сектора в рамках каждого (E/S/G) фактора [160].

Исследование проводилось на основании открытых источников, содержащихся на официальных сайтах отобранных организаций. В ходе

исследования по каждой организации определялся тип (уровень) фактического раскрытия информации в разрезе ESG-факторов по следующей шкале:

[1] – наличие специального комплексного ESG-отчета (отчета об устойчивом развитии, интегрированного отчета или другого комплексного нефинансового отчета);

[2] – наличие специального отчета по одному из факторов (экологического, социального, по системе корпоративного управления);

[3] – наличие структурированного раскрытия существенного массива информации по одному или нескольким факторам (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности);

[4] – наличие отдельных раскрытий информации (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности);

[5] – отсутствие какой-либо информации по конкретному разделу (E, S или G);

[6] – сайт отсутствует или не открывается [423; 424].

В государственном секторе уровень раскрытия нефинансовой информации характеризуется следующими параметрами: высокий (15%); средний (29%); низкий (56%). Также был проведен детализированный анализ раскрытия информации в разрезе каждого из E, S, G – факторов. Уровни раскрытия информации как в корпоративном, так и в государственном секторе снижаются по мере движения от фактора E (наивысший) к фактору G (самый низкий).

На втором этапе оценка сначала из генеральной совокупности были исключены организации с крайними (экстремальными) уровнями раскрытия: [1] и [6], из них было отобрано 46 организаций, включающих три самостоятельные группы:

1) 25 организаций, раскрывающих информацию по фактору «Экология» (E);

2) 17 организаций, раскрывающие информацию по фактору «Социальная ответственность» (S);

3) 4 организации, раскрывающих информацию по фактору «Корпоративное управление» (G).

Исследование проводилось на основании открытых источников, содержащихся на официальных сайтах отобранных организаций. Перечень существенных тем раскрытия в рамках каждого из факторов определен на основании анализа требований международных стандартов нефинансовой отчетности (ISSB, GRI, SASB, TCFD), рекомендаций Банка России, а также практики организаций государственного сектора.

В ходе исследования в отношении каждой существенной темы в рамках фактора E / S / G устанавливался уровень (тип) раскрытия:

«0» – не раскрыто;

«1» – заявление (отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных);

«2» – контент-раскрытие (системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера);

«3» – количественное раскрытие (измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых показателях);

«4» – финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном выражении).

На основании полученных данных в отношении каждой из существенных тем и в целом по фактору (E / S / G) определялось среднее значение и доля типа раскрытия. Результаты исследований двух этапов представлены в приложении Я, а также детально представлены в отчете НИР [160] и опубликованы в серии работ автора.

Проведенное обследование показало, что уровень публичного раскрытия нефинансовой информации для широкого круга заинтересованных пользователей (как в обобщенном виде, так и по каждому из ESG-факторов), у организаций государственного сектора существенно ниже по сравнению с сопоставимыми типами организаций корпоративного сектора. Исходя из требований действующих нормативных правовых актов организации государственного сектора обязаны формировать и представлять соответствующим уполномоченным государственным органам большой массив данных, по своей сути и содержанию являющихся информацией в разрезе ESG-факторов. Ввиду специфики деятельности отдельных типов организаций (унитарных и казенных предприятий), связанной с режимом

государственной тайны, публичное раскрытие и верификация формируемой отчетной информации ограничены законом, о чем свидетельствуют выборочное исследования раскрытия информации в целом по компании.

Б) Результаты серии обследований в области изучения настроений бизнеса и видения концепта развития корпоративной нефинансовой отчетности.

Обследование проводилось АКРА и Комитетом по интегрированной отчетности в форме регулярного опроса в период: 1) с октября по ноябрь 2023 года; 2) с апреля по июнь 2024 года; 3) с сентября по ноябрь 2024 года; 4) с мая по июнь 2025 года; 5) с сентября по декабрь 2025 года. Было проанкетировано 120 компаний из 14 отраслей [162]. Респондентам предлагалось ответить на восемь вопросов в области формирования и заверения нефинансовой отчетности, а также оставить комментарий при ответе на каждый из них. Вопросы касались позиции бизнеса в отношении формирования и публикации нефинансовой отчетности и ее формата, выбора международных и национальных стандартов подготовки, проведения внешней верификации отчетности, периодичности и сроков ее выпуска [162].

По итогам регулярно проводимого исследования количество компаний, формирующих нефинансовую отчетность, постоянно растет. Более половины (56%) выпустили нефинансовую отчетность за 2023 год в формате отчета об устойчивом развитии, 33% — в формате годового отчета, оставшиеся 11% компаний выбрали иной формат (ESG-презентации и другие). Наиболее популярными среди международных стандартов на протяжении всех этапов остаются GRI, SASB и TCFD. Важная тенденция - компании одновременно применяют и международные стандарты и национальные положения (Рекомендации Банка России и Минэкономразвития – 70%). В части верификации 16% компаний проводили аудит, 7% — общественное заверение, 12% - выбрали одновременно две формы, 65% - не проводили внешнюю верификацию [162].

Отчет об устойчивом развитии за 2025 год планировали выпускать 50% от числа опрошенных респондентов. Наиболее популярными среди международных стандартов остаются GRI, SASB и TCFD, среди национальных - Рекомендации Банка России и Минэкономразвития.

Структура нефинансовых отчетов отечественных компаний за ряд лет, сформированная на основе экспертных оценок, представлена в таблице 17.

Таблица 17 – Структура нефинансовых отчетов компаний России

Показатели	2022 г.	2023 г.	2024 г.
1 Нефинансовые отчеты в открытом доступе, в том числе:	74	133	109
1.1 Годовые /«интегрированные» отчеты	18	45	-
1.2 Отдельные отчеты об устойчивом развитии	22	70	-
1.3 Нефинансовые отчеты, подготовленные без использования стандартов и системного подхода к раскрытию информации об устойчивом развитии	34	39	9
2 Отчеты, составленные с использованием стандартов нефинансовой отчетности, в том числе: *	40	94	100
2.1 GRI	33	94	73
2.2 SASB	16	48	43
2.3 TCFD	21	34	32
2.4 IFRS S1, IFRS S2	-	14	18
2.5 Рекомендации Банка России по раскрытию ПАО нефинансовой информации	14	37	68
2.6 Рекомендации Минэкономразвития	-	32	68
2.7 Рекомендации РСПП	11	13	28
2.8 Рекомендации Банка России по разработке ESG-рейтингов	-	-	-
2.8 CDP	2	2	7
2.9 VRF (IIRC)	5	14	5
2.10 AA 1000	8	-	-
2.11 ISO 26000	2	-	8
2.12 Руководство UNCTAD	4	14	11
3 Формат представления отчетов, в том числе:	-	-	-
3.1 Интерактивная отчетность с элементами цифровой отчетности, в том числе iXBRL	6	-	-
3.2 Электронная отчетность с элементами интерактивной отчетности	4	-	-
3.3 Электронная отчетность в виде PDF файлов без элементов интерактивной отчетности	64	-	-
4 Верификация данных (в процентах)	-	-	-
4.1 Преобладание аудиторов в составе верификаторов	-	93%	94%
4.2 Независимое подтверждение достоверности	-	33%	-
4.3 Выражение разумной степени уверенности	0	0	0
*Один отчет может содержать ссылки на несколько стандартов.			

Источник: составлено автором.

3) Исследование информационной прозрачности компаний малого и среднего бизнеса (далее – МСП).

Для оценки фактического состояния информационной прозрачности малых и средних предприятий были использованы результаты исследования, проведенного в

рамках НИР по государственному заданию с участием автора [159].

Исследование включало три этапа.

А) Изучение реальных предпочтений ключевых стейкхолдеров, оценка информационных ожиданий и требований.

Б) Анализ нормативных требований для МСП, оказывающих влияние на формирование и раскрытие информации.

В) Исследование фактической информационной прозрачности деятельности МСП и уровня транспарентности их бухгалтерской (финансовой) отчетности.

А) Для изучения требований/предпочтений конкретной группы заинтересованных сторон выделены наиболее многочисленные и одновременно значимые группы стейкхолдеров: контрагенты (юридические лица); клиенты (физические лица); уполномоченные финансово-кредитные организации; рейтинговые агентства. Исходя из возможного формата взаимодействия с заинтересованными сторонами, а также эффективности применения определенных инструментов, были использованы следующие методы исследования:

1) анкетирование контрагентов (юридических лиц) с элементами устного интервью для изучения информационных ожиданий (для обследования была составлена анкета из одиннадцати вопросов, в опросе приняли участие 58 респондентов) [159];

2) опрос клиентов (физических лиц) с целью определения их предпочтений (проводился гугл-опрос из 12 вопросов, в опросе участвовало 105 человек из различных возрастных категорий) [159];

3) мониторинг требований уполномоченных финансово-кредитных организаций к информационному обеспечению для потенциальных заемщиков из числа МСП [159].

Б) Проанализированы наиболее значимые документы, направленными на развитие малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации, с позиции их влияния на информационную прозрачность деятельности МСП [159].

В) Для оценки степени фактической информационной прозрачности МСП и уровня транспарентности бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности была выбрана двухэтапная методика исследования [159].

Объектом исследования выступили конкретные субъекты МСП, предметом первого этапа - актуальное состояние выполнения требований представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее состава; второго этапа – сайты МСП и нефинансовая отчетность компаний (или ее отдельные элементы), раскрываемая на сайте компании за 2018-2020 гг.

Цель исследования – анализ фактического состояния бухгалтерской (финансовой) отчетности МСП, ее наличия, состава и полноты, как основного открытого источника, характеризующего финансовые результаты и имущественное состояние деятельности субъекта, а также провести анализ информативности сайтов данных компаний на предмет информационной прозрачности и содержательности в части отчетной информации и раскрытия на них элементов нефинансовой отчетности [18].

Гипотеза исследования - финансовая отчетность МСП низко информативная; нефинансовая отчетность МСП не раскрывается на сайте компании, что объясняется отсутствием обязательных требований составления нефинансовой отчетности и понимания ее информационной ценности для стейкхолдеров [18].

Для оценки прозрачности деятельности МСП и уровне транспарентности бухгалтерской (финансовой) отчетности была построена выборка российских фирм – поставщиков продукции материально-технического назначения, взаимодействующих с крупным российским предприятием (базовой компанией) в 2018-2020 гг. в части поставки оборудования, запасных частей и расходных материалов для обеспечения производственного процесса импортного производства. Следует отметить, что базовая компания ведет строго регламентированный отбор потенциальных контрагентов на стадии преддоговорной работы, поэтому в выборку попали прошедшие качественный отбор реально функционирующие экономические субъекты, ориентированные на работу по схеме B2B [159].

Для обработки полученной информации использовались возможности программного продукта Контур-Фокус, данных реестра субъектов малых и средних предприятий на сайте ФНС России, а также бухгалтерская (финансовая) отчетность соответствующих организаций с подписью ИФНС, выгруженная из

Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности [159].

В выборку попало 121 российское юридическое лицо, из них – 109 (или 90%) – организационно-правовой формы - общество с ограниченной ответственностью, 12 (или 10%) – акционерные общества закрытого типа. По данным реестра субъектов малых и средних предприятий, размещенных на сайте www.nalog.ru, 90 компаний из построенной выборки (или 74%) относятся к микро, малым и средним предприятиям. 31 компания (или 26%) не попадают в этот реестр по разным причинам, преимущественно по масштабам деятельности, также 5 организаций (4%) за исследуемый период прекратило свое существование или находятся в стадии реорганизации или банкротства [159].

Результаты всех трех этапов обследования формализованы и детально раскрыты в отчете НИР вместе с данными анкетирования и опросов [159], а также опубликованы в серии работ автора [6; 19; 374; 409; 422; 425]. Детализированные результаты исследования предпочтений контрагентов-физических лиц и оценки их ожиданий в отношении информации, раскрываемой МСП, визуализированные в виде диаграмм, представлены в работе автора [18, с. 161-171].

Отчетная информация о деятельности МСП реально востребована со стороны определенного круга стейкхолдеров [18]. Обследование показало прямую заинтересованность контрагентов-юридических лиц как в финансовой, так и нефинансовой информации (более 75%). Обуславливающие факторы: субъекты МСП могут выступать участниками цепочки поставок, входить в консолидированную группу или экосистему, выявлять недобросовестных контрагентов в рамках должной осмотрительности. Более 60% респондентов ответили, что на базе финансовой отчетности контрагентов для целей анализа рассчитывают величину чистых активов, оценивают структуру активов и источников финансирования, анализируют оборачиваемость дебиторской и кредиторской задолженности, проводят сравнение показателей компании со средним показателем в регионе по отрасли [159].

Предоставление права малым предприятиям в применении упрощенных способов ведения учета в определенной степени препятствуют их информационной

прозрачности. В условиях цифровой трансформации учета эта мера для данного сегмента должна пересматриваться.

В целях полноценного обеспечения информационной прозрачности деятельности экономических субъектов одним из определяющих факторов является прямая заинтересованность самого субъекта МСП. Низкая мотивация и отсутствие явных стимулов повышения транспарентности, акценты в пользу налоговой отчетности не способствует полноценному раскрытию информации о деятельности МСП.

Подавляющее большинство МСП не публикуют свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не размещают ее на своих сайтах. Вместе с тем анализ фактического уровня транспарентности показал, что большинство МСП допускают, что упрощенные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности не в полной мере характеризуют их финансовое положение. Поэтому для обеспечения прозрачности, а также для получения конкурентных преимуществ на стадии преддоговорной работы и выбора контрагента, продолжают готовить отчетность по стандартной схеме. 61% субъектов МСП предоставили в ГИРБО отчетность без каких-либо дополнительных пояснений. В части детализации статей отчетных форм ни одна организация не воспользовалась правом дополнительного раскрытия для повышения информационной ценности отчетности для ее пользователей. Только 2 из всех – АО «Химпартнеры» и ООО «Веллонс.РУ» – ввели дополнительные детализирующие показатели [18].

В условиях развития «поведенческой экономики», в которой информация и психология потребителя становятся решающим фактором конкурентной борьбы, субъектам МСП важно сделать свою отчетную информацию инструментом завоевания доверия стейкхолдеров. Для этого им необходимо обеспечить доступ к прозрачной информации о результатах деятельности, перспективах, рисках и возможностях, проблемах и путях их решения.

Драйвером повышения прозрачности для данного сегмента может быть социальный рейтинг, активно применяемый в мировой практике отдельных стран, например в Китае. Внедрение такого рейтинга в практику позволит эффективнее бороться с одной из основных проблем, присущих малому бизнесу, – «фирмами - однодневками». Аналогом такого рейтинга сегодня выступает ЭКГ-рейтинг, а также

вводится практика расчета показателя Общественного капитала бизнеса. Для МСП, имеющих хороший рейтинг, государство может предложить возможность приоритетного доступа к источникам льготного кредитования, а также другие меры финансовой, налоговой и социальной поддержки [18].

Глава 4

Трансформация учетно-контрольного инструментария в целях обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов

4.1 Модель цифровой корпоративной отчетности

Модель корпоративной отчетности рассматривается как системная конгломерация. Актуальный формат корпоративной отчетности представляет собой базу структурированных данных финансовой и нефинансовой информации и интерфейсов о различных аспектах деятельности экономических субъектов, сформированных в рамках определенного периметра [385]. Проведенное автором исследование современной архитектуры информационного пространства и факторов, оказывающих влияние на развитие отчетности, возможностей цифровых решений «Индустрии 5.0» и ИИ, интересов разных групп стейкхолдеров подтвердило выдвинутую гипотезу о том, что корпоративная отчетность должна основываться на ее представлении как цифровой информационной экосистемы [388; 389], проекция которой приведена на рисунке 25.

Предлагаемая модель цифровой корпоративной отчетности представляет отчетность комплексно с разных позиций:

1) методологической - в парадигме информационного пространства, базовый принцип которого в том, что все структурные элементы, характеризующие деятельность компании, должны быть соединены в единую цифровую среду, позволяющую по принципу конструктора больших данных формировать информацию в необходимом разрезе;

2) технологической – как цифровую платформу, где информационные единицы должны быть четко идентифицированы, оцифрованы, маркированы и размечены должным образом в машиночитаемом формате;

3) функциональной – определенные для пользователя границы, позволяющие ему «перемещаться» в рамках информационного периметра с учетом его статуса (персонализация, роль и права, протокол взаимодействия);



Источник: составлено автором по материалам [427].

Рисунок 25 - Архитектура информационной экосистемы экономического субъекта

4) организационной – как результат кросс-функционального подхода в рамках взаимодействия внутри экономического субъекта [388].

Новацией авторского подхода является разработанная концептуальная модель цифровой корпоративной отчетности, представляющая набор элементов структурированных данных и их интерфейсов о различных аспектах деятельности экономических субъектов, сформированных в рамках определенного периметра (компании, группы компаний, экосистемы или бизнеса) в соответствии с принципами информационной прозрачности, интегрированных в единый связанный контент на базе платформенных решений, доступных заинтересованным пользователям с учетом их статуса, прав доступа и информационных интересов [389].

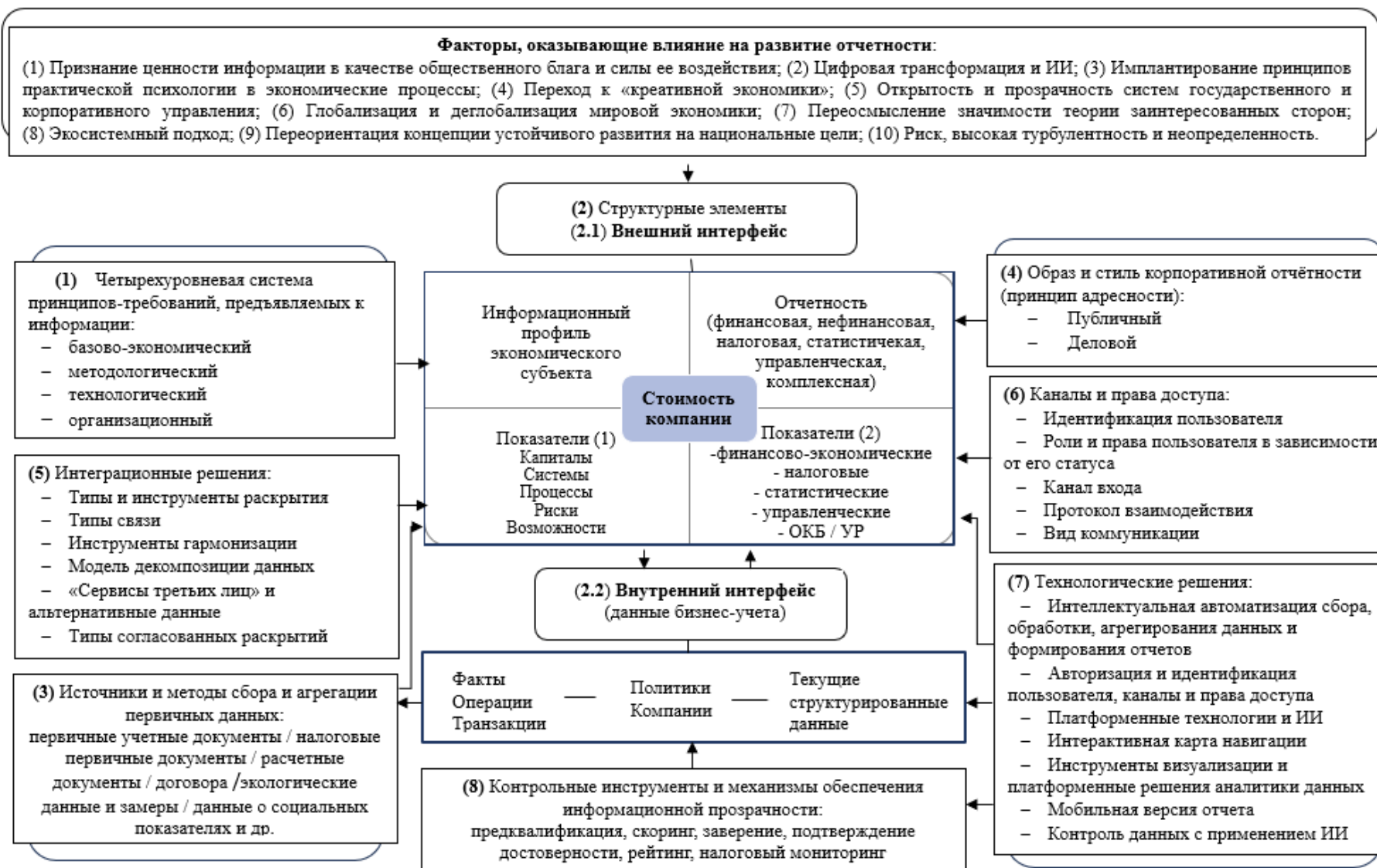
Предложенная модель цифровой корпоративной отчетности, как показано на рисунке 26, включает восемь компонентов:

- 1) систему принципов-требований формирования и раскрытия отчетной информации;
- 2) структурные элементы;
- 3) источники и методы для сбора и агрегации первичных данных;
- 4) образ и стиль;
- 5) интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей;
- 6) каналы и права доступа;
- 7) технологические решения;
- 8) контрольные инструменты и механизмы обеспечения прозрачности [388].

Визуально цифровая корпоративная отчетность представляет собой внешний интерфейс, раскрывающий:

- 1) информационный профиль компании - общие сведения о субъекте, история развития, миссия и корпоративные ценности, обзор рынка и положение в отрасли, особенности внутренней и внешней среды и их влияние на деятельность, каналы коммуникации, бизнес-модель, рейтинги, стратегию развития;

- 2) информацию о компании в «объемном представлении» в разрезе элементов (по видам отчетности и типам показателей).



Источник: составлено автором по материалам [203; 388].
Рисунок 26 - Концептуальная модель цифровой корпоративной отчетности

Внутренний интерфейс — это данные бизнес-учета, включающего текущие структурированные данные (регистры), политики, факты /события /операции. В рамках бизнес-учета осуществляется формирование информации по различным направлениям учета: финансовый, нефинансовый, управленческий, налоговый, статистический. Модель отчетности предусматривает структуру раскрытия информации по принципу декомпозиции - от структурных элементов до расчетных регистров и первичных данных. Она должна строиться с учетом типа экономического субъекта и уровня его информационной прозрачности [388].

«Центральным технологическим решением является введение единой системы идентификации, аутентификации и авторизации личности пользователя для определения его роли и назначения прав в части доступности информации. Это возможно, используя портал госуслуг или сертификат ключа проверки усиленной квалифицированной электронной подписи (далее - УКЭП) или усиленной неквалифицированной электронной подписи (далее - УНЭП), а также биометрии или PIN-кода приложения» [388, с. 20].

«Корпоративная отчетность, как информационная экосистема данных, реализованная в виде цифровой платформы, предусматривает целый ряд преимуществ и возможностей:

- практическое внедрение стейкхолдерского подхода через совместное участие в формировании, раскрытии и верификации данных с участием государства и общества, создание пользователями новых ценностей;
- клиентоориентированность в представлении информационных ресурсов, реализация принципа адресности данных с учетом типа запросов и интересов определенных групп пользователей;
- повышение эффективности принятия решений на основе адаптированных под пользователя данных, имеющих статус юридически значимой информации;
- формирование персонализированной экосистемы для каждого участника;
- нивелирование рисков компании через внедрение системы идентификации пользователей» [388, с. 20, 22].

В развитии теоретико-методологических положений в области корпоративной отчетности целесообразно использовать следующие типы классификации, представленные в таблице 18.

Таблица 18 – Виды корпоративной отчетности

Признак классификации	Вид	Характеристика
По охвату (периметру) формирования данных отчета / типу экономического субъекта	Индивидуальная	Отчетность юридического лица (организации)
	Отчетность группы компаний	Отчетность объединения юридических лиц, связанных отношениями значительного влияния или контроля
	Отчетность экосистемы	Отчетность компании и ее партнеров, объединенных в рамках совместно реализуемых продуктов и сервисов
	Отчетность бизнеса	Отчетность организации, группы компаний или компании и ее партнеров
По типу структурных элементов	Информационный профиль	Ключевой тезис (обращение), информация о компании и ее среде, бизнес-модели, рейтинги
	Виды отчетности	Финансовая, нефинансовая, налоговая, статистическая, управленческая, комплексная
	Показатели/Капиталы	Двух типов: функциональные и по направлениям
По степени открытости отчетных данных	Публичная	Отчетность, размещенная на внешних ресурсах и доступная для любого заинтересованного пользователя
	Внутренняя	Отчетность, размещенная на внутренних ресурсах и доступная для определенных пользователей
По составу отчетности	Финансовая	Финансовая отчетность, составленная по требованиям ФСБУ и МСФО
	Нефинансовая	Отчетность об устойчивом развитии, составленный по национальным и международным стандартам Отчет об интеллектуальном капитале Отчет о взаимодействии со стейкхолдерами
	Управленческая	Калькулирование себестоимости Бюджетное управление Управление эффективностью бизнеса Отчет о достижении KPI
	Налоговая	Налоговая отчетность
	Статистическая	Статистическая отчетность
	Комплексная	Отчет эмитента Годовой отчет Отчет об исполнении программы деятельности и сметы расходов (доходов) Отчет о выполнении стратегии развития
По объему информации	Полноформатная	Полный набор отчетов, соответствующий информационному профилю компании
	Сокращенная	Базовый (минимальный) набор отчетов
По обязательности составления	Обязательная	Набор отчетов, установленный регулятором
	Добровольная	Формируется компанией в добровольном порядке

Источник: составлено автором.

1) Система принципов-требований формирования и раскрытия отчетной информации.

Анализ позиций зарубежных и российских ученых [13; 33; 219; 298; 352; 370; 380; 394; 397], а также делового и профессионального сообщества, позволяет сделать вывод о возможности применения требований «Концептуальных основ представления финансовых отчетов» МСФО, а также частично стандартов МСФО и стандартов IFRS S1 и S2, GRI, Международных основ интегрированной отчетности, Рекомендаций Рабочей группы по вопросам раскрытия финансовой информации, связанной с природой (TNFD) для разработки системы принципов формирования прозрачной корпоративной отчетности нового поколения.

Выделены четыре уровня требований (базово-экономический, методологический, технологический и организационный уровень), в рамках которых предложены более детальные характеристики отчетной информации, представленные рисунке 27.

«Базово-экономический уровень предназначен для определения общих характеристик, периметра и контента отчетной информации в соответствии с международными и национальными стандартами» [389, с. 32].

«Принцип определения существенных тем является одним из важнейших базовых требований, что обусловлено необходимостью решения проблемы по обеспечению сопоставимости показателей отчетности разных компаний между собой, с одной стороны, и кастомизации данных под интересы ключевых стейкхолдеров, с другой. Для реализации данного подхода в целях стандартизации показателей отчетных форм предлагается введение обязательного набора универсальных существенных тем и индикаторов для всех экономических субъектов, а также добровольно формируемых индивидуальных существенных тем, позволяющих раскрыть особенности и уникальность конкретного субъекта и учитывать приоритизацию интересов его ключевых заинтересованных сторон» [389, с. 32].

«Для всех типов отчетности, за исключением индивидуальной, необходимо соблюдать принципы консолидации данных в рамках строго выбранного периметра в части всех видов корпоративной отчетности» [389, с. 32].



Источник: составлено автором по материалам [203; 389].

Рисунок 27 - Четырехуровневая система требований, предъявляемых к информации в корпоративной отчетности

«Принцип экосистемности и индивидуальной детализации обеспечивает возможность пошагового раскрытия показателей от общих значений экономического субъекта (группы компаний, экосистемы) до индивидуальных данных в разрезе конкретных организаций (юридических лиц), входящих в заданный периметр корпоративной отчетности» [389, с. 32].

К методологическому уровню относятся требования к качественным характеристикам отчетных данных. В составе методологических требований определяющим является информационная прозрачность экономического субъекта как характеристика качества финансовой и нефинансовой информации, представляемой заинтересованным пользователям в системе корпоративной отчетности в рамках политики информационной открытости и отвечающей признакам полезности, подтверждаемой достоверности, полноты, доступности и цифрового характера. Требование полезной информации является важнейшей характеристикой корпоративной отчетности. Достижение указанного требования обеспечивается соблюдением целого набора характеристик отчетности, включающего основополагающие и дополняющие характеристики [389].

К основополагающим характеристикам отчетности относятся: ценностно-риск-ориентированный, прогностический и стратегический характер данных. С позиции ценностно-ориентированного подхода, связанного, прежде всего, с вопросами устойчивого развития, следует представлять информацию в трех разрезах:

- 1) воздействие ESG-факторов и внешней среды на устойчивость и непрерывность детальности организации;
- 2) воздействие деятельности организации на окружающую среду и общество (отрицательное воздействие);
- 3) создание ценности в результате деятельности организации для государства, общества и бизнеса (эффект положительного воздействия) [427].

Одним из вариантов решений риск-ориентированного подхода является сценарный анализ взаимозависимости между факторами внешней среды и устойчивостью компании с позиции их потенциального влияния на стратегию и бизнес-модель, выявление зон риска в контексте отраслевых и индивидуальных особенностей деятельности компании, специфики региона / страны присутствия,

национального развития и глобальных процессов мироустройства. Например, к данным факторам относятся:

- «политическая и регуляторная среда, в которой экономический субъект осуществляет свою деятельность, а также среда других регионов (стран), в которых функционируют его контрагенты, в рамках обеспечения устойчивости цепочки поставок и непрерывности деятельности;
- макроэкономические условия на уровне планетарного, странового и отраслевого влияния;
- спрос, предложение, текущая конъюнктура рынка и наличие конкурентных преимуществ;
- научно-технический прогресс, космические технологии, цифровая революция, переход на внедрение элементов «Индустрии 5.0» и их воздействие на стратегию устойчивого развития и трансформацию бизнес-процессов;
- зависимость результатов деятельности субъекта от климатических рисков и экологических угроз, запасов природных ресурсов и угрозы их истощения и нивелирование данных последствий с учетом использования достижений современной науки в области климатологии и геоаналитики;
- чувствительность к глобальным процессам, связанным с изменением демографической ситуации, усилением социальной ответственности бизнеса, повышением ценности человеческого капитала;
- вероятность наступления новых эпидемий пандемического характера» [406, с. 113].

Необходимо предусмотреть формирование карты рисков в разрезе «макро/отраслевые/индивидуальные риски».

Полнота информации определяется достаточностью тех данных, которые формируют целостное представление о финансовом и нефинансовом положении организации, о финансовых и нефинансовых результатах деятельности экономического субъекта. Только в условиях полноты информации заинтересованные пользователи могут проводить ее анализ и делать соответствующие выводы.

Дополняющие характеристики должны обеспечить реализацию основополагающих. В таблице 19 представлены характеристики дополняющих показателей.

Таблица 19 – Характеристика дополняющих качественных характеристик корпоративной отчетности

№	Показатель	Характеристика
1	Понятность	Логичность
		Достаточность
2	Своевременность	Определенная срочность и возможность онлайн данных для организации
		Определенная срочность и возможность онлайн данных для отрасли
		Определенная срочность и возможность онлайн данных
		Определенная срочность и возможность онлайн данных для страны
3	Проверяемость	Описание оценки надежности источников исходной информации
		Описание оценки надежности использованных методов расчета
		Наличие ссылок на мнения экспертов, подтверждающие события
		Бенч-марки
		Наличие внутреннего аудита (контроля)
4	Сопоставимость	Наличие альтернативных расчетов в случае отсутствия сопоставимости по использованным методам (расчетам) для определения отчетных показателей
		Наличие сопоставимых раскрытий с раскрытиями конкурентов
		Наличие сопоставимых раскрытий с раскрытиями предприятий-лидеров отрасли
		Сопровождение альтернативными сопоставимыми расчетами случаев использования оригинальных новых расчетов
5	Целостность	Полнота отражения обо всех направлениях деятельности
		Отражение информации как о достижениях, так и необходимости совершенствования отдельных процессов и устранения «узких мест»
6	Релевантность	Соответствие формируемых данных информационным нуждам пользователей
		Соответствия получаемого результата желаемому результату
		Актуальность данных для пользователей

Источник: составлено автором по материалам [6; 158].

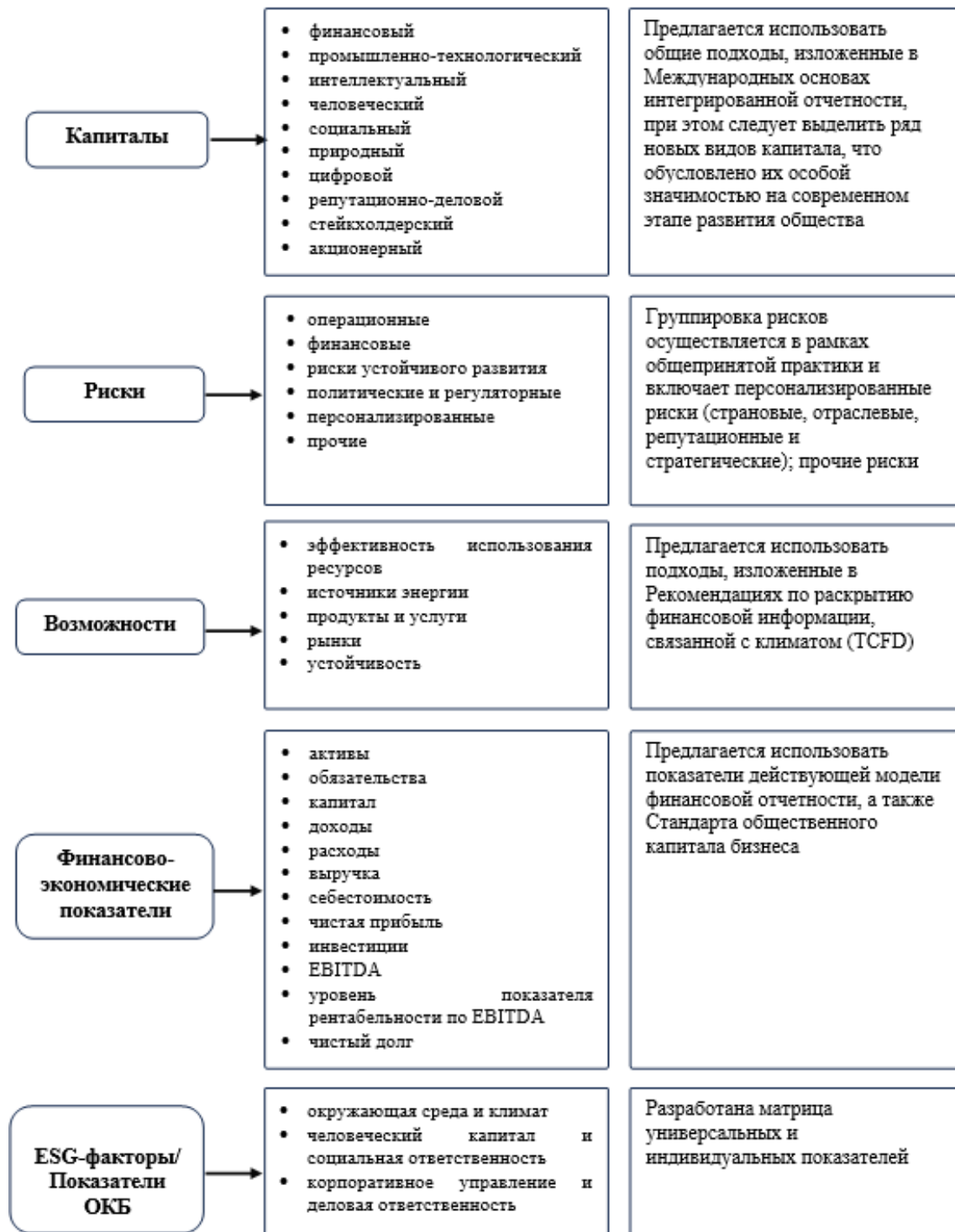
«Технологический и организационный уровни включают требования к формату представления и обеспечению комплексности и достоверности отчетной информации на уровне организационных решений по системам коммуникационного взаимодействия, а также внутреннего и внешнего контроля. Соблюдение данных характеристик имеет особую значимость, что обусловлено введением специальных методов ввода, обработки и представления данных и необходимостью обеспечения качества отчетной информации через координацию внутреннего взаимодействия

различных структурных подразделений компании, постановки системы внутреннего и внешнего контроля» [389, с .33].

Предлагаемый перечень принципов раскрытия информации основан на требованиях формирования отчетной информации, а также соблюдении дополнительных специальных принципов раскрытия: необходимый и достаточный объем публичной информации; ориентация на ключевых стейкхолдеров; уровень доступности в зависимости от роли и права пользователя; применение инструментов навигации, визуализации и приложения для мобильных устройств; применение ссылок на другие источники, подтверждающие раскрываемые данные [389].

Принцип 1 - отражает взаимосвязь, при которой, чем более значима тема, тем больший объем информации требуется для ее рассмотрения. Главное – раскрыть такие характеристики, как влияние, риски и возможности, связанные с ESG-факторами. Принцип 2 - предполагает системную работу по изучению мнения заинтересованных сторон для отражения для них актуальной и значимой для них информации, ориентируясь, прежде всего, на ключевых стейкхолдеров. Принцип 3 - базируется на принципах дифференциации подходов в части раскрытия, типизации уровня информационной прозрачности и определения обязательных показателей (форм отчетности) как для всех субъектов, так и для определенных категорий. Принципы 4 и 5 предполагают применение инструментов для навигации «дружественного интерфейса» (качественного дизайна, голосового и визуального сопровождения, кратких обзоров, разделов, наличия перекрестных ссылок) и визуализации (инфографика, использование интерактивных функций для проведения самостоятельной аналитики), а также ссылок на данные в других источниках, подтверждающие раскрываемые данные.

2) В качестве структурных элементов корпоративной отчетности предложено выделять: 1) профиль компании (общие сведения о субъекте, включая историю развития, миссию и ценности, обзор рынка, положение в отрасли, особенности внутренней и внешней среды и их влияние на деятельность, каналы коммуникации, бизнес-модель, рейтинги; стратегия развития); 2) данные о компании в объемном представлении: сформирован состав показателей по каждому конкретному элементу корпоративной отчетности [389], представленный на рисунке 28.

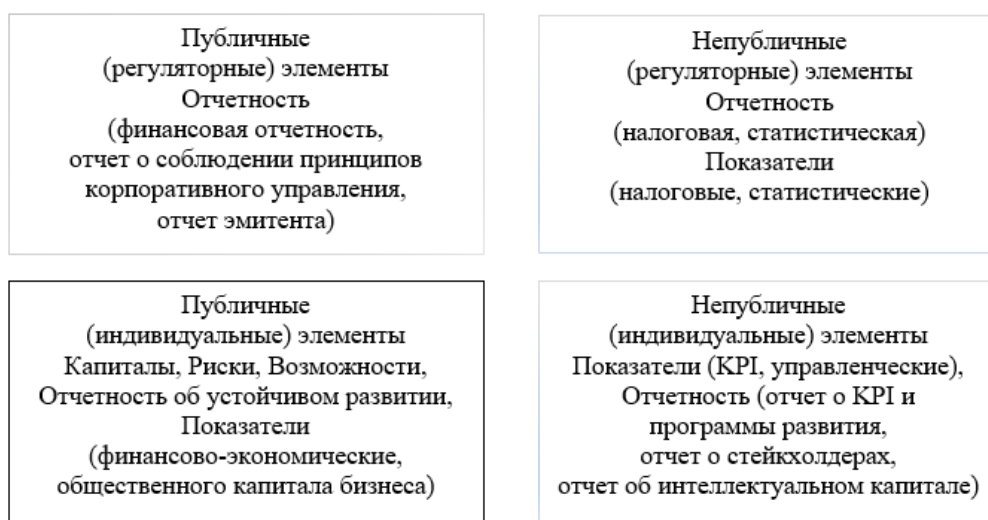


Источник: составлено автором по материалам [203; 389].

Рисунок 28 - Структурные элементы (показатели) корпоративной отчетности

В целях создания корпоративной отчетности, обеспечивающей согласованность и сопоставимость подлежащих раскрытию данных компаний в различных секторах, отраслях и между собой, предлагается в рамках единых методологических решений унифицированный подход определения публичных (индивидуальных) элементов - капиталов, рисков, возможностей, показателей [389].

Все предлагаемые элементы с точки зрения формирования и публичного раскрытия информации в корпоративной отчетности разделены на четыре группы, как показано на рисунке 29. Значения в части показателей регуляторных элементов в определенной мере уже стандартизированы и определяются в соответствии с конкретными нормативными регламентами. Непубличные (индивидуальные) элементы должны носить четко кастомизированный характер под особенности конкретного субъекта и учитывать его уникальность [389].



Источник: составлено автором по материалам [389].

Рисунок 29 - Элементы внешнего интерфейса корпоративной отчетности

В отношении публичных форм отчетности актуальным является вопрос в части отчетности об устойчивом развитии (развитие которой будет рассмотрено в параграфе 4.2), поскольку все остальные виды отчетности содержат установленный регулятором набор показателей и алгоритмы расчета (финансовая отчетность, отчет о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления, отчет эмитента) [389].

3) Источники и методы для сбора и агрегации первичных данных.

Первичные исходные данные должны быть получены компанией в процессе ведения бизнес-учета (по советующим направлениям), от качества постановки которого и эффективной организации процесса их сбора и учета зависит последующее качество информации в рамках корпоративной отчетности. В этих целях рекомендуется активное внедрение цифровых технологических решений, поскольку первичные данные должны быть корректно собраны, полностью оцифрованы, агрегированы и учтены с привязкой на конкретные источники получения информации [389].

4) Образ и стиль корпоративной отчетности.

Стиль корпоративной отчетности для современных стейкхолдеров в условиях развития «экономики впечатлений» не менее важен чем его контент, дополняя и обогащая содержание отчета различными инструментами и дизайнерскими решениями и формируя ее уникальность и узнаваемость. В развитии формата представления цифровой корпоративной отчетности целесообразно использовать возможность сложноструктурированного иллюстрированного раскрытия цифровых данных по всем элементам отчета с использованием многоуровневой навигации и инструментов современного дизайна и маркетинга, а также голосового сопровождения [389], раскрытые в главе 3.

5) Интеграционные решения по гармонизации и связанности.

Взаимосвязь финансовых и нефинансовых показателей, раскрываемых в системе корпоративной отчетности, является ключевым условием формирования целостного представления о деятельности экономических субъектов. В целях реализации экосистемного подхода важным аспектом является наличие соответствующих методологических решений в виде конкретных механизмов связанности и инструментов гармонизации и интеграции показателей различных видов отчетности с применением различных типов раскрытия [389], которые будут рассмотрены в параграфах 4.2 и 4.3.

6) Каналы информационных ресурсов делятся на две основные группы: предоставляемые самой организацией и предоставляемые другими субъектами, независимыми от организации («сервисы третьих лиц»). В развитие концепции

доступности данных для пользователей компании могут внедрять следующие способы входа к ресурсам компании:

- неограниченный доступ на сайте компании;
- доступ через авторизацию на портале госуслуг или другом государственном ресурсе;
- доступ через личный кабинет на сайте компании;
- прямой доступ по запросу;
- доступ для отдельных субъектов через витрину данных [388].

7) Технологические решения.

Цифровые решения по созданию высоко технологичного SMART-формата отчетности становятся драйвером повышения прозрачности экономических субъектов. На основе проведенного исследования современного IT-ландшафта установлено сочетание элементов информационной экосистемы с конкретными цифровыми решениями, рассмотренное в главе 3.

8) Контрольные инструменты и механизмы обеспечения прозрачности данных.

Одной из основных проблем текущего этапа развития корпоративной отчетности является фрагментарный необязательный характер ее заверения в полном объеме. Преимущественно профессиональное заверение с выражением разумной уверенности касается только данных финансовой отчетности. Направления совершенствования контрольного инструментария будут рассмотрены в параграфах 4.4. и 5.1.

«Понятие цифровой корпоративной отчетности является дискуссионным. Практическое воплощение в учетную и аудиторскую практику дефиниции «корпоративная отчетность» потребует разработки и принятия соответствующих законов, которое может быть осуществлено двумя способами: 1) принятие Закона «О публичной нефинансовой отчетности»; 2) разработка и принятие Закона «О корпоративной отчетности». Приоритетным, является второй вариант, разработки и принятия Закона «О корпоративной отчетности», в котором будет сформулировано определения понятия «корпоративная отчетность» и концептуальные положения» [377].

4.2 Направления развития финансовой и нефинансовой отчетности в парадигме информационной прозрачности

В целях реализации концепции информационной прозрачности экономических субъектов в условиях устойчивого тренда на трансграничность учета и создание экономики устойчивого развития предлагается архитектура международных и национальных стандартов финансовой отчетности и отчетности об устойчивом развитии в информационной экосистеме корпоративной отчетности, представленная в трехмерном объеме, как показано на рисунке 30.



Источник: составлено автором.

Рисунок 30 - Предлагаемая архитектура стандартов финансовой отчетности и отчетности об устойчивом развитии

Самый большой контур, раскрывающий нефинансовые показатели в расширенном формате, охватывает информацию об устойчивом развитии, представляя в количественном выражении воздействия субъекта на окружающую среду, учитывая их «взвешенное» влияние, оценку полученных эффектов и

созданных ценностей, результативность экологической и социальной политики компании. Вторая область – это финансовая информация, связанная с устойчивостью компании и реализацией политики устойчивого развития. Третий контур – это информация финансовой отчетности.

Финансовая отчетность как центральный элемент корпоративной отчетности должна быть интегрирована в общее информационное пространство, показатели согласованы и связаны с данными других элементов корпоративной отчетности, логично дополняя и подтверждая их. К финансовой отчетности в парадигме информационной прозрачности предъявляются повышенные требования в отношении состава показателей и раскрываемых данных, а также их согласованности с данными нефинансовой отчетности.

Практика ведения бухгалтерского учета позволяет выделить ряд традиционных информационных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, а также связанных с обеспечением политики устойчивого развития. Раскрытие финансовой информации о воздействиях компании на среду и капиталы, полученных эффектах, новых возможностях и их влиянии является «узким местом», либо отсутствует вообще. Решением выступает расширение содержательных границ традиционной системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности и переход к ценностно-риск-ориентированному и стратегическому характеру формируемых показателей в виде подсистем - риск-ориентированного, ценностно-ориентированного и бенефит-ориентированного (стратегического) учета в рамках финансового и нефинансового учета [418]. Характеристики предлагаемых подсистем приведены на рисунке 31, отдельные методологические решения представлены в таблице А.1.

Важным в реализации предложенной архитектуры является вопрос признания международных стандартов устойчивости IFRS S1, S2 в национальных рамках, а также разработки стандартов раскрытия финансовой информации о воздействиях (IFRS Impact Accounting). В рамках направлений государственной политики до 2030 года [60] закреплено положение об использовании стандартов об устойчивости. В отношении стандартов о воздействиях ориентиром могут служить стандарты ESRS. Следуя национальной повестке, при реализации ответственной экологической и социальной политики интересом для самого бизнеса может быть



Источник: составлено автором.
Рисунок 31 – Характеристика подсистем финансового и нефинансового учета

трансформация кумулятивного ESG-эффекта в создаваемую ценность - репутацию ответственного бизнеса. Настоящий запрос идет от самого бизнеса, который планирует такой актив признавать в системе бухгалтерского учета, например в виде «социальной деловой репутации» компании.

Данное направление развивает ESG-Альянс совместно с Банком России. Исследование вопроса позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время это не представляется возможным, поскольку не соблюдаются условия для признания активов в бухгалтерском учете, нет соответствующего регулирования. Однако следует начать тестирование методик по его измерению через оценку эффектов воздействия и отражать данный объект за пределами рамки финансовой отчетности, но в периметре отчетности об устойчивом развитии.

Наряду с необходимостью разработки стандартов о воздействии и признании стандартов устойчивости важным шагом является определение соответствия объектов финансового учета отдельным элементам корпоративной отчетности, введение единообразных требований к типизации ESG-факторов и капиталов как представлено в таблицах А.2, А.3 и А.4, а также на рисунке А.1.

Раскрытие нефинансовых показателей в расширенном формате финансовой отчетности следует представлять для пользователей в составе отдельного блока пояснений - финансовой информации об устойчивом развитии и устойчивости с выделением групп - «устойчивых активов», «устойчивых обязательств», экологических/социальных инвестиций, экологических/социальных расходов, экологических/социальных обязательств, позволяющих «подсветить» данные в фокусе политики устойчивого развития. В составе информации об устойчивом развитии следует раскрывать оценочные или условные обязательства, а также оценочные резервы, возникающие в связи с оказываемым воздействием хозяйственно-экономической деятельности компании и необходимостью «восстановления» экологического, социального и человеческого капитала. Характер созданного обязательства определяется юридическим правом их признания или сложившейся деловой практикой. В случае отсутствия таких прав компания признает условное обязательство, наличие которого и будет говорить об отрицательном воздействии на конкретный вид капитала и риске потери его качеств.

Подобную практику можно распространить на оценочные резервы и ввести понятие «условные оценочные резервы».

В отсутствии стандартов в основу могут быть положены подходы моделей Impact Accounting и CARE. При возникновении оценочных обязательств принципиальным аспектом становится определение источника его образования: следует исходить из общих учетных принципов и действующих национальных и международных стандартов, положения которых в данном фокусе рассмотрены в приложении У. Развитие практики применения капиталов является инструментом перехода от агрегирования отдельных нефинансовых показателей (ESG-факторов) к оценке воздействий и учете «обязательств по восстановлению капитала», а также созданных ценностей, позволяя гармонизировать показатели финансовой и нефинансовой отчетности в расширенном формате [418].

С позиции правового регулирования ни в стандартах МСФО, ни в национальных стандартах нет прямых указаний на согласованность показателей финансовой отчетности с данными других видов отчетности в системе корпоративной отчетности. Такое положение косвенно есть в стандартах аудита. Следовательно, важным аспектом в развитии финансовой отчетности является введение в нормативное регулирование на уровне международных и национальных стандартов требования согласованности данных финансовой отчетности и обязательного раскрытия причин непризнания в данной отчетности выявленных в отчетности об устойчивом развитии воздействий, рисков и возможностей.

В целях эффективной реализации предложенных решений по финансовой отчетности в рамках корпоративной отчетности необходимо развивать политику последовательной диверсификации требований по обязательному информационному обеспечению и раскрытию данных в для различных типов экономических субъектов по принципу «сложнее система - сложнее решение», предполагающий наряду с уже предусмотренной возможностью максимального упрощения (микропредприятия) поэтапное увеличение типов / форм и структуры отчетов (малые предприятия (ООО), средние (непубличные) компании (ООО, АО), публичные компании (корпоративный сектор, ПАО), с государственным участием (ПАО), стратегические и системообразующие организации, ОЗОФР, ОЗО), а также

определение адресности их представления и степени раскрытия информации в открытом доступе [418].

Для крупных системообразующих компаний и компаний с государственным участием в форме ПАО, а также для ОЗОФР стратегическое значение имеет качественное расширение финансовых раскрытий в фокусе ценностно-риск-ориентированного и стратегического характера данных в формате расширенного финансового раскрытия об устойчивости и непрерывности деятельности и о воздействии. Параллельно с этим для государственных компаний следует рассмотреть целесообразность введения финансовых раскрытий и нефинансовой отчетности об устойчивом развитии (в расширенном формате). Важнейшим шагом в данном направлении является проработка базовых показателей, характеризующих влияние различных факторов внешней среды и рисков на деятельность компании, с одной стороны, и отрицательное и положительное воздействие бизнеса на окружающую среду, общество и государство, с другой. Это позволит существенно повысить качество отчетной информации для заинтересованных сторон, обеспечивая полезность и прозрачность данных, «подсветить» перспективы развития компании в направлении устойчивого развития в виде конкретных финансовых показателей, имеющих независимое подтверждение достоверности раскрываемой в расширенном формате финансовой отчетности информации [418].

Анализ нормативно-правовых документов в области регулирования бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства позволяет сделать вывод о рациональности отмены основного документа в этой сфере – Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Цифровая экономика и процессы транспарентизации, проявляющиеся в различных аспектах общественных и экономических отношений, обуславливают необходимость решения задачи актуализации учетных правил для МСП путем упрощения отдельных учетных требований и процедур, предусмотренных в ФСБУ (ПБУ), с сохранением основополагающих принципов бухгалтерского учета, обеспечивающих повышение качества учетных данных, а также применение специфических раскрытий, направленных на повышение информационной прозрачности бизнеса. При этом, анализ новых требований федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020 и

других), устанавливающих необходимость руководствоваться конкретным МСФО в отношении отдельных активов и операций с ними (отражение обесценение активов, использование справедливой стоимости), позволяет сделать вывод о целесообразности предусмотренных упрощений, каждое из которых должно тщательно проверяться на предмет возможных отрицательных последствий в контексте полезности формируемой и раскрываемой информации, не только для малых, но и для средних предприятий, не являющимися публичными компаниями [19]. Предложения по корректировке отдельных элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства подробно исследовались в работах автора на протяжении ряда лет [16; 18; 294; 374; 401; 409].

Одним из направлений развития является реновация традиционных объектов бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности в трех аспектах - расширение отдельных из них, выделение самостоятельных объектов из уже существующих или введение новых объектов:

А) Расширение состава и видов нематериальных активов в условиях становления креативной экономики, стремительного развития технологий и появления инновационных НМА, таких как: 1) корпоративная отчетность, методы ее составления и формы представления, уровень цифровизации и визуализации в контексте ноу-хау компании, составной части ее деловой репутации; 2) приобретение квот на выбросы парниковых газов; 3) стейкхолдерский капитал – нематериальные ресурсы, выраженные в наличии эффективных каналов и способов коммуникации, удовлетворенности заинтересованных сторон коммуникацией с компанией посредством отчетности; 4) искусственный интеллект и другие [418].

Б) Выделение в составе финансовой отчетности следующих элементов, обусловленных развитием «устойчивого бухгалтерского учета» - «Инвестиции в человеческий капитал», «Экологические затраты», «Социальные затраты», «Экологические обязательства», «Социальные обязательства», «Условные оценочные резервы». Это можно осуществить без кардинальных изменений через механизм переквалификации затрат с использованием подходов интегрированных систем учета, в частности на базе моделей Impact Accounting и CARE, положений стандартов IFRS и IAS [418].

Для учета ESG- индикаторов, их потенциального влияния на показатели финансовой отчетности в практике финансового учета традиционно используется ряд объектов бухгалтерского учета, таких как: инвестиции в основной капитал (внеоборотные активы); текущие затраты; прочие расходы; оценочные обязательства; оценочные резервы и обесценение; переоценка объектов; условные обязательства (учет на забалансовых счетах). Вместе с этим активно развивается система дополнительных раскрытий и пояснений в годовой финансовой отчетности, создающих необходимый контекст в целях уточнения финансовых показателей, отраженных в самих формах отчетности [379].

Для реализации подобных предложений необходимо четко идентифицировать данные объекты. «Человеческий капитал» с точки зрения подходов интегрированной отчетности представляет собой мотивационный, профессиональный, реляционный и когнитивный капитал. Среди обозначенных элементов человеческого капитала первые два являются объектами бухгалтерского учета, два последних в большей степени относятся к объектам управления, выступая огромными скрытыми резервами для повышения эффективности отдачи «человеческого капитала [378; 379].

«Вложения в человеческий капитал» в целях финансового учета следует определять как вложения компании, включающие: 1) текущие затраты на оплату труда, премирование, систему корпоративных наград (мотивационный капитал); 2) инвестиции в развитие кадрового потенциала - профессиональные компетенции и повышение квалификации, на подготовку и переподготовку кадрового потенциала (профессиональный капитал); 3) расходы на охрану труда и промышленную безопасность. «Социальный капитал» рассматривается как отношения внутри компании с струнниками и между другими группами заинтересованных сторон и сообществами. В целях финансового учета следует определять как инвестиции/затраты на: затраты на социальный пакет сотрудников; социальные инвестиции на поддержку сотрудников (условия отдыха и жизни); социальные инвестиции на развитие в регионах присутствия; затраты на благотворительность, популяризацию спорта, развитие инфраструктуры. Внутри самих счетов по аналогии с учетом «Финансовых вложений» следует выделять вложения сроком до 1 года и на срок более 1 года. Например, «Вложения в человеческий капитал» (на срок более

1 года) включают затраты на формирование кадрового резерва, затраты на длительные стажировки и обучение продолжительностью более года. «Вложения в человеческий капитал» (на срок менее 1 года) – это текущие затраты компании на оплату труда, премирование, регулярное повышение квалификации (в течение года) [379].

В) Введение новых объектов учета, обусловленных появлением цифровых финансовых активов, углеродных единиц и других цифровых инструментов в стремительно развивающейся системе управления экономикой данных или реализацией политики устойчивого развития (устойчивые активы/ устойчивые обязательства; отложенные устойчивые активы/ отложенные устойчивые обязательства; условные резервы) [418].

Так, ИИ как объект учета можно рассматривать с двух сторон: как интеллектуальный капитал и как цифровой капитал. В условиях революционных изменений ИИ-агенты становятся частью организационной структуры компании вместе с людьми – гибридная организация. По этой причине для большинства организаций, которые активно внедряют ИИ-агентов – это «цифровой капитал». Для такого рода систем важен уровень цифровой ИИ-зрелости: от простого ИИ-ассистента, ИИ-агента до мультиагентных ИИ-команд и ИИ-систем, представляющих инфраструктуру, основанную на взаимодействии множества ИИ-агентов. Наряду с другими материальными и нематериальными активами ИИ становится полноценным самостоятельным активом, представляющим компании огромные конкурентные преимущества и повышающим экономическую эффективность компании.

С позиции бухгалтерского учета встает вопрос определения критериев признания актива. Согласно концептуальным принципам учета объект должен отвечать двум критериям: приносить экономические выгоды от его использования и объект может быть измерен с достаточной степенью надежности [86].

Экономический эффект измеряется в сокращении прямых затрат на персонал: обычно оптимизация издержек составляет 40–60 процентов от операционных расходов. Главная выгода заключается в качественно новом уровне управленческого контроля и скорости принятия решений. Эти данные подтверждаются не только экспертами, а кейсами крупнейших ведущих компаний,

их внедривших, например Сбер и Яндекс. В настоящее время идет активная работа по созданию национальной модели оценки экономической эффективности внедрения технологий ИИ под руководством ИИ - Альянса совместно с Банком России и Ассоциацией ФинТех. Проект имеет стратегическое значение для обоснования инвестиций в ИИ, измерения его экономической ценности и масштабирования решений в реальных условиях. Создание такой методики для отдельных компаний - возможность четко оценить отдачу от внедряемых решений и снизить риски неэффективных инвестиций. Для государства — шаг к формированию более высокого спроса на ИИ-решения и укреплению технологического суверенитета [178]. Более того по поручению Президента Российской Федерации в обозримом будущем будет развиваться рынок данных объектов, следовательно будет его формироваться рыночная цена. Таким образом, в ближайшие годы будет создана полноценная инфраструктура в области ИИ, что прямо способствует развитию учета в данном направлении.

В развитии национальной системы стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности в целях повышения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности назрел вопрос о включении в Программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ «Оценочные значения», или альтернативного решения о внесении соответствующих корректировок в ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений». Прогностический характер оценочных значений делает их уникальной категорией, благодаря которой бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет информацию перспективного характера. Это позволяет расширить временные границы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Формирование единой терминологической и методической базы для определения и расчета оценочных значений, типов и классификации в системе формирования учетной информации, разработка конкретных моделей оценки, применение в качестве инструментов интеграции финансовых и нефинансовых показателей требуют актуализации ранее принятых норм, систематизации и определенной адаптации положений к национальной практике [418]. Это способствует обеспечению прозрачности и связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности в единой системе корпоративной отчетности. Конкретные предложения разработаны в совместных с

В.С. Карташовым и собственных научных исследованиях [19; 22; 153; 402; 408].

Совершенствование формирования интегрированной информации должно идти согласованно по пути развития финансовой и нефинансовой отчетности. Целевое назначение нефинансовой отчетности в условиях экономики данных заключается во всестороннем расширенном формате раскрытия информации об устойчивом развитии: с одной стороны, в виде количественных ESG-индикаторов, показателя Общественного капитала бизнеса, с другой, оценки и «взвешивания» значимости воздействий, расчете стоимости «восстановления» капитала, измерении полученных эффектов и созданных ценностей.

Таким образом, в составе методологических аспектов по формированию информации об устойчивом развитии ключевыми являются следующие параметры:

- 1) система внутренней коммуникации и внешнего взаимодействия с заинтересованными сторонами;
- 2) инфраструктура стандартов нефинансовой отчетности;
- 3) определение и соблюдение периметра консолидации финансовых и нефинансовых данных;
- 4) система определения существенных тем и их обоснования»;
- 5) матрица показателей устойчивого развития с учетом политики последовательной диверсификации требований, подходы трансформации показателей в разные формы отчетности;
- 6) интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовой и нефинансовой информации [389].

1) Инструментом системы внутренней коммуникации экономического субъекта является выстраивание кросс-функционального взаимодействия, что обеспечивает качество сбора первичных данных. Например, практика представления ESG-данных свидетельствует о том, что они могут представляться в виде таблиц Excel от разных структурных подразделений по запросу уполномоченного лица. Координировать данный процесс может подразделение, далекое от реализации учетных функций и формирования отчетности. Как показал анализ процесса подготовки корпоративной отчетности, возникают вопросы по поводу участия структур, реализующих учетные функции [19]. Сам процесс представляет собой сбор данных, а не их учет. Введение понятия нефинансового учета обяжет кампании

формировать информацию в соответствии с учетной политикой, на основе четких принципов и правил, с обязательным первичным подтверждением полученных данных [18].

Усиление роли заинтересованных сторон и обеспечение их запросов в процессе формирования данных публичной отчетности, расширение состава заинтересованных сторон, включающих как самих стейкхолдеров, так и пользователей и экспертов, обязывает компании выстраивать четкую систему внешних коммуникаций с использованием современных форм общения, таких как диалоги, общественные слушания, общественные заверения, и формы обратной связи (мониторинг входящих запросов и вопросов, мониторинг СМИ и публикаций, анализ конкурентов, анализ общественного мнения, интервью, анкетирование). При этом важное значение имеет классификация различных групп заинтересованных сторон и их приоритезация как с точки зрения интересов самой компании, так и роли и интересов стейкхолдеров. Выбор для каждой группы стейкхолдеров наиболее эффективных инструментов взаимодействия [18].

2) Важнейшим является вопрос создания согласованной системы стандартов в международном и национальном контуре, адекватной современным требованиям информационной прозрачности экономического субъекта в отчетности. Таким образом, целесообразно выделить два трека развития:

а) первый – расширить международную рамку стандартов нефинансовой отчетности с учетом разработки стандартов оценки эффективности воздействия на базе принципов моделей FCA, Impact Accounting и WIA;

б) второй - реализовать подход, аналогичный принципам формирования финансовой отчетности: для отдельных юридических лиц - ввести формирование нефинансовой отчетности по национальным стандартам (Стандарт Общественного капитала бизнеса), для консолидированной группы - применение системы международных стандартов (GRI).

Таким образом, можно решить важнейшую задачу сохранения национальных интересов и прозрачного информационного обеспечения для всех типов экономических субъектов: МСП, АО, ПАО, ФГУП, ФКП рекомендуется формировать отчетность по национальным стандартам, групп компаний, выходящих на международные рынки – по международным требованиям,

поскольку они в этом сами заинтересованы и обладают необходимыми ресурсами [403].

3) По охвату (периметру) формирования отчетной информации выделяются четыре типа корпоративной отчетности экономических субъектов – индивидуальная отчетность (отчетность юридического лица); консолидированная отчетность (отчетность группы компаний); отчетность экосистемы; отчетность бизнеса. Для всех типов отчетности, за исключением индивидуальной, необходимо соблюдать принципы консолидации данных в рамках строго выбранного периметра входящих в состав видов корпоративной отчетности [388].

4) В раскрываемых годовых (корпоративных) отчетах каждый субъект самостоятельно принимает решение о наборе существенных тем, ESG –метрик и их количестве, руководствуясь различными факторами: во-первых, принимают во внимание ESG-стратегию, стратегию развития бизнеса, Цели устойчивого развития ООН, национальные программы и стратегии; во-вторых, делают акцент на важных для стейкхолдеров темах, в-третьих учитывают рекомендации Банка России и Минэкономразвития России, Стандарт общественного капитала бизнеса. Для крупных бизнес-структур, таких как МТС, ВК и ряда других экосистем ключевым для оценки существенности является раскрытие с учетом различных бизнесов группы, а не просто через бизнес-вертикали и направления [19].

Понятие «существенность» определено на законодательном уровне в системе финансового учета, при этом для нефинансовой отчетности оно является дискуссионным. Есть определение, данное в рекомендациях Банка России, согласно которому принцип «существенности» состоит в том, что исключение или некорректное представление нефинансовой информации ведет к искажению представления заинтересованных лиц о воздействии общества на окружающую среду, социальную сферу, экономику и о воздействии ESG-факторов на общество [386].

Определение существенных тем, оценка их влияния, включают ряд моментов:

- при определении тем для раскрытия должен быть проведен анализ рисков и тех показателей, которые отражают наиболее существенные риски;
- в случае формирования отчетности нефинансовой группы лиц периметр должен быть тем же, что в отчетности финансовой. Однако это не просто

реализовать на практике. На этапе определения требований к раскрытию информации следует определить, какие показатели, какие группы показателей в отношении каких юридических лиц, входящих в группу лиц, будет целесообразно раскрывать;

– в группе лиц могут быть небольшие компании, которые зачастую не имеют учета по ряду показателей нефинансовой отчетности, и экономически нецелесообразно заставлять их делать расчеты – это должно быть объяснено и обосновано в консолидированной отчетности [386].

При выборе так называемого «расширенного списка существенных тем» компании опираются на анализ применяемых стандартов, руководств и требований регуляторов в области устойчивого развития, положений ESG-рейтингов, стратегии развития бизнеса, практики раскрытия информации компаниями-аналогами. В целях последующего создания «сокращенного списка тем» осуществляется их приоритизация исходя из интересов стейкхолдеров, выделяя приоритеты первого, второго и третьего порядка, и устанавливается порог отсечения/существенности при финальной оценке. Таким образом, в отчетности раскрываются только наиболее приоритетные темы сокращенного списка для данной конкретной компании. Подобный подход позволяет экономическим субъектам самостоятельно определять представляемую для пользователей информацию. При этом главной проблемой дальнейшего анализа данных является использование различного набора метрик, единиц измерения, способов расчета, что делает итоговые значения сложно сопоставимыми как между различными субъектами, так и внутри субъекта по разным отчетным периодам. Аналогичная практика применения показателей на выборочной основе используется во многих странах мира, при этом есть опыт раскрытия определенного набора ESG-данных безотносительно того, являются они существенными или нет, например, во Франции или на основе базовых национальных стандартов, в Китае [427].

В развитии практики нефинансовой отчетности профессиональное и бизнес-сообщество пришло к четкому пониманию необходимости унификации и стандартизации подходов на мировом уровне, а также выработке методологических решений по гармонизации раскрытия информации об устойчивом развитии на регуляторном национальном уровне. По данному пути пошли целый ряд ведущих

мировых держав из состава дружественных России стран Азиатско-Тихоокеанского региона.

5) Разработка матрицы показателей устойчивого развития в рамках политики последовательной диверсификации требований для различных типов экономических субъектов включает: определение набора индикаторов в форме базы данных с выделением универсальных и индивидуальных, обязательных и добровольных тем и метрик с использованием трех видов измерителей; маркирование финансовых показателей по типам воздействия; подходы трансформации показателей в разные формы отчетности [427].

В основе методологических решений предложен системный подход к определению и типизации ESG-факторов, рисков и возможностей в периметре корпоративной отчетности [389], как показано в таблице 24.

В условиях развития двух концептуальных направлений к определению существенности информации с позиции создания ценности для инвестора, как ключевого стейкхолдера, и мнения различных заинтересованных сторон при обосновании выбора существенных тем и ESG-метрик целесообразно использовать единые для всех экономических субъектов принципы, позволяющие формировать достоверную, полезную, согласованную и сопоставимую информацию. С этой целью следует выделять три группы ESG-показателей: универсальные (базовые), отраслевые и индивидуальные. Универсальные должны включать базовые существенные темы и конкретные метрики, обязательные в части формирования и раскрытия данных с учетом типа компании (микропредприятия, малые, средние, крупные, корпоративного и государственного сектора). В случае, если у компании по объективным причинам нет универсальных индикаторов, она обосновывает их отсутствие по принципу «раскрывай либо объясняй» [427]. Предлагается реализовать концепцию «гигиенического минимума» ESG-показателей, определенного для всех компаний не зависимо от отраслевой или индивидуальной специфики, с учетом показателей Стандарта общественного капитала бизнеса, законодательных инициатив Банка России и Минэкономразвития России [96; 103].

Отраслевые индикаторы следует отражать в сравнении с нормативными значениями по отрасли, установленными для этих целей на государственном уровне. В отраслевом разрезе необходимо также определить набор базовых показателей для

сопоставимости данных разных компаний в рамках одной отрасли [389].

Индивидуальные индикаторы преимущественно характерны для крупных компаний с расширенным раскрытием и отличаются от универсальных и отраслевых дополнительным набором существенных тем, количеством метрик в рамках конкретной существенной темы (индикатора), их расширенным составом, что обуславливается как приоритизацией интересов заинтересованных сторон, так и особенностями самого субъекта и присущих именно ему показателей, демонстрируя целостный подход в раскрытии политики ESG (например, если компания является естественной монополией или экосистемой). Важно привести в соответствие размерность ESG-метрик, поскольку сегодня применяются различные количественные показатели по одному и тому же наименованию [389].

В диссертации предложена матрица универсальных и индивидуальных существенных тем и соответствующих индикаторов /показателей/ ESG-метрик, представленная в таблице В.1, а также алгоритм определения индивидуальных существенных тем и показателей устойчивого развития (ESG-метрик), включающий следующие шаги:

- 1) Определение профиля экономического субъекта.
- 2) Выбор стандартов отчетности об устойчивом развитии и их анализ – формирование списка базовых (универсальных) тем и индикаторов (обязательных к раскрытию), формирование показателей отчетности в рамках базовых (универсальных) тем.
- 3) Выявление степени и значимости воздействия организации на окружающую среду, общество и экономику и на саму деятельность компании (материальная и финансовая существенность).
- 4) Анализ мировых и национальных биржевых требований, метрик рейтинговых агентств и практики раскрытия информации компаниями-аналогами (benchmarking).
- 5) Изучение запросов со стороны общества (в том числе местных сообществ и научного сообщества).
- 6) Выявление степени и значимости воздействия организации на окружающую среду, общество и экономику и на саму деятельность компании (материальная и финансовая существенность).

7) Формирование расширенного списка существенных тем и исключение из него базовых (универсальных) тем.

8) Формирование уточненного списка индивидуальных (добровольных) существенных тем и индикаторов.

9) Формирование показателей отчетности в рамках выбранных индивидуальных существенных тем [389].

Все показатели матрицы по типу измерения разделены на качественные, количественные и финансовые с определением единиц измерения. В целях повышения прозрачности информации ключевым аспектом для пользователей является понимание конкретного типа воздействия. С этой целью предложено маркировать все показатели в зависимости от:

а) результата воздействия - в случае негативного воздействия обозначать как «использование» или «причинение вреда», позитивного воздействия – «стоимость восстановления» или «создание ценности»;

б) значимости воздействия с указанием его веса;

в) наступления факта воздействия - реальное воздействие или риск воздействия.

На основании матрицы предлагается следующий подход трансформации показателей в разные формы отчета. Количественные значения являются базой для формирования ESG-отчета, а также отчета о создании Общественного капитала бизнеса. Финансовые показатели применяются для раскрытия информации непосредственно в финансовой отчетности или ее расширенном формате. Количественные, качественные и финансовые индикаторы – выступают фундаментом для формирования расширенного формата нефинансовой отчетности в форме Отчета об устойчивом развитии с раскрытием результатов негативного и позитивного воздействия компании, их веса, а также оценкой рисков воздействия на среду, общество и государство. В основу ОУР могут быть положены стандарты GRI и ОКБ, а также подходы моделей FCA и Impact Accounting.

Разработанные положения позволяют систематизировать показатели в контексте существенных тем с учетом их общего и уникального назначения, обязательного и добровольного характера, дифференцированного подхода; выстроить связь между информацией, раскрываемой в виде качественных,

количественных и финансовых показателей с выходом на показатели финансовой отчетности [389].

4.3 Интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовой и нефинансовой информации

Одним из базовых положений обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности является комплексное целостное представление о компании и перспективах ее развития. В целях реализации поставленной задачи первостепенное значение имеет согласованность показателей финансовой отчетности как ядра экосистемы с информацией, раскрываемой в других формах отчетности (согласно таблице 18) и применение механизмов гармонизации [388].

В большей степени вопрос гармонизации актуален для показателей финансовой, нефинансовой и управленческой отчетности, поскольку подобные решения уже разработаны и применяются для отдельных видов отчетности, либо целесообразнее использование других инструментов. Например, для бухгалтерской и налоговой отчетности в компаниях – участниках налогового мониторинга элементы гармонизации систем уже внедрены. Реализуется цифровая модель взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета и взаимодействия с ФНС. Она строится на принципах унификации процессов всех участников, их централизации, создании общей модели данных по каждому налогу, разработке интерактивной навигации по отчетности с помощью карты навигации, позволяющей по цепочке раскрывать всю информацию [194; 195; 213]. Также применяется порядок учета расчетов по налогу на прибыль, закрепленный Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02». Данные статистической отчетности в силу специфики целевого характера и принципов формирования, по сути, уже представляют собой часть показателей финансовой, нефинансовой и управленческой отчетности. Для них важнее определить механизмы связанности на уровне «финансовой – нефинансовой – статистической отчетности», как показано на рисунке В.1, а также совершенствовать методологию сбора

первичных статистических данных на базе информации финансового и нефинансового учета [285; 288]. Сопоставление показателей элементов комплексной отчетности выявило наличие множественных тематических пересечений и дублирования, представленных в таблице Р.7. В данном случае встает вопрос оптимизации показателей, формируемых в рамках комплексной отчетности, предложения по решению которого сформировал Банк России для годового отчета и отчета эмитента. В работе сформулированы типы и способы раскрытия нефинансовой и финансовой информации, типы связанности, реализация принципа связанности с использованием «сервисов третьих лиц» в системе корпоративной отчетности [379].

Механизмы гармонизации важны там, где выявляются четкие причинно-следственные связи и влияние событий на финансовые результаты. Это касается информации об устойчивом развитии, которая должна рассматриваться как часть финансовых раскрытий в условиях расширения границ финансовой отчетности, как показано в таблице В.2.

Реализация поставленной задачи возможна в нескольких направлениях:

- «1) формирование требований к раскрытию финансовой и нефинансовой информации в финансовой и иных видах отчетности в корпоративной отчетности;
- 2) выявление причин разрывов, несогласованности и несвязанности данных финансовой отчетности с раскрытием информации об устойчивом развитии и поиск решений по их устранению;
- 3) формирование общих положений учетной политики по формированию и раскрытию информации в финансовой отчетности с позиции устойчивого развития;
- 4) разработка механизмов связанности и алгоритма гармонизации финансовой и нефинансовой информации;
- 5) развитие объектов балансового и забалансового учета в качестве инструментов гармонизации финансовой отчетности и отчетности об устойчивом развитии;
- 6) расширение практики использования оценочных значений в системе корпоративной отчетности и выделение бухгалтерских оценок в финансовой отчетности» [376; 418].

1) Требования к раскрытию финансовой и нефинансовой информации представлены в таблице 20.

Таблица 20 – Системные требования к отчетной информации

Информация	Корпоративная отчетность	
	Финансовая отчетность	Иные виды отчетности (нефинансовая, управленческая, комплексная)
Финансовая	Финансовые показатели Расширение содержательных границ и элементов формируемой информации для отдельных типов экономических субъектов с учетом принципа диверсификации требований обязательного представления информации Развитие практики применения оценочных значений и бухгалтерских оценок в целях реализации ценностно-риск – ориентированного и стратегического характера раскрываемой информации Использование механизмов проверки на обесценение под воздействием ESG-факторов и рисков Внедрение стандартов IFRS S1, IFRS S2	Стоимостные показатели, раскрываемые в отчетности – воздействия, риски, возможности Допущения и модель расчета Сценарный подход Ссылки на показатели финансовой отчетности с применением инструментов для навигации и визуализации В целях унификации единого информационного пространства внедрение единых принципов классификации объектов в разрезе ESG-факторов, капиталов, рисков и возможностей
Нефинансовая	Количественная и качественная информация, которая раскрывается в пояснениях к финансовой отчетности или содержит ссылки в финансовой отчетности на пояснения и показатели в других видах отчетности с применением инструментов навигации и визуализации Формирование матрицы согласованности показателей финансовой отчетности с информацией нефинансовой отчетности	Применение стандартов GRI, Стандарта о раскрытии информации о создании общественного капитала бизнеса, Таксономии Банка России. Ссылки на показатели и раскрытия в финансовой отчетности с применением инструментов для навигации и визуализации

Источник: составлено автором по материалам [203].

Формирование современной архитектуры финансовой, нефинансовой и управленческой отчетности и состава показателей позволяет определить связанные области между данными системами, представленные на рисунке 32, которые рассматриваются как «зоны совпадения» и определяют потенциальные инструменты гармонизации.

2) Систематизация причин разрывов, несогласованности и несвязанности данных финансовой отчетности с раскрытием информации об устойчивом развитии в системе корпоративной отчетности, выявленных в результате детального изучения методологических подходов и анализа практики формирования отчетности, позволяет определить варианты решения, представленные в таблице 21. Состав, структура показателей и формат представления в фокусе современной системы

корпоративной отчетности нуждаются в качественной трансформации [23]. Необходимо выстраивать информационную модель взаимосвязи финансовых, нефинансовых, управленческих, налоговых и статистических показателей в едином информационном поле [379; 400].



Источник: составлено автором.

Рисунок 32 – Подходы к гармонизации финансовой и нефинансовой информации

Таблица 21 – Причины разрывов и решения по реализации принципа «согласованности данных»

Причины несогласованности и разрывов	Решения
1	2
Различия в границах финансовой и нефинансовой отчетности (по охвату активов, объектов, операций, субъектов)	Расширение границ финансовой отчетности, предложение традиционного и расширенного формата финансовой отчетности, применение «тройной рамки» финансовой и нефинансовой отчетности, агрегирование/ разотрегирование показателей, укрупнение/разукрупнение данных Соблюдение периметра в границах финансовой и нефинансовой отчетности, единая область консолидации Объяснения о расхождениях, различиях и видимых несоответствиях

Продолжение таблицы 21

1	2
Отсутствие механизмов гармонизации (интеграции) финансовой отчетности и других видов отчетности в системе корпоративной отчетности	Выделение групп – устойчивых активов и устойчивых обязательств Выделение типов активов – материальные, нематериальные, цифровые Устойчивые инвестиционные обязательства
Различия в агрегировании / дезагрегировании элементов корпоративной отчетности	Типизация капиталов, ESG-факторов, рисков и возможностей на уровне экосистемы корпоративной отчетности Определение связи: вид капитала – объект бухгалтерского учета - элемент финансовой отчетности – ESG-фактор Представление пояснений к агрегированным значениям, представленным одной отчетностью и являющихся частью другой отчетности
Не соответствие принципов бухгалтерского учета и правил других систем: более жесткие требования в финансовом учете, сложность признания созданных устойчивых активов; проблема признания будущих обязательств, отражаемых при раскрытии информации об устойчивом развитии и не признаваемых в бухгалтерском учете; не согласованность требований стандартов финансовой и нефинансовой отчетности; не соответствие подходов консолидации финансовой и нефинансовой отчетности	Приводить соответствие требований в части определения и признания объектов в стандартах финансовой и нефинансовой отчетности Разрабатывать методики по идентификации и оценке, созданной бизнесом «социальной деловой репутации» Объяснение причин в пояснениях к финансовой отчетности о раскрытии информации о рисках в годовом отчете, нефинансовой отчетности и не раскрытии в финансовой отчетности Введение общих подходов к консолидации информации финансовой и нефинансовой отчетности
Несогласованность (несоответствие) единиц измерения, принятых в разных системах, правил и допущений, финансовых, количественных и качественных раскрытий	Должна быть согласованность количественных и качественных показателей и показателей финансовой отчетности Должны быть согласованы единицы измерения В случае несоответствия принятых в разных системах правил и допущений должны быть такие расхождения объяснены Объяснение причин в пояснениях к финансовой отчетности о раскрытии информации о рисках в годовом отчете, нефинансовой отчетности и не раскрытии в финансовой отчетности Матрица согласования количественных и качественных характеристик ОУР и финансовых показателей системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности
Разрывы по времени (может быть признано в одной системе и не признано в другой)	Развитие принципов учета и введение учетных категорий: «Отложенные устойчивые активы» «Отложенные устойчивые обязательства» Отражение за балансом
Проблемы организационных процессов (кросс-функционального взаимодействия, достаточной профессиональной квалификации)	Выстраивание эффективного кросс-функционального взаимодействия на уровне всех подразделений компании Постоянное повышение уровня квалификации сотрудников
Отсутствие должной цифровизации формирования и раскрытия элементов корпоративной отчетности	Внедрение комплексных цифровых решений и ИИ

Источник: составлено автором.

В целях разработки оптимальных механизмов гармонизации финансовых и нефинансовых показателей проведенный анализ действующих международных стандартов учета (МСФО, IFRS S1 и IFRS S2), а также обобщение позиций зарубежных и российских ученых, позволяют сделать вывод о возможности применения требований «Концептуальных основ представления финансовой отчетности» и отдельных положений МСФО.

3) При формировании учетной политики целесообразно предусмотреть положения по раскрытию информации о влиянии экологических (в том числе климатических) и социальных факторов и рисков на выбор варианта учетной политики и формирование финансового результата; указывать каким образом компания учитывает экологические и социальные факторы и риски при прогнозировании и подтверждении точности прогнозов прошлых отчетных периодов [402]:

1) При формировании информации об основных средствах следует раскрывать характер влияния экологических (в том числе климатических) и социальных факторов и рисков на изменение сроков полезного использования; сумму затрат, планируемых для ликвидации; расчета модели обесценения объектов.

2) При формировании информации о запасах предусмотреть раскрытие в отношении сумм снижения себестоимости запасов на отчетную дату за счет экологических, социальных, управленческих факторов и рисков [402].

3) При формировании информации о вознаграждениях работников:

а) раскрывать риски, связанные с выполнением обязательств по оплате труда; пенсионными программами, учтенными при определении сумм обязательств по ним;

б) указывать ссылки в финансовой отчетности на информацию нефинансовой отчетности о своевременности и полноте выплат в рамках оплаты труда, сравнении ее уровня и динамики со средним по отрасли, региону, стране; мероприятиях (проведенных/проводимых, планируемых), направленных на нивелирование рисков, связанных с выполнением обязательств по оплате труда; влиянии выполнения обязательств по оплате труда на повышение производительности труда, повышение уровня благосостояния сотрудников, социальную стабильность в регионе

присутствия; мероприятиях (проведенных/проводимых, планируемых), направленных на нивелирование рисков, связанных с прогнозными расчетами обязательств по пенсионным программам; влиянии выполнения обязательств по пенсионным программам (или учреждение пенсионных программ, их модернизация) на повышение производительности труда, качество трудовых ресурсов [402].

4) При формировании информация о связанных сторонах указывать ссылки в финансовой отчетности на информацию нефинансовой отчетности, описывающую, как связанные стороны влияют на экологические и социальные риски.

5) При формировании информация об операционных сегментах осуществлять детализацию по статьям обязательств, доходов и расходов на связанные с экологической и социальной деятельностью.

6) При формировании информация о событиях после отчетного периода показывать связь финансовой отчетности с нефинансовой отчетностью посредством ссылки из финансовой на нефинансовую отчетность этого и прошлого отчетного периода в отношении ожидаемого события после отчетной даты. Это позволит пользователю оценить правильность указанных в нефинансовой отчетности рисков; адекватность принятых ранее мер в предшествующих и планируемых периодах.

7) При формировании показателей отчетности:

а) указывать ссылку в нефинансовой отчетности на информацию финансовой отчетности: о подтверждении возможности организации генерировать достаточный объем денежных средств для осуществления планируемых и завершения осуществляемых мероприятий по экологической и социальной деятельности; о конкретных направлениях оттока денежных средств на экологическую и социальную деятельность; о мероприятиях в рамках непрерывности деятельности;

б) представлять расшифровку статей отчетности, выделяя суммы, относящиеся к экологической (в том числе климатической) и социальной деятельности. Это касается таких отчетных форм и статей как:

– баланс: основные средства; затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов; внеоборотные активы, предназначенные для продажи; оценочные обязательства; обязательства по пенсионным планам; государственная помощь;

- отчет о финансовых результатах: выручка; себестоимость продаж; убыток от обесценения активов; убыток по прекращенной деятельности; убыток от переоценки основных средств;

- отчет о движении денежных средств: приток и отток денежных средств по каждому виду (операционная, инвестиционная, финансовая) деятельности и факторам устойчивого развития (экологической, в том числе климатической; социальный).

4) Для реализации подходов по связанности показателей в формате корпоративной отчетности предлагается набор решений: определение типов и способов раскрытия финансовой и нефинансовой информации в системе корпоративной отчетности; разработка универсальных типов связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности; реализация принципа связанности с использованием «сервисов третьих лиц».

В целях полноценного раскрытия финансовой и нефинансовой информации в работе предлагается пять типов раскрытия в комбинации с набором соответствующих инструментов, которые представлены в таблице 22.

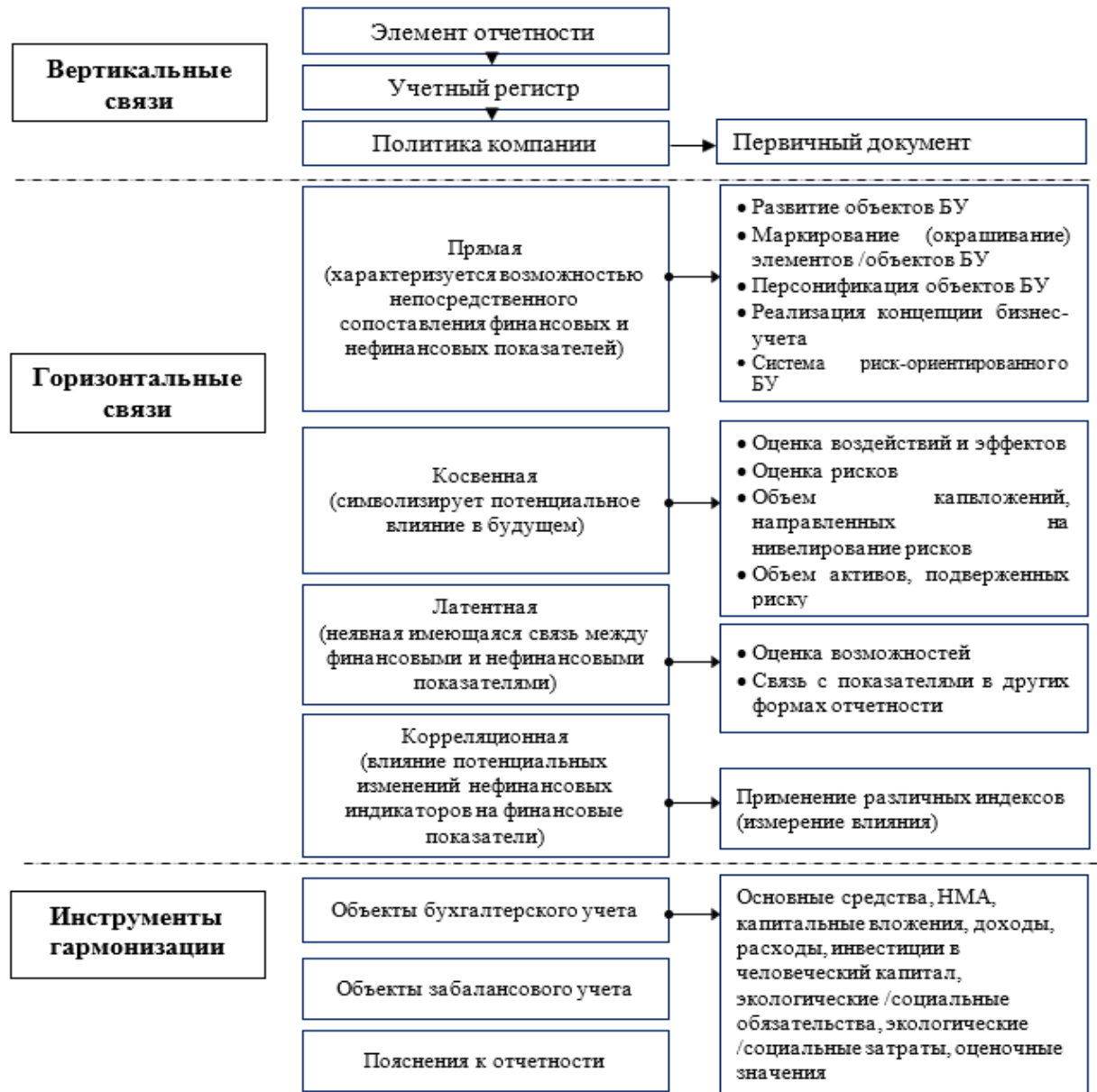
Связанность может быть достигнута с помощью количественной и качественной информации. Качественная связь наряду с монетизацией и количественной оценкой может быть полезной, выступая в роли необходимого контекста оценки количественных или финансовых показателей. Реализация механизма связанности возможна путем выбора «опорных точек» в «зонах совпадения», которые определяются как значения финансовой отчетности и связанные области / данные, раскрываемые в других формах отчетности через создание вертикальных и горизонтальных связей [388], как показано на рисунке 33.

«Горизонтальные связи создают инфраструктуру увязки показателей структурных элементов в периметре корпоративной отчетности как единой информационной экосистемы на уровне выявления четырех типов причинно-следственных связей - прямая, косвенная, латентная и корреляционная. Горизонтальные связи выстраиваются между структурными элементами корпоративной отчетности («Капиталы» - «Показатели» – «Отчетность») и показателями внутри элемента «Отчетность»» [302, с .196].

Таблица 22 – Типы и способы раскрытия нефинансовой и финансовой информации в системе корпоративной отчетности

Тип раскрытия	Характеристика	Инструменты раскрытия в отчетности	
		Отчетность об устойчивом развитии, комплексная отчетность	Финансовая отчетность
«Заявление»	Отдельное упоминание факта/события/действия	Отдельное упоминание Краткие комментарии, кейсы и врезы	Отдельное упоминание в пояснениях к отчетности
Контент-раскрытие	Системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера	1) Описание политики в области рисков 2) Раскрытие информации о рисках, их воздействии и способах управления описательного характера 3) Классификация рисков 4) Раскрытие источников информации 5) Диаграммы Парето	Текстовое (описательное) раскрытие в пояснениях к отчетности Раскрытие источников информации в пояснениях к отчетности Упоминание методов оценки риска в пояснениях к отчетности
Качественное раскрытие	Системное раскрытие факта/события/действия описательного характера с применением аналитических и цифровых инструментов, визуализации и гиперссылок	1) Стресс-тестирование, 2) Карта рисков, риск-аппетит 3) Метод «Галстук-Бабочка» 4) SWOT-анализ, «Дерево решений» 5) PEST-анализ, Модель GETS 6) Раскрытие информации о рисках, их воздействии и способах управления (в табличной форме) описательного характера (со ссылкой на другие формы отчетности)	Раскрытие информации о рисках, источниках информации и методах оценки риска со ссылкой на другие формы отчетности (в пояснениях к отчетности)
Количественное раскрытие	Измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых/относительных показателях (включая раскрытие за период: 1 год; 2 года; 3 года)	1) Вероятность наступления риска 2) Оценка степени (уровня) риска / определение уровня приемлемого риска 3) Интервалы возможных значений критериальных показателей / ранжирование 4) Балльная оценка 5) Анализ чувствительности, Сценарный анализ 6) Метод Монте-Карло	Модель оценки риска (в формах отчетности и пояснениях к отчетности) Сценарный анализ (в формах отчетности и пояснениях к отчетности)
Финансовое раскрытие	Измерение факта/ события/ действия в денежном выражении (включая раскрытие за период: 1 год; 2 года; 3 года)	Конкретные значения (финансовые метрики), выраженные в денежном измерении	Стоимостная оценка отдельных объектов учета Табличное раскрытие в пояснениях к отчетности Анализ чувствительности, Сценарный анализ Модель оценки риска

Источник: составлено автором по материалам [379].



Источник: составлено автором по материалам [302; 388].

Рисунок 33 - Виды связи и инструменты гармонизации в корпоративной отчетности

«Вертикальные связи обеспечивают прозрачность и прослеживаемость данных отчетности «сверху – вниз» по принципу «Элемент отчетности – Учетный регистр – Политика компании - Первичный документ». С целью реализации вертикальных связей важно четко определить набор текущих структурированных данных (соответствующих регистров), политик компании (по разным направлениям) и типов первичных носителей (по системам учета) в рамках трансграничности учетной системы» [302, с .196-197].

Компаниям целесообразно разработать типы согласованных раскрытий показателей в системе корпоративной отчетности на уровне [388]:

1) «горизонтальных связей»: «налоговая отчетность – финансовая отчетность»; «финансовая отчетность- нефинансовая - управленческая»; «нефинансовая отчетность – статистическая отчетность - финансовая отчетность»; «отчет эмитента – нефинансовая отчетность – финансовая отчетность»; «управленческая отчетность - финансовая отчетность». Целесообразно при формировании информационных потоков выстраивать модель взаимосвязи финансовых и нефинансовых измерителей ESG-индикаторов в системе отчетности компании, включая финансовую, нефинансовую, управленческую и статистическую отчетность, как показано на рисунке В.1;

2) «вертикальных связей» для всех типов отчетности: финансовая, нефинансовая, налоговая, статистическая, управленческая, комплексная.

Альтернативным способом обеспечения связанности финансовых и нефинансовых показателей на уровне внешнего контура могут быть использованы данные «сервисов третьих лиц».

В зависимости от статуса третьего лица можно выделить следующие типы сервисов:

а) сервисы, создаваемые государственными органами или при непосредственной поддержке государственных органов;

б) сервисы, создаваемые саморегулируемыми профессиональными организациями и некоммерческими специализированными организациями;

в) сервисы, создаваемые специализированными рейтинговыми агентствами или аналитиками фондового рынка;

г) сервисы (источники) официальной информации других третьих лиц [379].

Связанность данных с источниками из «сервисов третьих лиц» повышает степень уверенности заинтересованных пользователей в достоверности публичной информации, раскрываемой самими организациями (при условии, соответствия раскрываемой нефинансовой информации и информации, содержащейся в «сервисах третьих лиц»). Данное направление может стать одним из перспективных в будущем для создания глобальных связей между данными корпоративной отчетности и независимыми внешними источниками с целью повышения

прозрачности отчетной информации. В случае отражения климатических рисков могут использоваться данные опубликованных докладов по изменению климата: Шестой оценочный доклад Межправительственной группы экспертов по изменению климата (2021 г.) и Третий оценочный доклад Росгидромета об изменениях климата и их последствиях на территории Российской Федерации» (2022 г.) [379].

Разработка алгоритма гармонизации финансовой и нефинансовой информации финансовой отчетности и отчетности об устойчивом развитии.

1) В основу алгоритма положены типы горизонтальных связей – прямая, косвенная, корреляционная и латентная.

Прямая и косвенная связь определяются на базе выстраивания причинно-следственных событий, а также с учетом веса их значимости воздействия для компании и окружающей среды, идентифицируются причина, следствие и вес по каждому ESG-событию с учетом фактора существенности.

2) Из набора показателей устойчивого развития формируется пул ключевых ESG-индикаторов (порядка 30-40 показателей), которые классифицируются на 3 категории – факторы, риски и возможности.

Принцип выбора ESG-индикаторов строится на предположении об измеримом и наблюдаемом влиянии данных показателей на стоимость компании, потенциальные риски и финансовые результаты [389].

ESG-показатели рассматриваются как KPI, встроенные в систему учета и отчетности, с одной стороны, и в систему управления, с другой стороны. Данные показатели могут прямо не раскрываться в финансовой отчетности, однако они являются триггером для признания и оценки объектов бухгалтерского учета. Механизм формирования данной системы показателей должен исходить из следующей логики: «набор ESG-показателей – выбор ключевых KPI как часть регуляторной финансовой отчетности – выявление их влияния – экономические последствия – финансовое воздействие – стандарты отчетности – признание в качестве объектов бухгалтерского учета – раскрытие в финансовой отчетности».

3) Прямая связь обуславливает выше раскрываемую логическую цепочку в полном объеме. Для учета ESG-индикаторов в практике бухгалтерского учета традиционно используется ряд объектов, таких как:

- инвестиции в основной капитал (внеоборотные активы);

- текущие затраты, прочие расходы и финансовые результаты;
- оценочные резервы, обесценение активов;
- оценочные обязательства;
- условные обязательства (учет на забалансовых счетах) [379].

Пример прямой связи в разрезе воздействия ESG-факторов, рисков и возможностей приведен в таблице В.2.

4) Косвенная связь обуславливает цепочку: «ESG-событие – экономические последствия – изменение условий (принимаемых допущений) – изменение показателей (например, ставки дисконтирования, кредитного риска, стоимости актива, срока полезного использования) – корректировки в бухгалтерском учете и изменений значений в финансовой отчетности» [379].

5) Корреляционная и латентная связи обуславливают прямое раскрытие в отчетности об устойчивом развитии, в финансовой отчетности могут быть ссылки в пояснениях к формам годовой финансовой отчетности, создающим необходимый контекст в целях уточнения финансовых показателей, отраженных в самих формах отчетности [379].

5) В целях обеспечения прозрачности отражения ESG-факторов в учете и финансовой отчетности предлагается в разрезе каждого из них четко обозначить группы объектов учета с указанием, соответствующих балансовых/ забалансовых счетов или типов раскрытия в пояснениях к отчетности:

Окружающая среда (экология) и климат (Е- фактор):

а) Учет на балансовых счетах: экологические затраты - вложения компании на природоохранные мероприятия/ инвестиции в основной капитал (основные средства, нематериальные активы, счет 08 «Вложения во внеоборотные активы») и текущие затраты на охрану окружающей среды (текущие затраты, счета затрат 20-29); экологические обязательства - экологические резервы, образованные в результате риска воздействия бизнеса на окружающую среду или в результате риска воздействия окружающей среды на бизнес, в том числе воздействия климата (оценочные обязательства, сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»); экологические платежи за негативное воздействие и финансовые потери от ущерба от воздействия компании на окружающую среду и окружающей среды на бизнес (прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»).

б) Учет на забалансовых счетах - условные обязательства, образованные в результате риска воздействия бизнеса на окружающую среду или окружающей среды на бизнес.

в) Раскрытие в пояснениях к финансовой отчетности в части экологических обязательств и климатических рисков - текстовое или табличное раскрытие; анализ чувствительности; сценарный анализ; модели оценки риска.

Человеческий капитал и социальная ответственность (S- фактор):

а) Учет на балансовых счетах: социальные затраты - на различные виды компенсаций работникам (текущие затраты, счета затрат 20-29; прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»); социальные программы внутри самой компании (текущие затраты, счета затрат 20-29; прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»); социальные программы на уровне региона присутствия / социальные инвестиции (капитальные вложения, счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»; текущие затраты, счета затрат 20-29; прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы»); социальную сферу и благотворительность (прочие расходы, сч. 91 «Прочие доходы и расходы», финансовые результаты); социальные обязательства - социальные резервы (возникающие вследствие ответственной социальной политики в отношении работников организации, сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»); налоги (счета 68, текущие затраты, прочие расходы, финансовые результаты).

б) Учет на забалансовых счетах - условные обязательства, возникающие вследствие политики нивелирования рисков бизнеса от потенциальной потери работника – «удержание работников».

в) Раскрытие в пояснениях к финансовой отчетности в части социальных обязательств и воздействия на человеческий капитал - текстовое или табличное раскрытие; анализ чувствительности; сценарный анализ; модели оценки риска и финансового ущерба от потери / увольнения сотрудника [379].

При раскрытии информации в отношении управления рисками, связанными с финансовыми инструментами, целесообразно увеличить объем и качество раскрытий. Раскрытие в отношении оценки справедливой стоимости финансовых инструментов, ковенант, вызванных наличием этих инструментов требует представления прогнозов, в свою очередь основанных на прогнозах экономических

показателей (инфляции, темп роста выручки, стабильности цепочек поставок, качества управления оборотным капиталом). Но таких раскрытий уже недостаточно, значительное влияние на эти прогнозы оказывает экологическая и социальная сферы. Например, для использования моделей определения справедливой стоимости, необходимо учитывать прогнозное влияние требований изменения законодательства в отношении экологических нормативов (поддержание различных экологических показателей, возможные штрафы, в том числе связанных с климатическими изменениями (все, что связано с ESG-факторами). То же самое касается и социального законодательства и социальных последствий планируемых действий компании. Такая информация, используемая для прогнозирования справедливой стоимости финансовых инструментов, должна раскрываться организацией в полном объеме и увязываться с нефинансовой отчетностью. То есть прогнозы, использованные в финансовой отчетности, должны соответствовать достижениям, планам, прогнозам в нефинансовой отчетности. Аналогично выполнения ковенант (ограничивающих условий /условий ограничения). В настоящее время ковенанты могут касаться условий соответствия определенным экологическим требованиям (а со стороны государства возможно и социальных). Соответственно, по подобным ковенантам требуется отсылка к нефинансовой отчетности [379].

6) В настоящее время растет значение практики использования оценочных значений в нефинансовой отчетности. Конкретные предложения по применению оценочных значений и выделению категории «бухгалтерские оценки», использованию их как инструмента гармонизации и связанности в системе корпоративной отчетности разработаны в совместных [158; 160; 408] и собственных исследованиях [22; 203; 402].

4.4 Аудит в системе корпоративной отчетности

«В целях реализации комплексного подхода обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности сформулированы четыре направления развития аудита:

- 1) Реализация концепции широкого понимания аудиторской деятельности –

поэтапный переход к аудиту бизнеса, развитие концепций подготовки корпоративной отчетности или ее отдельных элементов, преобразование периодической документальной проверки в формат непрерывного мониторинга.

2) Развитие организационных и методических положений ESG-аудита как инструмента подтверждения достоверности информации об устойчивом развитии организации.

3) Трансформация процесса аудита корпоративной отчетности под влиянием цифровых решений и внедрения агентского ИИ.

4) Применение процедуры рейтинговой оценки в качестве аналитической процедуры аудита корпоративной отчетности» [385; 403].

Исследование вопросов верификации отчетной информации позволило определить этапы эволюционного развития концепции широкого понимания аудита, представленные в таблице 23.

Таблица 23 – Этапы эволюции концепции широкого понимания аудита

Компоненты системы «аудит»	Развитие концепции широкого понимания			
	1 этап	2 этап	3 этап	4 этап
1	2	3	4	5
Определение категории	Аудит финансовой отчетности	Аудит финансовой отчетности и обзорная проверка нефинансовой отчетности	Аудит финансовой отчетности и ESG-аудит / Аудит корпоративной отчетности	Аудит бизнеса
Объект аудита	Финансовая отчетность	Финансовая и нефинансовая отчетность	Финансовая и нефинансовая отчетность / корпоративная отчетность	Информация экосистема корпоративной отчетности и ее элементы
Уровень уверенности	Высокий (разумная)	Высокий (разумная)/ низкий (ограниченная)	Высокий (разумная) Использование гибридного варианта	Высокий (разумная)
Регламенты аудиторской проверки	MCA	MCA MC3OY	MCA ISSA 5000	MCA Внутренние регламенты
Методы технологии аудиторской проверки и	Аудиторские процедуры	Аудиторские процедуры	Аудиторские процедуры Цифровые технологии	ИИ-агенты Мультиагентные системы

Продолжение таблицы 23

1	2	3	4	5
Субъекты, обеспечивающие достоверность информации	Аудитор Практикующий специалист	Аудитор Практикующий специалист Верификатор	Аудитор Практикующий специалист	Аудитор
Концепция подготовки отчетности	Достоверности	Полноты Соответствия Достоверности	Соответствия Эффективности Достоверности	Информационной прозрачности
Аудит как подсистема	Аудит	Аудит / заверение	Аудит/ подтверждение	Аудит
Формат проведения	Периодическая проверка	Периодическая проверка	Периодическая проверка	Непрерывный мониторинг

Источник: составлено автором по материалам [376].

«1) Поэтапная реализация концепции широкого понимания аудиторской деятельности – переход к аудиту бизнеса, развитие концепций подготовки корпоративной отчетности, преобразование в формат непрерывного мониторинга.

Аудит бизнеса определяет широкое понимание аудита, сфера которого должна распространяться на все компоненты подтверждения достоверности экосистемы корпоративной отчетности с выражением разумной уверенности, а не только применительно к финансовой отчетности» [382, с. 26]. В целях реального перехода к аудиту бизнеса как направлению аудита, предложенному Р.П. Булыгой [5], важно определить типы концепций подготовки корпоративной отчетности или ее элементов по аналогии с аудитом финансовой отчетности» [403].

В настоящее время применяется две концепции финансовой отчетности – «концепция достоверного представления» и «концепция соответствия», как ранее показано в таблице 6. В связи с расширением объекта аудита в виде корпоративной отчетности, трансформацией требований информационной прозрачности финансовой отчетности и целевого назначения видов отчетности, развитием контрольных инструментов целесообразно применять виды концепций корпоративной отчетности и ее элементов [403], представленные в таблице 24.

Аудит бизнеса должен представлять проверку всей системы корпоративной отчетности, по итогам которой аудитор выражает в формате разумной уверенности свое мнение о достоверности этой отчетности или степени ее прозрачности. Аудит корпоративной отчетности в «концепции информационной прозрачности» предполагает проверку соблюдения четырехуровневой системы требований,

предъявляемых к информации, сформулированных в параграфе 4.1.

Таблица 24 - Матрица концепций подготовки корпоративной отчетности и ее элементов

Описание / Уровень уверенности	Развитие концепции широкого понимания				
	Полноты	Соответствия	Эффектив- ности	Достовер- ности	Прозрач- ности
Характеристика	Соответствие требованиям альтернативных регламентов	Соответствие требованиям стандартов	«Цель – результат»	Соответствие требованиям стандартов + выполнение требования уместности	Требования транспарент- ности КО
Не выражена (верификатор)	НФО СО	НО	х	х	х
Ограниченная (обзорная проверка)	х	НФО УУ, СО, НО, КомО	НФО УУ КомО	х	х
Разумная (аудит)	х	НФО УУ КомО	НФО УУ КомО	ФО, НФО КомО, КО	ФО КомО КО
П р и м е ч а н и е - КО — корпоративная отчетность; ФО — финансовая отчетность; НФО — нефинансовая отчетность; КомО — комплексная отчетность; НО — налоговая отчетность; СО — статистическая отчетность; УО — управленческая отчетность.					

Источник: составлено автором по материалам [403].

Концепция информационной прозрачности может быть реализована по отношению к полной системе данных корпоративной отчетности в развитии аудита бизнеса, отдельно к финансовой отчетности или комплексной отчетности (в виде годового отчета или отчета эмитента) [403]. «Финансовая отчетность является центральным элементом – ядром информационной экосистемы корпоративной отчетности» [404, с. 107]. На третьем этапе становления аудита бизнеса, соответствующем развитию аудита в настоящем периоде, автором предлагается в случае невозможности выражения разумной уверенности рассмотреть возможность формирования гибридной модели аудиторского заключения, предоставляющей право выражать мнение с разными уровнями уверенности для различных видов (элементов) корпоративной отчетности [377]. Подобная практика допускается согласно международным стандартам подтверждения достоверности информации AA1000AS. Дальнейший переход к этапу аудита бизнеса потребует разработки комплексной методологии ее проведения [403].

Принципиальным шагом перехода к этапу аудита бизнеса является изменение формата проведения аудита – от периодической проверки к непрерывному

мониторингу. Такой подход реализован ФНС России в отношении компаний - крупнейших налогоплательщиков, которые перешли на современную форму налогового контроля – налоговый мониторинг, предусматривающий цифровой обмен данными, онлайн доступ к учетным системам в режиме реального времени, контроль на непрерывной основе. Подобная практика заложена в идеологию аудита бизнеса и реализуема в условиях трансформации аудита корпоративной отчетности под влиянием цифровых решений.

Одна из важных проблем, требующая методологической проработки, связана с определением уровня существенности и объема выборки в масштабе проверки системы корпоративной отчетности, содержащей значительный объем различных финансовых и нефинансовых показателей и качественной информации. Подход стоимостного выражения существенности, применяемый к финансовой отчетности, для других видов отчетности не является релевантным. Возникают трудности при обосновании подхода к выборке, особенно при необходимости проверки значительных объемов неструктурированной информации и неколичественных данных [318]. Универсальным для этих целей является МСЗОУ 3000, который устанавливает порядок определения существенности: она должна рассматриваться в контексте количественных и качественных факторов [110]. При существующем перечне факторов, МСЗОУ 3000 не предоставляет конкретных методов и шагов по определению уровня существенности для целей планирования и проведения аудита публичной нефинансовой отчетности по примеру тех, которые разработаны в руководстве по применению МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (далее - МСА 320). В работе Д.М. Абдуллина и И.Д. Деминой высказаны предложения по проведению анкетирования заинтересованных лиц с целью выявления существенных тем [266]. Аудитор может проводить аналогичные опросы, дополняя их итогами исследования СМИ и других источников» [403]. Однако это не решает комплексной проблемы и поиск возможных вариантов, адекватных современному запросу, находится в плоскости внедрения цифровых инструментов и ИИ.

2) В части развития организационных и методических положений ESG-аудита как инструмента подтверждения достоверности информации об устойчивом развитии организации в отечественной практике аудита совместно с Р.П. Булыгой

были получены следующие результаты, опубликованные в серии работ [375-377; 382; 396; 462].

Положения разработаны по направлениям:

а) Предложена концептуальная модель ESG-аудита нефинансовой отчетности организаций государственного и корпоративного сектора, гармонизирующая в себе два подхода: «аудит-подтверждение» & «аудит-консалтинг» [403].

Концепция широкого взгляда ESG-аудита означает распространение зоны ответственности аудитора на следующие объекты аудита: нефинансовую отчетную информацию; стратегию (программу) развития организации; актуальные данные и информацию о деятельности организации с точки зрения достигнутых результатов и результатов, непосредственно или косвенно связанных с принципами устойчивого развития [382].

Переход от действующей концепции к предложенной двухкомпонентной модели ESG-аудита («аудит-подтверждение» & «аудит-консалтинг») создаст мощную методологическую базу конкурентоспособности и востребованности профессии аудитора XXI века [382]. Автор разделяет мнение о целесообразности возложения аудиторами на себя расширенных полномочий, как имеющих «целостное представление о профиле рисков компании, структуре и процессах для подтверждения ESG-отчетности и оценке воздействия ESG-факторов, обладающих необходимым опытом, объективностью, добросовестностью и приверженностью профессиональным стандартам, применение которых необходимо для формирования доверия к ESG-экосистеме организации [321]. Кроме того, предлагаемая концепция ESG-аудита позволит, с одной стороны, сблизить развивающиеся в настоящее время относительно параллельно две ветки внешнего аудита (коммерческого и государственного), с другой стороны, выявить специфические черты ESG-аудита применительно к организациям корпоративного и государственного секторов [382]. Характеристика элементов концепции представлена в таблице С.1.

б) Предложение по регулированию процесса скоординированного взаимодействия между верификаторами различных видов отчетности. Исследование показало, когда таких верификаторов более двух, и каждый представляет

обособленное заключение по верификации части нефинансовой отчетности, либо по своему виду отчетности, для заинтересованных пользователей сложно получить целостное представление. Для решения данной задачи в рамках формирования единой системы корпоративной отчетности, в системе ее верификаторов предлагается определить «основного аудитора», в компетенцию которого будет входить формирование мнения в отношении всей системы корпоративной отчетности. В тактическом плане (в настоящее время, пока корпоративная отчетность представляет собой набор не в полной мере согласованных между собой видов финансовых и нефинансовых отчетов), функцию «основного аудитора» следует возложить на аудиторскую организацию, проверяющую финансовую отчетность организации [375].

в) Формирование мультифункциональных команд в рамках аудиторской группы проверки корпоративной отчетности, включающей большой массив финансовой и нефинансовой информации по различным направлениям. Проверка данных нефинансовой отчетности находится в прямой зависимости от стандартов подготовки отчетности. В настоящее время сформирован пул международных и национальных стандартов в области финансовой и нефинансовой отчетности, анализ положений которых представлен в главе 2. Важным аспектом является их разнонаправленность, что требует от проверяющей независимой третьей стороны расширенного круга компетенций и соответствующая квалификация. В условиях быстро меняющейся среды для проверки такой информации специалистам аудиторской организации необходимы не только знания в профессиональной области, но и естественно-научные компетенции в области ESG-повестки, а также цифровые навыки [330; 338; 440; 463]. С одной стороны, данные знания могут быть получены в процессе непрерывного обучения и повышения квалификации аудиторов. Однако более рационально восполнить получение недостающих компетенций для выражения аудитором своего профессионального мнения за счет привлечения в команду экспертов по экологии и климату, оценке, моделированию нефинансовых рисков, корпоративному управлению, цифровым решениям [375]. Такой подход регламентируется положениями МСА 620 Использование работы эксперта аудитора. Данную позицию в отношении аудита финансовой отчетности

выразил Банк России в рамках обзора деятельности аудиторских организаций на финансовом рынке в 2025 году.

г) Основным вектором развития аудита и профессии аудитора в интервале 3-5 лет должно стать развитие практики и правового регулирования в области отдельных видов корпоративной отчетности (нефинансовой, комплексной) [375]. Указанный вектор развития может иметь два трека:

Трек 1. Введение нормативного требования по выражению разумной уверенности при выполнении аудиторами заданий по подтверждению достоверности нефинансовой отчетности, обязательный характер проведения аудита для отдельных типов экономических субъектов. Для полноценной реализации проведения аудита нефинансовой отчетности необходимо создать четкую инфраструктуру стандартов нефинансовой отчетности с разделением на национальные и международные стандарты, а также рассмотреть процедуру признания ISSA 5000 «Общие требования к заданиям по обеспечению уверенности в отношении информации об устойчивом развитии» и его введения в российскую практику аудита» [375].

Трек 2. Распространение требований международных стандартов аудита, обязывающих аудиторов выражать разумную уверенность на всю корпоративную отчетность. Содержательно он заключается в реальном профессиональном подтверждении достоверности всей публичной отчетности организации, т.е. предоставлении заказчику разумной, а не ограниченной уверенности, при подтверждении не только финансовой, но и нефинансовой, годовой отчетности. Организационно необходимо инициировать изменение (расширение) объекта, в отношении которого законодательство Российской Федерации и стандарты аудита, обязывают аудитора выражать свое профессиональное мнение. В настоящее время в Законе Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» и Международных стандартах аудита основные понятия, связанные с аудиторской проверкой, определяют в качестве ее объекта бухгалтерскую (финансовую) отчетность и дают отсылку к законодательным актам, регламентирующим этот вид отчетности организации. Расширение объектной базы аудита (аудита бизнеса) предполагает замену во всех нормативных правовых актах и стандартах аудиторской деятельности на публичную корпоративную отчетность [375].

д) Определение объема и объектов аудита при заверении нефинансовой отчетности в соответствии с применяемой концепцией отчетности. В этом случае целесообразно использовать подход стандарта AA1000AS, который фактически лег в основу ISSA 5000. Используется два типа задания и разный набор показателей, как представлено ранее на рисунке 15. В целях оценки достоверности проверяются ключевые системы, процессы, политики, а также средства контроля, относящиеся к процессам составления, консолидации, проверки выбранных основных индикаторов деятельности в области устойчивого развития и формирования отчетности, соответствие требованиям стандартов составления нефинансовой отчетности, вывод о степени связанности финансовой и нефинансовой информации [403].

3) Трансформация процесса аудита корпоративной отчетности под влиянием цифровых решений и внедрения агентского ИИ [403].

К ключевым сущностным выводам, полученным в ходе исследования совместно с Р.П. Булыгой, можно отнести предложения по трансформации методологии аудита в связи с использованием технологии блокчейн и DLT [421; 426]. Суть указанных предложений основывается на том факте, что новая информационная среда и стремительно развитие цифровых технологий, в частности рассматриваемой технологии блокчейн, ставят перед аудиторами новые задачи. Для того, чтобы инвесторы и другие заинтересованные пользователи могли использовать информацию о бизнесе в процессе принятия решений, необходим независимый аудит на более низком чем агрегированные отчетные данные на уровне «элементов данных».

Основная новация процесса формирования и документирования аудиторских доказательств в том случае, если первичный учет проверяемого экономического субъекта основан на использовании технологии блокчейн, связана с таким понятием как «аудит кода смарт-контрактов». Смарт-контракт представляет собой компьютерный протокол (код), который самостоятельно проводит сделки и контролирует их исполнение с помощью математических алгоритмов. Аудит кода смарт-контрактов по своей сути является аналогом осуществляемой аудиторами проверки достоверности и фактических условий осуществления сделок аудируемым лицом, т.е. транзакций, лежащих в основе учета и отчетности. Нормативная правовая база и стандарты проведения аудита кода смарт-контрактов еще не сформированы.

В то же время, в специальной литературе [485] уже содержатся рекомендации по совместной работе программистов и юристов над созданием более совершенных смарт-контрактов, а также по разработке законодательных актов, касающихся аудита кода смарт-контрактов доверенными третьими сторонами и автоматического приравнивания смарт-контрактов к письменным контрактам.

Комплексное внедрение современных цифровых решений в аудиторскую деятельность характеризуется целым рядом новых возможностей, качественно изменяя технологические циклы:

- интеллектуализация характера деятельности и снижение трудоемкости выполняемых работ, 100% автоматизация «рутинных операций» и сокращение ручного труда, агрегация данных и проверка точности, прогнозирование денежных потоков, отслеживание подозрительных операций, анализ огромных объемов данных для выявления закономерностей;

- интеллектуальная автоматизация контроля соответствия законодательным требованиям, визуализация результатов, анализ и выявление закономерностей, прогнозирование, обновление данных в режиме онлайн; появление функции анализа исторической информации и высокоточного прогнозирования будущих результатов деятельности;

- быстрая идентификация несоответствий и выявление аномалий в аудите за счет анализа всего массива данных, а не выборочной проверки; анализ больших и не структурированных данных, выявление трендов, ранняя диагностика мошенничества;

- снижение рисков выявления недобросовестных действий за счет интеллектуального анализа завуалированных связей между экономическими субъектами, людьми, аффилированными лицами, событиями;

- разработка интеллектуальных платформ для формирования баз данных (централизованного хранилища) ресурсов, созданных по итогам проверок, позволяющих анализировать эффективность контроля и динамику изменений проверенных экономических субъектов; для автоматизации сбора и анализа больших объемов данных [403; 404].

В связи со стремительным развитием цифровых технологий будет трансформироваться процесс проведения аудиторской проверки и сама методика аудита, создавая все возможности для перехода на этап аудита бизнеса.

Сформировалось понятие «дистанционного аудита». Создание рабочих групп, направление запросов и электронная переписка дают больше учетно-аналитической информации и позволяют собрать значительно большее количество достаточных надлежащих аудиторских доказательств для анализа. Видеоконференцсвязь или система видеонаблюдения позволяют наблюдать за инвентаризацией, а чипирование, NFS- и GPS-метки упрощают контроль за местонахождением передвижного оборудования, большие данные позволяют обработать неструктурированные данные по результатам инвентаризации и других форм контроля [363].

Прямое влияние на реализацию концепции широкого понимания аудиторской деятельности в системе корпоративной отчетности окажет переход на уровень ИИ-агентов или мультиагентной системы. В случае внедрения модели мультиагентной системы или мультиагентной команды ИИ может полностью самостоятельно выполнить роль мультифункциональной команды, где человек выступает руководителем и контролером данного процесса. Подобные аналоги решений уже тестируются в практической деятельности крупнейших мировых аудиторских компаний. В перспективе масштабирования ИИ становится принципиально важным условием – грамотная постановка задачи и выбор концепции подготовки конкретного вида отчета в системе корпоративной отчетности, определяющей направления ее аудита, а также жесткий контроль за работой ИИ и полученными результатами [403].

Для более эффективной реализации поставленной задачи может использоваться метод мультиагентского подхода с участием человека на промежуточных этапах аудита в качестве контролера ИИ, эксперта и постановщика постепенно уточняющих задач (узкоспециализированный промпт). Агентский ИИ на каждом этапе готовит промежуточное решение, используя в ситуациях, требующих суждения, расширенный поиск, выделяя риски и причины их возникновения. Человек, управляя данным процессом, проверяет сам отдельные высоко рискованные зоны, определенные ИИ, и требующие либо профессионального

суждения, либо управленческого решения. В таком партнерстве человека и ИИ набор рутинных процессов и формализованных аналитических задач будет выполняться ИИ, но под контролем человека.

ИИ потенциально позволяет проверить всю определенную совокупность данных на предмет аномалий. В результате претерпит глобальное изменение решение вопроса в части определения уровня существенности и объема выборки в масштабе проверки корпоративной отчетности. Использование агентского ИИ и больших данных позволяют проведение сплошной проверки как структурированных, так и не структурированных данных. В этом случае финансовые и количественные показатели могут подлежать сплошной проверке на базе метода «декомпозиции данных» конкретных элементов корпоративной отчетности на основе выстроенных вертикальных связей. По данному принципу строится налоговый контроль в рамках организации и проведения налогового мониторинга, следовательно, пример подобного решения уже есть.

Претерпит изменение и форма запроса данных от компаний, подготовленных на базе машиночитаемых алгоритмов. Это потребует от компаний перехода на подобный формат отчетности, например XBRL. Однако в случае получения аудиторских доказательств на базе действий ИИ аудитор не может быть уверен в безошибочности полученных ИИ результатов. ИИ-процедура может давать иной тип доказательств, отличный от традиционной выборки – менее детальный, но более охватывающий. Важно обосновать свое профессиональное суждение об их достаточности и указывать, что были использованы для получения доказательств результаты ИИ.

Таким образом, самой эффективной формой организации и проведения аудиторской детальности будет грамотное и разумное партнерство ИИ и человека, когда ИИ выполняет формализованные, стандартные процедуры, выявляет несоответствия и «чувствительные зоны», «зоны особого контроля», человек сложную часть процесса выполняет сам, принимает решения и несет ответственность.

4) Применение процедуры рейтинговой оценки в качестве аналитической процедуры аудита корпоративной отчетности и возможности использования для

этих целей модели «Индекса прозрачности корпоративной отчетности» [146; 396].

Результатом серии исследований оценки информационной прозрачности деятельности ПАО России стала разработка «индекса прозрачности корпоративной отчетности» (далее – «индекс прозрачности») [158].

«Для определения уровня раскрытия и верификации информации в разрезе ESG-факторов публичными компаниями на основании исследования данных, содержащихся в корпоративной отчетности 100 крупнейшими ПАО России (по объему реализации в соответствии с рэнкингом RAEX-600) разработана формула расчета (математическая модель) индекса ESG-прозрачности корпоративной отчетности» [396, с .63] (3)

$$Тко = (Nинд / Nmax)^{0,097} \times (Kинд / Kmax)^{0,333} \times (Wинд / Wmax)^{0,570}, \quad (3)$$

где «Тко – «индекс прозрачности» корпоративной отчетности ПАО, в долях единицы (далее – «прозрачность»);

Nинд – индивидуальное значение, количества показателей фактически раскрытого в корпоративной отчетности конкретной публичной компании (единиц);

Nmax – максимально возможное количество показателей, которое может раскрыть публичная компания;

Kинд – индивидуальное значение, суммы баллов, набранных конкретной публичной компанией за качество раскрытия информации в корпоративной отчетности;

Kmax – максимально возможное количество баллов, которое может набрать публичная компания, если раскроет все показатели из анализируемой выборки по наивысшему критерию;

Wинд – индивидуальное значение, суммы баллов, набранных конкретной публичной компанией за процедуру верификации информации, раскрытой в корпоративной отчетности;

Wmax – максимально возможное количество баллов, которое может набрать публичная компания, если осуществит процедуру верификации всех

компонентов корпоративной отчетности по наивысшему критерию, предусмотренному авторской методикой» [396, с .63].

«Для оценки количественного фактора информационной прозрачности отчетности публичных компаний авторами, с учетом требований Банка России по раскрытию нефинансовой информации и Московской биржи, разработана система из 96 показателей, охватывающих различные аспекты раскрытия нефинансовой информации, сгруппированных по 10 областям: 1) информация о стратегии; 2) сведения о корпоративном управлении; 3) сведения о бизнес-модели; 4) сведения о политиках и процедурах; 5) сведения о рисках и возможностях; 6) экологические аспекты деятельности общества; 7) социальные аспекты деятельности общества; 8) сведения о цепочке поставок; 9) иные аспекты раскрытия; 10) заверение отчетности и удобство пользования» [396, с. 64].

«За раскрытие/нераскрытие каждого из 96 показателей присваивался балл по принципу «да/нет»: если информация, отраженная в показателе, раскрыта в отчетности, данному показателю выставляется значение «1», иначе – «0»» [396, с. 64].

«По итогам рассчитывался показатель «фактора количества» как доля показателей, раскрытых в корпоративной отчетности публичной компании, определяемый по формуле» [396, с. 65] (4)

$$N_i = N_{\text{инд.}} / N_{\text{max}}, \quad (4)$$

где « N_i – индивидуальный коэффициент количества информации, раскрытой в корпоративной отчетности публичной компании (i -го ПАО; $i=1;100$), определяемый в долях единицы» [396, с. 65].

«Для оценки качественного фактора информационной прозрачности корпоративной отчетности публичных компаний из генеральной совокупности в 96 показателей отобраны 18 укрупненных показателей, агрегированных в 6 предметных областей, как показано в таблице 25: 1) информация о стратегии;

2) бизнес-модель; 3) сведения о рисках и возможностях; 4) экологические аспекты деятельности ПАО; 5) социальные аспекты деятельности ПАО; 6) иное» [396, с. 65].

Таблица 25– Структура и состав показателей, оцениваемых по качественным параметрам

Предметные области раскрытия информации	Показатели
Информация о стратегиях	1 Информация о стратегии
	2 Информация о стратегии устойчивого развития
	3 Информация о стратегии в разрезе ЦУР
Бизнес-модель	4 Информация о бизнес-модели
	5 Информация о внешней среде
Сведения о рисках и возможностях	6 Информация о рисках
	7 Сценарный анализ
	8 Информация о действиях и мерах реагирования на оцененные риски
Экологические аспекты деятельности общества	9 Информация об использовании энергии
	10 Информация о выбросах парниковых газов
	11 Информация об отходах
	12 Информация об использовании воды
	13 Информация об экологической политике
Социальные аспекты деятельности общества	14 Раскрытие информации о кадровой политике
	15 Раскрытие информации об охране труда
	16 Раскрытие информации о социальной политике
Иное	17 Раскрытие информации о цепочке поставок
	18 Раскрытие информации о противодействии коррупции

Источник: составлено автором по материалам [396].

«Для целей качественной оценки, как показано в таблице 26, выделено 4 типа раскрытия, каждому из которых присваивается соответствующее цифровое значение (балл): «0» – не раскрыто; «1» – заявление (отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных); «2» – контент-раскрытие (системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера); «3» – количественное раскрытие (измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых показателях): «3.1» - период 1 год; «3.2» - период 2 года; «3.3» - период 3 года; «4» – финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном выражении): «4.1» - период 1 год; «4.2» - период 2 года; «4.3» - период 3 года» [396, с. 66].

Таблица 26 – Авторская методика оценки качества раскрытия информации в публичной отчетности ПАО России (определения значения $K_{\text{инд}}(j)$)

Вид качественного раскрытия информации в публичной отчетности	Баллы
Финансовое раскрытие: измерение факта/события/действия в денежном выражении	4
Количественное раскрытие: измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых показателях	3
Контент-раскрытие: системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера)	2
Заявление: отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных	1
Отсутствие раскрытия	0

Источник: составлено автором по материалам [396].

«На основе предложенной методики рассчитывался показатель «фактора качества» информации, раскрытой в корпоративной отчетности публичной компании, определяемый по формуле» [396, с. 66] (5)

$$K_i = K_{\text{инд}} / K_{\text{max}}, \quad (5)$$

где « K_i – индивидуальный коэффициент качества информации, раскрытой в корпоративной отчетности публичной компании (i -го ПАО; $i=1;100$), определяемый в долях единицы;

$K_{\text{инд}}$ – индивидуальное значение, суммы баллов, набранных конкретной компанией за качество раскрытия информации в корпоративной отчетности, то есть:

$K_{\text{инд}} = \sum K_{\text{инд}}(j)$, где $K_{\text{инд}}(j)$ – балл, присваиваемый по указанной выше авторской методике конкретной компании за степень раскрытия в корпоративной отчетности конкретного (j -го) показателя;

K_{max} – максимально возможное количество баллов, которое может набрать каждая компания, если раскроет все 18 показателей выборки по наивысшему критерию (в условиях проводимого исследования – 72 балла = 18 x 4)» [396, с. 66-67].

«Для оценки фактора верификации информационной прозрачности корпоративной отчетности публичных компаний на основе разработанной методики, как показано в таблице 27, изучены следующие аспекты: количество и

градация субъектов верификации; вид подтверждения достоверности (аудит, профессиональное подтверждение, общественное заверение), используемый для верификации публичной информации, содержащейся в конкретном отчете; уровень уверенности (высокий, ограниченный, никакой), предоставляемый субъектом верификации заинтересованным пользователям» [396, с. 67].

Таблица 27 – Авторская методика оценки достижения базовых параметров процедуры верификации корпоративной отчетности публичной компании (определения значения $W_{\max}$ (s))

Код параметра (s)	Базовые параметры процедуры верификации корпоративной отчетности публичной компании	Баллы
1	Количество верифицированных отчетов	20
1.1	Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по РСБУ	7
1.2	Аудит финансовой отчетности, сформированной по МСФО	8
1.3.1	Профессиональное подтверждение нефинансовой отчетности (как самостоятельного отчета, так и в составе годового отчета) на ее соответствие стандартам раскрытия с выражением уровня уверенности	4
1.3.2	Профессиональное подтверждение нефинансовой отчетности (выборочной нефинансовой информации или отдельных нефинансовых показателей) без выражения уровня уверенности	2
1.4	Общественное заверение нефинансовой отчетности (как самостоятельного отчета, так и в составе годового отчета) или выборочной нефинансовой информации	1
2	Количество привлеченных аудиторских фирм	10
2.1	Один аудитор для верификации всех видов отчетности (1.1 + 1.2 + 1.3.1 или 1.3.2)	10
2.2	Два аудитора для проверки финансовой и нефинансовой отчетности (1.1 + 1.2; 1.3.1 или 1.3.2)	8
2.3	Два аудитора для проверки финансовой и нефинансовой отчетности (1.2; 1.3.1 или 1.3.2)	7
2.4	Один аудитор для аудита финансовой отчетности (1.1 + 1.2)	6
2.5	Один аудитор для аудита финансовой и нефинансовой отчетности (1.2 + 1.3.1 или 1.3.2)	5
2.6	Три аудитора для проверки каждого типа отчетности (1.1; 1.2; 1.3.1 или 1.3.2)	4
2.7	Два аудитора для аудита финансовой отчетности (1.1; 1.2)	2
2.8	Один аудитор для аудита финансовой отчетности (1.1 или 1.2)	1
$W_{\max}$	ИТОГО	30

Источник: составлено автором по материалам [396].

«На основе авторской методики рассчитывался показатель «фактора качества» информации, раскрытой в корпоративной отчетности публичной компании, определяемый по формуле» [396, с. 68] (6)

$$W_i = W_{\text{инд.}} / W_{\text{max}}, \quad (6)$$

где « W_i – индивидуальный коэффициент верификации информации, раскрытой в корпоративной отчетности публичной компании (i -го ПАО; $i=1;100$), определяемый в долях единицы;

$W_{\text{инд.}}$ – индивидуальное значение, суммы баллов, набранных конкретной публичной компанией за процедуру верификации информации, раскрытой в корпоративной отчетности, то есть:

$W_{\text{инд.}} = \sum W_{\text{инд.}(s)}$, где $W_{\text{инд.}(s)}$ – балл, присваиваемый по авторской методике за достижение базовых параметров процедуры верификации публичной отчетности по каждой (s -му) параметру;

W_{max} – максимально возможное количество баллов, которое может набрать публичная компания, если осуществит процедуру верификации всех компонентов корпоративной отчетности по наивысшему критерию, предусмотренному авторской методикой (в условиях проводимого исследования – 30 баллов)» [396, с. 68].

По каждому из 100 крупнейших ПАО России был сформирован рейтинг по степени информационной прозрачности [158]. Обоснование формулы функциональной зависимости «индекса транспарентности» от факторов приведено в совестных работах автора [158; 396]. «Индекс транспарентности» отличается от аналогичных индексов, рассчитываемых рейтинговыми агентствами: во-первых, анализом качества раскрываемой информации; во-вторых, оценкой действенности процедуры подтверждения достоверности раскрываемой информации.

Формирование отраслевого рейтинга ПАО России с использованием «Индекса транспарентности» позволило:

а) произвести рейтинговую градацию отраслей по критерию и уровням транспарентности, функционирующих в них ПАО, как показано в таблице 28;

б) выделить четыре уровня транспарентности компаний отрасли [$T_{\text{ко(ср)}}$]:

- высокий [$T_{\text{ко(ср)}} \geq 0,750$];

- выше среднего (рациональный) [$0,750 > T_{\text{ко(ср)}} \geq 0,600$];

- средний [$0,6000 > T_{\text{ко(ср)}} \geq 0,500$];

- низкий [$0,500 > T_{\text{ко(ср)}}$].

Таблица 28 – Отраслевой рейтинг и уровень прозрачности ТОП-100 ПАО России

Т-рейтинг (отрасли)	Отрасль (вид деятельности ПАО)	Кол-во ПАО в выборке	Кол-во ПАО опубл. отчеты	Т _{ко(ср)}	Уровень прозрачности
1	Обработка драгоценных металлов и алмазов	4	3	0,863	Высокий
2	Металлургическое производство	10	10	0,667	Выше среднего
3	Добыча нефти и природного газа	10	10	0,664	Выше среднего
4	Транспорт и логистика	9	8	0,625	Выше среднего
5	Агропромышленный комплекс	1	1	0,625	Выше среднего
6	Производство пищевых продуктов	4	2	0,624	Выше среднего
7	Телекоммуникации и ИТ	4	4	0,622	Выше среднего
8	Производство химических веществ и химических продуктов	9	9	0,617	Выше среднего
9	Инвестиции и страхование	2	2	0,590	Средний
10	Торговля розничная (ритейл)	6	6	0,563	Средний
11	Обеспечение электрической энергией	13	13	0,556	Средний
12	Производство машин и оборудования	9	6	0,480	Низкий
13	Строительство зданий и инженерных сооружений	5	5	0,424	Низкий
14	Другие виды деятельности	3	0	-	-
Примечания 1 Среднее значение по обследованным 87 ПАО России «индекса прозрачности» корпоративной отчетности составило 0,602. 2 Т_{ко (ср)} – средний по отрасли индекс прозрачности корпоративной отчетности ПАО.					

Источник: составлено автором по материалам [158; 396].

Таким образом, проведенное исследование показало, что в современных условиях существенно возрастает роль и значение индивидуальных и отраслевых рейтингов как весьма эффективных аналитических процедур для формирования мнения аудиторов об абсолютной и/или относительной результативности деятельности аудируемых лиц и степени достоверности используемых для этих целей показателей корпоративной отчетности.

Глава 5

Концептуальные положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности

5.1 Базовые положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов

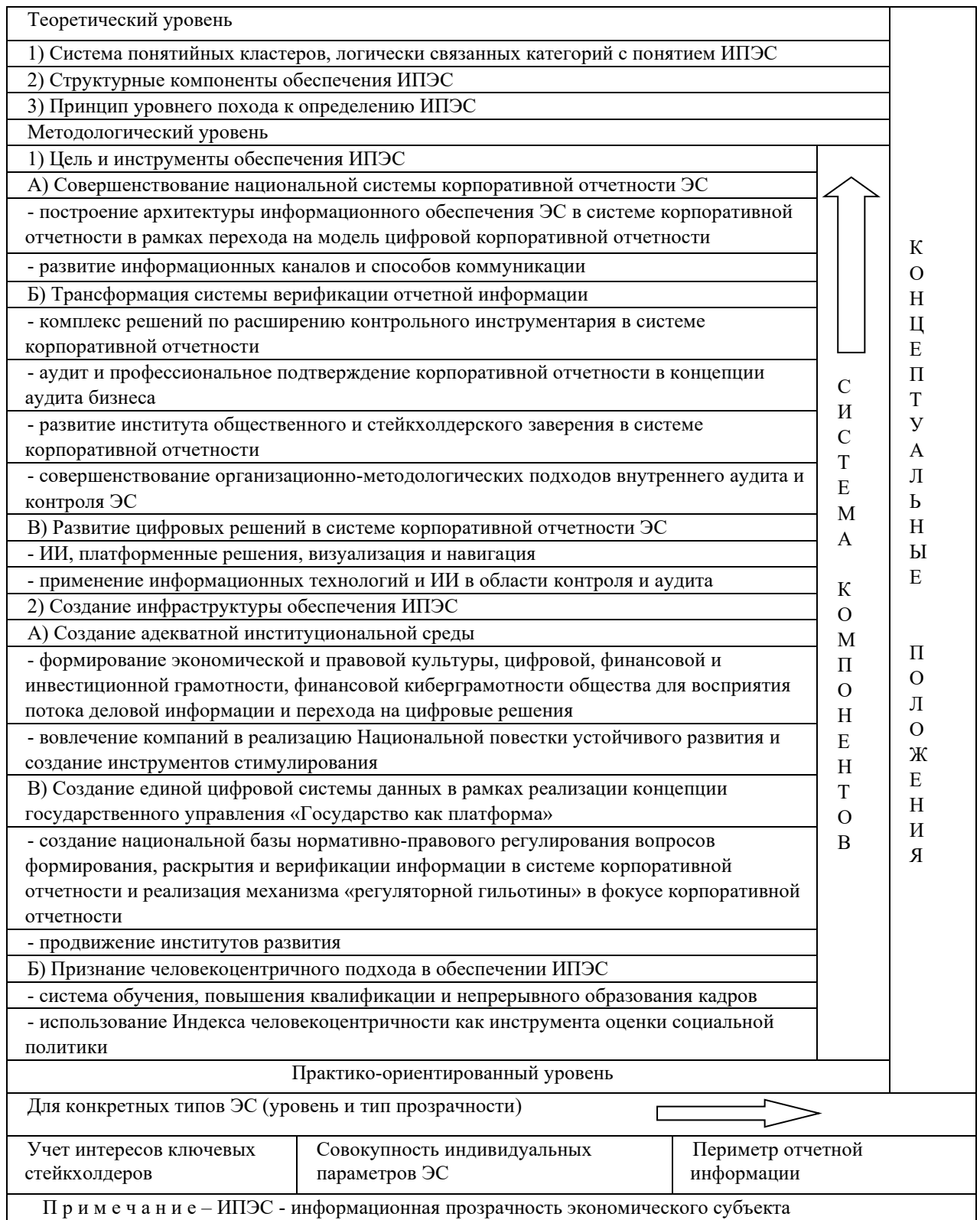
Обеспечение информационной прозрачности экономических субъектов достижимо при комплексном подходе к процессу формирования, раскрытия и верификации финансовой и нефинансовой информации в системе корпоративной отчетности, фундаментом которого являются концептуальные положения [388].

Концептуальные положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов строятся по принципу трехуровневого подхода, как показано на рисунке 34:

- 1) теоретический, в основе которого определены базовые понятия, формирующие систему терминологических кластеров логически связанных категорий, ключевые структурные компоненты и уровневый подход к определению информационной прозрачности экономического субъекта;
- 2) методологический, включающий цель, инструменты и инфраструктуру обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов;
- 3) практико-ориентированный, содержащий рекомендации и подходы к адаптации требований методологического уровня для конкретного типа экономического субъекта с учетом специфики отрасли, интересов ключевых стейкхолдеров и возможностей компании.

Теоретический уровень концептуальных положений.

Проведенные исследования позволили сформировать систему понятийных кластеров логически связанных категорий по направлениям обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в корпоративной отчетности и предложить их интерпретации. Они представлены на рисунке 35.



Источник: составлено автором по материалам [158-161].

Рисунок 34 - Базовые положения обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов

I Определение информационной прозрачности ЭС

Раскрытие информации - процесс, результатом которого является обеспечение информационной прозрачности экономических субъектов через реализацию политики информационной открытости данных корпоративной отчетности для заинтересованных сторон

Информационная открытость ЭС - политика компании, направленная на обеспечение доступности отчетной информации для заинтересованных сторон через определенные каналы коммуникации в рамках требований национального и международного законодательства, стандартов раскрытия и деловой практики

Информационная прозрачность ЭС – качественная характеристика информации, представляемой пользователям в формате корпоративной отчетности, обладающей свойствами полезности, подтверждаемой достоверности, полноты, доступности и цифрового характера

Транспарентность – характеристика отчетной информации ЭС, отражающая степень раскрытия данных для заинтересованных сторон и тип его информационной прозрачности в рамках проактивной политики информационной открытости

II Обеспечение информационной прозрачности ЭС (контрольные процедуры)

Верификация - проверка наличия и/или достоверности информации (данных), исходя из соблюдения определенных критериев ее формирования. Термин является универсальным, применимым во всех сферах и областях деятельности (технической, медицинской, социально-экономической и др.)

Подтверждение достоверности — подсистема заверения, при которой выражение суждения должно содержать уверенность специалиста, т. е. иметь под собой основу в виде технологии (методики, регламента) получения им доказательств достоверности оцениваемых данных (информации). Оно является базовой категорией профессионального подтверждения (заверения), суть которого состоит в подтверждении достоверности информации с выражением хотя бы минимальной уверенности

Заверение — процесс верификации, осуществляемый в социально-экономической сфере общественной деятельности. Заверение отличается от верификации областью применения и методами сбора доказательств. Заверением считается любое подтверждение достоверности информации о деятельности экономического субъекта как с предоставлением уверенности, так и без нее.

Аудит — подсистема профессионального подтверждения, когда от специалиста (аудитора) требуется высокий (разумный) уровень уверенности при выражении им мнения о достоверности публичной отчетности

III Снижение информационной прозрачности ЭС (искажение данных отчетности)

Искажение данных снижает качество отчетности и ее прозрачность в результате осуществления **ошибок** либо **манипулирования** показателей отчетности, которое квалифицируется как **вуалирование, фальсификация или мошенничество** в зависимости от нарушений требований законодательства и степени искажения информации в отчетности

IV Корпоративная отчетность как база данных

Корпоративная отчетность (КО) – «база данных финансовой и нефинансовой информации, в состав которой входят финансовая, нефинансовая, управленческая, статистическая, налоговая и комплексная отчетность. Предложена модель цифровой корпоративной отчетности. Определена роль корпоративной отчетности в системе Цифрового профиля организации» [389]. Выделены типы данных: используемые для составления КО - структурированные/ неструктурированные; используемые для сравнения с данными КО - альтернативные данные.

Источник: составлено автором по материалам [18; 19; 203; 382; 418].

Рисунок 35 - Система понятийных кластеров логически связанных категорий

Разработано авторское определение понятия «информационной прозрачности экономических субъектов» как качественной характеристики информации, представляемой пользователям в формате корпоративной отчетности, обладающей свойствами полезности, подтверждаемой достоверности, полноты, доступности и цифрового характера, в целях приятия решений [388]. «На основе изучения требований разных типов заинтересованных сторон в составе полезной информации выделены две группы характеристик – ключевые, как наиболее чувствительные для пользователей (ценностный, риск-ориентированный, прогностический, стратегический, актуальный и адаптированный характер) и базовые (понятность, своевременность, проверяемость, сопоставимость, целостность, релевантность, комплексность)» [388, с. 18].

Сформулированы предложения в развитии терминологического аппарата, связанного с «проверкой достоверности отчетной информации». Проведенное исследование совместно с Р.П. Булыгой позволило сформировать матрицу категорий, представленную на рисунке 36, а также подход к трактованию понятий «верификация», «заверение», «подтверждение» и «аудит». Полученные результаты предлагается использовать в процессе формирования нормативно-правовой базы и развития практики аудита корпоративной отчетности.

Компоненты категории	Наименование категории			
	Верификация			
		Заверение		
			Подтверждение	
	Аудит			
Сфера применения	Любая	Социально - экономическая		
Уровень уверенности	Никакой	Никакой	Высокий Низкий	Высокий
Объем доказательств	Большой Средний Минимальный	Большой Средний Минимальный	Большой Средний	Большой
Регламенты проверки	Алгоритм верификации	Регламент заверяющего субъекта	МСЗОУ, ISSA	МСА
Субъект	Верификатор	Специалист по заверению	Практикующий специалист	Аудитор

Источник: составлено автором по материалам [375].

Рисунок 36 - Матрица категорий, обеспечивающих достоверность отчетности

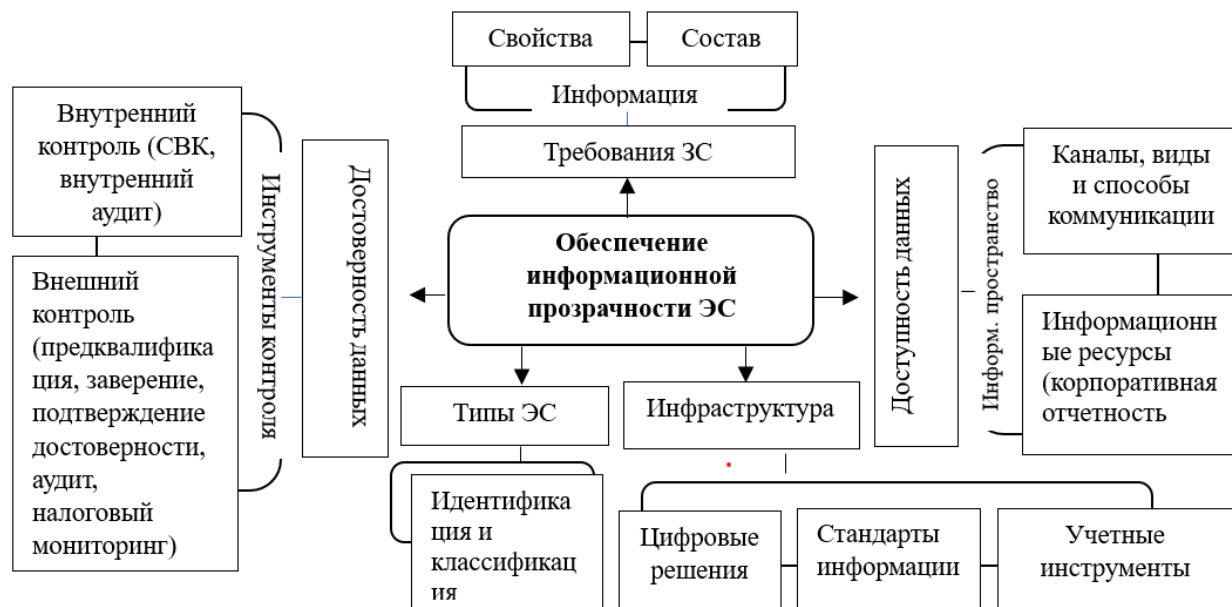
Термин «верификация» является обобщающим по отношению к понятиям «подтверждение», «заверение» и «аудит», не включает в себя процедуры внутреннего контроля и внешней оценки достоверности публичной отчетности. Критериями классификации категорий являются триада сущностных понятий: «достоверность отчетности», «уверенность, предоставляемая аудитором (практикующим специалистом)», «доверие заинтересованных пользователей» [376].

В соответствии с действующими стандартами аудиторской деятельности уверенность, предоставляемая заинтересованному пользователю, выступает сущностным признаком градации оказываемых услуг на аудит, обзорные проверки, другие задания, обеспечивающие уверенность, и услуги, сопутствующие аудиту. При этом, «уверенность» рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями. Термин «задание, обеспечивающее уверенность» международными стандартами аудита определяется как задание, по результатам которого исполнитель готовит заключение, направленное на рост доверия предполагаемых пользователей в отношении выводов аудитора (практикующего специалиста) [376].

Исследование показало, что ключевая триада (достоверность, уверенность, доверие) сущностных критериев классификации категорий, обеспечивающих достоверность отчетности, находится в прямой корреляционной зависимости. Снижение уровня уверенности, предоставляемой аудитором при подтверждении достоверности отчетности, снижает степень доверия заинтересованных пользователей к этой отчетности. Добровольное возложение аудитором бремени временных и финансовых затрат, а также степени принимаемой на себя юридической ответственности за повышенный уровень предоставляемой уверенности повышает доверие заинтересованных пользователей к подтвержденной отчетности и институту аудита в целом [376].

Финансовая отчетность является ядром информационной экосистемы корпоративной отчетности. Данные, формируемые в системе корпоративной отчетности, должны интегрироваться с показателями других элементов Цифрового профиля, образуя бесшовную информационную среду [161].

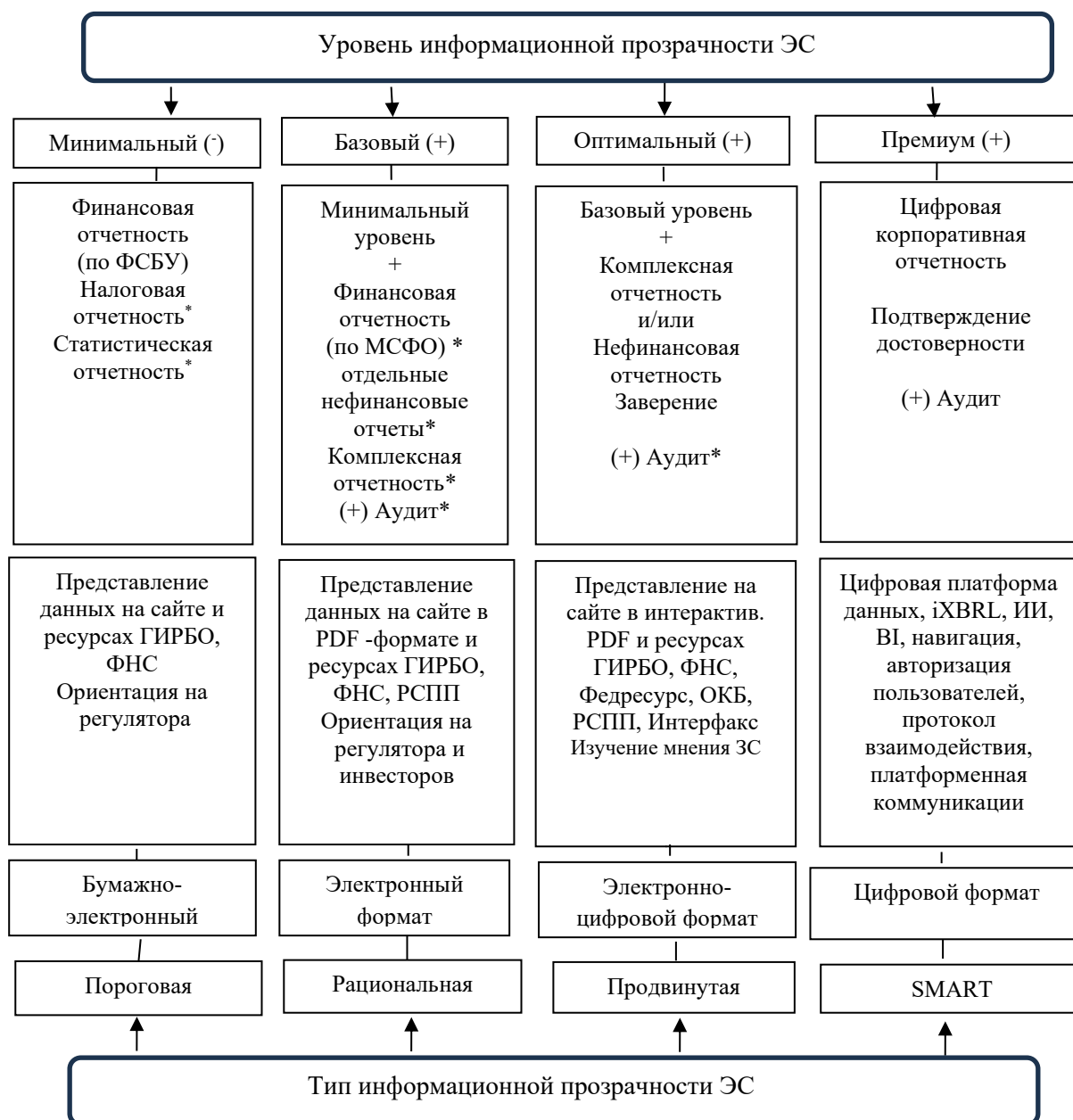
В основу концептуальных положений положены базовые структурные компоненты обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов, показанные на рисунке 37.



Источник: составлено автором по материалам [203; 388].

Рисунок 37 - Компоненты обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов

Принцип уровняго похода к определению типа информационной прозрачности экономического субъекта построен на прослеживаемой дифференциации требований к составу формируемой, раскрываемой и заверяемой информации. На рисунке 38 выделены четыре уровня информационной прозрачности экономических субъектов, где каждый последующий уровень определяется приращением определенной отчетной информации к обязательно формируемым формам отчетности, категория (+) присваивается при наличии заверения или подтверждения данных, (-) при формировании упрощенной отчетности. На основании уровня и коммуникационно-технологических характеристик определены типы информационной прозрачности. Представление о типе информационной прозрачности экономических субъектов определяет профиль компании и информационные возможности пользователей о достаточности данных, что помогает пользователям осуществить их информационный выбор [203; 420].



*обязательный характер отчетности

Источник: составлено автором по материалам [203; 420].

Рисунок 38 - Уровни и типы информационной прозрачности ЭС

Методологический уровень концептуальных положений.

1) Цель и инструменты обеспечения информационной прозрачности экономического субъекта.

А) Цель методологического обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности – решение ключевого вопроса учетно-контрольной сферы – повышение качества отчетных

данных и их ценности для заинтересованных сторон. Для достижения указанной цели необходимо наличие эффективных учетно-контрольных инструментов и технологических решений.

Построение архитектуры информационного обеспечения экономических субъектов в системе корпоративной отчетности в рамках перехода на модель цифровой корпоративной отчетности. Реконструкция и кардинальное преобразование массива разнородных отчетных данных, формируемых как в обязательном, так и добровольном порядке, в цифровую информационную экосистему корпоративной отчетности является важнейшим шагом на пути к созданию нового формата единой национальной структуры отчетности, адекватной требованиям «Экономики данных» и развития общества [389]. Методологические, организационные и функциональные решения в области развития корпоративной отчетности - модели цифровой корпоративной отчетности и ее структурных элементов предложены в главе 4.

Важным инструментом в системе взаимодействия является наличие эффективных каналов и способов коммуникации экономического субъекта со стейкхолдерами. Для реализации современных стандартов применяются следующие инструменты: официальный Web-сайт (как внешний ресурс); корпоративный Интранет-сайт (как внутренний ресурс); блог компании на сторонней платформе; страница компании в социальной сети, канал в мессенджерах. В развитие концепции доступности данных для пользователей компании могут внедрять следующие способы входа к ресурсам компании:

- неограниченный доступ на сайте компании;
- доступ через авторизацию на портале госуслуг или другом государственном ресурсе;
- доступ через личный кабинет на сайте компании;
- прямой доступ по запросу;
- доступ для отдельных субъектов через витрину данных [388].

Каналы информационных ресурсов делятся на две основные группы: предоставляемые самой организацией и предоставляемые другими субъектами, независимыми от организации («сервисы третьих лиц»). Осуществляя анализ внутренних и внешних источников данных, типы информационных ресурсов,

содержащие информацию об экономическом субъекте, следует разделить на две основные группы: предоставляемые самой организацией и предоставляемые другими субъектами («сервисы третьих лиц»), как показано на рисунке 39.



Источник: составлено автором по материалам [388].

Рисунок 39 - Типы информационных ресурсов с применением «сервисов третьих лиц»

Базовыми ресурсами выступают государственные платформы целого ряда ведомств [390], представленных ранее в таблице М.2. Наряду с государственными системами активно развиваются ресурсы общественно-делового сообщества, частные (коммерческие) ресурсы и ресурсы самого экономического субъекта.

Примечания

1 Ресурсы общественно-делового сообщества - ресурсы рейтинговых агентств (РАЕХ, Эксперт РА, НРА, АК&М, ЭКГ-рейтинг), Национальный регистр корпоративных нефинансовых отчетов (РСПП), ресурсы аккредитованных информагентств (ЦРКИ Интерфакс и др.), цифровой сервис сопоставления нефинансовой информации «ESG Disclosure» по набору показателей устойчивого развития, созданный совместно АО «Интерфакс» и ESG-Альянсом [390].

2 Частные (коммерческие) ресурсы - СПАРК Интерфакс, Мое дело Бюро, Контур Фокус, ESG Disclosure, СКБ Контур, Актион МЦФЭР, ООО «Коммерсантъ КАРТОТЕКА», сервисы «Финансовый директор» и «Российский налоговый курьер Контрагенты» (Актион МЦФЭР) [390].

Во внешней среде активно используются сервисы, которые специализируются на сборе информации по компаниям из самых разных источников, и объединяют их

в одном месте, например «Yahoo! Finance», «Investing.com» и другие. Так называемые альтернативные данные.

В рамках способов коммуникации предлагается трансформировать формат двусторонней обратной связи (с модерацией со стороны компании, с модерацией со стороны сообщества, без модерации) в формат «трехсторонней связи»: «экономические субъекты – «сервисы третьих лиц» – заинтересованные стороны». Для этих целей необходимо разработать протоколы взаимодействия с типами запросов со стороны стейкхолдеров на данные экономического субъекта, представляемые через «сервисы третьих лиц», типами согласий (по целям запроса) для экономического субъекта, а также типами запросов со стороны «сервисов третьих лиц» для экономического субъекта по аналогии с механизмом функционирования Цифрового профиля организации [390].

Предлагаемые возможности идентификации пользователей позволят формировать их реестр и вести персонализированный учет по укрупненным группам ключевых стейкхолдеров (регулятор, государство (государственные органы), инвесторы, собственники, потребители, бизнес-сообщество, деловое сообщество, общество). Каждому из них следует определить роли и права доступа к информации в виде протокола взаимодействия [389].

Б) Трансформация системы верификации отчетной информации.

Исследование вопросов контрольного инструментария показало, что верификация данных в системе корпоративной отчетности характеризуется по:

- способу проведения (внешняя или внутренняя верификация);
- субъекту проведения;
- инициативному характеру (по решению организации, государственных органов или регулятора, по инициативе третьих лиц);
- виду проводимых мероприятий (процедур) [385].

На рисунке 40 предложен комплекс инструментов внутренней и внешней верификации данных, включающий аудит и альтернативные аудиту способы обеспечения достоверности отчетной информации в системе корпоративной отчетности [385]. При проведении внутренней верификации целесообразно использовать традиционные методы контроля: подписание и утверждение отчетности, систему внутреннего контроля и внутреннего аудита. Вместе с тем,

в ряде ведущих западных стран дополнительно с подписанием отчетности предусматривается обращение и заверение руководства о достоверности представленной отчетной информации и объективном обзоре результатов деятельности [169]. Данный подход может предусматривать качественно иной уровень юридической ответственности за предоставленные пользователям данные с одновременным введением указания статуса «юридически значимые сообщения» для всех структурных элементов корпоративной отчетности [376].

Внешняя верификация			Внутренняя верификация
Специализированные организации	Профессиональные и общественные организации	Государственные органы и регуляторы	Компания
- профессиональное заверение; - подтверждение достоверности; - аудит.	- общественное заверение; - заверение стейкхолдерами; - предквалификация и обзорная проверка; - рейтинги.	- государственный аудит (контроль); - надзор; - налоговый мониторинг; - скоринг; - рейтинги.	- подписание и утверждение отчетности; - система внутреннего контроля; - система внутреннего аудита; - обращение и заверение руководства о достоверности представляемой информации.

Источник: составлено автором по материалам [385].

Рисунок 40 - Способы и инструмента внутренней и внешней верификации

В рамках внешней верификации контрольный инструментарий должен быть адаптирован под конкретную целевую аудиторию (субъект контроля), это могут быть:

- текущий мониторинг, налоговый мониторинг, скоринг, надзорная проверка, государственные аудит (контроль) (государственные органы и регуляторы);
- профессиональное заверение, подтверждение достоверности, аудит (специализированные компании и аудиторские организации);
- общественное заверение, стейкхолдерское заверение, рейтингование, предквалификация и обзорная проверка (профессиональные и общественные сообщества, общество) [404].

Автором разработана матрица инструментов верификации отдельных

элементов системы корпоративной отчетности, представленная в таблице Ш.4.

Методологические решения в области развития аудита корпоративной отчетности в концепции аудита бизнеса предложены в главе 4. Это означает дальнейшее развитие широкого взгляда на аудит [375]. Профессиональное подтверждение может быть использовано как альтернативный способ подтверждения достоверности или соответствия для отдельных видов отчетов.

Ввиду разнообразия показателей, предлагаемых в системе корпоративной отчетности, эффективными могут стать альтернативные аудиту и профессиональному подтверждению способы обеспечения достоверности публичной информации: общественное заверение выборочной нефинансовой информации на основе данных компании и альтернативных данных о ней, например из «сервисов третьих лиц», или стейкхолдерское заверение [382]. Информационными платформами и сервисами, которые могут использоваться являются: информационные платформы и сервисы Банка России, ФНС России, Федеральной службы государственной статистики [295].

Роль и значение внутреннего аудита и контроля в обеспечении информационной прозрачности экономического субъекта определяется тем, что данный контроль осуществляется собственниками организации и его исполнительным органом на непрерывной основе. Проведенное исследование позволило выделить основной вектор трансформации методологии внутреннего аудита и контроля деятельности экономического субъекта - использование цифровых технологий - блокчейн и ИИ. Система внутреннего аудита и контроля экономического субъекта будет основываться на положениях, когда каждая транзакция видна контролеру с учетом уровня зрелости ИИ [385].

В рамках постановки внутреннего контроля данных в системе корпоративной отчетности предлагается введение контрольных соотношений и матрицы согласованных раскрытий, как инструмента обеспечения прозрачности на уровне структурных элементов отчетности, и контроль за их соблюдением в части вертикальных и горизонтальных связей [388].

С позиции развития общественных инструментов и способов контроля шагом в данном направлении может стать возможность для всех стейкхолдеров проведения регулярного онлайн - мониторинга деятельности экономических субъектов на базе

данных корпоративной отчетности. Для этого необходимо на государственном уровне рассмотреть создание, например, на основе ГИРБО (как официального ресурса бухгалтерской отчетности), сервиса по проверке деятельности организации любым заинтересованным пользователем. На сайте ФНС России уже создан сервис «Прозрачный бизнес. Проверь себя и контрагента», а также еще ряд важных и удобных сервисов, благодаря которым представляется комплексная информация о налогоплательщике и, тем самым, бизнес становится более открытым. В рамках сервиса «Прозрачный бизнес» наряду с уже сформированными данными следует «встроить» конструктор для проведения экспресс-анализа деятельности компании на базе ее официальной отчетности (за любой интервал времени, заданный пользователем, в пределах периода «жизни компании») с применением всего спектра традиционных аналитических инструментов на основе современных технологических решений, визуализации информации, позволяющий построить тренды изменения всех базовых показателей как минимум в интервале 3-5 лет, но эффективнее даже на большем интервале времени [395].

В) Развитие цифровых решений в системе корпоративной отчетности идет по двум направлениям – возможности платформенных технологий и ИИ, инструментов визуализации и навигации в области формирования и представления отчетной информации, внедрение ИИ в области аудита.

Анализ современного уровня развития цифровых технологий сбора, формирования, обобщения и представления отчетной информации представлен в главе 3, технологические решения по созданию модели цифровой корпоративной отчетности представлены в главе 4. ИИ не заменяет ERP, BPMS или другие технологические инструменты, а дополняет их, становится интерфейсом между бизнесом и цифровыми технологиями. Мультиагентная система ИИ – это руководитель, который помогает «понимать» системам друг друга и работать согласованно. При внедрении агентского ИИ важно выработать целевую стратегию и определить этапы внедрения, связывая сложность технологии с конкретными бизнес-задачами и уровнем готовности компании, как показано в таблице 29. В приложении D.1 сформулирован чек-лист стресс-тестирования готовности IT-ландшафта компании к внедрению конкретного типа ИИ.

Таблица 29 – Целевая стратегия внедрения ИИ

Тип ИИ-агента	Характеристика задачи / эффект	Возможности компании по внедрению ИИ*	Этап внедрения	Вариант использования ИИ
ИИ-ассистент	четкие инструкции и стандартные API / повышение операционной эффективности	4 и менее пунктов - важно решить базовые инфраструктурные вопросы. Внедрение ИИ будет преждевременным и дорогим. Внимание на «цифровой гигиене»: централизации данных, описании процессов и стабилизации ключевых систем	чат-бот «Вопрос-ответ»	покупка: готовые продукты для быстрого внедрения
ИИ – агент	доступе к неявным знаниям сотрудников и кросс-системным данным агент должен решать конкретную бизнес-задачу с измеримым эффектом/ ускорение бизнес-процессов	5–7 пунктов, компания может получить пользу от ИИ в случае базовых инструментов: автоматизация рутинных расчетов, помощь в подготовке писем, первичная обработка документов	автоматизация одной функции — например, управленческой отчетности или контроля лимитов. Это позволяет команде понять логику работы с AI-агентами, оценить реальный эффект и набраться опыта без критических рисков для бизнеса	партнерство вступать в партнерства для доступа к передовой экспертизе
Мультиагентные команды	требуют курируемых баз знаний и продвинутых коннекторов / усиление творческого и инновационного потенциала сотрудников	8–9 пунктов - у компании есть хорошая основа, но для полномасштабной системы стоит сначала получить опыт на простых задачах. Необходимо выбрать один понятный процесс и автоматизировать его с помощью небольшой группы ИИ-агентов	добавляются новые агенты, они интегрируются с существующими корпоративными системами	партнерство вступать в партнерства для доступа к передовой экспертизе
Мультиагентные системы	нуждаются во всеобъемлющих знаниях. Агенты обучаются на новых данных, адаптируются к изменениям в бизнес-процессах, самостоятельно оптимизируют свою работу	10–12 пунктов – компания готова к внедрению, инфраструктура и процессы достаточно зрелые для комплексных решений, можно переходить к выбору и реализации пилотного проекта	непрерывная оптимизация архитектуры	создание в организации: строить кастомные решения для полного контроля
*Возможности компании по внедрению ИИ в части расшифровки пунктов представлены в приложении D.1.				

Источник: составлено автором.

Таким образом, основываясь на подходах, представленных в таблице 29, любая организация может оценить готовность ее IT-инфраструктуры, качество данных и системы управления для внедрения ИИ-агента нужного уровня. Необходимо внедрить регулярное стресс-тестирование ИИ. В отличие от человеческих ошибок, ошибка одного агента может быть многократно усилена и распространена по системе до того, как будет обнаружена.

Развитие информационных технологий и ИИ в области аудита. С развитием цифровых технологий аудит трансформируется, практикуется «дистанционный аудит», включающий: изменение концепции интервьюирования при сборе аудиторских доказательств за счет автоматизированной обработки данных, электронного документооборота, удаленного доступа к любой информационно-аналитической системе [191]; изменение методологии сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств за счет создания рабочих групп, направления запросов и электронной переписки; упрощение контроля за местонахождением имущества (например, передвижного оборудования или животных на сельскохозяйственных предприятиях) посредством видео-конференц-связи, системы видеонаблюдения, чипирования, NFS- и GPS-меток. Развитие инструментария по борьбе с манипуляциями данных отчетности сегодня лежит в плоскости внедрения технологических новаций ИИ как в уже традиционные методы, так и совершенно новые направления на основе интеллектуального анализа финансовых показателей и текстовых данных финансовой и нефинансовой отчетности [395].

2) Создание инфраструктуры обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов.

А) Создание адекватной институциональной среды.

Формирование экономической и правовой культуры, цифровой, финансовой и инвестиционной грамотности, финансовой киберграмотности общества (включающего гражданское общество и местные сообщества) для восприятия потока бизнес-информации, развития культуры и рационального поведения розничных инвесторов, перехода на цифровые решения в области государственных услуг. Для раскрытия предпринимательского потенциала и экономической активности граждан Правительством Российской Федерации предусмотрена целая

программа мероприятий, предусмотренных в рамках развития финансового рынка на период 2025 – 2027 гг. до 2030 года [411]. Во исполнение обозначенных государством инициатив автором предлагается развивать программы цифровой финансовой грамотности населения на базе систем ДПО высшего образования, а также экстраполировать программу «Предпринимательский класс», реализуемую в Москве для среднего образования, на всю территорию России; усилить внимание правовой грамотности в области предпринимательства; продолжать информационно-просветительскую деятельность в рамках Фестивалей финансовой грамотности. Одно из важнейших направлений – содействие повышению доверия граждан к рынку капитала за счет обеспечения их достоверной информацией, достаточной для принятия грамотных финансовых решений [63; 411].

Повышение уровня цифровых навыков и информационной грамотности российского общества является одной из приоритетных задач стратегического развития Российской Федерации. В национальной программе «Цифровая экономика Российской Федерации» была поставлена задача по достижению 40% доли населения, владеющего ключевыми цифровыми компетенциями и цифровой грамотностью, что получило продолжение в новом национальном проекте «Экономика данных и цифровая трансформация государства». Важным компонентом комплексной системы информационной прозрачности экономического субъекта являются общий уровень цифровой адаптации взрослого населения, а также возможность осуществлять профессиональную деятельность в высоко технологичных сферах; доведение уровня информационной грамотности населения до базового - «цифровой гражданин», а навыков работников организации до продвинутого - «цифровой работник».

Вовлечение компаний в реализацию Национальной повестки устойчивого развития до 2030 года и на перспективу до 2036 года и создание инструментов стимулирования. Концепция устойчивого развития в настоящее время обрела «второе дыхание» в условиях обновленной национальной повестки социально-экономического развития страны, определенной Президентом России Владимиром Путиным на ближайшие 5-10 лет. Человеческий капитал и социальная ответственность бизнеса становятся мощным драйвером реализации национальных

целей развития России до 2030 года и на перспективу до 2036 года в рамках направлений дальнейшего развития нашего государства [50].

Понимание необходимости активного вовлечения различного типа экономических субъектов для участия во всех социально-ориентированных инициативах государства способствовало созданию современных инструментов оценки ответственного ведения бизнеса и стимулирования вклада компаний в достижение национальных целей развития России. С целью проактивного вовлечения отечественного бизнеса в достижение национальных целей развития России в 2026 г. вступил в действие Стандарт Общественного капитала бизнеса для оценки вклада отечественных компаний в долгосрочное общественное благосостояние Российской Федерации [433], а также запущен проект цифровой платформы «Общественный капитал бизнеса», который проходит тестирование. Обновленная национальная повестка оказывает прямое влияние на значение формирования нефинансовой информации в разрезе индикаторов общественного капитала бизнеса.

Создание единой цифровой системы данных - сложный, но необходимый шаг цифровой трансформации российской экономики и повышения эффективности государственного управления в рамках реализации концепции государственного управления «Государство как платформа». На рисунке В.1 раскрыты основные инициативы реализации национального проекта «Экономика данных и цифровая трансформация государства», оказывающее существенное влияние на информационное взаимодействие в масштабе «государство – бизнес- общество» и роль в нем корпоративной отчетности. Центральным элементом практически всех запущенных государственных проектов и инициатив является цифровая корпоративной отчетность. [390]. Таким образом, современный формат корпоративной отчетности должен развиваться в парадигме создания экономики данных [432].

Создание национальной базы нормативно-правового регулирования вопросов формирования, раскрытия и верификации информации в системе корпоративной отчетности и реализация механизма «регуляторной гильотины» в фокусе корпоративной отчетности.

В рамках трансформации подходов по формированию информации в системе корпоративной отчетности по принципу «конструктора данных» актуальным вопросом является применение механизма «регуляторной гильотины» как инструмента пересмотра и отмены нормативных правовых актов, негативно влияющих на общий бизнес-климат и регуляторную среду. С этой целью назрела необходимость пересмотра действующих норм и требований к составу и формам представляемых отчетных данных, определенных разными ведомствами и регулирующими органами, в части актуальности, обоснованности и востребованности, дублирования данных, введения принципа однократного ввода информации.

В качестве приоритетных направлений развития нормативно – правового регулирования нефинансовой отчетности предлагается:

- создание национального регламента (на уровне стандартов) по формированию информации об устойчивом развитии в финансовой отчетности, синхронизированного с подходами международных стандартов IFRS S1, IFRS S2;
- признание применения системы международных стандартов нефинансовой отчетности для консолидированной группы компаний (GRI, IFRS S1, IFRS S2);
- признание на территории России стандарта ISSA 5000 «Общие требования к заданиям по обеспечению уверенности в отношении информации об устойчивом развитии» для проведения заверения нефинансовой отчетности.

Продвижение институтов развития для организаций государственного и корпоративного сектора. К основным институтам развития бизнеса в России, которые играют значимую роль в обеспечении информационной прозрачности экономических субъектов, относятся: государственная корпорация развития «ВЭБ.РФ»; Корпорация МСП, акционерное общество «Российская венчурная компания»; ESG-альянс.

Б) Признание человекоцентричного подхода в обеспечении информационной прозрачности экономических субъектов.

В основу идеологии человекоцентричности заложены пять главных ценностей: навыки будущего, осознанное развитие, равные и справедливые возможности, трудовая мобильность, ценности и уважение личности. Таким

образом, бизнесом реализуется триединство целей - обеспечение профессионального развития личности, создание условий для эффективной работы сотрудника и польза для общества и социума [433].

Основные акценты совершенствования кадрового обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов должны быть сделаны на следующих аспектах. Во-первых, кардинальная перестройка образовательных программ по подготовке и повышению квалификации кадров для служб экономического субъекта, обеспечивающих информационную прозрачность деятельности. Применительно к образовательным программам ВУЗов, занимающихся подготовкой кадров по экономическим специальностям, это означает включение в них тем или вопросов, формирующих компетенции по составлению и подтверждению достоверности корпоративной отчетности с применением современных информационных платформ и технологий. Во-вторых, проведение специальных инструктажей, тренингов и обучающих мероприятий по выполнению сотрудниками положений Кодексов корпоративного управления и Кодексов этики [433].

Использование Индекса человекоцентричности как инструмента оценки социальной политики. Исследованием Индекса человекоцентричности компаний в России с 2019 г. занимается АНО «Корпоративная Академия Росатома» [163]. В основу методики оценки Индекса положен расчет двух субиндексов: «Сотрудники» и «Сообщество», среднее арифметическое которых в итоге позволяет получить до 100 баллов как максимально возможный результат. Субиндекс «Сотрудники» строится на измерении 4-х типов показателей политики компании по отношению к своему персоналу и включает 37 индикаторов: ответственность перед сотрудниками (5), условия для развития (16), гарантии безопасности (3) и продвижение корпоративной культуры и бренда (13). Субиндекс «Сообщество» дает оценку качества социальной политики на территориях присутствия компании на основании полученных данных по 12 индикаторам. Методика создания Индекса человекоцентричности компаний в части набора показателей охватывает самые различные социальные аспекты деятельности и агрегирует ключевые индикаторы в области оценки социальной ответственности бизнеса (S-фактор), используемые в своих практиках ведущими международными и российскими рейтинговыми

агентствами (RAEX, АК&М, АКРА, НРА, Эксперт РА, модельная методология Банка России и др.) [433].

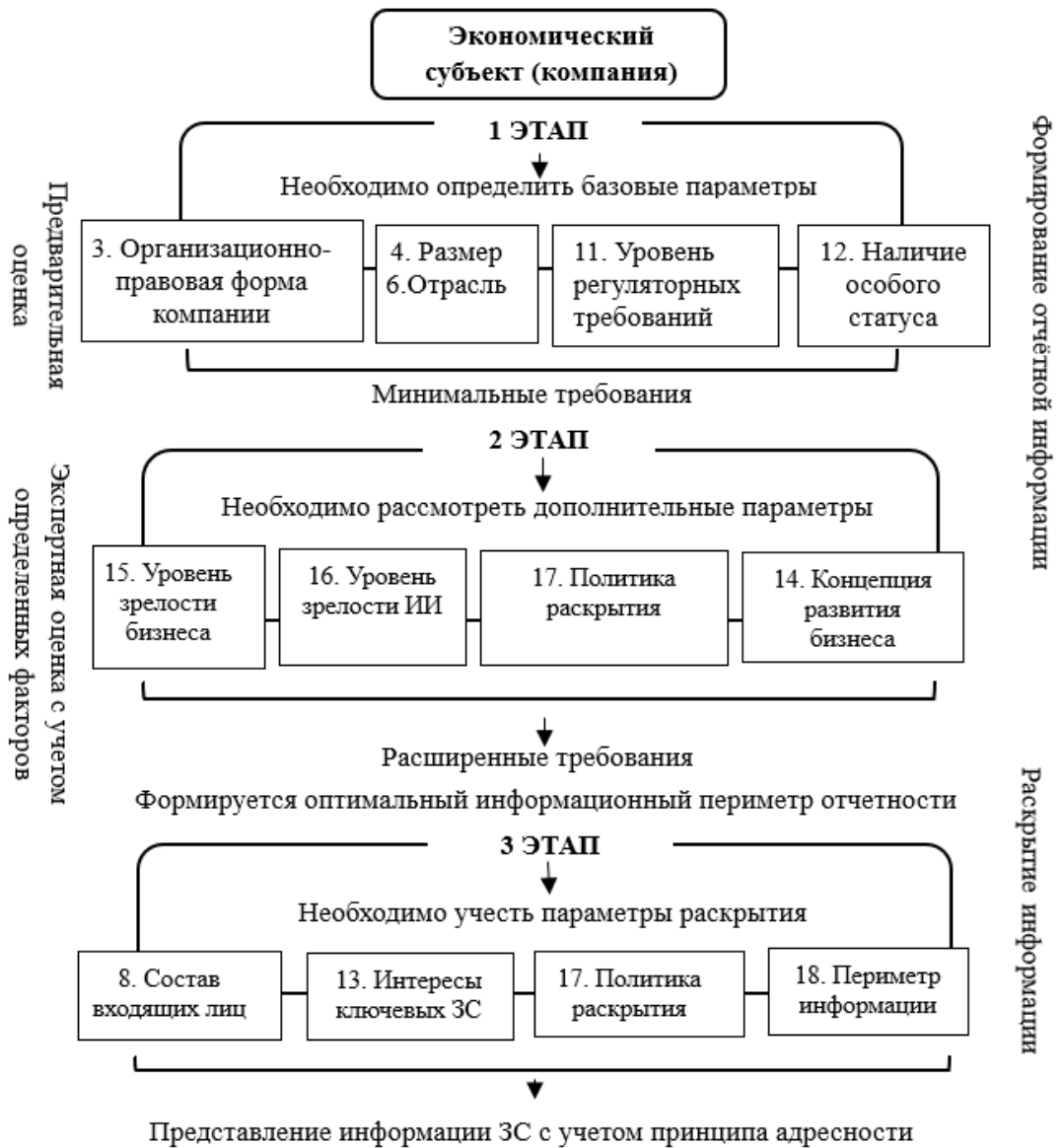
Таким образом, измерение Индекса человекоцентричности в настоящее время выполняет роль одного из инструментов мониторинга и оценки ответственного ведения бизнеса, его социальной значимости как для сотрудников, так и для общества, в разрезе различных аспектов социальной политики по конкретной компании, отраслям, сферам деятельности и странам, представляя собой глубокий анализ текущих тенденций в управлении человеческим и социальным капиталом [433].

Практико-ориентированный уровень концептуальных положений.

Данный раздел содержит рекомендации и подходы к индивидуализации требований методологического уровня к деятельности конкретного типа субъекта. Индивидуальность определяется целым рядом параметров, представленных на рисунке 41, которые встраиваются в определенный алгоритм определения релевантного информационного периметра.

Подходы к идентификации заинтересованных сторон детально рассмотрены в главе 1. Характеристика заинтересованных сторон по выделенным признакам позволит провести качественный мониторинг состава и требований и определить профиль стейкхолдеров. В целях создания эффективной системы взаимодействия компании с заинтересованными сторонами предлагается на основании карты стейкхолдеров как важнейшего стратегического инструмента формировать профиль для ключевых пользователей на основе применения ИИ с дальнейшей возможностью их персонализации, формирования реестра (внутри каждой группы) и учета.

Периметр раскрываемых данных имеет определяющее значение с точки зрения формирования информации в системе корпоративной отчетности и выбора стандартов: индивидуальная отчетность как отчетность юридического лица будет составлена по данным одной компании на основании национальных стандартов (ФСБУ); отчетность группы или экосистемы - консолидированная отчетность на базе стандартов МСФО и представляет данные по целому ряду юридических лиц.



Источник: составлено автором.

Рисунок 41 – Алгоритм определения релевантного информационного периметра с использованием системы типизации экономических субъектов

Для целей апробации базовых концептуальных положений обеспечения информационной прозрачности применительно к конкретным типам экономических субъектов сформирована матрица зон информационной прозрачности: с учетом дифференции требований к различным группам экономических субъектов и соответствия типу информационной прозрачности обозначены четыре квартальные зоны, представленные на рисунке 42.

Квартиль А («продвинутая» прозрачность) - прозрачные (в силу требований законодательства, политики регулятора, интересов различных групп пользователей, наличия ресурсов и высокого уровня ИИ-зрелости) - открытые (в силу организационно-правовой формы и требований финансового рынка) Объекты – ПАО, в том числе ПАО с участием	Квартиль В («рациональная» прозрачность) - частично прозрачные (в силу требований законодательства, ориентации на ключевых стейкхолдеров - государство, среднего уровня ИИ-зрелости, отсутствия намерений выхода на финансовые рынки) - частично открытые или закрытые (ограничения в раскрытии, непубличные) Объекты – средние организации (государственные предприятия - ГУП (МУП), ФКП, АО)
Квартиль С («пороговая» & «рациональная» прозрачность) - частично прозрачные (в силу ограниченности ресурсов) - открытые (в целях развития бизнеса, намерения в будущем входить на финансовые рынки) Объекты – средние организации (ООО, АО)	Квартиль D («пороговая» прозрачность) - непрозрачные (в силу ограниченности ресурсов, разрешенных государством упрощений и минимальных требований, отсутствия фактора мотивации) - не открытые (отсутствие требований, приоритет к закрытости данных) Объекты – микро и малые предприятия

Источник: составлено автором по материалам [203].

Рисунок 42 - Матрица зон (категорий) информационной прозрачности экономических субъектов

Сформулированные базовые положения на следующем этапе важно адаптировать с учетом действующей практики конкретных типов экономических субъектов, обозначенных в матрице зон информационной прозрачности [418]. Теоретический уровень концептуальных положений применяется в отношении любого типа экономического субъекта в исходном варианте, адаптации подлежит корректировка структуры и содержания отдельных компонентов методического уровня, наложенных на реальные потребности и возможности данного субъекта, адекватные актуальной повестки и возможностям компании. Методологический уровень и индивидуализация требований заключаются в определении конкретных параметров экономического субъекта, формировании пула ключевых заинтересованных сторон и выборе периметра раскрываемых данных.

5.2 Концептуальные положения обеспечения информационной прозрачности публичных компаний

Сравнительная характеристика базовых положений обеспечения информационной прозрачности ЭС и ПАО представлена в таблице 30.

Таблица 30 – Сравнительная характеристика базовых положений обеспечения информационной прозрачности экономического субъекта и ПАО

Компоненты общих положений информационной прозрачности экономического субъекта	Компоненты концептуальных положений информационной прозрачности ПАО
1	2
1) Цель и инструменты обеспечения ИПЭС	
А) Совершенствование национальной системы корпоративной отчетности ЭС	
Построение архитектуры информационного обеспечения ЭС в системе корпоративной отчетности в рамках перехода на модель цифровой корпоративной отчетности	Переход на модель цифровой корпоративной отчетности, включая: - соблюдение четырехуровневой системы требований - формирование информации с учетом интересов широкого круга пользователей в разных разрезах структурных элементов - систему бизнес-учета и расширенной финансовой и нефинансовой отчетности - реализацию интеграционных решений по гармонизации и связанности - определение каналов и прав доступа
Развитие информационных каналов и способов коммуникации	Использование сервисов третьих лиц Создание личных кабинетов пользователей
Б) Трансформация системы верификации отчетной информации	
Комплекс решений по расширению контрольного инструментария для проведения верификации отчетных данных	Применение комплекса контрольных инструментов в системе корпоративной отчетности
Аудит и профессиональное подтверждение корпоративной отчетности в концепции аудита бизнеса	Переход от концепции достоверности финансовой отчетности к аудиту бизнеса Введение «концепции информационной прозрачности»
Развитие института общественного и стейкхолдерского заверения нефинансовой информации в системе корпоративной отчетности	Прохождение общественного и стейкхолдерского заверения
Совершенствование методологии внутреннего аудита и контроля экономического субъекта	Развитие системы внутреннего аудита и контроля экономического субъекта на базе ИИ
В) Развитие цифровых решений в системе корпоративной отчетности	
ИИ, платформенные решения, визуализация и навигация	Внедрение пакета цифровых решений на всех этапах информационного сопровождения, предложенного в модели цифровой корпоративной отчетности Использование платформенных технологий в качестве базового технологического решения
2) Создание инфраструктуры обеспечения информационной прозрачности экономического субъекта	
А) Создание адекватной институциональной среды	

Продолжение таблицы 30

1	2
Формирование экономической и правовой культуры, цифровой, финансовой и инвестиционной грамотности, финансовой киберграмотности общества для перехода на цифровые решения	Для данной категории это особенно важно, поскольку ключевыми стейкхолдерами сегодня выступают розничные инвесторы, которые характеризуются как квалифицированные, так и не квалифицированные пользователи
Вовлечение компаний в реализацию Национальной повестки устойчивого развития и создание инструментов стимулирования	Участие в реализации нацпроектов и формировании общественного капитала бизнеса
Создание единой цифровой системы данных в рамках реализации концепции государственного управления «Государство как платформа»	Участие во всех инициативах в рамках реализации концепции «Государство как платформа» (ЦПО, ГИРБО и др.)
Создание национальной базы нормативно-правового регулирования вопросов формирования, раскрытия и верификации информации в системе корпоративной отчетности и реализация механизма «регуляторной гильотины»	Регулирование нефинансовой отчетности для ПАО и консолидированной групп, реализация механизма «регуляторной гильотины» в фокусе корпоративной отчетности по отношению к годовому отчету/отчету эмитента/ нефинансовой отчетности/ статистической отчетности
Продвижение институтов развития для организаций государственного и корпоративного сектора	ВЭБ.РФ ESG-Альянс
Б) Признание человекоцентричного подхода в обеспечении информационной прозрачности экономических субъектов	
Система подбора, обучения, повышения квалификации и непрерывного образования кадров	Имеет принципиальное значение в условиях постоянного обновления функциональных, методологических и технологических решений
Использование Индекса человекоцентричности как инструмента оценки социальной политики	Внедрение данного инструмента
П р и м е ч а н и е – ИПЭС - информационная прозрачность экономического субъекта	

Источник: составлено автором по материалам [158].

Процесс формирования прозрачной информации по различным направлениям деятельности ПАО должен строиться на принципах трансграничности учетных систем. Приоритет создания устойчивой ценности, учет влияния ESG-факторов, применение интегрированного мышления и концепции множественности капитала неизбежно требуют системной трансформации финансового, нефинансового, управленческого и статистического учета и введения подсистем финансового и нефинансового учета - риск-ориентированного, ценностно-ориентированного и бенефит-ориентированного учета. Изменения необходимо транслировать для всех компаний, входящих в данный экономический субъект (группа, экосистема).

Обязательным для ПАО является формирование индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности по национальным стандартам бухгалтерского учета. ПАО часто выступают в роли материнской компании группы с учетом дочерних и зависимых компаний. По законодательству, ПАО как материнская компания, должна составлять консолидированную финансовую отчетность группы по МСФО. ПАО в полном объеме формирует показатели статистической отчетности. Преимущественно большинство ПАО перешли на режим налогового мониторинга. По итогам года ПАО составляют годовой отчет и как эмитенты каждые полгода - отчет эмитента. Согласно требованиям Мосбиржи для компаний, ценные бумаги которых включены в котировальные списки первого или второго уровня, необходимо в составе годового отчета раскрывать показатели устойчивого развития. Для всех типов отчетности, входящих в состав корпоративной отчетности, необходимо соблюдать единый периметр формирования данных в рамках индивидуальной отчетности юридического лица и отчетности группы компаний и указывать его для пользователей при раскрытии.

По результатам исследований сформулированы направления развития отчетности ПАО в концепции модели единой цифровой корпоративной отчетности:

- 1) совершенствование формирования отчетности ПАО на базе экосистемного подхода с выделением в рамках группы доли материнской компании (во всех видах отчетов);
- 2) соблюдение принципов консолидации финансовой и нефинансовой отчетности, четкое определение и раскрытие перечня компаний, входящих в периметр;
- 3) реализация подхода «декомпозиции данных», позволяющего обеспечить возможность пошагового раскрытия показателей от значений экономического субъекта в виде группы компаний / экосистемы до индивидуальных данных в разрезе организаций (юридических лиц), входящих в заданный периметр;
- 4) совершенствование методических аспектов повышения прозрачности раскрытия информации о непрерывности деятельности экономическими субъектами в фокусе финансовой и нефинансовой отчетности [393];
- 5) гармонизация и связанность показателей финансовой отчетности и информации в других формах отчетов в системе корпоративной отчетности;

реализация алгоритма гармонизации информации финансовой отчетности и отчетности об устойчивом развитии на базе систематизированного набора индикаторов [413]; формирование нового концепта финансовой отчетности, развитие базовых принципов и содержательных границ [414], согласованность с данными других элементов корпоративной отчетности;

6) внедрение платформенных решений в области формирования, представления и раскрытия данных, их интеграция с государственными информационными платформами, полномасштабное использование агентского подхода ИИ и переход к мультиагентным системам формирования данных корпоративной отчетности;

7) нормативное закрепление понятий «корпоративная отчетность экономического субъекта» и «экономический субъект»;

8) реализация механизма «регуляторной гильотины» в системе корпоративной отчетности в части урегулирования показателей и их согласованности, устранения разнородных подходов и синхронизации показателей для следующих видов отчетности - годового отчета/ отчета эмитента/ нефинансовой отчетности/ финансовой отчетности/ статистической отчетности.

Развитие каналов и способов коммуникации экономического субъекта с заинтересованными сторонами ПАО. Преимущественно, предназначенная для публичного доступа отчетность ПАО находится на его сайте в специальной вкладке «для инвесторов». Как показало исследование, ведущими ПАО России применяются различные каналы коммуникации со своими стейкхолдерами (мониторинг входящих запросов и вопросов, мониторинг СМИ и публикаций, анализ конкурентов, анализ общественного мнения, интервью, анкетирование, общественный отчет/общественные слушания) и формы отчетов (единый отчет компании, справочник по устойчивому развитию, ESG-презентация, пресс-релиз, отчет о прогрессе на пути к нулевому балансу выбросов парниковых газов, раздел по устойчивому развитию на сайте). Предлагается рассматривать данную практику как «бенчмарки» для других компаний ПАО [379].

Реконструкция и кардинальное преобразование разнородных данных, представленных в корпоративной отчетности, в цифровую информационную экосистему предоставляет возможности для адаптации отдельных элементов

отчетности под нужды конкретной целевой аудитории, создания персонализированной информационной экосистемы для всех групп заинтересованных сторон и каждого пользователя. Для ПАО важным технологическим решением является введение единой системы идентификации, аутентификации и авторизации личности пользователя для определения его роли и прав в части ограничения и доступности информации.

Таким образом, цифровая корпоративная отчетность ПАО как информационная экосистема предусматривает целый ряд возможностей:

- развитие стейкхолдерского подхода через совместное участие в формировании, раскрытии и верификации данных благодаря внедрению платформенных решений, создание пользователями новых ценностей;
- клиентоориентированность в представлении информационных ресурсов, реализация принципа адресности данных с учетом типа запросов и интересов определенных групп пользователей;
- повышение эффективности принятия решений на основе разнонаправленных данных, полученных по запросу пользователя, имеющих статус юридически значимой информации, возможность формирования персонализированной экосистемы для каждого участника;
- нивелирование рисков компании через внедрение системы идентификации пользователей [389].

Ключевым компонентом в обеспечении информационной прозрачности экономического субъекта является подтверждение достоверности данных с применением контрольного инструментария. В целях создания современных механизмов обеспечения информационной прозрачности ПАО в системе корпоративной отчетности предлагается реализация комплекса решений по расширению контрольного инструментария для проведения верификации данных, как показано на рисунке 40, в том числе, введение в практику проведения сравнительного анализа с использованием «Индекса транспарентности корпоративной отчетности» ПАО.

Современное общество в качестве представителей экспертного сообщества или потенциальных розничных инвесторов выступает полноправным пользователем данных отчетности. Согласно политике Банка России на 2025-2027 гг., укрепление

доверия розничного потребителя и розничного инвестора к раскрываемой компаниями информации, в том числе через повышение финансовой грамотности и адаптацию отчетных данных под их запросы и возможности, является одной из стратегических задач в развитии финансового рынка. Поскольку не все пользователи объективно финансово грамотны предлагается ввести их деление на квалифицированные и неквалифицированные, что позволит поставить вопрос в отношении удовлетворения информационных интересов разных групп пользователей с учетом уровня их финансовой грамотности [404]. Данная классификация позволит акцентировать внимание на важности адаптации представляемых данных в системе корпоративной отчетности с учетом удовлетворения информационных интересов неквалифицированных пользователей, выступающих в роли действующих и потенциальных розничных инвесторов, играющих стратегическую роль в масштабах государства [388].

Для группы неквалифицированных пользователей на этапе предварительной обзорной проверки данных целесообразно предложить инструмент предквалификации с применением определенного набора тестовых решений и чек-листов по ключевым направлениям (характеристика субъекта, карта заинтересованных сторон и каналы коммуникации, характеристики годового отчета и его показателей, финансовой отчетности, отчета об устойчивом развитии и его показателей, инструменты заверения), приведенная в приложении Е, а также использование математических моделей по выявлению искажения отчетной информации как инструментов предварительного экспресс-анализа выявления манипуляции с финансовой отчетностью [394] и рейтинговых оценок.

Данные в системе корпоративной отчетности ПАО должны подтверждаться в ходе аудита. Для проверки отдельных элементов отчетности (например, выборочной нефинансовой информации или отдельных ключевых нефинансовых показателей) может применяться профессиональное подтверждение. Для реализации данного процесса может принимать участие несколько аудиторских компаний или одна компания, в арсенале которой мультиагентная ИИ-система.

Роль и значение внутреннего аудита и контроля в обеспечении информационной прозрачности деятельности ПАО определяется тем, что данный контроль осуществляется собственниками акционерного общества и его

исполнительным органом на непрерывной основе в отношении всех показателей и видов отчетности. Использование в рамках системы внутреннего контроля разработанных компанией контрольных соотношений и матрицы согласованных раскрытий (на уровне структурных элементов отчетности) в части соблюдения вертикальных и горизонтальных связей [388].

В состав ПАО входят все крупнейшие отечественные компании – флагманы российской экономики, которые в рамках своей деятельности вносят значительный вклад в долгосрочное общественное благосостояние Российской Федерации и выступают участниками всех инициатив государства, направленных на эффективную реализацию стратегического развития страны. Одним из проектов, нацеленным на оценку вклада данных субъектов, выступает Стандарт общественного капитала бизнеса. Для ПАО является обязательным предоставление сведений в такие ресурсы информационные системы, как Федресурс и ГИРБО, на основании отчетных данных об этих компаниях формируются ESG-показатели, размещаемые на сайтах информационных и рейтинговых агентств, регистрах нефинансовой отчетности РСПП. ПАО являются участниками проекта «Цифровой профиль организации» [389].

Измерение Индекса человекоцентричности для ПАО выполняет роль одного из инструментов мониторинга и оценки ответственного ведения бизнеса, его социальной значимости как для сотрудников, так и для общества, в разрезе различных аспектов социальной политики по конкретной компании, отраслям, сферам деятельности и странам, представляя собой глубокий анализ текущих тенденций в управлении человеческим и социальным капиталом. Это особенно важно для ПАО с госучастием.

Индивидуализация требований на практико-ориентированном уровне концепции заключается в идентификации заинтересованных пользователей ПАО, определению параметров ПАО и периметра раскрытия информации.

Специфика заинтересованных пользователей применительно к ПАО заключается в том, что они предъявляют особые требования к качеству публичной отчетности этого вида экономических субъектов. Состав стейкхолдеров ПАО многообразен. Мониторинг внешних стейкхолдеров с позиции влияния на деятельность экономических субъектов позволил выделить ряд ключевых

заинтересованных сторон, стратегически значимых для отечественного бизнеса в современных реалиях деглобализации мировой экономики и нестабильности финансовых рынков:

- государство (государственные органы);
- регуляторы (государственные и негосударственные);
- инвесторы (институциональные и розничные);
- бизнес-сообщество (партнеры в рамках цепочки поставок и др.);
- деловое сообщество (рейтинговые агентства, финансово-кредитные организации и др.);
- потребители продукта;
- общество (в том числе эксперты, потенциальные розничные инвесторы и местные сообщества) [388].

По уровню влияния государственные органы и регулятор являются приоритетными для экономических субъектов. Вместе с тем важно учитывать биржевые требования, подходы рейтинговых агентств и практики раскрытия информации компаниями-аналогами. Существенно возросла роль розничных инвесторов, поскольку компании как эмитенты сегодня преимущественно ориентированы на внутренний рынок. Согласно позиции Банка России, «информационное поле должно быть выровнено для всех категорий инвесторов, а отчетная информация адаптирована под нужды розничного инвестора [402].

С позиции наличия особого статуса ПАО одновременно являются:

- 1) экономически значимыми организациями, общественно значимыми организациями, общественно значимыми организациями на финансовом рынке, участниками налогового мониторинга;
- 2) могут входить в список стратегических организаций, системообразующих организаций;
- 3) отдельные из них относятся к компаниям с государственным участием и/или субъектам естественных монополий.

Наличие подобного рода «статусных отличий» обязывает данные компании формировать, раскрывать и верифицировать информацию в системе корпоративной отчетности в расширенном объеме в интересах государства и общества [389].

В процессе формирования корпоративной отчетности ПАО следует принимать во внимание ряд характерных особенностей, обусловленных выбором информационного периметра: ПАО как юридическое лицо представляет набор

индивидуальной отчетности (бухгалтерская (финансовая) отчетность, налоговая отчетность, статистическая отчетность, отчет о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления); как материнская компания группы (консолидированная финансовая отчетность, комплексная отчетность (годовой отчет, отчет эмитента), нефинансовая отчетность). Предложением в рамках развития регулирования отчетности ПАО является определение системы национальных и международных стандартов нефинансовой отчетности по аналогии с финансовой отчетностью: для организации (юридического лица) - формирование по национальным стандартам (Стандарт Общественного капитала бизнеса), для консолидированной группы - применение системы международных стандартов (стандарты GRI). Это решение позволит ПАО соответствовать требованиям государства и сохранить собственные интересы в случае выхода компании на международные рынки и биржи. В условиях развития ИИ собирать нефинансовую информацию и представить ее в двух форматах для ПАО реализуемая задача.

В отношении периметра раскрытия информации ПАО может выступать как индивидуальное лицо и как группа компаний. Внутри отчетности группы информация представляется по секторам, дивизионам, сегментам. С целью повышения информационной прозрачности ПАО важно в системе цифровой корпоративной отчетности экономического субъекта применять методы декомпозиции отчетности и дезагрегирования данных от агрегированных значений группы, сегментов до индивидуальных показателей компании в рамках информационного периметра экономического субъекта с последующим переходом к данным бизнес-учета организации. Отличительной особенностью отдельных ПАО является более сложный состав группы: в нее могут входить компании, которые сами представляют из себя полноценную группу (например, компания Эн+, в состав которой входит 57% акций ОК «Русал», выступающей самостоятельной группой компаний, в которую входит ГК «Норильский никель»). Фактически экономический субъект представляет собой «группу в группе». В этом случае решение будет организационно и методологически сложнее, потребуется согласование нескольких участников.

5.3 Адаптация базовых положений обеспечения информационной прозрачности для малых и средних организаций

Характеристика базовых положений обеспечения информационной прозрачности экономического субъекта и их адаптированный вариант для компаний малого и среднего бизнеса представлены в таблице 31.

Таблица 31 – Базовые положения обеспечения информационной прозрачности экономического субъекта и их адаптация для малых и средних организаций

Компоненты общих положений информационной прозрачности экономического субъекта	Компоненты концептуальных положений информационной прозрачности малых и средних организаций
1	2
1) Цель и инструменты обеспечения ИПЭС	
А) Совершенствование национальной системы корпоративной отчетности ЭС	
Построение архитектуры информационного обеспечения ЭС в системе корпоративной отчетности в рамках перехода на модель цифровой корпоративной отчетности	Дифференциация требований по обеспечению ИПЭС в системе корпоративной отчетности для разных секторов компаний с учетом: – масштабов деятельности (микро, малые, средние) – «степени зрелости бизнеса» – компании как элемента системы экономических отношений – применяемого налогового режима
Развитие информационных каналов и способов коммуникации	Использование сервисов третьих лиц Ведение онлайн-учета в рамках решений, предлагаемых Точка Банк и сервисом «Мое Дело» Цифровая платформа МСП
Б) Трансформация системы верификации отчетной информации	
Комплекс решений по расширению контрольного инструментария для проведения верификации отчетных данных	Развитие контрольного инструментария на базе цифровых решений
Аудит и профессиональное подтверждение корпоративной отчетности в концепции аудита бизнеса	Аудит финансовой отчетности (в добровольном порядке, в отдельных случаях – в обязательном)
Развитие института общественного и стейкхолдерского заверения нефинансовой информации	По усмирению компании
Совершенствование методологии внутреннего аудита и контроля экономического субъекта	Развитие системы внутреннего аудита и контроля на базе технологий блокчейн и ИИ (специализированные решения)
В) Развитие цифровых решений в системе корпоративной отчетности	

Продолжение таблицы 31

1	2
ИИ, платформенные решения, визуализация и навигация	ИИ, облачные и сервисные решения, онлайн-бухгалтерия, применение платформенных решений для средних компаний
2) Создание инфраструктуры обеспечения ИПЭС	
А) Создание адекватной институциональной среды	
Формирование экономической и правовой культуры, цифровой, финансовой и инвестиционной грамотности, финансовой киберграмотности общества для перехода на цифровые решения	Обучение сотрудников Применение возможностей Цифровой платформы МСП
Вовлечение компаний в реализацию Национальной повестки устойчивого развития и создание инструментов стимулирования	Участие в создании и раскрытии показателей Общественного капитала бизнеса на условиях для малого бизнеса
Создание единой цифровой системы данных в рамках реализации концепции управления «Государство как платформа»	Следует рассматривать для системообразующих и стратегических организаций
Создание национальной базы нормативно-правового регулирования вопросов формирования, раскрытия и верификации информации, и реализация механизма «регуляторной гильотины»	Реализация механизма «регуляторной гильотины» для финансовой отчетности: пересмотр отдельных положений нормативного регулирования в силу их морального устаревания
Продвижение институтов развития для организаций государственного и корпоративного сектора	Корпорация МСП Сеть многофункциональных центров предоставления государственных и муниципальных услуг для бизнеса
Б) Признание человекоцентричного подхода в обеспечении ИПЭС	
Система подбора, обучения, повышения квалификации кадров	Повышение квалификации персонала
Использование Индекса человекоцентричности как инструмента оценки социальной политики	Для сектора государственных предприятий и сектора стратегических и системообразующих компаний
П р и м е ч а н и е – ИПЭС - информационная прозрачность экономического субъекта	

Источник: составлено автором по материалам [18; 159; 387; 401].

В целях развития подходов обеспечения информационной прозрачности компаний малого и среднего бизнеса следует принимать во внимание ряд следующих факторов:

- интересы и возможности компании – один из первостепенных приоритетов при принятии государственных решений в сфере регулирования предпринимательской деятельности;
- направленность на акселерационный тип развития;
- мягкое регулирование», последовательность политики в области учета и

налогообложения и повышение мотивации со стороны государства для бизнеса к росту уровня информационной прозрачности [425];

- курс на легализацию бизнеса и реализацию мер поддержки со стороны государства;

- трансформация взглядов на развитие малого бизнеса как элемента системы экономических отношений – участника цепочки поставок, группы компаний, экосистемы, или социально - делового взаимодействия в рамках «государство – бизнес– общество» [18].

Исходя из этого комплексная система информационной прозрачности организаций малого и среднего бизнеса должна включать три уровня:

- 1) Общественно - экономический, направленный на улучшение делового климата в стране (регионах), формирование экономической культуры, цифровой и финансовой грамотности с целью вовлечения в предпринимательскую деятельность максимального количества граждан России;

- 2) Государственно - отраслевой, связанный с формированием в России инфраструктуры бизнес-среды для сферы малого и среднего предпринимательства в конкретных сферах деятельности;

- 3) Корпоративный, связанный с формированием транспарентной информационной экосистемы компании [18].

С точки зрения формирования инструментов обеспечения информационной прозрачности для малых и средних организаций методологический уровень рассматривается одновременно с учетом индивидуализации требований (практико-ориентированный уровень). Предлагается выделить следующие целевые секторы малых и средних организаций:

- а) «Массовый сектор» - компании, играющие ключевую роль в обеспечении занятости граждан, повышении качества и уровня комфорта жизни населения страны и региона. К данному сектору относятся компании, специализирующиеся на осуществлении торговых операций, предоставлении услуг гражданам, производстве и реализации сельскохозяйственной продукции. Информационная и административная поддержка осуществляется с использованием возможностей Цифровой платформы МСП. Преимущественно это микро и малые предприятия (квартиль D);

б) «Стартап» - молодая компания – инновационный проект для стремительного развития прорывной идеи или бизнес-проекта в условиях высоких рисков. К данному сектору относятся малые предприятия, начинающие свою деятельность (квартиль D), с перспективой постепенного перехода в сегмент средних и крупных компаний (квартиль C и A);

в) «Высокотехнологичный сектор» - быстрорастущие организации, обеспечивающие внедрение инноваций и решение задач по диверсификации экономики и повышению ее конкурентоспособности. К данному сектору преимущественно относятся средние предприятия, специализирующиеся на экспортных операциях, предприятия в сферах обрабатывающего производства и предоставления высокотехнологичных услуг, IT-компании (квартиль C) [18];

г) «Сектор стратегических и системообразующих компаний» - организации, осуществляющие деятельность по ключевым для государства направлениям, производство продукции (работ, услуг), имеющей стратегическое значение или системообразующий характер. Анализ структуры таких организаций показал высокую долю средних организаций [161]. Для предприятий выделенной группы информационная прозрачность является необходимым условием выполнения их стратегии и требований ключевых стейкхолдеров (квартиль C);

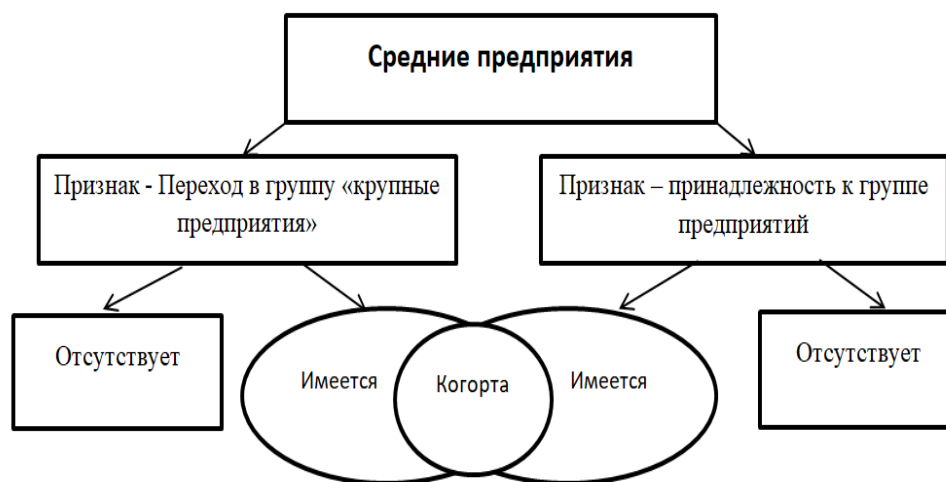
д) «Сектор государственных предприятий» - унитарные и муниципальные предприятия, а также государственные АО. Как правило, это средние компании, формирующие квартиру В.

С позиции возрастающих требований важным является вопрос информационного обеспечения средних компаний, выступающих в роли материнской компании группы или находящихся в состоянии трансфера в группу «крупных». Для таких компаний условием развития выступает повышение «порога прозрачности» с целью привлечения инвесторов, деловых партнеров, входа на финансовые рынки, удовлетворение запроса регулятора [425].

П р и м е ч а н и е - Если среднее предприятие в течение трех лет наращивает верхние пороговые показатели группы средних предприятий и подходит к пороговым значениям низших критериев группы крупных предприятий, отклоняясь не величину меньшую 5%, то такое предприятие может считаться готовым к трансферу на следующий уровень развития.

Некоторые предприятия могут одновременно относиться и к первой, и ко

второй группе, как показано на рисунке 43, образуя отдельную когорту средних компаний.



Источник: составлено автором с использованием [425].

Рисунок 43 - Выделенная когорта средних предприятий

Исследование цифровых технологий российскими учеными [1; 2] и собственные изыскания, представленные в приложении III, позволяют сделать вывод о наличии специализированных продуктов и полномасштабных решений для компаний малого и среднего бизнеса в части цифровизации учетно-контрольного процесса полного цикла с внедрением ИИ.

Современные возможности позволяют осуществлять развитие процессов формирования и представления отчетной информации по ряду направлений:

1) эффективное применение технологических налоговых решений отдельных элементов системы «АИС Налог-3» как инструмента повышения прозрачности финансовой информации компаний;

2) совершенствование стандартов формирования и раскрытия финансовой отчетности на базе МСФО [15-18] и корректировка устаревших правовых норм [294; 364; 409], введение финансовых раскрытий в результате влияния нефинансовых факторов;

3) введение практики раскрытия нефинансовой отчетности в фокусе национальной повестки - Стандарта общественного капитала бизнеса;

4) последовательная политика пошаговой дифференциации требований по обеспечению информационной прозрачности в части финансовой и нефинансовой информации для разных секторов компаний, с учетом масштабов их деятельности, целевого сектора, «степени зрелости бизнеса» и применяемого налогового режима [406];

5) активное внедрение сервисных решений и облачных технологий, онлайн-учета, их развитие и масштабирование.

Инструментом обеспечения прозрачности является внедрение передового опыта, касающегося обязательного применения контрольно-кассовой техники, а также автоматизированной системы контроля за налогом на добавленную стоимость в виде «ПП «Контроль-НДС», «АСК НДС-3», выступающих частью системы «АИС Налог-3». Таким образом, учитывая тот факт, что с НДС связаны практически все сделки, можно сказать, что указанная технология обеспечивает информационную прозрачность большей части хозяйственных операций малых и средних компаний для одного из ключевых стейкхолдеров – государства.

В ходе исследования совместно с Р.П. Булыгой разработана «Методика определения требуемого уровня транспарентности отчетной информации малого (среднего) предприятия в зависимости от степени зрелости его бизнеса» (далее – Методика), зарегистрированная и размещенная в реестре Финансового университета как секрет производства (ноу-хау) [147]. Указанная методика может быть использован собственниками или менеджментом компании для определения оптимального состава информации, подлежащего раскрытию исходя из конкретных параметров и условий деятельности возглавляемого им экономического субъекта.

Методика включает три этапа:

1) на первом этапе осуществляется идентификация конкретной организации, исходя из предложенной системы классификации МСП по степени зрелости бизнеса;

2) второй этап состоит в выборе оптимального для конкретной организации уровня (типа) транспарентности, в том числе состава заинтересованных пользователей, объема и политики раскрытия информации о его деятельности;

3) на третьем этапе происходит корректировка политики раскрытия и состава раскрываемой информации исходя из рисков бизнеса и отраслевой специфики предприятия.

Таким образом, для микропредприятий предлагается рассмотреть возможность максимального упрощения с позиции требований бухгалтерского учета. Для малых и средних компаний согласно дифференциации требований к составу корпоративной отчетности по фактору «зрелости бизнеса»: в отношении малых предприятий, находящихся на начальном этапе деятельности и не имеющих опыта информационного взаимодействия с заинтересованными пользователями, вполне оправданным является применение максимального арсенала процедур упрощения [418]. Учитывая значимость поддержки компаний малого бизнеса со стороны государства в момент становления их деятельности и стимулирование роста, применяемые инструменты мониторинга ФНС за деятельностью экономических субъектов и реализацию экспериментов по развитию налоговых режимов, такая непрозрачность не окажет существенного влияния на решения, принимаемые заинтересованными пользователями. По мере развития степени зрелости бизнеса и готовности компании выступать в качестве эмитента, уровень раскрытия информации не должен отличаться от общих требований, предъявляемых к другим участникам рынка [409], как показано в таблице F.1. Для средних предприятий, прошедших «стадию становления», следует дифференцировать требования по следующим направлениям: для компаний, включенных в когорту; сектора государственных предприятий; компаний, не включенных в выделяемую когорту; всех средних организаций.

Для компаний, включенных в когорту, наряду с бухгалтерской (финансовой) отчетностью по ФСБУ и финансовой отчетностью по МСФО, годовым отчетом и отчетом эмитента, ввести публикацию раскрытий в формате нефинансовой отчетности (показателей Общественного капитала бизнеса), а также финансовых раскрытий в результате влияния нефинансовых факторов и добровольное подтверждение достоверности нефинансовой отчетности на базе перехода к реализации модели цифровой корпоративной отчетности.

Для экономических субъектов сектора государственных предприятий дополнить пакет формируемых отчетных данных раскрытием информации об

устойчивом развитии (расширенный формат нефинансовой отчетности), представляя в количественном выражении воздействия субъекта на окружающую среду, оценку полученных эффектов и созданных ценностей, результативность экологической и социальной политики.

Для средних предприятий, не включенных в выделяемую когорту, предлагается [387]:

а) введение требований расширенных раскрытий по формированию отдельных показателей финансовой отчетности, представленных в таблице 32.

Таблица 32 - Обязательные раскрытия показателей финансовой отчетности

Область	Нормативный документ	Раскрытие
Принцип непрерывности деятельности	ПБУ 1/2008, ФСБУ 4	Реализация принципа непрерывности деятельности с раскрытием финансовых и нефинансовых факторов с отрицательным воздействием, риски компании с применением количественной оценки [459]
Проверка активов на обесценение	ФСБУ 6, ФСБУ 26, ФСБУ 14	По внеоборотным активам раскрывать обоснование отсутствия признаков обесценения. В случае наличия делать раскрытие, подробно объясняющее выбор возмещаемой стоимости и ставки дисконтирования
Ковенанты	ФСБУ 4	Описание существенных ковенант, вероятность нарушения и ожидаемые последствия при их нарушении

Источник: составлено автором по материалам [18].

б) ряд рекомендуемых раскрытий в составе финансовой отчетности, представленных в таблице 33.

Таблица 33 - Рекомендуемые для публикации раскрытия в финансовой отчетности

Раскрытия	Основные источники информации
Чистый долг	Данные учета и баланс (прогнозный и фактический). Необходимо раскрытие конкретных пояснений в отношении включенных в расчет статей баланса и исключенных из расчета
EBITDA	Данные учета и отчет о финансовых результатах. Необходимо раскрытие пояснений к расчету
Финансовые раскрытия в результате влияния нефинансовых факторов	Пояснения к финансовой отчетности о влиянии событий экологического и социального характера на конкретные показатели отчетности, развитие практики использования оценочных значений (бухгалтерских оценок)

Источник: составлено автором по материалам [18].

Для всех средних компаний в системе корпоративной отчетности следует раскрывать информацию, сгруппированной по пяти блокам:

– управление: статус дочернего, ассоциированного, совместного предприятия (при наличии), использование цифровых технологий, история развития бизнеса. Описание группы (описание материнской компании и других дочерних компаний – в случае дочерней организации; описание инвестора (и его группы при наличии) - в случае дочернего и ассоциированного предприятия; краткая информация о других участниках – в случае совместного предприятия). Иски, связанные с управлением предприятием и принимаемые меры для их нейтрализации (описание); планы развития – расширение, вхождение в группу, увеличение видов деятельности, выход на новые рынки, переход в статус среднего предприятия; стратегия – краткое описание стратегии (при наличии) [18];

– удовлетворенность поставщиков: текучесть поставщиков; отзывы поставщиков; риски, связанные с работой с поставщиками, и принимаемые меры для нейтрализации этих рисков (описание) [18];

– удовлетворенность клиентов: количество проигранных судебных разбирательств с клиентами; суммы, выплаченные клиентам по судебным разбирательствам; число покупок клиентов (оказанных услуг клиентам); средняя стоимость одной покупки клиентов (одной услуги, оказанной клиентам); суммы, выплаченные клиентам при возврате ими некачественных (оказании некачественных услуг) товаров; риски, связанные с обслуживанием клиентов, и принимаемые меры для нейтрализации этих рисков (описание) [18];

– экологические аспекты: суммы уплаченных штрафов за нанесение экологического ущерба (по типам ущерба); затраты на ликвидацию последствий деятельности, нанесшей экологический ущерб (кроме штрафов) – непосредственно предприятию; территории расположения; региону; затраты на обеспечение экологической безопасности непосредственно предприятию; территории расположения; региону; инвестиции в новые основные средства (исходя из предположения, что более новые являются более экологичными) [70]; внутренние затраты на научные исследования и разработки, способствующие решению экологических проблем, либо создающие технологии и процессы, не наносящие вреда эко-сфере; риски, связанные с экологической деятельностью, и принимаемые меры для нейтрализации этих рисков (описание) [18];

– социальные аспекты: средняя численность работников; выплаты социального характера работникам; затраты на благотворительность; риски, связанные с социальной деятельностью, и принимаемые меры для нейтрализации этих рисков (описание) [18].

Каждая из пяти групп должна быть представлена в отчетности конкретными показателями минимум за последние 3 года. В зависимости от отраслевой специфики предприятие самостоятельно может выделить отдельные показатели. На основе проведенного исследования сформулированы предложения по раскрытию событий экологического и социального характера в нефинансовой отчетности и их влиянию на финансовые показатели, как показано в таблицах G.1 и G.2. Указанные предложения предназначены для средних предприятий выделенной когорты, а также предприятий, составляющих отчетность по МСФО. Предлагаемые раскрытия позволяют повысить доверие стейкхолдеров к отчетности, включая государственные органы, работающие в направлении разработки и мониторинга выполнения стратегий экономического развития малого и среднего бизнеса, экономики страны, занимающиеся вопросами экологии и социальной политики. Во всех случаях раскрытия также целесообразно указать риски, чтобы заинтересованные пользователи выстроили сценарный анализ развития компании.

Роль внутреннего контроля в обеспечении информационной прозрачности компаний определяется тем, что данный контроль осуществляется всеми сотрудниками организации на непрерывной основе. Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что основной вектор трансформации методологии внутреннего контроля организаций МСП в силу ограниченности человеческих ресурсов будет связан с использованием технологии блокчейн и внедрением ИИ.

Заключение

Ведущим нарративом международных и национальных законодательных инициатив нового тысячелетия в области формирования и раскрытия отчетной информации является обеспечение информационной прозрачности экономических субъектов. Признание ценности информации в качестве общественного блага предопределяет стратегическое назначение корпоративной отчетности в качестве официального канала информационной коммуникации в масштабах государства, бизнеса и общества. Зрелая система корпоративной отчетности играет ключевую роль в укреплении доверия инвесторов, мобилизации национальных и международных финансовых ресурсов и развитии финансовых рынков. Реконструкция и кардинальное преобразование массива данных в информационную экосистему в формате цифровой корпоративной отчетности становится важнейшим шагом к созданию новой национальной модели отчетности экономических субъектов. Данный подход представляет возможность для адаптации структурных элементов отчетности, имеющих статус юридически значимой информации, под нужды конкретной целевой аудитории, создания персонализированной информационной экосистемы данных с учетом интересов разных стейкхолдеров.

Новизна полученных теоретических результатов выражается в развитии теоретико-методологических подходов обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов и заключается в следующем:

1) Разработана система понятийных кластеров логически связанных категорий по направлениям обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов: в результате детального изучения определены содержательные границы данных категорий; сформулированы характеристики, которыми должна обладать отчетная информация, чтобы выполнялись требования информационной прозрачности экономического субъекта; определены способы измерения в действующей практике информационной прозрачности экономического субъекта; предложено авторское трактование и обоснован уровневый подход к определению информационной прозрачности экономических субъектов; определены структурные компоненты обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности,

способствующие выработке единых методологических решений, обеспечивающих повышение качества отчетной информации.

2) Сформирована архитектура современной корпоративной отчетности с позиции обеспечения информационной прозрачности экономического субъекта. Трансформация подходов по формированию информации в системе корпоративной отчетности по принципу «конструктора данных» преобразует представление корпоративной отчетности: а) с методологической точки зрения – как систему структурных элементов (капиталов, показателей, отчетов) и их интерфейсов о различных аспектах деятельности экономических субъектов, сформированных в рамках определенного периметра (компании, группы компаний, экосистемы или бизнеса), соединенных в единую цифровую среду; б) с технологической – как цифровую платформу, где информационные единицы должны быть четко идентифицированы, оцифрованы, маркированы и размечены должным образом в машиночитаемом формате; в) с функциональной точки зрения – открытые для пользователя границы, позволяющие ему «перемещаться» в рамках информационного периметра с учетом его статуса (персонализация, роль и права, протокол взаимодействия); г) с организационной – как результат кросс-функционального взаимодействия внутри экономического субъекта. Разработаны направления стратегического развития финансовой отчетности как центрального системообразующего компонента корпоративной отчетности и нефинансовой отчетности в парадигме информационной прозрачности экономического субъекта.

3) В целях создания современных механизмов обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности предложена реализация комплекса решений по расширению вариантов и инструментария внутренней и внешней верификации данных с применением альтернативных форм корпоративного контроля и внедрения ИИ. В условиях беспрецедентной важности повышения качества и полезности отчетной информации для государства и общества возрастает роль аудита в системе корпоративной отчетности. Бизнес-среда готова к переходу на четвертый этап развития аудита – модели аудита бизнеса. Для этих целей необходимо пересмотреть инфраструктуру учетно-контрольного обеспечения деятельности экономических субъектов в фокусе качественного обновления правового поля. Актуальным является применение

механизма «регуляторной гильотины» как инструмента пересмотра и отмены нормативных правовых актов, негативно влияющих на общий бизнес-климат и регуляторную среду. Назрела необходимость пересмотра действующих норм и требований к составу и формам представляемых отчетных данных в системе корпоративной отчетности, а также инструментам контроля, введению понятий «корпоративная отчетность» и «аудит корпоративной отчетности».

4) Обеспечение информационной прозрачности экономических субъектов достижимо при комплексном подходе к процессу формирования, раскрытия и верификации финансовой и нефинансовой информации в системе корпоративной отчетности, фундаментом которого являются теоретические и методологические подходы и базовые структурные компоненты, формирующие концептуальные положения обеспечения информационной прозрачности. Концептуальные положения информационной прозрачности экономических субъектов включают три уровня: 1) теоретический, в основе которого определены базовые понятия, формирующие систему терминологических кластеров логически связанных категорий, ключевые структурные компоненты и уровневый подход к определению информационной прозрачности экономического субъекта; 2) методологический, включающий цель, инструменты и инфраструктуру обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов; 3) практико-ориентированный, содержащий подходы к адаптации требований методологического уровня для конкретного типа экономического субъекта с учетом специфики отрасли, интересов ключевых стейкхолдеров и индивидуальных параметров компании. В рамках дифференции требований к различным группам экономических субъектов обозначены четыре квартельные зоны информационной прозрачности. Сформулированные базовые концептуальные положения адаптированы с учетом действующей практики конкретных типов экономических субъектов, обозначенных в матрице зон информационной прозрачности.

Значение полученных результатов заключается в решении научной проблемы, имеющей важное политическое, социально-экономическое и хозяйственное значение – разработке методологии обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в системе корпоративной отчетности и адаптации предлагаемых решений к специфике конкретных типов нефинансовых компаний

государственного и корпоративного сектора. В работе представлен новый для отечественной теории и практики концептуальный подход к рассмотрению корпоративной отчетности экономического субъекта как базиса формирования и использования в системе экономических отношений цифрового профиля организации. Актуальность работы обусловлена поиском новых концептуальных подходов обеспечения информационной прозрачности для конкретных типов экономических субъектов с целью соблюдения баланса интересов между полнотой раскрытия и сохранением национальной безопасности. В отношении каждого из выделенных типов экономических субъектов проведены полномасштабные теоретические и эмпирические исследования, объединенные единой целью и методологией. Заложенный в основу работы принцип «объемного видения» процесса обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов в разрезе совершенствования учетно-контрольного инструментария и адаптации предлагаемых решений позволяет реализовать комплексный подход и целостное представление темы исследования.

Реализация данных решений на базе использования платформенных технологий и искусственного интеллекта способствует эффективному продвижению задач национального проекта «Экономика данных и цифровая трансформация государства», инициатив по созданию Модели открытых данных и Цифрового профиля организации, реализации Стандарта общественного капитала бизнеса, развития финансового рынка и других стратегических интересов России.

Список сокращений и условных обозначений

В настоящей диссертации применяются следующие сокращения и обозначения:

АО – акционерное общество;

АИС – автоматизированная информационная система;

АСИ – Агентство стратегически инициатив;

АУСН – автоматизированная упрощенная система налогообложения;

ВЭБ – Государственная корпорация развития России;

ВУЗ – высшее учебное заведение;

ГИРБО – Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности;

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации;

ГИР – государственные информационные ресурсы;

ЕГРЮЛ – Единый государственный реестр юридических лиц;

ЕЦСД – единая цифровая система данных;

ЗС – заинтересованные стороны;

ИИ – искусственный интеллект;

ИНТОСАИ – Международная организация высших органов аудита;

ИСО – Международная организация по стандартизации;

ИФНС – инспекция Федеральной налоговой службы;

КСО – корпоративная социальная ответственность;

МСА – международные стандарты аудита;

МСОП – Международные стандарты обзорных проверок;

МСП – малое и среднее предприятие;

МСФО – Международные стандарты финансовой отчетности;

МСЗОУ – Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность;

НАУФОР – Национальная ассоциация участников фондового рынка;

НДФЛ – налог на доходы физических лиц;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

НИИ – научно-исследовательский институт;

НИОКР – научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки;

НКО – некоммерческие организации;
НМА – нематериальный актив;
ОЗО – общественно -значимая организация;
ОЗОФР – общественно -значимая организация на финансовом рынке;
ОКБ – общественный капитал бизнеса;
ОКВЭД – Общероссийский классификатор видов экономической деятельности;
ОКОПФ – Общероссийский классификатор организационно-правовых форм;
ОКПО – Общероссийский классификатор предприятий и организаций;
ОКФС – Общероссийский классификатор форм собственности;
ООО – общество с ограниченной ответственностью;
ООН – Организации Объединенных Наций;
ОСНО – общая система налогообложения;
ОУР – отчет об устойчивом развитии;
ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития;
ПАО – публичное акционерное общество;
ПБУ – положение по бухгалтерскому учету;
РСПП – Российский союз промышленников и предпринимателей;
СМИ – средства массовой информации;
СПАРК – Система профессионального анализа рынка и компаний;
ТМЦ – товарно-материальные ценности;
ТПП – Торгово-промышленная палата;
УСН - упрощенная система налогообложения;
ФГУП – федеральное государственное унитарное предприятие;
ФКП – федеральное казенное предприятие;
ФЛ – физические лица;
ФНС – Федеральная налоговая служба;
ФСБУ – федеральные стандарты бухгалтерского учета;
ЦАП СД – Цифровая аналитическая платформа системы данных Росстата;
ЦПО – цифровой профиль организации;
ЭК – экономический субъект;
ЭКГ – экология, кадры, государство – ЭКГ-рейтинг;
ЭЗО – экономически значимые организации;

ЮЛ – юридические лица;

CDSB – Climate Disclosure Standards Board – Совет по стандартам раскрытия информации о климате;

CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive – Директива ЕС;

CV – Системы видео-аналитики на основе технологий компьютерного зрения;

EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group – Европейская консультативная группа по финансовой отчетности;

ESG – Environmental, Social, Governance – экологическое, социальное и корпоративное управление;

ESRS – European Sustainability Reporting Standards – европейские стандарты отчетности в области устойчивого развития;

IAS - International Accounting Standards – Международные стандарты бухгалтерского учета;

IIRC – International Integrated Reporting Council – Международный совет по интегрированной отчетности;

IFAC – International Federation of Accountants - Международной федерации бухгалтеров;

IFRS – International Financial Reporting Standards – Международные стандарты бухгалтерского учета;

IFRS S1 – Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием;

IFRS S2 – Раскрытие информации, связанной с климатом;

IPO - Initial Public Offering — первичное публичное размещение акций;

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board - Международный совет по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе;

ISSA – International Standard on Sustainability Assurance - Международный стандарт подтверждения отчетности в области устойчивого развития;

ISSAI – Международные стандарты высших органов аудита;

ISO – International Organization for Standardization - Международная организация по стандартизации;

GRI – The Global Reporting Initiative – глобальные стандарты нефинансовой отчетности;

KPI – Key Performance Indicator - ключевой показатель эффективности;

MSCI – Morgan Stanley Capital International - ведущий мировой провайдер индексов фондового рынка, аналитических данных и инструментов для инвесторов;

OCR – Технологии оптического распознавания символов;

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development - Организация международного сотрудничества и развития;

RAEX – крупнейшее рейтинговое агентство;

SASB – Sustainability Accounting Standards Board — Совет по стандартам учета устойчивого развития;

SEC – Securities and Exchange Commission - Комиссия по ценным бумагам и биржам США;

SMART – умный;

SSE – Sustainable Stock Exchanges - Биржи за устойчивое развитие;

SWOT – SWOT-анализ – метод анализа;

TCFD – Task Force on Climate-related Financial Disclosures - Целевая группа по раскрытию финансовой информации, связанной с изменением климата;

UN – United Nations – Организация объединенных наций;

UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development - Организация ООН по торговле и развитию;

XBRL – Xtensible Business Reporting Language — международный стандарт цифровой бизнес-отчетности.

Список литературы

Книги

1. Абрахманова, Г.И. Платформенная экономика в России : потенциал развития : аналитический доклад / Г.И. Абдрахманова, Л.М. Гохберг, А.В. Демьянова [и др.] ; под редакцией Л.М. Гохберга [и др.]. — Москва : ИСИЭЗ ВШЭ, 2023. — 72 с. — ISBN 978-5-7598-3001-6.
2. Абрахманова, Г.И. Цифровая трансформация отраслей: стартовые условия и приоритеты : материалы XXII апрельской международной научной конференции по проблемам развития экономики и общества / Г.И. Абдрахманова, К.Б. Быховский, Н.Н. Веселитская [и др.] ; руководитель авторского коллектива П.Б. Рудник ; научные редакторы Л.М. Гохберг [и др.]. — Москва : Издательский дом Высшей школы экономики, 2021. — 239 с. — ISBN 978-5-7598-2510-4.
3. Бариленко, В.И. Бизнес-анализ : учебник / В.И. Бариленко. — Москва : КноРус, 2024. — 340 с. — ISBN 978-5-406-12630-1.
4. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса : учебник для студентов магистратуры / Р.П. Булыга. — Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2021. — 310 с. — ISBN 978-5-238-03434-8.
5. Булыга, Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала : монография / Р.П. Булыга. — Москва : Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации, 2005. — 426 с. — тираж отсутствует — ISBN 5-98115-028-9.
6. Бухгалтерский учет, аудит и формирование корпоративной отчетности : учебник / Р.П. Булыга, С.Н. Гришкина, О.В. Рожнова [и др.]. — Москва : КноРус, 2023. — 232 с. — ISBN 978-5-406-13594-5.
7. Галлиган, Д. Административное право : история развития и основные современные концепции / Д. Галлиган, В.В. Полянский, Ю.Н. Старилов. — Москва : Юрист, 2002. — 406 с. — ISBN 5-7975-0470-7.
8. Грачева, Н.А. Оценка уровня информационной прозрачности российских компаний : состояние и проблемы / Н.А. Грачева // «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» : материалы Всероссийской научно-практической конференции. — Иркутск : Байкальский государственный университет, 2012. — С. 49–54. — ISBN 978-5-7253-2527-0.

9. Кондрат, Е.Н. Правонарушения в финансовой сфере России. Угрозы финансовой безопасности и пути противодействия : монография / Е.Н. Кондрат. – Москва : Юстицинформ, 2014. — 928 с. — тираж отсутствует – ISBN 978-5-7205-1240-8.

10. Корпоративная отчетность : учебник / Р. П. Булыга, Е. Н. Домбровская, Н. В. Малиновская [и др.] ; под общей редакцией Р.П. Булыги. – Москва : КноРус, 2025. – 384 с. – ISBN 978-5-406-13811-3.

11. Пятов, М.Л. Отчетность компаний в условиях новой информационной реальности / М.Л. Пятов, Т.Н. Соловей // Могущество Сибири будет прирастать? : сборник докладов международного научного форума «Образование и предпринимательство в Сибири: направления взаимодействия и развитие регионов» : в 4 томах. Том 1.— Новосибирск : Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», 2018. — С. 208–212. — 355 с. – ISBN 978-5-7014-0849-2.

12. Рожнова, О.В. Формирование транспарентной финансовой отчетности организации : монография / О.В. Рожнова, В.М. Игумнов. — Москва : РУСАЙНС, 2017. — 131 с. — ISBN 978-5-4365-1083-5.

13. Савченко, Я.В. Корпоративная информационная прозрачность российских банков в условиях цифровизации / Я.В. Савченко // Корпоративное управление и новые бизнес-модели: поиск механизмов согласованного развития : материалы Международной научно-практической конференции. – Екатеринбург : Уральский государственный экономический университет, 2020. – С. 89-94. – 143 с. – ISBN отсутствует.

14. Сафонова, И.В. Методические и организационные аспекты формирования транспарентной отчетности экономических субъектов (параграф 3.3 «Влияние социальной ответственности бизнеса на развитие публичной нефинансовой отчетности») : монография / О. В. Рожнова, Я. И. Устинова, Т. И. Кришталева [и др.] ; под редакцией О.В. Рожновой. – Москва : РУСАЙНС, 2019. – С. 104-110. - 1 000 экз. - 194 с. – ISBN 978-5-4365-3565-4.

15. Сафонова, И.В. МСФО в России: практика применения, проблемы адаптации, перспективы развития (параграф 4.1 «Международная стандартизация бухгалтерского учета как вектор развития инновационных субъектов малого предпринимательства») : монография / У.Ю. Блинова, Г.К. Злотникова, И.Д. Демина [и др.] ; под редакцией Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. – Москва : РУСАЙНС, 2017. – с. 144 – 150. – 1 000 экз. – 164 с. – ISBN 978-5-4365-1772-8.

16. Сафонова, И.В. МСФО в России как новая интеллектуальная среда. Взгляд профессионального сообщества (параграф 1.3 «Перспективы применения МСФО для малого бизнеса: исторические предпосылки и современные вызовы») : монография / Г.И. Алексеева, Е.Н. Домбровская, К.А. Артамонова [и др.] ; под редакцией

Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. – Москва : КНОРУС, 2018. – С. 28-36. – 1 000 экз. – 200 с. – ISBN 978-5-4365-2453-5.

17. Сафонова, И.В. МСФО и федеральные стандарты бухгалтерского учета: системное развитие, проблемы взаимодействия (параграф 3.3 «МСФО для малого бизнеса: международная практика применения и перспективы внедрения в России») : монография / Г.И. Алексеева, Е.Н. Домбровская, М.А. Вахрушина [и др.] ; под редакцией Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. – Москва : РУСАЙНС, 2019. – С. 104-112. – 1 000 экз. – 206 с. – ISBN 978-5-4365-3565-4.

18. Сафонова, ИВ. Обеспечение информационной прозрачности деятельности экономических субъектов в условиях цифровизации : монография / И.В. Сафонова, Р.П. Булыга, О.В. Рожнова [и др.] ; под редакцией Р.П. Булыги, И.В. Сафоновой. — Москва : КНОРУС, 2023. — 184 с. — 500 экз. — ISBN 978-5-406-09838-7.

19. Сафонова, И.В. Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности в России : учебник / О.В. Рожнова, И.В. Сафонова. – Москва : КНОРУС, 2024. – 218 с. – ISBN 978-5-406-12957-9.

20. Сафонова, И.В. Аналитика устойчивого развития (параграф 4.3 «ESG-отчетность российского бизнеса: прозрачность & заверение в новых реалиях») : монография / М.Н. Толмачев, О.В. Ефимова, Д.А. Ендовицкий [и др.] ; под общей редакцией О.В. Ефимовой, М.Н. Толмачева. — Москва : КНОРУС, 2024. — С. 176-182. — 270 с. — ISBN 978-5-406-12040-8. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://book.ru/book/950598> (дата обращения: 01.03.2026).

21. Сафонова, И.В. Развитие финансовых и учетно-контрольных инструментов в условиях цифровой трансформации экономики (параграф 3.1 «Корпоративная отчетность экономических субъектов: новые горизонты развития») : монография / И.В. Алексеева, О.В. Андреева, И.Н. Богатая [и др.] ; под редакцией Е.Н. Макаренко, Е.М. Евстафьевой. – Москва : РУСАЙНС, 2025. – С. 197-210. — 400 с. – ISBN 978-5-466-09300-1. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://book.ru/book/959030> (дата обращения: 01.02.2026).

22. Сафонова, И.В. Учетно-контрольные инструменты создания устойчивой ценности в условиях инклюзивной экономики : монография / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова, О.В. Ефимова [и др.] ; под общей редакцией Р.П. Булыги. – Москва : КНОРУС, 2024. – 208 с. — 500 экз. – ISBN 978-5-406-12881-7.

23. Сафонова, И.В. Формирование, анализ и использование учетной и отчетной информации при устойчивом развитии экономического субъекта (параграф 2.1 «Информационная среда бизнеса в концепции информационной прозрачности») :

монография / Н.В. Малиновская, Т.М. Мезенцева, И.Н. Богатая [и др.] ; под редакцией Н.В. Малиновской, Т.М. Мезенцевой. – Москва : КНОРУС, 2024. – С. 73-83. – 1 000 экз. – 224 с. – ISBN 978-5-406-13633-1.

24. Сотникова, Л.В. Мошенничество в финансовой отчетности: обнаружение и предупреждение : учебник для подготовки студентов (магистров) / Л. В. Сотникова. – Москва : РУСАЙНС, 2024. – 396 с. – ISBN 978-5-466-04436-2.

25. Стрижевич, А.С. Количественная оценка прозрачности центральных банков / А.С. Стрижевич // Государство и рынок: механизмы и институты евразийской интеграции в условиях усиления глобальной нестабильности : монография. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2021. – С. 608-615. – тираж отсутствует – 887 с. – ISBN 978-5-7310-5360-0.

26. Суйц, В.П. Комплексный анализ и аудит интегрированной отчетности по устойчивому развитию компаний / В.П. Суйц, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет. – Москва : ИНФРА-М, 2020. - 184 с. – ISBN 978-5-16-015982-9.

27. Талер, Р. Новая поведенческая экономика : почему люди нарушают правила традиционной экономики и как на этом заработать : перевод с английского / Р. Талер. — Москва : Эксмо, 2020. — 368 с. — Перевод: Misbehaving: The Making of Behavioral Economics. — ISBN 978-5-04-091150-9.

28. Тесаловская, В.Е. Транспарентность органов государственной власти: теоретический аспект / В.Е. Тесаловская // Будущее науки - 2018 : сборник научных статей 6-й Международной молодежной научной конференции / Ответственный редактор А.А. Горохов : в 4-х томах. Том 1. – Курск : Университетская книга, 2018. – С. 318-321. – ISBN 978-5-9908274-9-3.

29. Трояновский, В.М. Информационно-управляющие системы и прикладная теория случайных процессов : учебное пособие / В.М. Трояновский. – Москва : Гелиос АРВ, 2004. - 304 с. – ISBN 5-85438-011-0.

30. Уэллс, Дж. Т. Справочник по предупреждению и выявлению корпоративного мошенничества / Дж. Т. Уэллс ; под редакцией М.С. Суханова ; перевод с англ. — Москва : Маросейка, 2008. — 473 с. — ISBN 978-5-903271-67-2.

31. Хахонова, Н.Н. Цифровая трансформация учета и отчетности малого бизнеса / Н.Н. Хахонова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : сборник материалов XIX международной научной конференции. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2024. – С. 9-16. – ISBN 978-5-7310-6597-9.

32. Шер, И.Ф. Бухгалтерия и баланс / И.Ф. Шер ; перевод с немецкого И.С. Цедырбаум ; под редакцией Н.С. Лунского. – Москва : Экономическая жизнь, 1925. – 575 с. – ISBN отсутствует.

33. Экклз, Д.Р. Революция в корпоративной отчетности: как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Р.Д. Экклз, Р. Х. Герц, Э. К. Мэри [и др.] ; перевод с английского Н.Н. Барышникова. - Москва : Олимп-Бизнес, 2002. - 380 с. - ISBN 5-901028-39-2.

Нормативные правовые акты

34. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ [принят Государственной Думой 21 октября 1994 года (редакция от 31.07.2025)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». - Текст : электронный. — URL: <https://base.garant.ru/10164072/> (дата обращения: 10.03.2026).

35. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ [принят Государственной Думой 16 июля 1998 года (редакция от 11 февраля 2026 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». - Текст : электронный. — URL: <https://base.garant.ru/10900200/> (дата обращения: 15.03.2026).

36. Российская Федерация. Законы. Об акционерных обществах : федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ [принят Государственной Думой 24 ноября 1995 года (редакция от 31 июля 2025 года)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/ (дата обращения: 10.02.2026).

37. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности : федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ [принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года (редакция от 09 апреля 2026 года)]. - Справочно-правовая система «ГАРАНТ». - Текст : электронный.— URL: <https://base.garant.ru/12164283/> (дата обращения: 20.04.2026).

38. Российская Федерация. Законы. Об обществах с ограниченной ответственностью : федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ [принят Государственной Думой 14 января 1998 года (редакция от 28 декабря 2025 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». - Текст : электронный. — URL: <https://base.garant.ru/12109720/> (дата обращения: 15.03.2026).

39. Российская Федерация. Законы. Об ограничении выбросов парниковых газов : Федеральный закон от 2 июля 2021 года № 296-ФЗ [принят Государственной Думой 1 июня 2021 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_388992/ (дата обращения: 01.03.2026).

40. Российская Федерация. Законы. Об особенностях регулирования корпоративных отношений в хозяйственных обществах, являющихся экономически значимыми организациями : федеральный закон от 4 августа 2023 года № 470-ФЗ [принят Государственной Думой 20 июля 2023 года (редакция от 31 июля 2025 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/407484201/> (дата обращения: 01.03.2026).

41. Российская Федерация. Законы. О несостоятельности (банкротстве) : федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ [принят Государственной Думой 27 сентября 2002 года (редакция от 9 апреля 2026 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/185181/> (дата обращения: 01.05.2026).

42. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года (редакция от 15 декабря 2025 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/70103036/> (дата обращения: 01.03.2026).

43. Российская Федерация. Законы. О государственных и муниципальных унитарных предприятиях : федеральный закон от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ [принят Государственной Думой 11 октября 2002 года (редакция от 15 декабря 2025 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/12128965/> (дата обращения: 01.03.2026).

44. Российская Федерация. Законы. О естественных монополиях : федеральный закон от 17 августа 1995 г. № 147-ФЗ [принят Государственной Думой 19 июля 1995 года (редакция от 23 марта 2026 года)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7578/ (дата обращения: 01.04.2026).

45. Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности : федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ [принят Государственной Думой 7 июля 2010 года (редакция от 9 апреля 2026 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/12177506/> (дата обращения: 01.05.2026).

46. Российская Федерация. Законы. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд : федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ [принят Государственной Думой 22 марта 2013 года (редакция от 28 декабря 2025 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/70353464/> (дата обращения: 01.04.2026).

47. Российская Федерация. Законы. О противодействии неправомерному использованию инсайдерской информации и манипулированию рынком и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : федеральный закон от 27 июля 2010 года № 224-ФЗ [принят Государственной Думой 2 июля 2010 года (редакция от 8 августа 2024 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/12177530/> (дата обращения: 01.04.2026).

48. Российская Федерация. Законы. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации : федеральный закон от 24 июля 2007 года № 209-ФЗ [принят Государственной Думой 6 июля 2007 года (редакция от 9 апреля 2026 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/12154854/> (дата обращения: 01.05.2026).

49. Российская Федерация. Законы. О рынке ценных бумаг : федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ [принят Государственной Думой 20 марта 1996 года (редакция от 9 апреля 2026 года)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/ (дата обращения: 01.05.2026).

50. О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года [Указ Президента Российской Федерации от 7 мая 2024 года № 309]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_475991/ (дата обращения: 01.03.2026).

51. Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы [Указ Президента Российской Федерации от 9 мая 2017 г. № 203]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216363/ (дата обращения: 01.03.2026).

52. Перечень поручений по итогам заседания наблюдательного совета АСИ [утверждены Президентом Российской Федерации 29 июня 2024 № Пр-1240]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. –

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_479971/ (дата обращения: 15.11.2025).

53. О Федеральной службе государственной статистики [Постановление Правительства Российской Федерации от 2 июня 2008 г. № 420 (редакция от 11 февраля 2026 года)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_77389/ (дата обращения: 01.04.2026).

54. Правила разработки и утверждения программ деятельности и определения, подлежащей перечислению в федеральный бюджет, части прибыли федеральных государственных унитарных предприятий [Постановление Правительства Российской Федерации от 10 апреля 2002 № 228 (редакция от 15 августа 2024 года)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_36256/ (дата обращения: 01.03.2026).

55. Правила создания и регулирования деятельности федеральных казенных предприятий [Постановление Правительства Российской Федерации от 15 декабря 2007 № 872 (редакция от 24 ноября 2020 года)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_391702/ (дата обращения: 01.03.2026).

56. Об утверждении Меморандума о финансовой политике государственной корпорации развития «ВЭБ.РФ» [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 10.08.2021 № 2208-р (редакция от 01.09.2025)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_392984/ (дата обращения: 06.02.2026).

57. Об утверждении Концепции развития государственных микрофинансовых организаций [Приказ Минэкономразвития России от 09.11.2020 № 745 (редакция от 29.05.2024)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». — Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_478130/ (дата обращения: 28.12.2025).

58. Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». — Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631/ (дата обращения: 06.01.2026).

59. Об утверждении Методических рекомендаций по выявлению и отчуждению непрофильных активов [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 10.05.2017 № 894-р (редакция от 24.10.2024)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_488977/ (дата обращения: 06.01.2026).

60. Об утверждении основных направлений государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 22.11.2024 № 3386-р (редакция от 13.11.2025)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_518839/ (дата обращения: 30.12.2025).

61. Об утверждении перечня федеральных государственных унитарных предприятий и перечня акционерных обществ, на которые распространяется действие Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 27.10.2015 № 2176-р (редакция от 30.10.2025)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_518095/ (дата обращения: 06.12.2025).

62. Об утверждении перечня экономически значимых организаций [Распоряжение Правительства РФ от 01.03.2024 № 491-р (редакция от 25.03.2026)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_471467/ (дата обращения: 30.03.2026).

63. Об утверждении стратегии повышения финансовой грамотности и формирования финансовой культуры до 2030 года [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 24.10.2023 № 2958-р (редакция от 15.10.2025)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_516734/ (дата обращения: 01.12.2025).

64. Об утверждении стратегии социально-экономического развития Российской Федерации с низким уровнем выбросов парниковых газов до 2050 года [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 29.10.2021 г. № 3052-р]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_399657/ (дата обращения: 28.12.2025).

65. О Концепции совершенствования механизмов саморегулирования [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 30.12.2015 № 2776-р]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный.

– URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_192057/ (дата обращения: 06.03.2026).

66. Стратегия развития финансового рынка РФ до 2030 года [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2022 № 4355-р]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст : электронный. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_465377/ (дата обращения: 01.03.2025).

67. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ (дата обращения: 30.12.2025).

68. Об утверждении Порядка формирования информации по статистике государственных финансов и о признании утратившими силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 30 ноября 2016 г. № 221н и внесенных в него изменений [Приказ Минфина России от 09.09.2021 № 128н (редакция от 20.07.2023)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_455694/ (дата обращения: 30.12.2025).

69. О направлении методических указаний по применению «Порядка применения классификации операций сектора государственного управления» (вместе с «Методическими рекомендациями к порядку применения классификации операций сектора государственного управления») [Приказ Минфина России от 29.11.2017 № 209н]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_301969/ (дата обращения: 30.11.2025).

70. Об утверждении форм федерального статистического наблюдения для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью предприятий [Приказ Росстата от 24.07.2020 № 411 (редакция от 14.01.2026)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_359074/ (дата обращения: 30.11.2025).

71. Об утверждении методических рекомендаций по подготовке отчетности об устойчивом развитии [Приказ Минэкономразвития России от 01.11.2023 № 764]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_461485/ (дата обращения: 15.11.2025).

72. О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг [Положение Банка России от 27 марта 2020 года № 714-П]. – Справочно-правовая система «Консультант

Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352306/ (дата обращения: 15.11.2025).

73. Положение об Экспертном совете по информационной прозрачности [Приложение 1 к приказу Банка России от 27.10.2016 № ОД-3678]. – Справочно-правая система «Консультант-плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_254976/ (дата обращения: 06.09.2025).

74. Об утверждении плана мероприятий, направленных на обеспечение информационной открытости и прозрачности закупок [Распоряжение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 29.11.2021 № 202 (редакция от 05.12.2023)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_402574/ (дата обращения: 30.12.2025).

75. О Кодексе корпоративного управления [Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06-52/2463]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162007/ (дата обращения: 30.11.2025).

76. О Кодексе ответственного инвестирования [Информационное письмо Банка России от 07.07.2025 N ИН-02-28/90]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/412236234/> (дата обращения: 30.12.2025).

77. О раскрытии в годовом отчете публичного акционерного общества отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления (вместе с «Рекомендациями по составлению отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления») [Письмо Банка России от 27.12.2021 № ИН-06-28/102]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405380/ (дата обращения: 30.11.2025).

78. О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору «Принципы совершенствования корпоративного управления» [Письмо Банка России от 06.02.2012 № 14-Т]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_126196/ (дата обращения: 30.11.2025).

79. О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ [Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49]. – Справочно-правовая система

«Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_390868/ (дата обращения: 30.12.2025).

80. О рекомендациях по раскрытию финансовыми организациями информации в области устойчивого развития [Информационное письмо Банка России от 13.06.2023 № ИН-02-28/44]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_452319/ (дата обращения: 30.12.2025).

81. О рекомендациях публичным акционерным обществам и эмитентам эмиссионных ценных бумаг по разработке стратегии устойчивого развития и стратегии климатического перехода [Информационное письмо Банка России от 29.12.2023 № ИН-02-28/76]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_467288/ (дата обращения: 30.11.2025).

82. О рекомендациях по учету советом директоров публичного акционерного общества ESG-факторов, а также вопросов устойчивого развития (вместе с «Рекомендациями по учету советом директоров (наблюдательным советом) публичного акционерного общества факторов, связанных с окружающей средой, социальных факторов и факторов корпоративного управления (ESG-факторов), а также вопросов устойчивого развития») [Информационное письмо Банка России от 16.12.2021 № ИН-06-28/96]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404335/ (дата обращения: 30.12.2025).

83. Принципы корпоративного управления для банков [Руководство. Базельский комитет по банковскому надзору. Июль 2015 года. Банк международных расчетов]. - Банк России : официальный сайт. – Текст : электронный. - ISBN 978-92-9197-126-8.- URL: https://cbr.ru/Content/Document/File/36687/Basel_cgpb.pdf (дата обращения: 28.12.2025).

84. Кодекс взаимоотношений торгово-промышленных палат в Российской Федерации [Приложение к Постановлению Совета ТПП РФ от 20.04.2016 № 6-1 (редакция от 20.12.2018)]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_301450/ (дата обращения: 28.12.2025).

85. Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике: декларация принципов [принят Временным комитетом Международного валютного фонда 26.09.1999]. - Международный валютный фонд : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.imf.org/external/np/mae/mft/code/rus/code2r.pdf> (дата обращения: 06.09.2025).

86. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (дата обращения: 15.11.2025).

87. О Стратегических направлениях развития евразийской экономической интеграции до 2025 года [Решение Высшего Евразийского экономического совета от 11.12.2020 № 12]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_375194/ (дата обращения: 30.11.2025).

88. Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства [Информация Минфина России № ПЗ-3/2012]. - Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/70274580/> (дата обращения: 01.04.2026).

89. Об упрощенной системе бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность [Письмо Минфина России № ПЗ-3/2024]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL : https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472887/ (дата обращения: 01.04.2026).

90. О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности [Информация Минфина России № ПЗ-9/2012]. - Минфин России : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=17304 (дата обращения: 01.04.2026).

91. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [информация Минфина России № ПЗ-11/2013]. - Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : <https://base.garant.ru/70551270/> (дата обращения: 01.04.2026).

92. Основные направления развития финансового рынка Российской Федерации на 2026 год и период 2027 и 2028 годов [разработаны Банком России]. - Справочно-правовая система КонсультантПлюс. – Текст: электронный. - URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_522339/ (дата обращения: 01.12.2025).

93. Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2025 год (согласно законодательству Российской Федерации) [Информация Минфина России от 15 января 2026 г.]. - Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст

: электронный. – <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/413344788/> (дата обращения: 01.04.2026).

94. Прогноз долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года [разработан Минэкономразвития России]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144190/ (дата обращения: 15.11.2025).

95. Разъяснение практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (ППЗ 13 - 2019) «О концепции подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [одобрено Советом по аудиторской деятельности 28.03.2019, протокол № 46]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_321424/ (дата обращения: 15.11.2025).

96. О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг [Проект Положения Банка России «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» (по состоянию на 23 апреля 2026 г.)]. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/414009517/> (дата обращения: 01.05.2026).

Стандарты

97. Об утверждении стандартов раскрытия информации субъектами оптового и розничных рынков электрической энергии [Постановление Правительства РФ от 21.01.2004 № 24 (редакция от 17.02.2026)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46197/ (дата обращения: 01.02.2026).

98. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» [Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н (редакция от 07.11.2025)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472684/ (дата обращения: 01.02.2026).

99. О стандартах раскрытия информации субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок [Постановление Правительства Российской Федерации от 28.05.2025 № 736 (редакция от 27.10.2025)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_506349/ (дата обращения: 01.02.2026).

100. О стандартах раскрытия информации субъектами естественных монополий, оказывающими услуги по транспортировке газа по трубопроводам [Постановление Правительства РФ от 31.05.2025 № 821] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_506737/ (дата обращения: 01.02.2026)

101. О стандартах раскрытия информации субъектами естественных монополий, оказывающими услуги по транспортировке нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам [Постановление Правительства РФ от 30.05.2025 № 800] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_506755/ (дата обращения: 01.02.2026).

102. О стандартах раскрытия информации субъектами естественных монополий, осуществляющими деятельность в области оказания услуг связи [Постановление Правительства РФ от 17.01.2023 № 30] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_437756/ (дата обращения: 01.02.2026).

103. О стандарте общественного капитала бизнеса [Постановление Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2025 № 2230] / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст: электронный. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_526133/ (дата обращения: 01.02.2026).

104. Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» [приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317498/ (дата обращения: 01.02.2026).

105. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (утратил силу в связи с Приказом Минфина России от 14.01.2026 № 3н)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/ (дата обращения: 01.03.2026).

106. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [Приказ Минфина России от 09.11.2021 № 172н (редакция от 19.05.2025)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405102/ (дата обращения: 01.02.2026).

107. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [Приказ

Минфина России от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317258/ (дата обращения: 01.12.2025).

108. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (редакция от 14.12.2020)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595/ (дата обращения: 01.12.2025).

109. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» [Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/ (дата обращения: 01.12.2025).

110. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317768/ (дата обращения: 01.12.2025).

111. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317769/ (дата обращения: 01.12.2025).

112. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317416/ (дата обращения: 01.12.2025).

113. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317609/ (дата обращения: 01.12.2025).

114. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» [Приказ Минфина России от 27.10.2021 № 163н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404880/ (дата обращения: 01.12.2025).

115. Международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта аудитора» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317412/ (дата обращения: 01.12.2025).

116. Международный стандарт аудита 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» [Приказ Минфина России от 16.10.2023 № 166н.] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_463736/ (дата обращения: 01.02.2026).

117. Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [Приказ Минфина России от 09.11.2021 № 172н (редакция от 16.01.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405101/ (дата обращения: 01.02.2026).

118. МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317407/ (дата обращения: 01.02.2026).

119. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317404/ (дата обращения: 01.02.2026).

120. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317269/ (дата обращения: 01.02.2026).

121. ОК 019-95. Общероссийский классификатор объектов административно-территориального деления [Приказ Госстандарта России от 31.07.1995 № 413 (редакция от 12.12.2025)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35362/ (дата обращения: 01.02.2026).

122. ОК 028-2012. Общероссийский классификатор организационно-правовых форм (вместе с «Пояснениями к позициям ОКОПФ») [Приказ Росстандарта от 16.10.2012 № 505-ст (редакция от 30.07.2025)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_139192/ (дата обращения: 01.02.2026).

123. ГОСТ Р ИСО 14064-3-2021. Национальный стандарт Российской Федерации. Газы парниковые. Часть 3. Требования и руководство по валидации и верификации заявлений в отношении парниковых газов [Приказ Росстандарта от 30.09.2021 № 1031-ст] / Росстандарт : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://protect.gost.ru/gost/details/dbda3806-d718-4e03-b201-95a3bd62da5f/> (дата обращения: 01.02.2026).

124. ГОСТ Р ИСО 26000-2012. Национальный стандарт Российской Федерации. Руководство по социальной ответственности = ISO 26000:2010 Guidance on social responsibility: национальный стандарт Российской Федерации [Приказ Росстандарта от 29.11.2012 № 1611-ст] / СПС «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/71171864/> (дата обращения: 01.02.2026).

125. ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности [Приказ Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст (редакция от 23.01.2026)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/ (дата обращения: 14.02.2026).

126. Регламент Общественной палаты Российской Федерации [утвержден решением Общественной палаты, протокол от 21.12.2015 № 126-П (редакция от 22.04.2026)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_192537/ (дата обращения: 14.04.2026).

127. СГА 101. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Общие правила проведения контрольного мероприятия [утвержден постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 07.09.2017 № 9ПК (редакция от 07.04.2026)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_278032/ (дата обращения: 14.04.2026).

128. СГА 102. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий [утвержден Постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 20.10.2017 № 12ПК (редакция от 07.04.2026)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_313742/ (дата обращения: 14.04.2026).

129. СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности [утвержден Постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 09.02.2021 № 2ПК (редакция от 06.09.2024)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377733/ (дата обращения: 14.04.2026).

130. СГА 107. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) «Управление качеством контрольных и экспертно-аналитических мероприятий» [утвержден Постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 15.12.2025 № 19ПК] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_522805/ (дата обращения: 14.04.2026).

131. ISSA 5000 «Общие требования к заданиям, обеспечивающим уверенность в информации об устойчивом развитии» / Саморегулируемая организация аудиторов ассоциация «Содружество» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://sroaas.ru/pc/novosti/iaasb-utverdil-ms-20092024/> (дата обращения: 14.04.2026).

132. Директива Европейского Парламента и Совета Европейского Союза 2004/109/ЕС от 15 декабря 2004 г. о гармонизации требований к прозрачности в отношении информации об эмитентах, чьи ценные бумаги допущены к обращению на регулируемом рынке и внесении поправок в Директиву 2001/34/ЕС (с учетом изменений и дополнений, внесенных Директивой Европейского парламента и Совета ЕС от 11 марта 2008 года 2008/22/ЕС) / Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/2569469/> (дата обращения: 14.04.2025).

133. Директива Европейского Парламента и Совета Европейского Союза 2013/34/ЕС от 26 июня 2013 г. о годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах некоторых типов компаний, о внесении изменений в Директиву 2006/43/ЕС Европейского Парламента и Совета ЕС и об отмене Директив 78/660/ЕЭС и 83/349/ЕЭС Совета ЕС / Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/71882188/> (дата обращения: 14.04.2025).

134. Директива Европейского парламента и Совета (ЕС) 2022/2464 от 14 декабря 2022 г., вносящая изменения в Регламент (ЕС) № 537/2014, Директиву 2004/109/ЕС, Директиву 2006/43/ЕС и Директиву 2013/34/EU в отношении корпоративной отчетности в области устойчивого развития = Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting / Европейский союз : официальный сайт (правовой раздел). – Текст: электронный. - URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj> (дата обращения: 19.03.2025).

135. Концептуальные основы финансовой отчетности / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160581/ (дата обращения: 01.12.2025).

136. Международные основы Интегрированной отчетности (редакция январь 2021г.) = Integrated Reporting Framework, 2021 / Российский союз промышленников и

предпринимателей (РСПП) : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. - URL: <https://rspp.ru/download/62f3ffe12b73616ed1511bc2f202f0bc/> (дата обращения 01.12.2025).

137. Руководство по ESG аудиту / Рабочая группа ИНТОСАИ по ЦУР и ключевым показателям устойчивого развития : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://intosairussia.org/images/docs/obzorniy-document-po-esg-audit.pdf> (дата обращения: 01.12.2025).

138. Стандарт обеспечения достоверности AA1000AS v3 = AA1000 Assurance Standard v3 / AccountAbility : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard> (дата обращения: 01.12.2025).

139. Стандарт взаимодействия с заинтересованными сторонами AA1000SES = Stakeholder Engagement Standard (SES) AA1000SES / AccountAbility : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.accountability.org/standards/aa1000-stakeholder-engagement> (дата обращения: 01.12.2025).

140. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information / IFRS : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards-issb/english/2023/issued/issbs1/#standard> (дата обращения: 27.06.2025).

141. IFRS S2 Climate-related Disclosures / IFRS : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards-issb/english/2023/issued/issbs2/#standard> (дата обращения: 27.06.2025).

142. ISSA 5000 / International Auditing and Assurance Standards Board : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance> (дата обращения: 27.06.2025).

143. Global reporting initiative (GRI) standards / Global Reporting Initiative : официальный сайт. – Амстердам. – Обновляется. - Текст : электронный. – URL: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (дата обращения: 27.06.2025).

144. Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) / Task force on climate-related financial disclosures (TCFD) : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.fsb-tcf.org/recommendations/> (дата обращения: 27.06.2025).

145. SA8000:2026 Стандарт достойной работы = SA8000:2026 Standard for decent work / Social Accountability International (SAI) : официальный сайт. – Текст : электронный.
 - URL: https://sa-intl.org/wp-content/uploads/2026/01/SA8000-2026-Standard_final-2-1.pdf
 (дата обращения: 19.03.2025).

Депонированные научные работы

146. Сафонова, И.В. Математическая модель «Индекса прозрачности корпоративной отчетности» ПАО [Ноу-хау (коммерческая тайна)] / И.В. Сафонова, Р.П. Булыга, В.Б. Гисин. – Москва, 2022. - 13 с. – Деп. в ООО «Платформа Технологий» от 03.10.2022 № 2203257.

147. Сафонова, И.В. Методика определения требуемого уровня прозрачности отчетной информации малого (среднего) предприятия в зависимости от степени зрелости его бизнеса [Ноу-хау (коммерческая тайна)] / И.В. Сафонова, Р.П. Булыга. – Москва, 2022. - 35 с. – Деп. в ООО «Платформа Технологий» от 30.10.2022 № 2083283.

Авторефераты диссертаций

148. Брюханов, М.Ю. Фальсификация финансовой отчетности: обнаружение и предотвращение : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Брюханов Михаил Юрьевич ; Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2009. - 24 с. – Библиогр.: с. 22-23. – Место защиты: Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации.

149. Гаевец, Е.А. Формирование системы обеспечения прозрачности деятельности российских коммерческих банков : специальность 08.00.10 Финансы, денежное обращение и кредит : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Гаевец Елена Александровна ; Ростовский государственный экономический университет (РИНХ). - Ростов - на - Дону, 2013. – 26 с. – Библиогр.: с. 25-26. – Место защиты: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ).

150. Гунин, Д. И. Прозрачность и тайна информации: теоретико-правовой аспект : специальность 12.00.01 Теория и история права и государства; история правовых учений : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Гунин Дмитрий Игоревич ; Уральская государственная юридическая академия. -

Екатеринбург, 2008. – 31 с. – Библиогр.: с. 29. – Место защиты: Уральская государственная юридическая академия.

151. Игумнов, В.М. Методика формирования транспарентной финансовой отчетности организации : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Игумнов Виктор Михайлович ; Московский государственный машиностроительный университет (МАМИ). – Москва, 2013. – 23 с. – Библиогр.: с. 23. – Место защиты: Московский государственный машиностроительный университет (МАМИ).

152. Каменская, Е. А. Информационная открытость власти в регионах современной России: социально-политические факторы и особенности обеспечения : специальность 23.00.02 «Политические институты, процессы и технологии» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата политических наук / Каменская Елена Алексеевна ; Волгоградский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ. – Ростов-на-Дону, 2012. – 26 с. – Библиогр.: с. 24-25. – Место защиты: Южный федеральный университет.

153. Карташов, В.С. Формирование и использование оценочных значений в целях повышения транспарентности отчетности экономических субъектов : специальность 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Карташов Владислав Сергеевич ; Финансовый университет. – Москва, 2025. – 26 с. - Библиогр.: с. 26. – Место защиты: Финансовый университет.

154. Орлова, Л.Н. Трансформация механизмов обеспечения конкурентоспособности и устойчивого инновационного развития предпринимательских структур : специальность 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Орлова Любовь Николаевна ; Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова. – Москва, 2016. – 40 с. – Библиогр.: с. 38-40. – Место защиты: Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова.

155. Тесля, Е.А. Транспарентность как фактор развития конкурентоспособности международных российских компаний, привлекающих международное финансирование : специальность 08.00.14 «Мировая экономика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Тесля Елена Александровна ; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2009. – 22 с. – Библиогр.: с. 20-21. – Место защиты: Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов.

156. Фролов, Ю.Е. Информационная прозрачность промышленной корпорации как элемент корпоративного управления : специальность 08.00.05 Экономика и управление народным хозяйством : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Фролов Юрий Евгеньевич , Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2011. – 20 с. – Библиогр.: с. 19-20. – Место защиты: Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов.

157. Хубиев, Р.К. Транспарентность как фактор конкурентоспособности : специальность 08.00.01 Экономическая теория : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Хубиев Расул Кайсынович ; Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, экономический факультет. – Москва, 2009. – 31 с. – Библиогр.: с. 29-30. – Место защиты: Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова.

Отчеты о научно-исследовательской работе

158. Информационная прозрачность деятельности как необходимое условие развития института публичных акционерных обществ в Российской Федерации : отчет о НИР / Сафонова Ирина Викторовна. – Москва : Финансовый университет, 2022. – 241 с.

159. Обеспечение транспарентности деятельности малого и среднего бизнеса как одно из условий устойчивого развития цифровой экономики : отчет о НИР / Сафонова Ирина Викторовна. – Москва : Финансовый университет, 2021. – 249 с.

160. Разработка методики раскрытия ESG-факторов в отчетности государственного и корпоративного сектора отчет о НИР / Сафонова Ирина Викторовна. – Москва : Финансовый университет, 2023. – 272 с.

161. Формирование цифрового профиля стратегических и системообразующих организаций России как инструмента реализации национального проекта «экономика данных» отчет о НИР / Сафонова Ирина Викторовна. – Москва : Финансовый университет, 2025. – 197 с.

Электронные ресурсы

162. АКРА. Исследования : официальный сайт. – Москва. – URL: <https://www.acra-ratings.ru/research> (дата обращения: 05.08.2025). – Текст : электронный.

163. Аналитический отчет «Индекс человекоцентричности компаний 2024» (Корпоративная академия «Росатом») / ЦФО Россия : сайт. - Текст : электронный. — DOI отсутствует. - URL: <https://www.cfo-russia.ru/issledovaniya/?article=86982> (дата обращения: 23.12.2025).

164. Афанасьев, А.А. Технология визуализации данных как инструмент совершенствования процесса поддержки принятия решений / А.А. Афанасьев // Электронный научный журнал «Инженерный вестник Дона» : официальный сайт. – 2014. – № 4. - ISSN 2073-8633. – Текст : электронный. — DOI отсутствует. – URL: <https://www.ivdon.ru/ru/magazine/archive/N4y2014/2619> (дата обращения: 05.05.2025).

165. Ассоциация институциональных и розничных инвесторов : официальный сайт. – Москва. - URL: <https://ари.рф/> (дата обращения: 23.12.2025). – Текст : электронный.

166. Банк России : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://cbr.ru/> (дата обращения: 15.03.2026). – Текст : электронный.

167. Влияние рейтинга корпоративной прозрачности на финансовые показатели российских компаний / Школа Финансов, Лаборатория Корпоративных Финансов / НИУ Высшая школа экономики : сайт. - Текст : электронный. - URL: https://www.hse.ru/data/2019/12/11/1524397610/2_Макеева_ПРЕЗЕНТАЦИЯ_КОНФЕРЕНЦИИ.pptx (дата обращения: 23.12.2025).

168. Дизайн-бюро Зебра : сайт. – Москва. - URL: <https://zebra-group.ru/ru> (дата обращения: 23.12.2025). – Текст : электронный.

169. Доклад для общественных консультаций «Информационная прозрачность на рынке ценных бумаг: эмитенты и условия первичного размещения их акций» и отчет об итогах публичного обсуждения доклада (2025) / Банк России : официальный сайт. – Текст : электронный. - DOI отсутствует. - URL: https://www.cbr.ru/analytics/d_ok/Consultation_Paper_20012025/ (дата обращения: 01.12.2025).

170. Доклад «Экосистемы: подходы к регулированию» / Банк России : официальный сайт. – 2021. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://cbr.ru/Content/Document/File/119960/Consultation_Paper_02042021.pdf (дата обращения: 01.12.2025).

171. Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства - получателей поддержки : официальный сайт. – Москва. – URL: <https://rmsprpp.nalog.ru/statistics.html> (дата обращения: 03.01.2026). – Текст : электронный.

172. Закон Сарбейнса – Оксли / Национальный совет по корпоративному управлению : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL:

<https://nccg.ru/korporativnoe-zakonodatelstvo/zakonodatelstvo-za-rubegom/389.html> (дата обращения: 25.10.2024).

173. «Индустрия 4.0»: создание цифрового предприятия / «Верное решение» : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://решение-верное.рф/sites/default/files/global_industry-2016_rus.pdf (дата обращения: 03.01.2025).

174. Интерактивный годовой отчет АО «РЖД» / АО «РЖД» : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://company.rzd.ru/ru/9471> (дата обращения: 23.12.2025).

175. Интерактивный годовой отчет ПАО ГМК «Норильский никель» / ПАО ГМК «Норильский никель» : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://ar2024.nornickel.ru/> (дата обращения: 23.12.2025).

176. Информационно-аналитический материал «Агентный ИИ — раскрывая следующий уровень ценности» / Хабр : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://habr.com/ru/articles/927250/> (дата обращения: 23.12.2025).

177. Информационно-аналитический материал «Восточный экспресс: как страны Азии и Ближнего Востока развивают ESG-повестку» / РБК : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://esg-sber-world.rbc.ru/> (дата обращения: 01.02.2025).

178. Информационный материал «В России создадут первую национальную методику оценки финансовых эффектов от искусственного интеллекта» / Альянс в сфере искусственного интеллекта : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://a-ai.ru/?page_id=3063 (дата обращения: 23.02.2026).

179. Информационный материал «Выступление Эльвиры Набиуллиной на заседании Совета по развитию финансового рынка при Совете Федерации» / Банк России : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. - URL: <https://cbr.ru/press/event/?id=18880> (дата обращения: 23.12.2025).

180. Информационный материал «Группа компаний: понятие, особенности правового положения» / Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/law/podborki/ponyatie_gruppa_kompanij/ (дата обращения: 23.12.2025).

181. Информационно-аналитический материал «Зачем России свой единый стандарт ответственности бизнеса» / РБК Отрасли : официальный сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. - URL: <https://www.rbc.ru/industries/news/684956959a7947915014a73b> (дата обращения: 23.12.2025).

182. Информационный материал «Информационные ресурсы: основные понятия и термины» / ФИНАМ : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. - URL: <https://www.finam.ru/publications/item/informatsionnye-resursy-20230628-2033/> (дата обращения: 23.12.2025).

183. Информационно-аналитический материал «Как соответствовать лучшим практикам устойчивого развития» / ПАО Московская биржа : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. - URL: <https://fs.moex.com/f/21348/mosbirezha-esg2024-rus-book-27.pdf> (дата обращения: 14.12.2025).

184. Информационный материал «Московская биржа вводит требования к раскрытию нефинансовой информации» / ПАО «Московская биржа» : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.moex.com/n73373> (дата обращения: 25.07.2025).

185. Информационно-аналитический материал «Налоговая отчетность организации» / Мое дело : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.moedelo.org/club/article-knowledge/nalogovaya-otchetnost> (дата обращения: 25.07.2025).

186. Информационно-аналитический материал «Обзор деятельности аудиторских организаций на финансовом рынке в 2025 году» / Банк России : официальный сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://cbr.ru/Collection/Collection/File/59788/review_aofr_2025.pdf (дата обращения: 25.07.2025).

187. Информационно-аналитический материал «Открывая новые горизонты. ESG-повестка в Азиатско-Тихоокеанском регионе и на Ближнем Востоке» / Kept : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://kept.ru/news/esg-povestka-v-aziatsko-tikhookeanskom-regione-i-na-blizhnem-vostoke/> (дата обращения: 01.02.2024).

188. Информационный материал «Российский фондовый рынок» / НАУФОР : официальный сайт. – Москва. – 2024. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://naufor.ru/tree.asp?n=28028> (дата обращения: 01.02.2024).

189. Информационный материал «Что такое управленческая отчетность организации» / КонтурЭкстерн : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.kontur-extern.ru/info/22661-cto_takoe_upravlencheskaya_otchetnost_organizacii (дата обращения: 05.09.2025).

190. Информационный портал «Все рэнкинги» / Рейтинговая группа RAEX : официальный сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://raex-rr.com> (дата обращения: 05.09.2025).

191. Исаев, Д.В. Аналитические информационные системы / Д.В. Исаев // НИУ ВШЭ : официальный сайт. – 2008. – ISSN отсутствует. – Текст: электронный. — DOI отсутствует. — URL: <https://www.hse.ru/data/192/270/1238/%D0%98%D1%81%D0%B0%D0%B5%D0%B2%D0%94%D0%92%20-%20%D0%90%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B5%20%D0%98%D0%A1.pdf> (дата обращения: 05.05.2025).

192. Исследования и публикации /ДаСтратения : сайт - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://da-strateg.ru/issledovaniya-i-publikatsii/> (дата обращения: 23.12.2025).

193. Ковалев, А.Е. Концепция интерактивной бухгалтерской отчетности / А.Е. Ковалев // Учет и контроль. – 2019. - № 5. – С. 65–74. - ISSN 2415-7783. – Текст : электронный. — DOI отсутствует. — URL: https://gaap.ru/articles/Kontseptsiya_interaktivnoy_bukhgalterskoy_otchetnosti/ (дата обращения: 05.05.2025).

194. Лазарева, В. «Норникель»: Налоговый мониторинг: от пилота к экосистеме – как мы строим цифровую модель взаимодействия с ФНС / В. Лазарева / ЦФО Россия : сайт. - ISSN отсутствует. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. - URL: <https://www.cfo-russia.ru/blog/?article=93156> (дата обращения: 05.09.2025).

195. Лазарева, В. Опыт по вступлению в налоговый мониторинг, развитию решения и интеграции с АИС «Налог-3» / В. Лазарева // Экономика и жизнь. – 2023. - № 26 (9992). – ISSN отсутствует. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL : <https://www.eg-online.ru/article/471242/> (дата обращения: 05.08.2025).

196. Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов / Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) : сайт. - Текст : электронный. - URL: <https://rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения: 25.12.2025).

197. Общественное заверение (подтверждение) корпоративных нефинансовых отчетов / Российский союз промышленников и предпринимателей : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://rspp.ru/sustainable_development/obshchestvennoe-zaverenie-korporativnykh-nefinansovykh-otchetov/ (дата обращения: 01.12.2025).

198. Об оптимизации форм раскрытия периодической информации (Доклад для общественных консультаций Банка России) / Банк России : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.cbr.ru/analytics/d_ok/Consultation_Paper_10072025 (дата обращения: 26.11.2025).

199. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [утвержден Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21941/ (дата обращения: 28.12.2025).

200. Портал исследования корпоративной прозрачности : официальный сайт. - URL: <http://corptransparency.ru/> (дата обращения: 01.12.2025) – Текст : электронный.

201. Применение искусственного интеллекта на финансовом рынке: текущий статус и условия дальнейшего развития (Доклад для общественных консультаций Банка России) / Банк России : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://cbr.ru/analytics/d_ok/#y2025 (дата обращения: 26.12.2025).

202. Руководство по статистике государственных финансов [Издание на русском языке подготовлено Службой переводов МВФ] / IMF : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/GFSM_2014_rus.pdf (дата обращения: 01.12.2025).

203. Сафонова, И.В. Корпоративная отчетность в цифровой среде: проблемы формирования и подтверждения достоверности : монография / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова. — Москва : КНОРУС, 2026. — 437 с. — ISBN 978-5-406-15997-2. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. — URL: <https://book.ru/book/962501> (дата обращения: 20.05.2026).

204. Скобареv, В.Ю. Нефинансовая отчетность 2022: подготовка и подтверждение / В.Ю. Скобареv / Институт международной торговли и устойчивого развития (ИМТУР) : сайт. - ISSN отсутствует. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. - URL: <https://esg-library.mgimo.ru/upload/iblock/f0e/im8uxb711q6r1sn9a1ehfjvpve5ilpdm/100bcd88f77bc1400c4d78a7cc4f5852.pdf> (дата обращения: 05.08.2025).

205. Стандарт информационной открытости НКО. Методические рекомендации по применению / разработан - рабочая группа экспертов: Э. Алейниченко, В. Бахмин, И. Бегтин [и др.]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL:

https://traditioviva.ru/images/pdf/nko/standart_informacionnoj_otkrytosti_nko_2024.pdf (дата обращения: 01.12.2025).

206. Толковый словарь Ожегова : сайт. – Москва. - Текст: электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://slovarozhegova.ru/> (дата обращения: 01.12.2025).

207. Федеральная налоговая служба : официальный сайт. – Москва. - URL: <https://www.nalog.gov.ru/> (дата обращения: 03.01.2026). – Текст : электронный.

208. Федеральная служба государственной статистики : официальный сайт. – Москва. - URL: <https://rosstat.gov.ru> (дата обращения: 03.01.2026). – Текст : электронный.

209. Цифровая платформа МСП : официальный сайт. – Москва. – URL: <https://xn--11agf.xn--plai/> (дата обращения: 03.01.2026 г.). – Текст : электронный.

210. Цифровая трансформация / Deloitte : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.deloitte.com/kz/ru/issues/digital.html> (дата обращения: 01.02.2025).

211. Что представляет собой искусственный интеллект? / SAP : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.sap.com/central-asia-caucasus/resources/what-is-artificial-intelligence> (дата обращения: 23.12.2025).

212. Эн+ Груп : официальный сайт. – Москва. – URL: <https://enplusgroup.com/ru/> (дата обращения: 30.12.2025). – Текст : электронный.

213. Экономические эффекты от налогового мониторинга и новые тенденции развития обсудили на летнем форуме / Налоговый мониторинг : сайт. – Москва. – URL: <https://xn--80aecbyafnmegcfbdc8a8a7m.xn--plai/novosti/ekonomicheskie-effekty-ot-nalogovogo-monitoringa-i-novye-tendentsii-razvitiya-obsudili-na-letnem-for/> (дата обращения: 30.12.2025). – Текст : электронный.

214. Actions of impact management / Impact management platform : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://impactmanagementplatform.org/actions/> (дата обращения: 11.01.2023).

215. Antheaume, N. Valuing external costs—from theory to practice: implications for full cost environmental accounting / N. Antheaume // *European Accounting Review* . - 2014. -Volume 13. - P.443-464. - ISSN 1468-4497. - Текст : электронный. - DOI 10.1080/0963818042000216802. - URL : <https://www.tandfonline.com/doi/figure/10.1080/0963818042000216802> (дата обращения: 10.11.2024).

216. Auer, B.R. Do socially responsible investment policies add or destroy European stock portfolio value? / B.R. Auer // *Journal of Business Ethics*. - 2014. -Volume 135.- P.381-397. - ISSN 1573-0697. - Текст : электронный. - DOI 10.1007/s10551-014-2454-7. - URL :

https://www.researchgate.net/publication/286067221_Do_Socially_Responsible_Investment_Policies_Add_or_Destroy_European_Stock_Portfolio_Value (дата обращения: 01.02.2025).

217. Banța, B.C. Artificial Intelligence in the Accounting of International Businesses: A Perception-Based Approach / B.C. Banța, S.M. Rîndașu, A. Tănasie [et al.] // MDPI Sustainability. - 2022. - Volume 14 (11). – 12 p. - ISSN 2071-1050. - Текст : электронный. - DOI 10.3390/su14116632. - URL : https://www.researchgate.net/publication/360965886_Artificial_Intelligence_in_the_Accounting_of_International_Businesses_A_Perception-Based_Approach (дата обращения: 23.12.2025).

218. Bringing clarity to the audit with AI (Artificial Intelligence) / KPMG : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://kpmg.com/us/en/capabilities-services/audit-services/kpmg-clara.html> (дата обращения: 23.12.2025).

219. Bystrom, H. Blockchains, Real-Time Accounting and the Future of Credit Risk Modeling / H. Bystrom // LEDGER. – 2016. – Volume 4. — ISSN 2379-5980. - Текст: электронный. – DOI 10.5195/ledger.2019.100. – URL: https://www.researchgate.net/publication/332772636_Blockchains_Real-time_Accounting_and_the_Future_of_Credit_Risk_Modeling (дата обращения: 20.10.2024).

220. Capitals Coalition / Capitals Coalition : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://capitalscoalition.org/> (дата обращения: 23.12.2025).

221. Carol, C. Artificial intelligence and productivity: an intangible assets approach / C. Carol, H. Jonathan, J.-L. Cecilia // Oxford Review of Economic Policy. – 2021. - Volume 37. Issue 3. - Pages 435–458. - ISSN 1460-2121. - Текст: электронный. – DOI отсутствует. — URL: <https://doi.org/10.1093/oxrep/grab018> (дата обращения: 20.10.2024).

222. China Unveils Its First Set of Basic Standards for Corporate Sustainability (ESG) Disclosure / China Briefing : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.china-briefing.com/news/china-unveils-basic-standards-for-corporate-sustainability-esg-disclosure/> (дата обращения: 23.12.2025).

223. Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies: Declaration of Principles / IMF : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.imf.org/external/np/mae/mft/code/index.htm> (дата обращения: 23.12.2024).

224. Collins, K. K.-a. Impact of Artificial Intelligence on Accounting, Auditing and Financial Reporting / K. K.-a. Collins // American Journal of Computing and Engineering. - 2023. - Volume 6. Issue 1. – P. 29—34. – ISSN 2790-5586. – Текст : электронный. - DOI: 10.47672/ajce.1433. – URL : <https://ajpojournals.org/journals/index.php/AJCE/article/view/1433> (дата обращения: 01.11.2025).

225. Corporate governance / OECD : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.oecd.org/en/topics/corporate-governance.html> (дата обращения: 28.11.2024).

226. Corporate register (directory of corporate responsibility (CR) reporting and profiles) / Corporate Register : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://corporateregister.com/> (дата обращения: 28.11.2024).

227. Digital Assets, Distributed Ledger Technology and the Future of Capital Markets. Insight report. May 2021. / World Economic Forum : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www3.weforum.org/docs/WEF_Digital_Assets_Distributed_Ledger_Technology_2021.pdf (дата обращения: 28.11.2024).

228. EY's innovative use of AI in detecting audit frauds sparks debate / AccountancyAge : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://accountancyage.com/2023/12/05/eys-innovative-use-of-ai-in-detecting-audit-frauds-sparks-debate/> (дата обращения: 23.12.2025).

229. Fighting fraud: A never-ending battle (Global Survey 2020) / PwC : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.pwc.com/gx/en/forensics/gecs-2020/pdf/global-economic-crime-and-fraud-survey-2020.pdf> (дата обращения: 01.07.2023).

230. Forssbaeck, J. The Multi-Faceted Concept of Transparency / J. Forssnaeck, L. Oxelheim // IFN Working Paper. – 2014. - № 1013. – ISSN 2197-7070 - Текст : электронный. – DOI 10.2139/ssrn.2405951. – URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2405951> (дата обращения: 23.03.2025).

231. Freeman, R. Stakeholder Approach to Strategic Management / R. Freeman, J. Mcvea // SSRN Electronic Journal. - ISSN 1556-5068. - Текст : электронный. – DOI 10.2139/ssrn.263511. – URL: https://www.researchgate.net/publication/228320877_A_Stakeholder_Approach_to_Strategic_Management (дата обращения: 19.03.2024).

232. General guidance on applying the natural capital management accounting methodology / Capitals Coalition : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://capitalscoalition.org/wp-content/uploads/2023/06/Transparent-NCMA-General-Guidance-Final.pdf> (дата обращения: 01.07.2023).

233. Global reporting / GRI : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.globalreporting.org/> (дата обращения: 01.07.2025).

234. Glotzl, E. From constrained optimization to constrained dynamics: Extending analogies between economics and mechanics / E. Glotzl, F. Glotzl, O. Richters // Oldenburg Discussion Papers in Economics. – 2017. - № 405. V 17. – ISSN отсутствует. - Текст :

электронный. - DOI отсутствует. - URL:
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/171974/1/1007217375.pdf> (дата обращения: 19.03.2024).

235. Hancock, D. Discussion: Disclosure, Volatility and Transparency / D. Hancock // Bank for International Settlement (BIS) : сайт. - Текст : электронный. - URL: <https://www.bis.org/bcbs/events/rtf04hancock.pdf> (дата обращения: 19.03.2024).

236. Hemmati, M. Multistakeholder Procesess for Governance and Sustainability / M. Hemmati // Earthscan Publications Ltd. - 2002. – ISBN 1-85383-870-5. – Текст : электронный. - DOI отсутствует. - URL: <https://minuhemmati.net/wp-content/uploads/Hemmati-2002.pdf> (дата обращения: 20.10.2025).

237. Hummel, K. An Overview of Corporate Sustainability Reporting Legislation in the European Union / K. Hummel, D. Jobst // SSRN Electronic Journal. - ISSN 1556-5068. - Текст : электронный. - DOI отсутствует. - URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3978478 (дата обращения: 20.10.2024).

238. Integrated reporting / IFRS : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/integrated-reporting/#integrated-reporting-overview> (дата обращения: 01.07.2024).

239. Ishikawa, T. The Effects of Mandatory Disclosure on Investment Efficiency / T. Ishikawa // SSRN Electronic Journal. - ISSN 1556-5068. - Текст : электронный. - DOI отсутствует. - URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4068082 (дата обращения: 20.10.2024).

240. Jensen, M.C. Value maximization, stakeholder theory and the corporate objective function / M.C. Jensen // European Financial Management. – 2001. - №3. Volume 7. – P. 297-317. - ISSN 1468-036X. – Текст : электронный. - DOI отсутствует. – URL: https://www.efmaefm.org/bharat/jensen_efm2001.pdf (дата обращения: 20.08.2024).

241. Liu, X. The value of intangibles: artificial intelligence, intellectual property, and corporate culture / X. Liu // University of British Columbia. - 2023. – ISSN 0068-1849. – Текст : электронный. - DOI 10.14288/1.0434212. - URL: <https://open.library.ubc.ca/collections/ubctheses/24/items/1.0434212> (дата обращения: 20.10.2024).

242. Measuring Stakeholder Capitalism Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation / World Economic Forum : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf (дата обращения: 01.07.2025).

243. Mitchell, R.K. Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What really Counts / R.K. Mitchell, B.R. Agle, D.J. Wood // *Academy of Management Review*. – 1997. - № 4. Volume 22. – P. 853-886. - ISSN 0363-7425. - Текст : электронный. – DOI.org/10.2307/259247. - URL: <https://www.jstor.org/stable/259247?origin=crossref&seq=1> (дата обращения: 23.11.2024).

244. More Companies Obtaining Independent Assurance on Sustainability Data, According to Global Study by IFAC, AICPA & CIMA / IFAC: сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.ifac.org/news-events/2022-08/more-companies-obtaining-independent-assurance-sustainability-data-according-global-study-ifac-aicpa> (дата обращения: 01.07.2025).

245. Muth, J. Rational Expectations and the Theory of Price Movements / J. Muth // *Econometrica*. – 1961.- № 3. Volume 29. - P. 315-335. – ISSN 1468-026. - Текст : электронный. – DOI 10.2307/1909635. - URL: <http://www.jstor.org/stable/1909635> (дата обращения: 20.10.2024).

246. Natural Capital Management Accounting methodology / VBA : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://value-balancing.com/projects/transparent/natural-capital-management-accounting-methodology/> (дата обращения: 01.07.2025).

247. Porter, M. What is Strategy / M.E. Porter // *Harvard Business Review*. – 1996. – ISSN 0017-8012. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. - URL: <https://jensgulich.wordpress.com/2010/10/22/what-is-strategy-porter-1996> (дата обращения: 20.10.2024).

248. Public finance and budgets / OECD : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.oecd.org/en/topics/public-finance-and-budgets.html> (дата обращения: 09.06.2025).

249. Savage, G.T. Strategies for assessing and managing organizational stakeholders / G.T. Savage, T.W. Nix, C.J. Whitehead [et al.] // *Academy of Management Executive*. – 1991. - № 2. Volume 5. – P. 61–75. – ISSN 1079-5545. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.researchgate.net/profile/Grant-Savage/publication/233735907_Strategies_for_Assessing_and_Managing_Organizational_Stakeholders/links/0912f50aed25ca275f000000/Strategies-for-Assessing-and-Managing-Organizational-Stakeholders.pdf (дата обращения: 19.03.2024).

250. Seeley, R. Gartner: Data mart promises don't add up / R. Seeley // *Application Development Trends* : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL:

<https://adtmag.com/articles/2003/04/02/gartner-data-mart-promises-dont-add-up.aspx> (дата обращения: 19.07.2024).

251. Serafeim, G.T. Impact-Weighted Financial Accounts: The Missing Piece for an Impact Economy. / G.T. Serafeim, R. Zochowski, J. Downing // Harvard Business School, Boston : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=59129> (Дата обращения: 21.03.2024).

252. Social Value International (SVI) / SVI : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.socialvalueint.org/> (дата обращения: 09.06.2024).

253. Spitzek, H. Stakeholder Governance: How Stakeholders Influence Corporate Decision Making / H. Spitzek, E. Hansen // SSRN Electronic Journal. - ISSN 1556-5068. - Текст : электронный. – DOI 10.1108/14720701011069623. – URL: https://www.researchgate.net/publication/228221781_Stakeholder_Governance_How_Stakeholders_Influence_Corporate_Decision_Making (дата обращения: 19.03.2024).

254. Stakeholder Metrics Initiative: over 150 companies implement sustainability reporting metrics / World Economic Forum : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.weforum.org/impact/stakeholder-capitalism-reporting-metrics-davos2024/> (дата обращения: 09.02.2026).

255. Stock Exchange Database / Sustainable Stock Exchanges Initiative : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://sseinitiative.org/exchanges-filter-search> (дата обращения: 16.02.2025)

256. Supporting Document to the Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies / IMF : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.imf.org/external/np/mae/mft/sup/> (дата обращения: 28.11.2024).

257. The State of Play: Sustainability Disclosure and Assurance Five Year Trends & Analysis (2019-2023) / IFAC : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/state-play-sustainability-disclosure-and-assurance> (дата обращения: 28.11.2025).

258. Transparency. UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements II / UNCTAD : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://unctad.org/system/files/official-document/unctaddiaeia2011d6_en.pdf (дата обращения: 28.11.2025).

259. Value balancing alliance / VBA : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://value-balancing.com/publications/> (дата обращения: 15.10.2025).

260. Van der Lugt, C. Sustainability Reporting Policy: Global trends in disclosure as the ESG agenda goes mainstream / C. Van der Lugt, P.P. van de Wijs // Stellenbosch University,

Stellenbosch Business School : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.stellenboschbusiness.ac.za/management-review/news/carrots-sticks-2020-sustainability-reporting-policy-global-trends-disclosure-esg> (дата обращения: 19.07.2024).

261. Vitolla, F. The impact on the cost of equity capital in the effects of integrated reporting quality / F. Vitolla, A. Salvi, N. Raimo [et al.] // *Business Strategy and the Environment*. – 2020. – №. 2. Volume 29 – P. 519-529. – ISSN 0964-4733. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://doi.org/10.1002/bse.2384> . (дата обращения: 11.01.2025).

262. Weaver, P. A Simple View of «Complexity» in Project Management / P. Weaver // *Mosaic Projects* : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.mosaicprojects.com.au/PDF_Papers/P070_A_Simple_View_of_Complexity.pdf (дата обращения: 19.07.2024).

263. Where Does the Public Sector End and the Private Sector Begin? (Prepared by Ian Lienert) / IMF : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/view/journals/001/2009/122/article-A000-en.pdf> (дата обращения: 15.10.2025).

264. Xiong, F. Recognition and Evaluation of Data as Intangible Assets / F. Xiong, M. Xie, L. Zhao [et al.] // *Sage Open*. – 2022. – Volume 12. Issue 3. - ISSN 2158-2440. – Текст : электронный. — DOI 10.1177/21582440221094600. — URL: <https://doi.org/10.1177/21582440221094600> (дата обращения: 11.01.2023).

Статьи

265. Абдалова, Е.Б. Глобальные тренды развития корпоративной отчетности / Е.Б. Абдалова, С.Н. Карельская // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2022. – № 1. Том 9. – С. 19-30. – ISSN 2408-9303.

266. Абдуллин, Д.М. Особенности определения уровня существенности при планировании и проведении аудита публичной нефинансовой отчетности организации / Д.М. Абдуллин, И.Д. Демина // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2019. – № 2. Том 6. – С. 87-94. – ISSN 2408-9303.

267. Алексеева, И.В. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность» / И.В. Алексеева, Р.Г. Осипова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2015. – № 12 (354). – С. 25-34. – ISSN 2073-5081.

268. Алексеева, И.В. Современная парадигма нефинансовой управленческой отчетности в Российской Федерации / И.В. Алексеева, Т.В. Перепада // *Вестник Алтайской академии экономики и права*. – 2025. – № 1. – С. 5-12. – ISSN 1818-4057.

269. Алексеева, И.В. Развитие учетно-информационного пространства формирования нефинансовой отчетности в коммерческих организациях / И.В. Алексеева, Е.С. Попова // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2025. – № 2-1. – С. 21-28. – ISSN 1818-4057.

270. Баев, А.А. Блокчейн-технология в бухгалтерском учете и аудите / А.А. Баев, В.С. Левина, А.В. Реут [и др.] // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 1. Том 7. – С. 69-79. – ISSN 2408-9303.

271. Бахтеев, А.В. Аналитические процедуры как инструмент идентификации риска фальсификации финансовой отчетности: методологический и методический аспекты / А.В. Бахтеев, С.В. Арженовский // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 12. – С. 45-60. – ISSN 1727-8058.

272. Богатая, И.Н. Будущее корпоративной отчетности / И.Н. Богатая // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 2. Том 17. – С. 131-137. – ISSN 2541-8025.

273. Богатая, И.Н. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 25 (271). – С. 2-17. – ISSN 2073-5081.

274. Богатая, И.Н. Развитие методики формирования интегрированной отчетности в организациях нефтегазового комплекса на основе использования интегрированного мышления / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева, Д.А. Лавров // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 9-2. – С. 169-178. – ISSN 1818-4057.

275. Богатая, И.Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика / И.Н. Богатая // Фундаментальные исследования. – 2007. – № 4. – С. 44. – ISSN 1812-7339.

276. Богинская, З.В. Достоверность бухгалтерской отчетности: практические аспекты аудита / З.В. Богинская, Т.Ю. Гладкова // Экономика и предпринимательство. — 2021. — № 5 (130). — С. 1020–1023. — ISSN 1999-2300.

277. Богинская, З.В. Концепция достоверности бухгалтерской отчетности: практические аспекты аудита / З.В. Богинская, Т.Ю. Гладкова // Аудитор. — 2021. — № 10. — С. 33–39. — ISSN 1998-0701.

278. Бочарова, И.Ю. Раскрытие информации и прозрачность компаний / И.Ю. Бочарова // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2011. – № 7 (49). – С. 9-15. – ISSN 2073-4484.

279. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса как стратегическое направление развития аудиторской деятельности / Р.П. Булыга // Аудитор. – 2013. – № 8 (222). – С. 36-43. — ISSN 1998-0701.

280. Булыга, Р.П. Роль цифровизации в трансформации учетно-аналитических и контрольных процессов / Р.П. Булыга // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2019. – № 3. Том 8. – С. 4-10. – ISSN 2227-3891.

281. Булыга, Р.П. Функции распределения доверия и многозначная логика при оценке рисков в ходе аудита / Р.П. Булыга, В.Б. Гисин, Е.С. Волкова // Аудит. – 2016. – № 10. – С. 4-9. – ISSN 2227-9288.

282. Бычкова, С.М. Классификация заинтересованных сторон экономического субъекта в контексте качества бухгалтерской финансовой информации / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2014. – № 2. – С. 71-83. – ISSN 2071-6435.

283. Бычкова, С.М. Сущность мошеннических действий и роль аудита в их выявлении / С.М. Бычкова, О.Н. Филатова // Аудитор. — 2003. — № 1. — С. 18–29. — ISSN 1998-0701.

284. Вахрушина, М.А. Интегрированное мышление: вопросы теории и практика применения / М.А. Вахрушина, С.Д. Катасонова // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – № 1 (499). Том 26. – С. 28-51. – ISSN 2073-5081.

285. Вахрушина, М.А. К вопросу о связи бухгалтерского и статистического видов учета / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 11 (425). Том 20. – С. 612-631. – ISSN 2073-5081.

286. Вахрушина, М.А. Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании / М.А. Вахрушина, А.А. Толчеева // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2017. – № 2. Том 12. – С. 297-310. – ISSN 1994-9960.

287. Вахрушина, М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 25 (319). – С. 38-46. – ISSN 2073-5081.

288. Вахрушина, М.А. Показатели инноваций в системах бухгалтерского и статистического видов учета: возможности аналитического сопоставления / М.А. Вахрушина, О.Н. Ненкина // Экономический анализ: теория и практика. – 2023. – № 1. Том 22. – С. 50– 71. – ISSN 2073-039X.

289. Вахрушина М.А. Управленческий учет как информационная база подготовки отчетности в области устойчивого развития / М.А. Вахрушина, А.В. Тодыбаева // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2023. – № 5. – С. 18-26. – ISSN 2074-6725.

290. Вахрушина, М.А. Управленческий учет как информационный источник раскрытия информации об экологическом капитале в интегрированной отчетности

российских компаний / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2026. – № 1. Том 29. – С. 69-86. – ISSN 2073-5081.

291. Варданян, С.А. Базисные векторы развития бухгалтерского учета и аудита на основе блокчейн-технологии в условиях цифровой экономики / С.А. Варданян // Научное обозрение: теория и практика. – 2017. – № 11. – С. 23-27. – ISSN 2226-0226.

292. Воробьева, О. Нефинансовая отчетность компаний: эволюция понятия и виды / О. Воробьева // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2015. – № 1. – С. 293-296. – ISSN 1560-8816.

293. Голушко, Т.К. Транспарентность российского бизнеса как характеристика его развития / Т.К. Голушко, О.Н. Горбунова // Социально-экономические явления и процессы. – 2016. – № 6. Том 11. – С. 10-19. – ISSN 1819-8813.

294. Гришкина, С.Н. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса / С.Н. Гришкина, И.В. Сафонова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 47 (197). – С. 17-25. – ISSN 2073-5081.

295. Демина, И.Д. Концепция риск-ориентированной системы бухгалтерского учета в коммерческих организациях / И.Д. Демина, С.Н. Меркушенков // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. — 2015. — № 1 (45). — С. 26–35. — ISSN 2309-3390.

296. Егорова, С.Е. Перспективы применения информационных технологий в бухгалтерском учете в условиях глобализации бизнеса / С.Е. Егорова, И.С. Богданович // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2019. – № 6. Том 12. – С. 38-48. – ISSN 2304-9774.

297. Ерастов, Ф.А. Классификация современных методов борьбы с финансовым мошенничеством / Ф.А. Ерастов, С.О. Куцев // Инновации. Наука. Образование. – 2020. – № 12. – С. 46-52 - ISSN 2687-1068.

298. Ефимова, О.В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: концептуальный подход / О.В. Ефимова, О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. - 2021. - № 5. Том 8. - С. 28-40. - ISSN 2227-9288.

299. Ефимова, О.В. Отчетность об устойчивом развитии: требования, разработка, анализ / О.В. Ефимова // Аудит. – 2024. – № 3 (191). – С. 50-54. - ISSN 2227-9288.

300. Ефимова, О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытия климатических рисков. Часть 1 / О.В. Ефимова, О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. — 2020. — № 3. Том 7. — С. 18–25. — ISSN 2408-9303.

301. Ефимова, О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области климатических рисков. Часть 2 / О.В. Ефимова, О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. - 2020. - № 4. Том 7. - С. 6-17. - ISSN 2227-9288.
302. Ефимова, О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки / О.В. Ефимова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. - № 5 (3). - С.40-53. - ISSN 2227-9288.
303. Журавлева, И.А. Теоретический анализ прозрачности в системе федеральных органов исполнительной ветви власти / И.А. Журавлева // Инновационная экономика: информация, аналитика, прогнозы. – 2011. - № 3-4. - С. 69-71 - ISSN 2949-1894.
304. Звягин, С.А. Экономический субъект как объект финансового контроля / С.А. Звягин, Н. Ш. Пономаренко, И. Е. Стрыгина // Международный бухгалтерский учет. – 2024. –№ 1 (511). Том 27. – С. 85-99. – ISSN 2073-5081.
305. Зимин, А.В. Методы визуализации информации / А.В. Зимин // Вестник Южно-Уральского государственного университета. – 2015. – № 15. Том 1. – С. 58 – 65. – ISSN отсутствует.
306. Зубрилин, И.Н. Влияние корпоративного управления на повышение прозрачности бизнеса / И.Н. Зубрилин // Известия Саратовского университета. Серия: Экономика. Управление. Право. - 2013. - №. 3 (2). Том 13. - С. 456 – 460. - ISSN 1994-2540.
307. Ивасив, И.Б. Открытость и прозрачность банковской деятельности / И.Б. Ивасив // Ежегодник «Виттевские чтения». - 2012. - № 1. - С. 68-80. – ISSN отсутствует.
308. Игумнов, В.М. Основные направления исследования прозрачности / В.М. Игумнов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 41 (191). – С. 47-53. - ISSN 2073-5081.
309. Карельская, С.Н. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности / С.Н. Карельская, Е.И. Зуга // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 9 (303). – С. 32-44. – ISSN 2073-5081.
310. Карташов, В.С. Оценочные значения как категория связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности / В.С. Карташов // Дискуссия. – 2024. – № 6 (127). – С. 88-96. – ISSN 2077-7639.
311. Карташов, В.С. Экономическая природа и процесс формирования оценочных значений и бухгалтерских оценок / В.С. Карташов // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – № 9 (519). Том 27. – С. 992-1007. – ISSN 2073-5081.
312. Каспина, Р.Г. Развитие системы нефинансовой отчетности нефтяных компаний / Р.Г. Каспина, Ж.А. Чистополова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 2. Том 9. – С. 33-41. – ISSN 2408-9303.

313. Кащина, Ж.Е. Персонализация корпоративной отчетности как новый этап развития ее практики / Ж.Е. Кащина // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – № 9 (483). Том 24. – С. 1033-1053. – ISSN 2073-5081.

314. Керимова, Ч.В. Использование стейкхолдерского подхода при определении направлений инновационного развития компании / Ч.В. Керимова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 4. Том 5. – С. 46-55. – ISSN 2408-9303.

315. Киркач, Ю. Н. Интегрированная отчетность в коммерческих организациях / Ю.Н. Киркач // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 6. Том 8. – С. 42-57. – ISSN 2408-9303.

316. Ковалев, А.Е. Концепция интерактивной бухгалтерской отчетности / А.Е. Ковалев // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2019. – № 3. Том 15. – С. 65-74. – ISSN 2227-3891.

317. Когденко, В.Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / В.Г. Когденко, М.В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10 (304). – С. 2-15. – ISSN 2073-5081.

318. Кожухова, В.В. Аудит нефинансовой отчетности в контексте формирования системы экономической безопасности предприятий / В.В. Кожухова // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2020. – № 11 (193). – С. 76-81. – ISSN 1993-0453.

319. Корзоватых, Ж.М. Проблемы и перспективы применения интегрированной отчетности / Ж.М. Корзоватых // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2024. – № 68. – С. 207-218. – ISSN 1998-8648.

320. Корнилова К.А. Информационная прозрачность как фактор инвестиционной привлекательности угольной отрасли / К.А. Корнилова, О.В. Трубецкая, М.И. Иваев [и др.] // Уголь. - 2023.- № 2.- С. 52-55. - ISSN 0041-5790.

321. Королев, О.Г. Тенденции развития финансовой отчетности российских коммерческих организаций / О.Г. Королев // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 4. – С. 7-14. – ISSN 2408-9303.

322. Костина, Н.Б. Транспарентность и ее виды в контексте социолого-управленческого знания / Н.Б. Костина, И.Т. Ханипова // Дискуссия. Журнал научных публикаций. - 2017. - № 1 (75). - С. 56 – 62. - ISSN 2077-7639.

323. Кругляк З.И. Развитие системы качественных характеристик финансовой информации / З.И. Кругляк, О.И. Швырева // Международный бухгалтерский учет. — 2017. — № 18. Том 20. — С. 1051–1065. — ISSN 2073-5081.

324. Лapidус, Л.В. Портрет поколения Z как онлайн-потребителей в эпоху цифровой экономики в России / Л.В. Лapidус, А.О. Гостилович, Ш.А. Омарова [и др.] // Маркетинг и маркетинговые исследования. – 2020. – № 4. – С. 260-273. – ISSN 2074-5095.

325. Леванова, Л.Н. Инновации в требованиях к транспарентности российских корпораций / Л.Н. Леванова // Известия Саратовского университета. Серия: Экономика. Управление. Право. – 2017. – № 3. Том 17. – С. 285-290. – ISSN 1994-2540.

326. Леванова, Л.Н. Общее и частное в раскрытии информации российскими корпорациями / Л.Н. Леванова // Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия: Экономика. Управление. Право. – 2017. – № 4. Том 17. – С. 439–444. – ISSN 1994-2540.

327. Легенчук, С.Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С.Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8 (158). – С. 56-62. – ISSN 2073-5081.

328. Леонтьева, Л.С. Информационная прозрачность как фактор развития инновационной экономики / Л.С. Леонтьева, Л.Н. Орлова, В.С. Шкарина // Интеграл. – 2012. – № 3. – С. 34-35. – ISSN 2074-0077.

329. Лисицкая, Т.С. Проблемы оценки информационной прозрачности российских компаний / Т.С. Лисицкая, М.Г. Самойленко // Интернет-журнал Науковедение. – 2016. – № 3 (34). Том 8. – С. 48. – ISSN 2223-5167. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/137EVN316.pdf> (дата обращения: 20.02.2026).

330. Лобашева, А.А. Экологический аудит нефинансовой отчетности / А.А. Лобашева // Евразийское Научное Объединение. – 2020. – № 2-3 (60). – С. 180-183. – ISSN 2411-1899.

331. Магомедова, К.К. К вопросу о категории «транспарентность» в цивилистической процессуальной науке / К.К. Магомедова // Арбитражный и гражданский процесс. – 2018. – № 5. – С. 15-19. – ISSN 1812-383X.

332. Максимова, С.М. Информационная прозрачность как характеристика качества организационной культуры компании / С.М. Максимова // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2015. – № 1 (21). – С. 81–84. – ISSN 2079-4665.

333. Малиновская, Н.В. Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность» / Н.В. Малиновская // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 6. Том 8. – С. 31-41. – ISSN 2408-9303.

334. Малиновская, Н.В. Связанность информации как базовая характеристика корпоративной отчетности / Н.В. Малиновская, М.М. Гафаров // Международный бухгалтерский учет. – 2025. – № 6. Том 28. – С. 4-14. – ISSN 2073-5081.

335. Малиновская, Н.В. Учет факторов устойчивого развития: новые тенденции в финансовой отчетности / Н.В. Малиновская, Д.Е. Киреева // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – № 1 (511). Том 27. – С. 4-21. – ISSN 2073-5081.

336. Малиновская, Н.В. Цифровизация публичной отчетности: проблемы и пути их решения / Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – № 4 (502). Том 26. – С. 362-377. – ISSN 2073-5081.

337. Малицкая, В.Б. Учетное обеспечение оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов по российским и международным стандартам / В.Б. Малицкая, М.Б. Чиркова, Ж.А. Кеворкова, Л.А. [и др.] // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2022. - № 4 (75). Том 15. - С. 210–223. - ISSN 2071-2243.

338. Манайчева, А.П. Независимая оценка нефинансовой отчетности / А.П. Манайчева // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 5-3 (63). – С. 93-95.- ISSN 2411-0450.

339. Мельник, М.В. Система показателей для интегрированной отчетности / М.В. Мельник // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2019. – № 3. Том 15. – С. 58-64. – ISSN 2227-3891.

340. Михеева, Т.А. Информационная прозрачность и открытость органов государственной власти / Т.А. Михеева // Государственное и муниципальное управление в XXI веке: теория, методология, практика. - 2013. - № 9. - С. 95-98. – ISSN отсутствует.

341. Михеев, М.В. Искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности: причины и следствия / М.В. Михеев // Аудитор. — 2015. — № 12. — С. 34–38. — ISSN 1998-0701.

342. Могирева, Е.С. Визуализация информации: наглядное отображение количественной информации / Е.С. Могирева // Образовательные ресурсы и технологии. – 2014. – № 3. – С. 18 – 22. - ISSN 2500-2112.

343. Наргизян, А.К. Аудит и налоговый мониторинг: точки соприкосновения в контексте современного развития отчетности (часть 1) / А.К. Наргизян, А.А. Паккарь // Аудитор. – 2024. – № 11. Том 10. – С. 10-21. – ISSN 1998-0701.

344. Несветаилов, В.Ф. Оценка эффективности и транспарентность бизнеса / В.Ф. Несветаилов // Вестник Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова. – 2011. – № 5 (41). – С. 83-89. – ISSN 1815-834X.

345. Несветаилов В.Ф. Представление стратегической информации, прозрачность бизнеса / В.Ф. Несветаилов // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 25. - С. 19-25. – ISSN 2073-5081.

346. Нестерова, А.А. ESG-актив, ESG-обязательство и ESG-капитал как способ отражения в финансовой отчетности целей устойчивого развития / А.А. Нестерова // Научный результат. Экономические исследования. — 2022. — № 4. Том 8. — С. 58–65. — ISSN 2409-1634.

347. Нестерова, А. А. Концепция элементов нефинансовой отчетности / А.А. Нестерова // Управленческий учет— 2023. — № 3— С. 395– 400. — ISSN 1814-8476.

348. Никифорова, Е.В. Развитие анализа и оценки публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов / Е.В. Никифорова // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 4. Том 7. – С. 63-70. – ISSN 2408-9303.

349. Никифорова, Е.В. Элементы стейкхолдер-анализа экономических субъектов / Е.В. Никифорова // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – № 3 (24). Том 7. – С. 213-216. - ISSN 2309-1762.

350. Нуридджанян Е.С. Сущность понятия «транспарентность организаций» / Е.С. Нуридджанян // Формула менеджмента. - 2018. - № 4 (6). - С. 13-16. - ISSN 2587-8891.

351. Одинцова, Т.М. Бухгалтерский учет для ESG-отчетности в повестке устойчивого развития / Т.М. Одинцова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2022. – № 12 (156). – С. 90-105. – ISSN 2078-9017.

352. Одинцова, Т.М. Бухгалтерский учет: развитие и трансформация в контексте вызовов современности / Т.М. Одинцова // Международный бухгалтерский учет. — 2021. — № 10. Том 24. — С. 1162–1187. — ISSN 2311-9381.

353. Одинцова, Т.М. Объекты учета в условиях цифровизации и нестационарности социально-экономической среды / Т.М. Одинцова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2022. – № 5 (149). – С. 94-111. – ISSN 2078-9017.

354. Оленьков, Д. XBRL как новый формат раскрытия информации в России. / Д. Оленьков // Вестник центра раскрытия информации. - 2014. - № 31. – С. 20–24. - ISSN отсутствует.

355. Орлова, Л.Н. Информационная прозрачность как парадигма устойчивого развития экономических систем / Л.Н. Орлова // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2015. – № 4-2 (24). Том 6.– С. 368-374. – ISSN 2079-4665.

356. Осипов, Н.Ю. Повышение информационной прозрачности бизнеса: развитие нефинансовой отчетности / Н.Ю. Осипов, А.А. Саввина, Д.С. Калинин [и др.] // Вестник ИЭАУ. - 2021. - № 31. - С. 12. - ISSN 2312-2633.

357. Осипова, И.Н. Транспарентность информационных систем как фактор повышения эффективности управленческих взаимодействий / И.Н. Осипова // Власть. – 2011. – № 12. – С. 83-87. – ISSN 2071-5358.

358. Осипова, Р.Г. Трансформация организационно-методических подходов к формированию корпоративной отчетности / Р.Г. Осипова // Учет и статистика. – 2022. – № 1 (65). – С. 29-39. – ISSN 1994-0874.

359. Осипова, Р.Г. Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта / Р.Г. Осипова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 2. Том 9. – С. 42-49. – ISSN 2408-9303.

360. Петров, А.М. Аспекты и возможности внедрения технологии блокчейн в бухгалтерский учет / А.М. Петров // Экономические науки. – 2024. – № 241. – С. 297-301. – ISSN 2072-0858.

361. Петров, А.М. Раскрытие информации о социальных обязательствах в отчетности экономических субъектов / А.М. Петров // Экономические науки. – 2024. – № 231. – С. 182-185. – ISSN 2072- 0858.

362. Петров, А.М. Транспарентность, аналитичность, оперативность учетно-статистической информации в цифровой экономике / А.М. Петров // Modern Economy Success. – 2022. – № 2. – С. 6-12. - ISSN 2500-3747.

363. Петух, А.В. Современный аудит в условиях цифровизации экономики: проблемы и перспективы развития / А.В. Петух, М.Ф. Сафонова // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 10 (460). Том 22. – С. 1154-1169. – ISSN 2073-5081.

364. Плотников, В.С. Бизнес-учет и интегрированная отчетность / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 13 (307). – С. 25-34. – ISSN 2073-5081.

365. Полисюк, Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации / Г.Б. Полисюк, Л.М. Корчагина // Международный бухгалтерский учет. – 2013 - № 4. – ISSN 2073-5081.

366. Пугачева, О. Мультиагентный подход при настройке AI для бизнеса. / О. Пугачева // Финансовый директор. – 2025. - № 9. - ISSN 1680-1148. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. - URL: <https://e.fd.ru/1153233> (дата обращения: 20.04.2026).

367. Пшмахова, М.И. Формирование моделей верификации нефинансовой отчетности в зависимости от видов ее заверения / М.И. Пшмахова, Р.Г. Осипова // Евразийское пространство: экономика, право, общество. – 2023. – № 3. – С. 56-64. – ISSN 2687-1084.

368. Пятов, М.Л. Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX - начала XXI века / М.Л. Пятов, Т.Н. Соловей, А.С. Сорокина [и др.] // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2018. – № 3. Том 34. – С. 465-492. – ISSN 1026-356X.

369. Рожнова, О.В. Инфошеринг: новый взгляд на корпоративную отчетность и учет стейкхолдеров / О.В. Рожнова // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 2. – С. 34-39. – ISSN 1727-8058.

370. Рожнова, О.В. Парадигма жизнеобеспечения - новая идея развития учета и отчетности / О.В. Рожнова, Т.В. Лесина // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 2. Том 8. – С. 24-37. – ISSN 2408-9303.

371. Рожнова, О.В. Принципы развития корпоративной отчетности в третьем десятилетии XXI века / О.В. Рожнова // Аудиторские ведомости. – 2022. – № 4. – С. 37-41. – ISSN 1727-8058.

372. Рожнова, О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 2. Том 5. – С. 26-35. – ISSN 2408-9303.

373. Рябова, А.Д. Анализ транспарентности центрального банка России / А.Д. Рябова, Д.Ю. Тетерина // Форум молодых ученых. – 2020. – № 5 (45). – С. 404-411. – ISSN 2500-4050.

374. Сафонова, И.В. Актуальные вопросы совершенствования учетного инструментария субъектов малого и среднего предпринимательства в современных экономических реалиях / И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 5. Том 9. – С. 55-64. – ISSN 2408-9303.

375. Сафонова, И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: развитие методологии верификации корпоративной отчетности / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 5. Том 9. – С. 6-21. – ISSN 2408-9303.

376. Сафонова, И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: диалектика развития базовых категорий верификации / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 4. Том 9. – С. 6-20. – ISSN 2408-9303.

377. Сафонова, И.В. Аудит бизнеса: обзор действующих стандартов в фокусе ESG-регулирования / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Аудитор. – 2022. – № 7. – С. 23-31. – ISSN 1998-0701.

378. Сафонова, И.В. Гармонизация финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2022. – № 3 (131). – С. 90-93. – ISSN 2221-8173.

379. Сафонова, И.В. Интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2023. – № 4 (79). Том 16. – С. 261-280. – ISSN 2071-2243.

380. Сафонова, И.В. Информационная прозрачность: подходы к оценке, ключевые характеристики, тренды / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 6. Том 6. – С. 6-23. – ISSN 2408-9303.

381. Сафонова, И.В. Исследование понятия «информационная прозрачность» в парадигме информационной экосистемы бизнеса / И.В. Сафонова // Учет и статистика. – 2023. – № 1 (69). – С. 73-82 – ISSN 1994-0874.

382. Сафонова, И.В. Концепция ESG-аудита организаций государственного и корпоративного секторов / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Аудитор. – 2023. – № 7. – С. 25-36.- ISSN 1998-0701.

383. Сафонова, И.В. Концепция информационной прозрачности деятельности кредитных организаций / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Экономика. Бизнес. Банки. – 2019. – № 9 (35). – С. 4-28.– ISSN 2304-9596.

384. Сафонова, И.В. Концептуальные аспекты развития финансовой отчетности современной компании / И.В. Сафонова // Учет и статистика. – 2024. – № 2. Том 21. – С. 92-102 – ISSN 1994-0874.

385. Сафонова, И.В. Концептуальные аспекты развития контрольного инструментария в фокусе современного представления корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Бизнес. Образование. Право. – 2025. – № 3 (72). – С. 147-153. – ISSN 1990-536X.

386. Сафонова, И.В. Концептуальные подходы формирования отдельных структурных элементов корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 2. – С. 40-45.– ISSN 1727-8058.

387. Сафонова, И.В. Концептуальные подходы к обеспечению информационной прозрачности малого бизнеса / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2021. – № 4 (126). – С. 17-20. – ISSN 2221-8173.

388. Сафонова, И.В. Концептуальные подходы обеспечения информационной прозрачности экономических субъектов / И.В. Сафонова // Аудитор. – 2025. – № 7. – С. 17-26. – ISSN 1998-0701.

389. Сафонова, И.В. Концептуальная модель цифровой корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2025. – № 1. Том 12. – С. 27-45. – ISSN 2408-9303.

390. Сафонова, И.В. Концепт интегральной платформы единой цифровой системы данных стратегических и системообразующих организаций в формате цифрового профиля / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова, Б.Б. Славин // Аудитор. – 2025. – № 8. – С. 18-30. – ISSN 1998-0701.

391. Сафонова, И.В. Нефинансовая отчетность в фокусе ESG-трансформации: глобальная повестка / И.В. Сафонова // Аудиторские ведомости. – 2021. – № 4. – С. 28-33. – ISSN 1727-8058.
392. Сафонова, И.В. Математические модели как инструмент повышения информационной прозрачности деятельности экономического субъекта / И.В. Сафонова, Н.А. Гнедина // Инновационное развитие экономики – 2018. – № 6 (48). Часть 1. – С. 177-184. – ISSN 2223-7984.
393. Сафонова, И.В. Методические аспекты повышения прозрачности раскрытия информации о непрерывности деятельности в отчетности ПАО / О.В. Рожнова, И.В. Сафонова // Аудиторские ведомости. – 2022. – № 3. – С. 43-49. – ISSN 1727-8058.
394. Сафонова, И.В. Манипуляции с финансовой отчетностью: развитие инструментария по выявлению в условиях цифровизации / И.В. Сафонова // Аудиторские ведомости – 2021. – № 3. – С. 47-52. – ISSN 1727-8058.
395. Сафонова, И.В. Манипуляции с отчетностью как инструмент экономического мошенничества: взгляд на проблему / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2021. – № 4 (126). – С. 136-139. – ISSN 2221-8173.
396. Сафонова, И.В. Модель индекса ESG-транспарентности корпоративной отчетности / Р.П. Булыга, М.В. Мельник, И.В. Сафонова [и др.] // Вестник МГИМО-Университета. – 2023. – № 3. Том 16. – С. 56-80. – ISSN 2071-8160.
397. Сафонова, И.В. Отчетность экономических субъектов: горизонты развития в фокусе ESG-трансформации цифровой экономики / И.В. Сафонова // Инновационное развитие экономики. – 2021. – № 6 (66). – С. 239-244. – ISSN 2223-7984.
398. Сафонова, И.В. Возможности развития ESG-повестки публичных акционерных обществ в новых реалиях / Р.П. Булыга, И. В. Сафонова // Самоуправление. – 2022. – № 3 (131). – С. 28-31. – ISSN 2221-8173.
399. Сафонова, И.В. Повышение прозрачности отчетной информации системообразующих организаций с государственным участием (на примере компаний строительной отрасли) / О.В. Рожнова, И.В. Сафонова // Экономическое развитие России. – 2025. – № 7. Том 32. – С. 344-347 – ISSN 2306-5001.
400. Сафонова, И.В. Проблемы финансовых измерений экологических и социальных факторов в публичной отчетности компаний / Р.П. Булыга, М.В. Мельник, И.В. Сафонова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2022. – № 3 (74). Том 15. – С. 202-218. – ISSN 2071-2243.

401. Сафонова, И.В. Прозрачность деятельности малого бизнеса: позиция заинтересованных сторон / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2021. – № 3 (125). – С. 90-93. – ISSN 2221-8173.

402. Сафонова, И.В. Подходы к гармонизации финансовых и нефинансовых показателей в концепции информационной экосистемы бизнеса / И.В. Сафонова // Учет и статистика. – 2023. – № 4. Том 20. – С. 153-162. – ISSN 1994-0874.

403. Сафонова, И. В. Развитие аудита корпоративной отчетности в концепции аудита бизнеса / И.В. Сафонова // Бизнес. Образование. Право. – 2025. – № 4 (73). – С. 169-174. – ISSN 1990-536X.

404. Сафонова, И.В. Развитие контрольного инструментария и механизмов обеспечения информационной прозрачности в парадигме экосистемы корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Учет и статистика. – 2025. – № 3. Том 22. – С. 106-118. – ISSN 1994-0874.

405. Сафонова, И.В. Развитие корпоративной отчетности в контексте устойчивости / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2023. – № 1 (134). – С. 120-123. — ISSN 2221-8173.

406. Сафонова, И.В. Развитие модели корпоративной отчетности в концепции экосистемного подхода / И.В. Сафонова // Учет и статистика. – 2023. – № 2. Том 20. – С. 107-116 – ISSN 1994-0874.

407. Сафонова, И.В. Развитие учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения стратегической транспарентности малого и среднего бизнеса / Р.П. Булыга, О.В. Рожнова, И.В. Сафонова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 5. Том 17. – С. 64-71. – ISSN 2541-8025.

408. Сафонова, И.В. Развитие учетной практики регулирования оценочных значений в целях интеграции показателей финансовой и нефинансовой отчетности / И.В. Сафонова, В.С. Карташов // Аудитор. – 2022. – № 12. – С. 24-30. – ISSN 1998-0701.

409. Сафонова, И.В. Развитие учетных правил субъектов малого и среднего предпринимательства / И.В. Сафонова, С.Н. Гришкина // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 3. Том 9. – С. 95-106. – ISSN 2408-9303.

410. Сафонова, И.В. Раскрытие отчетной информации в формате ESG организациями государственного сектора и ее особенности в агропромышленном комплексе России / Р.П. Булыга, М.В. Мельник, И.В. Сафонова [и др.] // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2023. – № 4 (106). – С. 24-35. – ISSN 1999-1703.

411. Сафонова, И. В. Стратегические интересы государства в показателях отчетности бизнес-сообщества: ключевые приоритеты / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2021. – № 4 (126). – С. 140-143. – ISSN 2221-8173.

412. Сафонова, И.В. Современная информационная среда бизнеса / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2024. – № 1 (140). – С. 136-138. - ISSN 2221-8173.
413. Сафонова, И.В. Система ESG-показателей в корпоративной отчетности ПАО / И.В. Сафонова, Р.П. Булыга // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 3. – С. 153-160. – ISSN 1727-8058.
414. Сафонова, И.В. Систематизация требований к формированию отчетной информации ПАО на современном этапе / И.В. Сафонова, Р.П. Булыга, О.В. Рожнова // Аудиторские ведомости. – 2022. – № 2. – С. 11-15. – ISSN 1727-8058.
415. Сафонова, И.В. Стандарты нефинансовой отчетности для публичных компаний: тренды развития / И.В. Сафонова, Р.П. Булыга // Самоуправление. – 2022. – № 3 (131). – С. 31-34.– ISSN 2221-8173.
416. Сафонова, И.В. Современные аспекты учета нематериальных активов: анализ ключевых рисков / О.В. Рожнова, И.В. Сафонова // Аудитор. – 2024. – № 4. – С. 15-22.- ISSN 1998-0701.
417. Сафонова, И.В. Современные подходы к оценке прозрачности деятельности экономических субъектов в национальной практике / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2022. – № 1 (129). – С. 76-80.– ISSN 2221-8173.
418. Сафонова, И.В. Стратегия развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности: анализ ключевых направлений в фокусе информационной прозрачности / И.В. Сафонова // Аудитор. – 2024. – № 12. – С. 21-29 - ISSN 1998-0701.
419. Сафонова, И.В. Трансформация модели финансовой отчетности в концепции информационной прозрачности / И.В. Сафонова // Аудиторские ведомости. – 2024. – № 1. – С. 37-41. – ISSN 1727-8058.
420. Сафонова, И.В. Типизация экономических субъектов и их заинтересованных сторон с позиции уровневого подхода обеспечения информационной прозрачности / И.В. Сафонова // Бизнес. Образование. Право. – 2024. – № 4 (69). – С. 167-173. - ISSN 1990-536X.
421. Сафонова, И.В. Технология блокчейн как инструмент повышения информационной прозрачности экосистемы бизнеса / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит – 2021. – № 4. Том 8.– С. 6-17. – ISSN 2408-9303.
422. Сафонова, И.В. Трансформация учетно-контрольной среды в целях повышения информационной прозрачности бизнеса / И.В. Сафонова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – № 4. Том 4. – С. 116-121. – ISSN 2227-3891.

423. Сафонова, И.В. Трансформация корпоративной отчетности стратегических и системообразующих организаций России в парадигме цифрового профиля / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова, В.Х. Мкртчян // Аудитор. – 2025. – № 6. – С. 14-25. – ISSN 1998-0701.

424. Сафонова, И.В. Трансформация корпоративной отчетности стратегических и системообразующих организаций России в парадигме цифрового профиля (окончание) / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова, В.Х. Мкртчян // Аудитор. – 2025. – № 7. – С. 3-7. – ISSN 1998-0701.

425. Сафонова, И.В. Транспарентность малого и среднего бизнеса: пути развития / И.В. Сафонова, О.В. Рожнова, Ю.В. Щербинина // Аудиторские ведомости. – 2021. – № 2. – С. 24-28. – ISSN 1727-8058.

426. Сафонова, И.В. Трансформация методологии аудита в связи с использованием технологий блокчейн и DLT / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 5. Том 8. – С. 6-13. – ISSN 2408-9303.

427. Сафонова, И.В. Трансформация формата публичной отчетности в концепции информационной прозрачности деятельности экономических субъектов / И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – № 4. Том 10. – С. 6-22. – ISSN 2408-9303.

428. Сафонова, И.В. Уроки пандемии & климатические риски: поиск новых решений в развитии нефинансовой отчетности / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2021. – № 3 (125). – С. 91-94. - ISSN 2221-8173.

429. Сафонова, И.В. Факторы повышения информационной прозрачности бизнеса в современных условиях / И.В. Сафонова // Самоуправление. – 2022. – № 1 (129). – С. 73-76. – ISSN 2221-8173.

430. Сафонова, И.В. Фальсификация финансовой отчетности: понятие и инструменты выявления / И.В. Сафонова, А.Д. Сильченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 6. Том 5. – С. 37-49. – ISSN 2408-9303.

431. Сафонова, И.В. Цифровой профиль компании как новый концепт современной корпоративной отчетности / И.В. Сафонова, О.В. Рожнова // Бизнес. Образование. Право. – 2024. – № 2 (67). – С. 101-106. – ISSN 1990-536X.

432. Сафонова, И.В. Цифровые решения в системе учета и корпоративной отчетности: тренды и возможности ИИ / И.В. Сафонова, Р.П. Булыга // Экономика. Налоги. Право. – 2026. – № 2. Том 19. – С. 40-52. – ISSN 1999-849X.

433. Сафонова, И.В. Человеческий капитал и социальная ответственность бизнеса в фокусе национальной повестки устойчивого развития / И.В. Сафонова // Экономика. Налоги. Право. – 2025. – № 3. Том 18. – С. 121-131. - ISSN 1999-849X.

434. Сафонова, И.В. Экологические риски как глобальный тренд повышения информационной прозрачности отчетности компаний / И.В. Сафонова // Экономика. Налоги. Право. – 2021. – № 4. Том 14. – С. 121-129. – ISSN 1999-849X.

435. Сафонова, И.В. XBRL как цифровой формат отчетности экономических субъектов: международный опыт и российская практика / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит – 2020. – № 3. Том 7. – С. 6-17. – ISSN 2408-9303.

436. Селезнева, А.В. Взаимосвязь эволюции учетных парадигм и возникновения и развития нефинансовой отчетности / А.В. Селезнева // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. – 2015. – № 3 (93). – С. 140-143. - ISSN 2311-3464.

437. Селезнева, И. П. Капитал как экономическая категория. Элементы капитала как объекты бухгалтерского учета / И.П. Селезнева, Г.Я. Остаев, Г.С. Клычова [и др.] // Международный бухгалтерский учет. — 2024. — № 5. Том 27. — С. 518–540. — ISSN 2073-5081.

438. Селезнева, А.В. Независимая проверка нефинансовой отчетности / А.В. Селезнева // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 4. – С. 31-42. - ISSN 1727-8058.

439. Семенюта, О.Г. Использование закона Бенфорда при построении системы управления операционным риском / О.Г. Семенюта, Е.М. Звягинцева // Финансовые исследования. - 2012. - № 4 (37). - С. 37-44. - ISSN 1991-0525.

440. Серебрякова, Т. Ю. Проблемные аспекты трансформации бухгалтерского учета и отчетности / Т. Ю. Серебрякова // Международный бухгалтерский учет. – 2025. – № 2. Том 28. – С. 4-16. – ISSN 2073-5081.

441. Серебрякова, Т. Ю. Учетные парадигмы, модели и практический учет: проблемы развития / Т. Ю. Серебрякова // Учет. Анализ. Аудит. – 2025. – № 2. Том 12. – С. 29-39. – ISSN 2408-9303.

442. Серебрякова, Т.Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход / Т.Ю. Серебрякова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 2. – С. 24-33. – ISSN 2408-9303.

443. Серебрякова, Т.Ю. Нефинансовая отчетность и контроль соответствия / Т.Ю. Серебрякова // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – № 3. Том 10. – С. 33-44. — ISSN 2408-9303.

444. Соловьева, О.В. Нефинансовая отчетность: проблемы терминологии / О.В. Соловьева // Аудит. – 2021. – № 8. – С. 27-31. - ISSN 2227-9288.

445. Степанова, О.С. Интеграция бухгалтерского учета и отчетности об устойчивом развитии в современных условиях / О.С. Степанова // Финансовый бизнес. – 2025. – № 6 (264). – С. 144-147. – ISSN 0869-8589.

446. Степанова, О.С. Модель системы сбора данных для формирования отчетности об устойчивом развитии / О.С. Степанова // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – № 5 (515). Том 27. – С. 585-602. – ISSN 2073-5081.

447. Степанова, О.С. Роль аналитики бухгалтерского учета и взаимная увязка финансовых и нефинансовых показателей в отчетности об устойчивом развитии / О.С. Степанова // Управленческий учет. – 2023. – № 11 (2). – С. 913-921. – ISSN 1814-8476.

448. Суйц, В.П. Диагностика недостоверности отчетности организации: статистические методы в оценке достоверности бухгалтерской отчетности / В.П. Суйц, А.Н. Хорин, Д.С. Жакипбеков // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 1. – С. 179-188. – ISSN 2618-9828.

449. Суйц, В.П. Информационная прозрачность как ключевой фактор стоимости компании / В.П. Суйц, Д. Волошин // Проблемы теории и практики управления. – 2016. – № 2. – С. 102-109. - ISSN 0234 – 4502.

450. Тумин, В.М. Информационная прозрачность предприятия как фактор его устойчивого развития в условиях кризиса российской экономики / В.М. Тумин, А.Г. Коряков, П.А. Костромин // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. – 2016. – № 2 (17). – С. 71-76. - ISBN 2587-554X.

451. Умавов, Ш.Ю. Методика аудита процесса оценки двойной существенности на основе риск-ориентированного подхода / Ш.Ю. Умавов // Учет и статистика. – 2025. – № 2. Том 22. – С. 125-138. – ISSN 1994-0874.

452. Умавов, Ш.Ю. Основные тенденции и особенности аудита нефинансовой информации об устойчивом развитии как одного из перспективных видов управленческого аудита / Ш.Ю. Умавов // Экономика и управление. – 2024. – № 10. Том 30. – С. 1274-1289. – ISSN 1998-1627.

453. Фадейкина, Н.В. Теория и практика подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности / Н.В. Фадейкина, О.А. Сапрыкина // Сибирская финансовая школа. – 2018. – № 6 (131). – С. 155-165. – ISSN 1993-4386.

454. Федорова, Е.А. Влияние качества раскрытия нефинансовой информации российскими компаниями на их инвестиционную привлекательность / Е.А. Федорова, Л.Е. Хрустова, И.С. Демин // Российский журнал менеджмента. – 2020. – № 1. Том 18. – С. 51-72. – ISSN 1729-7427.

455. Ферулева, Н.В. Выявление фактов фальсификации финансовой отчетности в российских компаниях: анализ применимости моделей Бениша и Роксас / Н.В. Ферулева, М.А. Штефан // Российский журнал менеджмента. – 2016. – № 3. Том 14. – С. 49–70. – ISSN 1729-7427.
456. Фомина, О.Б. Проблемы представления стандартизированной бизнес-отчетности / О.Б. Фомина, М.В. Фомин // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2016. – № 1. – С. 140-150. – ISSN 2219-1453.
457. Хоружий, Л.И. Комплекс опорных показателей системы управленческой отчетности организаций АПК на основе ESG-принципов в контуре устойчивого развития / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков, А.А. Романова [и др.] // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2023. – № 8. – С. 454-465. – ISSN 2075-0250.
458. Цыгалов, Ю.М. Методы и критерии оценки транспарентности / Ю.М. Цыгалов, А.В. Давыдкина // Управленческие науки. – 2011. – № 1. – С. 39-48. - ISSN 2304-022X.
459. Чепулянис, А.В. Раскрытие и анализ информации о корпоративном управлении в отчетности об устойчивом развитии организации / А.В. Чепулянис, А.Ю. Попов // Учет. Анализ. Аудит. – 2024. – № 5. Том 11. – С. 37–54. – ISSN 2408-9303.
460. Черский, Б.В. Процессно-ориентированный подход учетно-контрольного обеспечения при подготовке нефинансовой отчетности коммерческой организации / Б.В. Черский // Журнал монетарной экономики и менеджмента. – 2024. – № 4. – С. 238–247. – ISSN 2782-4586.
461. Чуклинов, А.Е. «Прозрачная» государственная политика: некоторые проблемы теории и практики / А.Е. Чуклинов // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Политология. – 2006. – № 8. – С. 44–50. – ISSN 2313-1438.
462. Чхутиашвили, Л.В. Стратегия развития государственного аудита в цифровой экономике России / Л.В. Чхутиашвили // Право и цифровая экономика. – 2022. – № 4. – ISSN 2782-6155.
463. Щербинина, А.Г. Аудит нефинансовых показателей интегрированной отчетности: свежие тенденции на рынке услуг / А.Г. Щербинина // Russian Economic Bulletin. – 2020. – № 4. Том 3. – С. 200-205. - ISSN 2658-5286.
464. Шнайдер, О.В. Стейкхолдерский подход к формированию отчетности экономических субъектов / О.В. Шнайдер // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – № 3 (24). Том 7. – С. 383–387. – ISSN 2309-1762.

465. Штефан, М. А. Аудит фальсификации финансовой отчетности: специфические аспекты / М.А. Штефан, Н.В. Ферулева // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 2. Том 20. – С. 88–105. – ISSN 2073-5081.

466. Штиллер, М.В. Отражение влияния рисков в финансовой и нефинансовой отчетности // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 2. Том 9. – С. 50–60. – ISSN 2408-9303.

Источники на иностранном языке

467. Baxter, T. The Triple Bottom Line – Does It All Add Up? / T. Baxter, J. Bebbington, D. Cutteridge // Earthscan. - 2004. - P. 113–120. – ISSN 9781849773348.

468. Bebbington, J. Moving from SD reporting to evaluation: The sustainability assessment model / J. Bebbington, R. Frame // Chartered Accounting Journal of New Zealand. - 2003. - Volume 82 (7). - P. 11–13. - ISSN 1172-9929 (0001-4745).

469. Bebbington, J. Accounting technologies and sustainability assessment models / J. Bebbington, J. Brown, B. Frame // Ecological Economics. – 2007. – Volume 61 (2-3). – P.224-236. – ISSN 0921-8009.

470. Bebbington, J. An account of sustainability: failure, success and a reconceptualization / J. Bebbington, R. Gray // Critical perspectives on accounting. – 2001. - Volume 12 (5). – P. 557-588. – ISSN 1045-23541.

471. Bebbington, J. Accounting and sustainable development: An exploration / J. Bebbington, C. Larrinaga // Accounting, Organizations and Society. - 2014. - Volume 39 (6). - P. 395–413. – ISSN 0361-3682.

472. Bebbington, J. Achieving the United Nations Sustainable Development Goals / J. Bebbington, J. Unerman // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 2018. – № 1. Volume 31. - P. 2-24. – ISSN 1368-0668.

473. Bonyuet, D. Overview and impact of blockchain on auditing / D. Bonyuet // International Journal of Digital Accounting Research. - 2020. - Volume 20. - P. 31-43. – ISSN 1577-8517 (2340-5058).

474. Bonson, E. Blockchain and its implications for accounting and auditing / E. Bonson, M. Bednarova // Accountancy Research. – 2019. – Volume 5. – P.725–740. – ISSN 2049-372X.

475. Brender, N. The potential impact of blockchain technology on audit practice / N. Brender, M. Gauthier, J.H Morin [et al.] // Journal of Strategic Innovation and Sustainability. - 2019. - № 2. Volume 14. - P. 35-59. - ISSN 1718-2077.

476. Das, P.K. Impact of Artificial Intelligence on Accounting / P.K. Das // Sumerianz Journal of Economics and Finance. - 2021. - № 1. Volume 4. - P. 17—24. - ISSN 2617-7641.

477. Bogataya I. Disclosure of Information in Risk Reporting in the Context of the Sustainable Development Concept / I. Bogataya, E. Evstafyeva, D. Lavrov [et al.] // Sustainability. – 2022. – No. 4. Volume 14. – ISSN 2071-1050.

478. Cavanagh, J.-A. E. The Sustainability Assessment Model (SAM): Measuring Sustainable Development Performance / J.-A. E. Cavanagh, B. Frame, J.A. Lennox // Australasian Journal of Environmental Management. – 2006 - № 3. Volume 13. – ISSN 1448-6563.

479. Escrig-Olmedo, E. Sustainable development and the financial system: Society's perceptions about socially responsible investing / E. Escrig-Olmedo, M.J. Muñoz-Torres, M.Á. Fernández-Izquierdo // Business Strategy and the Environment. – 2013. – № 6. Volume 22. – P. 410–428. – ISSN 0964-4733.

480. Freeman, R.E. Strategic Management: A Stakeholder Approach / R.E. Freeman // Boston : Pitman, 1984. – 276 p. – ISSN 978-0273019138.

481. Frame, B. Developing post-normal technologies for sustainability / B. Frame, J. Bown // Ecological Economics. – 2008. – № 2. Volume 65. – P. 225–241. – ISSN 0921-8009.

482. Frame, B. Integrating valuation and deliberation: the purposes of sustainability assessment / B. Fame, M. O'connor // Environmental Science & Policy. – 2011. – № 1. Volume 14. – P. 1–10. – ISSN 1462-9011.

483. Friede, G. ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies / G. Friede, T. Busch, A. Bassen // Journal of Sustainable Finance & Investment. – 2015. – № 4. Volume 5. – P. 210–233. – ISSN 2043-0795.

484. Fullana, O. Accounting information systems in the blockchain era / O. Fullana, J. Ruiz // International Journal of Intellectual Property Management. – 2021. – 11 (1). – P. 63-80. – ISSN 1478-9647.

485. Graaf, T.J. From Old to New: From Internet to Smart Contracts and from People to Smart Contracts / T.J. Graaf // Computer Law & Security Review. – 2019. – Issue 5. Volume 35. – ISSN 2212-473X.

486. Gaunt, J. Analytical auditing procedures / J. Gaunt, G. Glezen // Internal auditor. – 1997. – Issue 1. Volume 54. – P. 56-60. – ISSN 0020-5745.

487. Gasparatos, A. The argument against a reductionist approach for measuring sustainable development performance and the need for methodological pluralism / A. Gasparatos, M. El-Haram, M. Horner // Accounting Forum. – 2009. – Issue 3. Volume 33. – P. 245–256. – ISSN 0155-9982.

488. Hill, R.P. Corporate social responsibility and socially responsible investing: A global perspective / R.P. Hill, T. Ainscough, T. Shank [et al.] // Journal of Business Ethics. – 2007. – № 2. Volume 70. – P. 165–174. – ISSN 0167-4544.

489. Herbohn, K. À full cost environmental accounting experiment / K. Herbohn // *Accounting, Organizations and Society*. – 2005. - № 6. Volume 30. – P. 519-536. – ISSN 0361-3682.
490. Howes, R. Corporate environmental accounting: accounting for environmentally sustainable profits / R. Howes // Edited by John Proops & Sandrine Simon. - London : Edward Elgar Publishers. - *Greening the accounts*. – 2000 - P. 223-245. – ISSN 978-1840640571.
491. Hýblová, E. The current problems of harmonization of accounting for small and medium-sized enterprises. / E. Hýblová // *Economic Research*. – 2019. – 32 (1). – ISSN 1331-677X.
492. Karpoff, J.M. On a Stakeholder Model of Corporate Governance Financial Management / J.M. Karpoff // *Financial Management*. – 2021. - № 2. Volume 50. – P. 321-343. – ISSN 0046-3892.
493. Kaspina, R.G. Practical application the theory of constrains: experience and Challenges of Russian companies / R.G. Kaspina // *Mediterranean Journal of Social Sciences*. - 2015. - № 153. Volume 6.- P. 365-369. - ISSN 2039-9340.
494. Kanapickienė, R. The Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios / R. Kanapickienė, Ž. Grundienė // *Procedia — Social and Behavioral Sciences*. – 2015. – Volume 213. — P. 321-327. – ISSN 1877-0428.
495. Lev, B. Fundamental information analysis / B. Lev, S. Thiagarajan // *Journal of accounting research*. – 1993. - № 2. Volume 31. – P. 190-215. – ISSN 0021-8456.
496. Messod, B.D. The Detection of Earnings Manipulation / B.D. Messod // *Financial Analyst Journal*. – 2019. - № 5. Volume 55. – P. 24-36. - ISSN 0015-198X.
497. Nicholls, J.A. Integrating financial, social and environmental accounting / J.A. Nicholls // *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. – 2020. – № 4. Volume 11. – P. 745-769. – ISSN 2040-8021.
498. Oliver, R.W. What Is Transparency? / R.W. Oliver . - New York : The McGrawHill. - 2004. – 96 p. – ISSN 978-0071435482.
499. Roxas, M.L. Financial Statement Fraud Detection Using Ratio and Digital Analysis / M.L. Roxas // *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*. – 2011. - № 4. Volume 8. – P. 56-66. - ISSN 1913-8059.
500. Sanni, M.R. Technological challenges of accounting as a tool for socio-economic development in Nigeria and the way out / M.R. Sanni, A.K. Adegoke, J.A. Abu [et al.] // *Nigerian Journal Of Management Sciences*. - 2023. - № 1a. Volume 24. - P. 141—153. - ISSN 2315-9669.

501. Turner, J.R. The Project Manager As Change Agent: Leadership, Influence and Negotiation / J.R. Turner, V.G. Kristoffer. - London : McGraw-Hill. - 1996. – 296 p. – ISSN 0-07-707741-5.

502. Taïbi, S. Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach / S. Taïbi, N. Antheaume, D. Gibassier // Sustainability Accounting, Management and Policy Journal. - 2020. - № 7. Volume 11. - P. 1213–1243. – ISSN 2040-8021.

503. Tapscott, D. The Naked Corporation: How the Age of Transparency Will Revolutionize Business / D. Tapscott, D. Ticoll. - New York : FreePress. – 368 p. - ISSN 978-0743253505.

504. Thomas, W. Full disclosure: why bank transparency matters. A comparison of US and UK lending practices in disadvantaged communities / W. Thomas, J. Brown, M. Bush, G. Smith. - London : New Economic Foundation (NEF). - 2006. – 36 p. - ISSN 1 904882 20 X.

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Сафонова Ирина Викторовна

МЕТОДОЛОГИЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ ПРОЗРАЧНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ В СИСТЕМЕ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Том 2

Научный консультант

Булыга Роман Петрович,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2026

Оглавление

Том 2	1-196
Приложение А Определение информационной прозрачности и связанных категорий.....	4
Приложение Б Подходы к измерению информационной прозрачности в деловом сообществе.....	10
Приложение В Формирование единой цифровой системы данных России.....	15
Приложение Г Характеристика малого и среднего предпринимательства.....	16
Приложение Д Системообразующие организации России.....	18
Приложение Е Характеристика акционерных обществ России.....	19
Приложение Ж Организации (корпорации) государственного сектора.....	21
Приложение И Типы экономических субъектов	23
Приложение К Особый статус экономических субъектов.....	26
Приложение Л Концепция развития и уровень зрелости бизнеса.....	31
Приложение М Каналы коммуникации и характеристика заинтересованных сторон.....	33
Приложение Н Нефинансовая отчетность: международные стандарты и характеристика в области раскрытия информации об устойчивом развитии	51
Приложение П Корпоративная отчетность: подходы к определению.....	57
Приложение Р Архитектура и регуляторные требования к информационному обеспечению экономических субъектов	62
Приложение С Анализ основных элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.....	77
Приложение Т Риски как объект бухгалтерского учета.....	78
Приложение У Анализ положений стандартов МСФО в отношении нефинансовой информации.....	81
Приложение Ф Примеры воздействия климата на финансовые показатели	104
Приложение Х Российские инициативы по раскрытию ESG-информации.....	105
Приложение Ц Анализ моделей и стандартов учета устойчивого развития.....	108

Приложение III Обзор положений в области заверения корпоративной отчетности.....	113
Приложение III Цифровые решения в корпоративной отчетности	118
Приложение Э Искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	127
Приложение Ю Оценка информационной прозрачности корпоративной отчетности ПАО России.....	130
Приложение Я Исследование компаний государственного и корпоративного сектора по раскрытию ESG-информации.....	145
Приложение А Методологические решения по развитию финансового учета для различных типов экономических субъектов.....	153
Приложение В Раскрытие информации об устойчивом развитии	160
Приложение С Характеристика элементов концепции ESG-аудита.....	184
Приложение D Стресс-тестирование готовности IT-ландшафта компании к переходу на ИИ-решения.....	186
Приложение Е Чек-листы оценки информационно прозрачности экономических субъектов в корпоративной отчетности.....	187
Приложение F Развитие информационных возможностей отдельных субъектов МСП в зависимости от «степени зрелости» бизнеса	191
Приложение G Перечень событий, требующих раскрытия информации в нефинансовой отчетности, и их влияние на финансовые показатели.....	194

Приложение А

(информационное)

Определение информационной прозрачности и связанных категорий

Таблица А.1 – Обзор подходов к определению «информационной прозрачности» в правовом поле

Характеристика (свойства) информации	Источник и (или) инициатор
1	2
Национальные регламенты	
Открытость, свободный доступ, сформирование информации в соответствии со стандартами раскрытия	Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2015 № 2776-р «О Концепции совершенствования механизмов саморегулирования»;
Ясность, понятность, доступность, своевременность, сопоставимость, полнота и разумная достаточность, целостность и подотчетность представляемых данных	Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике: декларация принципов [98];
Регулярность, последовательность и оперативность раскрытия информации	Стандарты раскрытия информации; Регламенты Банка России;
Раскрытие существенной информации финансового и нефинансового характера, обеспечение полезности	Регламенты Министерства финансов Российской Федерации
Обеспечение открытых и публичных процедур по реализации непрофильных активов, в том числе использование доступных для потенциальных покупателей способов раскрытия информации о реализации непрофильных активов	Распоряжение Правительства РФ от 10.05.2017 № 894-р (ред. от 29.07.2020) «Об утверждении Методических рекомендаций по выявлению и реализации непрофильных активов»
Наличие данных в электронных ресурсах (на странице в сети «Интернет», лентах новостей аккредитованных агентств и др.) и цифровой формат предоставления с использованием IT-технологий	Федеральный закон № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» [43], Федеральный закон № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», Положение Банка России № 714-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг»
Международные регламенты	
Полноценное, своевременное и регулярное раскрытие релевантной отчетной информации, которая должна быть подготовлена в соответствии со стандартами учета, подтверждена независимым аудитом и доступна заинтересованным сторонам	Принципы ОЭСР
Наличие достаточной информации для принятия обоснованных решений	Регламенты ЮНКТАД
Понятность, доступность, своевременность данных, связь с качеством информации. Содержание, ясность и доступность данных трансформирует «раскрытие информации» в «прозрачность»	Кодекс прозрачности МВФ

Продолжение таблицы А.1

1	2
Обеспечение заинтересованных лиц необходимой информацией для оценки эффективности управления субъектом; раскрываемая информация должна быть точной, понятной, доступной и актуальной	Соглашение Базельского комитета
Раскрытие информации об устойчивом развитии и ключевых нематериальных ресурсах, формат представления данных - цифровой	Директивы ЕС
Среда, в которой цели политики, ее правовые, институциональные и экономические рамки, решения в сфере политики и их обоснование... предоставляются общественности на основе принципов понятности, доступности и своевременности	Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике ВМФ

Источник: составлено автором.

Таблица А.2 – Систематизация взглядов российских ученых на категории «информационная открытость» и «информационная прозрачность» в секторальном разрезе

Автор	Характеристики понятий	
	Информационная открытость	Информационная прозрачность
1	2	3
Органы государственного управления		
Д. Галлиган, В. В. Полянский, Ю.Н. Старилов	администрация субъекта открыта для внешнего наблюдения	что конкретно видно заинтересованным пользователям
А.Е. Чуклинов	«наличие в системе правоотношений широких каналов взаимопроникновения для социальных, экономических и политических сил» [461]	«характеризуется максимально возможной доступностью информации о деятельности управленческого аппарата и формированием жесткого механизма общественного воздействия на сферу частного и государственного администрирования посредством представительских институтов» [461]
Т.А. Михеева	«открытость информации заключается в ее качестве... речь идет о ее достоверности, правдивости, регулярности, оперативности и надежности для дальнейшего использования» [340]	«природа прозрачности информации заключается преимущественно в ее количестве... речь идет об увеличении или уменьшении объема информации» [340]

Продолжение таблицы А.2

1	2	3
И.А. Журавлева	«явление коммуникативного характера, основная сущность которого проявляется в наличии каналов легального проникновения и воздействия на власть всего спектра политических, экономических и социальных сил общества» [303]	«максимально возможная и законодательно закреплённая и гарантированная доступность для граждан и их автономных объединений к достоверной информации о деятельности институтов и органов государственной и муниципальной власти; позволяет гражданам получать адекватное представление ... о состоянии российского общества и органах публичной власти» [303]
В.Е. Тесаловская	«существование у каждого из субъектов общественных отношений действительной возможности взаимодействовать с органами государственной власти, для получения любым законным путем содержательной, достоверной информации об их деятельности из общедоступных источников» [28]	«достаточность, актуальность, правдивость конкретной информации о деятельности органов публичной власти и понятность их работы; процесс односторонний, подразумевающий под собой только деятельность по освещению информации» [28]
И.Н. Осипова	«баланс интересов сторон - поиск информационных границ прозрачности деятельности субъекта, позволяющих, с одной стороны, способствовать для граждан реализации прав на доступ к информации, а с другой – обеспечивать защиту информации» [357]	-
Финансовые институты (кредитные организации)		
Л.А. Зубченко Е.А. Гаевец	-	«распространение надёжной и актуальной информации, дающее возможность ее пользователям верно оценить ситуацию и финансовые результаты деятельности банка, структуру его рисков и методы управления ими» [149]

Продолжение таблицы А.2

1	2	3
И.Б. Ивасив	«предполагает раскрытие информации, ее доступность; базируется на количестве информации, предоставляемой банком» [307]	«возможность наблюдения за кем-либо (чем-либо); наличие эффективных коммуникаций и взаимодействия между руководством банка и заинтересованной стороной (обществом); базируется на качественных характеристиках информации, таких как понятность, релевантность, достоверность, сопоставимость, существенность» [307]
Некоммерческие организации		
Э. Алейниченко, В. Бахмин, И. Бегтин	«доступность информации об организации в соответствии с предлагаемым стандартом» [205]	«это открытость и доступность информации об организации, достаточной для понимания ее стейкхолдерами того, зачем существует организация, как она управляется, какие используются инструменты и предпринимаются усилия для достижения целей, чем обусловлен этот выбор, кем и с помощью каких ресурсов, какие понятные, измеримые и очевидные результаты получаются» [205]

Источник: составлено автором.

Таблица А.3 – Подходы к определению категории «информационная прозрачность» экономических субъектов через призму отчетности

Автор	Определение
1	2
В.М. Трояновский	«раскрытие определенной информации о своей финансовой и иной деятельности в промежутках определенного времени для заинтересованных лиц (стейкхолдеров)» [29]
Л.С. Леонтьева	«своевременное и точное раскрытие информации о деятельности предприятия, содержащее сведения как обязательного, так и добровольного характера и дающее возможность реализации конкурентных преимуществ» [328]
Т.С. Лисицкая, М.Г. Самойленко	«своевременное раскрытие достоверной информации результатов деятельности компании для всех экономических субъектов» [329]
Л.Н. Орлова	«свойство предпринимательских структур и систем, формируемое как элемент интеллектуального капитала с целью повышения доверия со стороны других участников отношений, способствующее повышению деловой репутации и формированию перманентных конкурентных преимуществ за счет своевременного и достоверного раскрытия информации о своей деятельности» [355]

Продолжение таблицы А.3

1	2
В.М. Игумнов	«качественная характеристика (совокупность отличительных свойств) предприятия, позволяет судить об открытости компании во всех сферах ее деятельности, важным моментом является полнота раскрытия информации о деятельности, включая информацию финансового и нефинансового характера» [151]
Ю.Е. Фролов	«обеспечение возможности для заинтересованных лиц получить исчерпывающее представление об экономическом субъекте путем подготовки, проверки и раскрытия информации по различным аспектам его финансово-хозяйственной деятельности» [156]
В.Ф. Несветайлов	«создание среды, в которой информация о существующих условиях, принимаемых решениях и действиях делается доступной, видимой и понятной для всех участников рынка» [345]
В. Суйц, Д. Волошин	«важный фактор конкурентоспособности и повышения рыночной стоимости компании» [449]

Источник: составлено автором.

Таблица А.4 – Систематизация взглядов российских ученых на категорию «транспарентность»

Автор	Определение понятия «транспарентность»
1	2
Н.Б. Костина, И.Т. Ханипова	«Свойство взаимоотношений и взаимодействий, выражающееся в том, что органы власти, учреждения и организации предоставляют всем заинтересованным сторонам необходимую для принятия рациональных решений и их последующей реализации информацию в открытой, полной, своевременной и понятной форме определяет ...уровень полного, достаточного, достоверного и удобного для обработки знания о той или иной деятельности любого заинтересованного в этом субъекта и на основе этого знания выстраивания двухсторонней коммуникации» [322]
В.М. Игумнов	Многогранная субстанция: «(а) комплексный (интегральный) показатель открытости субъекта экономики, отражающий адекватную требованиям пользователей степень полноты раскрытия и доступности отчетной информации о его текущем состоянии и перспективах деятельности; (б) качественная характеристика экономического субъекта; (в) совокупность последовательных действий, направленных на самораскрытие предприятия, позволяющей составить им полное и адекватное представление обо всех аспектах деятельности компании; (г) нематериальный актив предприятия» [151; 308]
Л.Н. Орлова	«Своевременное, точное, полное, целостное раскрытие информации о деятельности предприятия, содержащее сведения как обязательного, так и добровольного характера и дающее возможность реализации конкурентных преимуществ» [355]

Продолжение таблицы А.4

1	2
Р.К. Хубиев	«Открытость и внутреннюю прозрачность фирмы для всех экономических субъектов, заинтересованных в сотрудничестве с ней, а также для органов корпоративного и государственного контроля качественная характеристика фирмы, включающая: финансовую, технологическую, управленческую, правовую, информационную, социальную открытость, содержание которой состоит в системе отношений фирмы с инвесторами и иными заинтересованными лицами на основе принципов открытости, лояльности, взаимной выгоды и развития» [157]
Т.К. Голушко, О.Н. Горбунова	«Наличие открытой информации, касающейся результатов производственной и финансовой деятельности предприятия, а также вопросов корпоративного управления и его специфики в аспекте современной стадии развития экономики» [293]
А. М. Петров	«Честность, гласность, открытость, прозрачность информации. Поддержание транспарантного уровня учетно–статистической и контрольной информации в условиях цифровизации общества предполагает, что заинтересованные стейкхолдеры могут без ограничений выбирать всю интересующую их информацию о компании для принятия широкого спектра решений в отношении ее деятельности, сочетая это с одновременным анализом, контролем и аудитом» [362]
Е.А. Тесля	«Принцип создания такой среды, где информация о существующих условиях, решениях и действиях агента доступна, видна и понятна всем участникам рынка, основа деловой репутации, формирование и развитие которой в рамках организации целиком базируется на информационном потоке сведений, касающихся различных сторон деятельности компании» [155]
Д. И. Гунин	«Состояние информированности (наличие полного, достаточного и достоверного знания) о той или иной деятельности (ее объектах или результатах), которое позволяет любому заинтересованному субъекту иметь полное представление о них» [150]
А. С. Стрижевич	«Прозрачность, полнота, понятность, доступность информации» [25]

Источник: составлено автором.

Приложение Б

(информационное)

Подходы к измерению информационной прозрачности в деловом сообществе

Таблица Б.1 – Обзор методических подходов к оценке информационной прозрачности деятельности экономических субъектов

Аспекты раскрытия/Направления	Показатели	Объем выборки	Информационные источники
1	2	3	4
Рейтинговое агентство Standard & Poor's (S&P Global) Период проведения исследования: 2002–2010 гг. Целевое назначение: оценка информационной прозрачности российского бизнеса — расчет индекса информационной прозрачности российского бизнеса			
Структура собственности	– количество и номинальная стоимость выпущенных акций (по типам); – информация о крупнейшем акционере; – информация о держателях всех крупных пакетов акций; – информация об акционерах, владеющих в общей сложности не менее 25/50/75% голосующих акций	90 крупнейших отечественных публичных компаний	Основные источники общедоступной информации: – годовые отчеты; – веб-сайты; – отчетность, предоставляемая регулирующим органам
Права акционеров	– содержание Кодекса или Положения о корпоративном управлении; – указание на существование Кодекса корпоративного поведения и этики; – содержание Кодекса корпоративного поведения и этики; – политика раскрытия информации; – календарь важных для акционера событий		
Финансовая информация	– учетная политика компании; – стандарты, используемые при составлении отчетности; – отчетность, составляемая в соответствии с национальными стандартами; – годовая финансовая отчетность в соответствии с международными; – стандартами отчетности (МСФО / ОПБУ США); – структура доходов/ расходов; – аудитор и его репутация		

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4
Операционная информация	– прогнозы объемов производства; – социальная отчетность; – инвестиционные планы; – показатели эффективности		
Информация о составе Совета директоров и менеджменте	– список членов Советов директоров; – данные о местах работы; – данные о посещаемости Советов директоров		
Вознаграждение членов Совета директоров и менеджмента	– процесс принятия решения о вознаграждении Совета директоров; – уровень и форма вознаграждения Совета директоров; – форма вознаграждения менеджмента		
Российская региональная сеть по интегрированной отчетности Период проведения исследования: с 2012 г. по настоящее время Целевое назначение: оценка уровня корпоративной прозрачности — составление Рейтинга корпоративной прозрачности			
Критерий 1) Стратегическое управление (включает 17 параметров, 29 показателей)		Около 1000 компаний — Компании, вошедшие в рейтинг («RAEX-600»), имеющие листинг на Московской и зарубежных биржах; компании, попадающие в перечень обязанных раскрывать отчетность в соответствии с реализацией Концепции развития ПНО; компании, попадающие в перечень системообразующих организаций и др.	Публичная отчетность компаний, которая размещена на сайте компании Интернет сайты компаний
Критерий 2) Корпоративное управление (включает 20 параметров, 25 показателей)			
Критерий 3) Основные результаты отчетного периода (включает 10 параметров, 15 показателей)			
Критерий 4) Деятельность в области устойчивого развития (включает 13 параметров, 15 показателей)			
Критерий 5) Противодействие коррупции (включает 5 параметров, 5 показателей)			
Критерий 6) Закупочная деятельность (включает 5 параметров, 5 показателей)			
Критерий 7) Следование международным стандартам (включает 4 параметра, 8 показателей)			
Критерий 8) Система публичной отчетности (включает 9 параметров, 13 показателей)			
Критерий 9) Заверение отчетной информации (включает 5 параметров, 7 показателей)			
Критерий 10) Удобство использования отчетности и каналов оперативной коммуникации со стейкхолдерами (включает 7 параметров, 13 показателей)			
Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) Период проведения исследования: с 2014 г. по настоящее время Целевое назначение: оценки практики корпоративного управления и устойчивого развития - расчет индекса «Ответственность и открытость»			

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4
Экономические	– производительность труда – капитальные вложения – уплаченные налоги – инновационная деятельность	100 крупнейших российских компаний по объему реализации (из рейтинга RAEX 600 и РБК 500)	Публичная отчетность компаний, которая размещена на сайте компании не позднее 1 ноября следующего за отчетным годом
Социальные	– численность персонала – охрана труда – оплата труда – социальные программы для персонала – вознаграждение руководства – текучесть кадров – обучение персонала		
Экологические	– выбросы в атмосферу – энергоэффективность и энергосбережение – водопотребление – социальные инвестиции – расходы на охрану окружающей среды		
Корпоративное управление	– образование и профессиональный опыт Совета директоров – наличие этического кодекса – противодействие коррупции; – корпоративная политика по КСО и устойчивого развития – направления и форматы взаимодействия с государством и др.		
Российский институт директоров / Исследование практики корпоративного управления в России: сравнительный анализ			
Период проведения исследования: 2004–2014 гг.			
Целевое назначение: исследование соответствия практики корпоративного управления в компаниях критериям методики Национального рейтинга корпоративного управления (НРКУ), выявление трендов			

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4
Раскрытие финансовой отчетности по РСБУ	– формы бухгалтерской (финансовой) отчетности – аудиторское заключение	150 крупнейших российских компаний по объему реализации (из рейтинга RAEX 600)	– Интернет-сайты компаний; – ежеквартальные отчеты компаний; – финансовая отчетность по РСБУ и/или МСФО; – ленты новостей информационных агентств; – иные публично доступные информационные источники, в которых содержалась соответствующая информация
Раскрытие финансовой отчетности по МСФО	формы финансовой отчетности по МСФО / ОПБУ США		
Структура акционерного капитала	– сведения о собственниках и акционерах – информация о бенефициарных собственниках		
Информация о составе совета директоров и исполнительных органов	– сведения об образовании – должности, занимаемые данными лицами – доли участия в уставном капитале		
Информация о вознаграждениях членов совета директоров и исполнительных органов	информации о размере индивидуального вознаграждения, выплачиваемого каждому члену совета директоров и исполнительных органов компании		
Сведения о стратегии развития компании	раскрытие на сайте стратегии развития компании		
Сведения о практике корпоративного управления	раскрытие на сайте практики корпоративного управления		
Положение о раскрытии информации:	утвержденное Положение об информационной политике		
Наличие в годовом отчете сведений об основных результатах оценки (самооценки) работы совета директоров	основные результаты оценки (самооценки) работы совета директоров		
Качество сайта и доступность для российских и зарубежных инвесторов	– доля раскрываемой информации от предусмотренного объема – наличие зеркальной информации на русском и английском языках		
Кредитное рейтинговое агентство «Эксперт РА» Период проведения исследования: с 2007 г. по настоящее время Целевое назначение: присвоение Рейтинга качества управления			

Продолжение таблицы Б.1

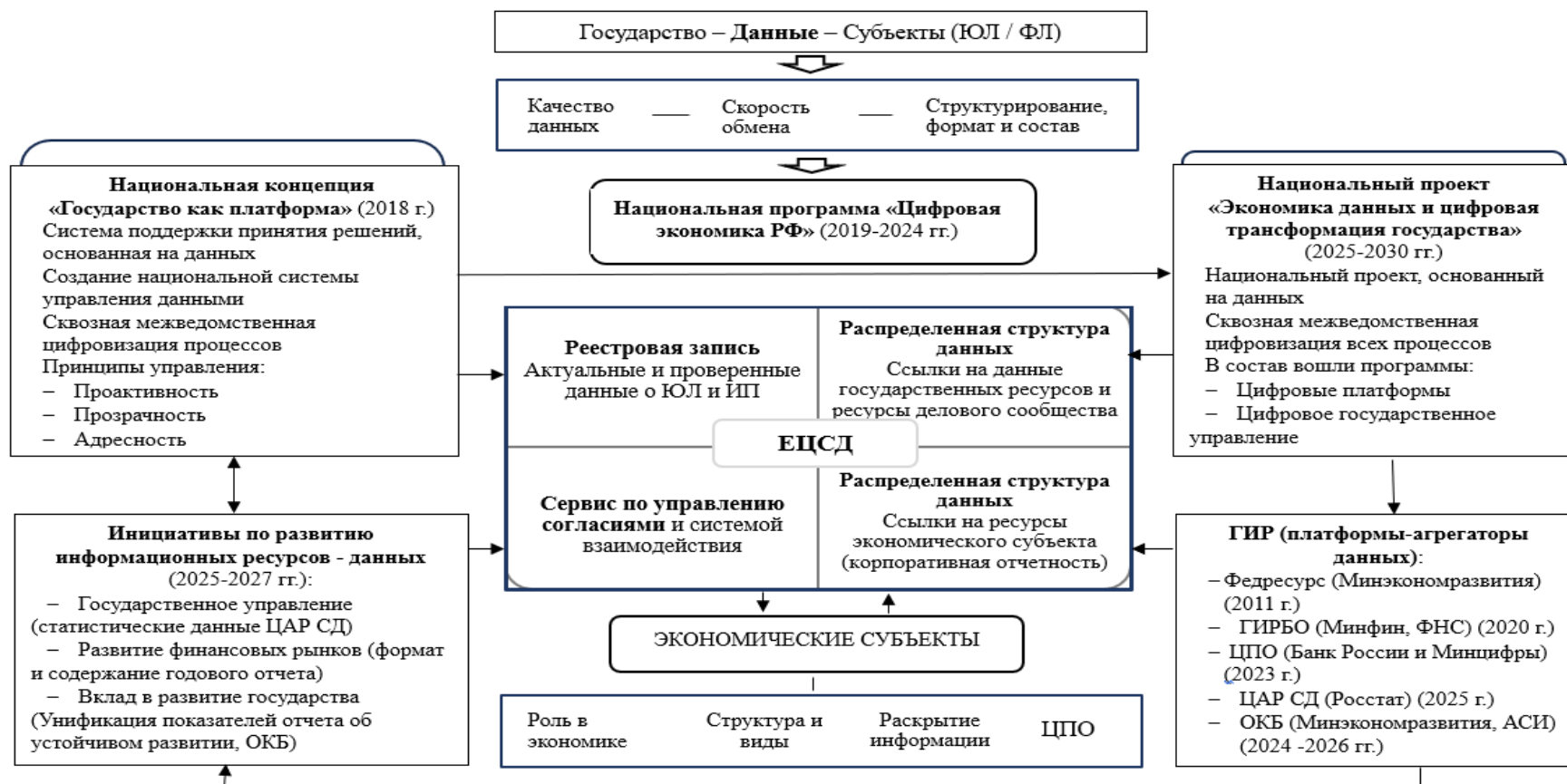
1	2	3	4
Степень прозрачности нефинансовой информации в открытом доступе публикуется информация о	– существенных фактах – руководстве компании – собственниках – аффилированных лицах – размещение устава – информация о крупных сделках – информация о решении собрания акционеров – годовой отчетности – информации о вознаграждении правления и членов Совета директоров – отчетности об устойчивом развитии	-	– анкета; – сайт компании – другие сайты – документы по корпоративному управлению – документы, определяющие информационную политику – отчеты в области устойчивого развития
Степень прозрачности финансовой информации публикация в открытом доступе (в разумные сроки)	– годовой отчетности по национальным стандартам – по IFRS (US GAAP)		
Информационная политика	– информационной политики компании – сроков раскрытия информации закреплены во внутренних документах компании или законодательных актах – компания выполняет требования к срокам раскрытия информации – информации на англоязычном сайте – структура корпоративного сайта компании интуитивно понятна		

Источник: разработано автором по материалам [380].

Приложение В

(информационное)

Формирование единой цифровой системы данных России



Источник: составлено автором по материалам [161].

Рисунок В.1 - Формирование единой цифровой системы данных России (ЕЦСД)

Приложение Г
(информационное)

Характеристика малого и среднего предпринимательства

Таблица Г.1 – Количество микропредприятий в России за 2017-2025 годы

Дата	Все субъекты		Субъекты – юридические лица	
	Число субъектов	Численность работников	Число субъектов	Численность работников
10.07.2025	6 132 014	7 158 881	1 910 785	5 043 984
10.07.2024	5 937 741	7 130 526	1 958 464	5 110 514
10.07.2023	5 689 869	7 300 252	1 971 405	5 275 338
10.07.2022	5 428 622	7 355 159	1 979 783	5 382 063
10.07.2021	5 390 870	7 044 362	2 052 420	5 242 461
10.07.2020	5 813 785	7 360 462	2 364 730	5 704 593
10.07.2019	5 949 712	7 374 254	2 528 680	5 761 816
10.07.2018	5 986 652	6 913 717	2 697 966	5 398 738
10.07.2017	5 879 644	6 368 298	2 731 159	4 900 503

Источник: составлено автором по материалам [207].

Таблица Г.2 – Количество малых предприятий в России за 2017-2025 годы

Дата	Все субъекты		Субъекты – юридические лица	
	Число субъектов	Численность работников	Число субъектов	Численность работников
10.07.2025	235 778	5 973 645	200 852	5 281 163
10.07.2024	228 211	5 952 308	195 092	5 246 650
10.07.2023	215 823	5 899 033	185 899	5 193 412
10.07.2022	213 481	5 953 434	184 393	5 219 043
10.07.2021	214 897	5 826 247	187 204	5 092 775
10.07.2020	221 060	6 179 800	195 460	5 461 414
10.07.2019	244 048	6 469 057	217 373	5 750 328
10.07.2018	262 576	7 022 410	235 350	6 258 071
10.07.2017	265 221	7 355 930	237 299	6 515 536

Источник: составлено автором по материалам [207].

Таблица Г.3 – Количество средних предприятий в России за 2017-2025 годы

Дата	Все субъекты		Субъекты – юридические лица	
	Число субъектов	Численность работников	Число субъектов	Численность работников
1	2	3	4	5
10.07.2025	22 147	2 072 535	21 513	2 012 049
10.07.2024	20 787	2 002 002	20 253	1 951 345
10.07.2023	18 601	1 923 092	18 190	1 881 615
10.07.2022	17 775	1 873 662	17 418	1 837 267
10.07.2021	17 848	1 784 121	17 517	1 754 658
10.07.2020	17 065	1 729 512	16 770	1 700 532

Продолжение таблицы Г.3

1	2	3	4	5
10.07.2019	18 377	1 800 786	18 061	1 771 237
10.07.2018	19 922	1 965 144	19 577	1 931 427
10.07.2017	20 288	1 961 074	19 937	1 923 811
П р и м е ч а н и я 1) Пандемия оказала негативное влияние на возможность продолжения деятельности, в результате их число значительно сократилось и только в 2024 г. наблюдается прирост до значений 2017 г. 2) Часть компаний закрылась, часть - перешла в группу малых				

Источник: составлено автором по материалам [207].

Таблица Г.4 – Показатели объема продаж и оборота средних предприятий

В млрд рублей

Всего по обследуемым видам экономической деятельности	Годы							
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Отгружено товаров собственного производства, выполнено работ и услуг собственными силами (без НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	3349,9	3516,9	3379,4	4358,8	5070,8	6000,6	6750,1	7647,2
Продано товаров несобственного производства	2927,0	3105,2	2762,2	3205,1	4425,1	4179,0	5074,6	5236,0
Оборот	6276,8	6622,0	6141,6	7563,9	9495,9	10179,6	11824,7	12883,24
П р и м е ч а н и е - Оборот МСП от общего по Российской Федерации составляет 2 936 млрд руб. (31% от общего), число занятых - 27,9 млн чел. (38% от занятых в экономике), из них значительная доля приходится на малых и микропредприятия [195]. Лидерами по обороту являются организации оптовой и розничной торговли, сферы услуг, гостиничного бизнеса и предприятий общественного питания (68% в составе общего оборота МСП) [225]								

Источник: составлено автором по материалам [208].

Приложение Д

(информационное)

Системообразующие организации России

Таблица Д.1 – Структура системообразующих организаций России по ведомственной принадлежности

Подведомственность	Системообразующие	
	Число компаний	Доля
Минпромторг	519	46,9
Минтранс	155	14,0
Минэнерго	97	8,8
Минкомсвязи	89	8,0
Минсельхоз	93	8,4
Минстрой	82	7,4
ГК «Роскосмос»	20	1,8
ГК «Росатом»	12	1,1
Минкультуры	25	2,3
Минобороны	0	0,0
Минфин	4	0,4
Минприроды	2	0,2
Минкомспорта	8	0,8
Минрегион	0	0,0
ИТОГО	1 106	100,0

Источник: составлено автором по материалам [161].

Таблица Д.2 – Распределение системообразующих организаций России по критерию организационно-правовой формы

Организационно-правовая форма	Число компаний	Доля
Не публичные акционерные общества	511	46,2
Общества с ограниченной ответственностью	421	38,1
Публичные акционерные общества	112	10
Федеральные государственные унитарные предприятия	24	2,2
Региональные государственные унитарные предприятия	23	2,1
Федеральные казенные предприятия	7	0,6
Прочие (кооперативы, колхозы, общественные организации)	4	0,4
Государственные учреждения (ФГБУ)	2	0,2
Государственные компании и корпорации	2	0,2
ИТОГО	1 106	100

Источник: составлено автором по материалам [161].

Приложение Е

(информационное)

Характеристика акционерных обществ России

Таблица Е.1 – Топ-10 регионов России, в которых зарегистрированы ПАО

КОД ОКАТО и регион	Кол-во ПАО	Доля
45 Москва	334	25,0
46 Московская область	89	6,7
40 Санкт-Петербург	41	3,1
82 Республика Дагестан	35	2,6
70 Тульская область	34	2,5
36 Самарская область	33	2,5
07 Ставропольский край	30	2,2
22 Нижегородская область	30	2,2
65 Свердловская область	29	2,2
05 Приморский край	28	2,1
Другие регионы России	653	48,9
ВСЕГО	1.336	100,0
П р и м е ч а н и е - Из перечня организаций, зарегистрированных в Российской Федерации на 01.01.2025 года, на основе признака ОКОПФ отобраны ПАО (код ОКОПФ 12247) и АО (код ОКОПФ 12267). Их количество составило 5 929 и 45 588 соответственно. Проведенный в ходе исследования анализ распределения ПАО по регионам России (по коду ОКАТО [126]) позволил выделить ТОП-10 регионов Российской Федерации, на территории которых юридически зарегистрированы ПАО		

Источник: составлено автором по материалам [166].

Таблица Е.2 – Отраслевая разбивка российских эмитентов котируемых акций на 01.01.2025

№	Вид экономической деятельности (по разделам ОКВЭД 2)	Сумма котируемых акций, млрд руб.	Доля (процентов)
1	С – Обрабатывающие производства	19 437	43
2	К – Деятельность финансовая и страховая	13 396	30
3	В – Добыча полезных ископаемых	5 623	12
4	G – Торговля оптовая и розничная	3 184	7
5	D – Обеспечение электрической энергией	1 306	3
6	J – Деятельность в области информации и связи	659	1,5
7	M – Деятельность проф., научная и техническая	673	1,4
8	F – Строительство	323	0,8
9	H – Транспортировка и хранение	428	1,0
10	Прочие виды деятельности	91	0,3
ИТОГО		45 120	100,0

Источник: составлено автором по материалам [166].

Таблица Е.3 – Отраслевая разбивка российских эмитентов долговых ценных бумаг на 01.01.2025

№	Вид экономической деятельности (по разделам ОКВЭД 2)	Сумма долговых ценных бумаг, млрд руб.	Доля
1	О – Государственное управление	24 172	46
2	К – Деятельность финансовая и страховая	16 781	32
3	С – Обрабатывающие производства	6 269	12
4	Н – Транспортировка и хранение	1 551	3
5	Ј – Деятельность в области информации и связи	935	1,7
6	В – Обеспечение электрической энергией	918	1,6
7	В – Добыча полезных ископаемых	957	1,7
8	М – Деятельность проф., научная и техническая	611	1,2
9	Г – Торговля оптовая и розничная	251	0,3
10	Н – Деятельность административная и сопутствующие услуги	174	0,2
11	Л – Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	201	0,2
12	Прочие виды деятельности	135	0,07
13	Е – Строительство	55	0,03
ИТОГО		53 010	100,0

Источник: составлено автором по материалам [166].

Приложение Ж

(информационное)

Организации (корпорации) государственного сектора

Таблица Ж.1 – Виды и характеристики коммерческих организаций государственного сектора

Вид	Подвиды	Характеристика	Примеры
2	3	4	5
Унитарные предприятия	Основанные на праве хозяйственного ведения: - федеральные государственные унитарные предприятия (ФГУП); - государственные унитарные предприятия субъекта РФ (СГУП)	Имущество является неделимым, принадлежит на праве собственности Российской Федерации, субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию и не может быть распределено по вкладам (долям, паям). Собственник имущества решает вопросы создания предприятия, определения предмета и целей его деятельности, назначает директора (руководителя), осуществляет контроль за использованием по назначению и сохранностью имущества	Права собственника могут осуществлять уполномоченные органы: органы государственной власти Российской Федерации (министерства и ведомства); государственные корпорации («Росатом», «Роскосмос»). От имени субъекта Российской Федерации права собственника имущества СГУП осуществляют органы государственной власти субъекта Российской Федерации
Унитарные предприятия	Основанные на праве оперативного управления: - федеральные казенные предприятия (ФКП); - казенные предприятия субъекта РФ (СКП); - муниципальные казенные предприятия (МКП)	Создаются на базе государственного или муниципального имущества для осуществления деятельности, предусмотренной уставом предприятия и регулируемых Правительством Российской Федерации. Уполномоченный орган утверждает программу деятельности, смету доходов и расходов. Финансирование осуществляется за счет доходов от реализации производимой продукции (работ, услуг) в соответствии со сметой доходов и расходов	-

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
Хозяйственные (акционерные) общества с государственным участием	Хозяйственные (акционерные) общества с государственным участием с долей государственного участия более 50%	Юридические лица, созданные в форме акционерных обществ, преимущественно АО и ПАО	ПАО с государственным участием - ПАО Газпром, Аэрофлот, АЛРОСА, Транснефть, Ростелеком. АО - АО «РОСНАНО» (единственным акционером общества (собственником 100% размещенных акций) является Российская Федерация)

Источник: составлено автором по материалам [159].

Приложение И

(информационное)

Типы экономических субъектов

Таблица И.1 – Типы экономических субъектов в правовом поле

Регламент	ЮЛ	Органи- зация	Предпр иятие	Фирма	Экономич еский субъект	Хозяйств ующий субъект	Компани я	Группа компаний	Холдинг	Экосис- тема	Бизнес
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Гражданский кодекс	X	X	X	V	V	V	V	V	V	V	V
Налоговый кодекс	V	X	V	V	V	V	V	X	V	V	V
Трудовой кодекс	V	X	V	V	V	V	V	V	V	V	V
Уголовных кодекс	V	X	V	V	V	V	V	V	V	V	V
Уголовно-процессуальный кодекс	V	X	V	V	V	V	V	V	V	V	V
Арбитражно-процессуальный кодекс	V	X	V	V	V	V	V	V	V	V	V
Кодекс об административно-правовых нарушениях	X	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V
Гражданско-процессуальный кодекс	X	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V
ФЗ «О бухгалтерском учете»	V	X	V	V	X	V	V	V	V	V	V
ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»	X	X	V	V	V	V	V	X	V	V	V
МСФО	V	V	V	V	X	V	V	X	V	V	V
ФСБУ	V	X	V	V	X	V	V	V	V	V	V
ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»	X	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V

Продолжение таблицы И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Стандарт общественного капитала бизнеса	X	X	V	V	V	X	V	V	V	V	V
Нормативные акты, регулирующие деятельность организаций государственного сектора	V	X	X	V	V	V	V	V	V	V	V
Распоряжение Правительства РФ от 22.11.2024 N 3386-р «Об утверждении основных направлений государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года»	X	X	V	V	X	V	V	X	V	V	V
Указ Президента РФ от 09.05.2017 N 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 - 2030 годы»	V	V	V	V	V	V	V	V	V	X	V
Примечание – X – указано в нормативном регламенте; V – не указано в нормативном регламенте.											

Источник: подготовлено автором по материалам [304].

Таблица И.2 – Характеристика типов экономических субъектов

Наименование	Трактование
Организация, предприятие, фирма, компания и бизнес	В концепции юридической ответственности одного лица могут считаться тождественными и употребляться с учетом сложившейся практики их применения
Группа компаний (компания)	«Не являющееся юридическим лицом объединение юридических лиц, действующих в различных организационно-правовых формах и связанных между собой отношениями значительного влияния или контроля (определяется в соответствии с требованиями МСФО)»
Холдинг	Не являющееся юридическим лицом объединение юридических лиц, действующих в различных организационно-правовых формах, включающее холдинговую компанию - держателя контрольных пакетов акций других предприятий»
Бизнес	Деятельность организации, группы компаний или компании и ее партнеров, создающих ценность в рамках общего бизнеса
Экосистема	1) «Партнерство организаций, обеспечивающее постоянное взаимодействие принадлежащих им технологических платформ, прикладных интернет-сервисов, аналитических систем» 2) «совокупность сервисов одной группы компаний или компании и партнеров, позволяющих пользователям получать широкий круг продуктов и услуг в рамках единого бесшовного интегрированного процесса»

Источник: составлено автором по материалам [51; 170; 179; 180].

Приложение К
(информационное)

Особый статус экономических субъектов

Таблица К.1 – Особый статус экономических субъектов

№	Особый статус	Характеристика	Примеры компаний	Влияние на раскрытие
1	2	3	4	5
1	Публичные организации	Компании, акции которых могут свободно обращаться на фондовом рынке, обязанные раскрывать информацию для инвесторов	Все ПАО России, в том числе Газпром, РусГидро, Аэрофлот, Северсталь, Ростелеком	«Обязаны раскрывать большой объем информации о различных направлениях деятельности через обеспечение ее доступности всем заинтересованным в этом лицам в соответствии с процедурой, гарантирующей ее нахождение и получение. Список обязательной раскрываемой информации для ПАО включает: – годовой отчет; – годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность; – проспект ценных бумаг (в случаях, предусмотренных правовыми актами Российской Федерации); – сообщение о проведении общего собрания акционеров; – отчет эмитента; – консолидированная финансовая отчетность (если ПАО вместе с другими организациями в соответствии с МСФО создает группу) или финансовая отчетность эмитента (если оно с другими организациями не создает группу); – сообщения о существенных фактах; – аудиторское заключение к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности; – внутренние документы, определяющие политику ПАО в области организации и осуществления внутреннего аудита; – сведения об аффилированных лицах ПАО; – устав и внутренние документы ПАО, регулирующие деятельность его органов; – целый ряд дополнительных данных, предусмотренных положением» [6]

Продолжение таблицы К.1

1	2	3	4	5
				АО, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам рекомендуется раскрывать информацию о системе и практике корпоративного управления. Эмитенты ценных бумаг определенного типа вправе осуществлять раскрытие и (или) предоставление информации, подлежащей раскрытию в ограниченных составе и (или) объеме. Если компания не входит в этот перечень, она может закрывать частично только ту информацию, которая связана с подсанкционными лицами или лицами, ведущими деятельность на территории новых регионов (например, сведения о сделках или о владении акциями/долями), информацию о сделках в рамках гособоронзаказа и военно-технического сотрудничества
2	Субъекты малого предпринимательства	Юридические лица, соответствующие определенным критериям по доходам и численности сотрудников, относятся к категории малого бизнеса	Функционируют преимущественно в форме ООО	Предусмотрено право ведения упрощенной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также переход на специальные налоговые режимы
3	Субъекты естественных монополий	Экономические субъекты, занятые производством (реализацией) товаров в условиях естественной монополии; не могут быть заменены в потреблении другими товарами (работами, услугами)	В Реестр субъектов естественных монополий в настоящее время включено более 4 000 организаций.	Обязаны представлять соответствующему органу регулирования текущие отчеты о своей деятельности (бухгалтерскую отчетность, федеральную государственную статистическую отчетность), а также целый ряд дополнительных сведений: об основных показателях финансово-хозяйственной деятельности; о ценах (тарифах) на товары (работы, услуги); об инвестиционных программах; об основных потребительских характеристиках товаров (работ, услуг)»

Продолжение таблицы К.1

1	2	3	4	5
4	Стратегические организации	Субъекты, которые «осуществляют производство продукции (работ, услуг), имеющей стратегическое значение для обеспечения обороноспособности и безопасности государства, защиты нравственности, здоровья, прав и законных интересов граждан»	ФГУП и открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности, организации оборонно-промышленного комплекса	Особенности раскрытия информации обусловлены тремя факторами: – их значимой ролью для экономики; – требованиями регуляторов; – интересами инвесторов и кредиторов. Раскрытие информации для целей государственного мониторинга. Для отдельных организаций разрешается частичное или полное закрытие информации, определен круг компаний (перечень закрыт в указе грифом «ДСП»)
5	Системообразующие организации	Предприятие, продукция или услуги которого важны для жизнеобеспечения той или иной территории либо функционирования той или иной отрасли либо социально-экономической системы региона	1106 системообразующих организаций России, находящихся в ведении: Минпромторга (519), Минтранса (155), Минэнерго (97), Минсельхоза (93), Минкомсвязи (89), Минстроя (82), Минкультуры (25), других ведомств и государственных корпораций (46)	Особенности раскрытия информации обусловлены тремя факторами: – их значимой ролью для экономики; – требованиями регуляторов; – интересами инвесторов и кредиторов. Для отдельных организаций разрешается частичное закрытие информации
6	Компания с государственным участием	Юридические лица, созданные с косвенным участием государства (через юридических или физических лиц), основанном на корпоративных (членских) правах, с целью осуществления значимой для общества экономической деятельности	ПАО НК «Роснефть» и некоторым связанным с ней компаниям, компании группы «Газпром», включая ПАО «Газпром», ПАО «Газпром нефть»	Установлен конкретный перечень хозяйствующих обществ, наделенных правами по самостоятельному определению объема и состава раскрываемой информации, определен круг компаний (перечень закрыт в указе грифом «ДСП»), которые закрыты к информационному раскрытию. Одной из обязанностей компаний, ограничивающих раскрытие, является направление закрываемой информации в Банк России

Продолжение таблицы К.1

1	2	3	4	5
7	Экономически значимые организации (ЭЗО)	Имеет существенное значение для экономики России, ее суверенитета или безопасности и удовлетворяет определенным условиям, сформирован перечень ЭЗО	Согласно правительственному в их состав вошли: АО АБ Холдинг, ООО ЮНС-Холдинг, ООО Корпоративный центр ИКС 5, ООО Городской супермаркет, АО Акрон Групп, ПАО Группа Русагро (Тамбовская область) и другие.	Характерен расширенный объем раскрываемой информации, обусловленный рядом факторов: – деятельность данных организаций влияет на стабильность экономики; – они имеют системное значение для финансового рынка и отрасли; – раскрытие регулируется рядом регуляторов; – их деятельность влияет на интересы широкого круга лиц
8	Общественно значимые организации (ОЗО)	Хозяйствующие субъекты, определенные в соответствии с Законом об аудиторской деятельности	К ним относятся ПАО, организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, кредитные и страховые организации, государственные корпорации, госкомпании, публично-правовые компании, организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25% и др.	Определение со стороны государства подобного статуса говорит о признании важности и ценности информации, которую они формируют и раскрывают о своей деятельности
9	Общественно значимые организации на финансовом рынке (ОЗОФР)	Хозяйствующие субъекты-эмитенты ценных бума, попадающие под обязательный аудит	В соответствии с Законом об аудиторской деятельности, аудиторские услуги которым правомочны оказывать аудиторские компании из перечня специального реестра.	Характерен расширенный объем раскрываемой информации, поскольку к ним относятся ПАО

Продолжение таблицы К.1

1	2	3	4	5
10	Участник налогового мониторинга	Компании крупнейшие налогоплатель- щики	- Количество компаний -участников – порядка 800. Преимущественно они представляют нефтегазовую, энергетическую, металлургическую и торговую отрасли	Характерен расширенный объем раскрываемой информации, обусловленный рядом факторов: – переход к непрерывному раскрытию; – цифровой обмен данными и интеграция учетных систем с цифровыми платформами ФНС; – цифровая прозрачность; – обязательный внутренний контроль; – интеграция систем бухгалтерского и налогового учета; – развитие цифровых платформ взаимодействия государства и организации
11	Участники эксперимен- тального налогового режима	Компании на АУСН	Компании МСП – микропредприятия, с количеством участников до 5 человек	Характерен: – автоматизированный цифровой обмен информации; – цифровой обмен данными и интеграция учетных систем с цифровыми платформами ФНС; – прозрачность финансовых потоков; – снижение объема отчетности; – изменение модели раскрытия информации – транзакционные данные; – автоматизированный контроль

Источник: составлено автором по материалам [62].

Приложение Л
(информационное)

Концепция развития и уровень зрелости бизнеса

Таблица Л. 1 – Концепции развития бизнеса

Период (годы)	Концепция	Стратегии развития бизнеса
Начало-середина XX века	Концепция максимизации стоимости (максимизация прибыли, стоимости акционерного капитала)	Максимизации стоимости
1950-1960	Концепция интеллектуального и человеческого капитала	«Используем возможности»
1960-1970	Корпоративная социальная ответственность (КСО)	«Используем возможности»
Конец XX века	Теория интеллектуального капитала в экономике	«Используем возможности»
1992	Концепция устойчивого развития	«Изменяем мир к лучшему»
2001 год по настоящее время	Концепция создания общей ценности	«Используем возможности»
2015-2030	Устойчивый экономический рост / Концепция ESG	«Изменяем мир к лучшему»
2020 год по настоящее время	Создание устойчивой ценности /инклюзивный рост	«Создаем ценности»
П р и м е ч а н и е - Стратегия развития экономических субъектов позволяет определить формат публичной корпоративной отчетности.		

Источник: составлено автором по материалам [398].



Источник: составлено автором.
Рисунок Л. 1 - Уровень зрелости бизнеса

Приложение М

(информационное)

Каналы коммуникации и характеристика заинтересованных сторон

Таблица М.1 – Каналы коммуникации организации с заинтересованными пользователями

Информационные источники				
Предоставляемые организацией			Предоставляемые другими субъектами (третьими лицами)	
Открытые данные	Индивидуальный доступ		Государственные	Частные (коммерческие)
	Данные, доступные в личном кабинете	По запросу сторон		
1	2	3	4	5
Сайт компании Страница в социальных сетях	Сайт компании, вход на который осуществляется с использованием ряда процедур: – идентификации – аутентификации – авторизации – персонализации	- отдельных категорий стейкхолдеров (контролирующие органы государственной власти (регулятор), финансово-кредитные институты, ВЭБ РФ, Корпорация МСП); - для остальных групп стейкхолдеров по усмотрению субъекта	– цифровой профиль организации – единый реестр субъектов МСП – сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» (ФНС) – сервис «Прозрачный бизнес» (ФНС) – единый федеральный реестр сведений о банкротстве – вестник государственной регистрации – сведения о юрлицах и ИП, в отношении которых представлены документы для государственной регистрации – сведения о физлицах – руководителях или учредителях нескольких юрлиц	– СПАРК АО «Интерфакс»; – АО «Интерфакс» - Центр раскрытия корпоративной информации – АО «Интерфакс» и ESG-Альянс - esg-disclosure.ru – ООО «Коммерсантъ КАРТОТЕКА»; – «Контур. Фокус» АО «ПФ «СКБ Контур» – «Мое Дело Бюро» – «Российский налоговый курьер Контрагенты» холдинга Акцион МЦФЭР – «Финансовый директор» Акцион

Продолжение таблицы М.1

1	2	3	4	5
			– единый федеральный ресурс юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности (Федресурс) – сведения о компаниях, которые имеют задолженность по уплате налогов, не представляют налоговую отчетность более года – картотека арбитражных дел – банк данных исполнительных производств – бухгалтерская отчетность (ГИРБО) – единая информационная система в сфере закупок – реестр недобросовестных поставщиков – сведения о лицах, в отношении которых факт невозможности участия, руководства в организации установлен в судебном порядке	

Источник: составлено автором по материалам [158].

Таблица М.2 – Типы государственных информационных ресурсов

Название	Характеристика / Цель	Аккумулируемые данные	Владелец / Поставщик данных
1	2	3	4
1) Агрегаторы данных			
Федеральный ресурс (Федресурс)	Платформа по сбору данных о субъектах экономической деятельности, на базе которой базируется Единый федеральный реестр юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности (ЕФРСФДЮЛ) и Единый федеральный реестр сведений о банкротстве (ЕФРСБ). Цель - повышение прозрачности бизнеса и защиты прав кредиторов. Является официальным электронным каналом раскрытия информации о компаниях и предпринимателях	– сведения об активах: стоимость чистых активов, оценка, аудит; – раскрытие сведений о нефинансовой отчетности (ESG); – сведения об обеспечении в отношении имущества: залог, лизинг и др.; – сведения о разрешениях на деятельность: лицензии, членство в СРО; – сведения о реорганизациях и ликвидации; – сведения о ходе процедур банкротства: намерения о банкротстве, собрания кредиторов, торги; субсидиарная ответственность	Минэкономразвития / Интерфакс
Цифровая аналитическая платформа представления статистических данных	Государственная информационная система, созданная для сбора, обработки, анализа и предоставления статистической информации на принципах единого информационного пространства данных с широким набором аналитического инструментария и функциональных возможностей. Цель - повышение эффективности государственного управления через обеспечение доступа к качественной статистической информации	– индивидуальная статистическая отчетность; – общая статистическая отчетность об основных аспектах деятельности организации, в т.ч. нефинансовая информация; – отраслевая статистическая отчетность об основных аспектах деятельности организации; – реестр объектов статистического наблюдения	Росстат / экономический субъект
Цифровой профиль организации	Набор данных о юридических лицах и ИП, выраженных в цифровой форме и содержащихся в информационной системе госорганов и организаций, который сосредоточен в единой системе идентификации и аутентификации (ЕСИА). Цель - значительно сократить документооборот для получения и оказания широкого спектра услуг между участниками хозяйственных отношений с использованием верифицированных данных	– общая характеристика организации; – данные о налогах; – финансовые данные (бухгалтерская отчетность); – блокировки и приостановления операций	Банк России, Минцифры / экономический субъект

Продолжение таблицы М.2

1	2	3	4
Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИРБО)	Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ресурс БФО). Цель – уменьшение административной нагрузки на бизнес и оптимизация процессов по сдаче отчетности	– бухгалтерская (финансовая) отчетность; – консолидированная финансовая отчетность; – аудиторское заключение	Минфин / ФНС
Общественный капитал бизнеса (ОКБ)	Цифровая платформа для предоставления данных по показателям и проведения оценки социальной ответственности бизнеса. Цель - оценить вклад в общественное благосостояние и реализацию национальных целей страны и создать базу лучших практик	– данные по вопросам ответственного ведения бизнеса и устойчивого развития	Минэкономразвития, АСИ, Правительство Москвы / АНО «Общественный капитал»
2) Сервисы получения данных			
Цифровая платформа МСП.РФ	Государственная платформа поддержки предпринимателей, самозанятых и тех, кто планирует начать свой бизнес. Цель - обеспечивает универсальный доступ и персональный подбор государственных услуг и мер поддержки онлайн-сервисов (более 30), программ обучения и актуальной информации для бизнеса	– формируется Цифровой профиль на основе 18 категорий данных о бизнесе и включает более 800 параметров (информация из реестров ИП, юридических лиц, субъектов МСП, данные о наличии счетов, налоговые декларации, бухгалтерская отчетность и информация из «Госуслуг»); – статистические данные по МСП	Минэкономразвития/ АО «Корпорация «МСП»
Ресурсы ФНС	Электронный сервис «Прозрачный бизнес» позволяет налогоплательщикам получать комплексную информацию о своих контрагентах. Цель - обеспечить оперативный доступ к открытой комплексной актуальной информации о компаниях через официальный ресурс	Единый реестр субъектов МСП, единый государственный реестр юридических лиц, единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, реестр аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц, реестр дисквалифицированных лиц, единый государственный реестр налогоплательщиков (об иностранных организациях)	ФНС
Ресурсы Федерального казначейства	Портал для поставщиков и заказчиков, на котором собрана информация о государственных тендерах; площадка, с помощью которой бизнес получает заказы от государства	– Единая информационная система в сфере закупок; – Реестр недобросовестных поставщиков	Федеральное казначейство

Источник: составлено автором по материалам [390].

Таблица М.3 – Потенциальные заинтересованные пользователи

Заинтересованные стороны	Организации корпоративного сектора				Организации государственного сектора		
	МСП		ПАО				
	ООО	АО	коммерческие	с гос. участием	АО	ПАО	ГУП (МУП), ФКП
1	2	3	4	5	6	7	8
Государство							
Органы государственной власти Российской Федерации регионального и федерального уровня (регулирующие органы): – Правительство Российской Федерации; – Министерство экономического развития; – Министерство финансов; – Министерство цифрового развития и др.	X	X	X	X	X	X	X
Органы государственной власти Российской Федерации регионального и федерального уровня (контролирующие органы) – ФНС; – Казначейство; – ФАС; – -Роспотребнадзор; – Роструд; – ЦБ РФ	X	X	X	X	X	X	X
Федеральная служба государственной статистики	X	X	X	X	X	X	X
Регуляторы	X	X	X	X	X	X	X
Органы государственной власти в лице собственников	-	-	-	X	X	X	X
Органы государственной власти в лице инвестора	-	-	X	X	-	-	-
Счетная палата	-	-	-	X	X	X	X
Финансовые институты и институты развития - Фонд содействия кредитованию малого бизнеса Москвы; - ВЭБ Российской Федерации; - Акционерное общество «Федеральная корпорация по развитию малого и среднего предпринимательства» (далее - Корпорация МСП); - Агентство стратегических инициатив	X	X	X	X	X	X	-

Продолжение таблицы М.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Бизнес-сообщество и деловые партнеры							
Финансово-кредитные институты	X	X	X	X	X	X	-
Институциональные инвесторы	-	-	X	X	-	X	-
Рейтинговые агентства и бизнес-аналитики	X	X	X	X	X	X	-
Кредиторы	X	X	X	X	X	X	X
Партнеры и поставщики	X	X	X	X	X	X	X
Покупатели и клиенты	X	X	X	X	X	X	-
Конкуренты	X	X	X	X	X	X	-
Фондовые биржи	-	-	X	X	-	X	-
Финансовые рынки	-	-	X	X	X	X	-
Общество							
Граждане	X	X	X	X	X	X	X
Профессиональные сообщества /профильные ассоциации	X	X	X	X	X	X	X
Некоммерческие организации	-	-	X	X	X	X	-
Работники организации	X	X	X	X	X	X	X
Клиенты (физические лица)	X	X	X	X	X	X	X
Розничные инвесторы	-	-	X	X	-	X	-
СМИ и телеграмм-каналы	X	X	X	X	X	X	X
Общественные организации	X	X	X	X	X	X	X
Профессиональные сообщества	X	X	X	X	X	X	X
Местные сообщества	X	X	X	X	X	X	X
Акционеры	-	X	X	X	X	X	-
Собственники	X	X	X	X	X	X	X

Источник: составлено автором.

Таблица М.4 – Карта заинтересованных сторон МСП

Группа заинтересованных сторон	Характеристика	Уровень власти	Уровень интереса
1	2	3	4
Государство			
Органы государственной власти регионального и федерального уровня (регулирующие органы): - Правительство; - Министерство экономического развития; - Министерство финансов; - Министерство сельского хозяйства	«Субъекты МСП являются важнейшими участниками государственных проектов и программ федерального и регионального уровня. Заинтересованы в эффективном использовании бюджетных средств, выделяемых на реализацию программ, и достижении целевых индикаторов» [18]	2	1
Органы государственной власти регионального и федерального уровня (контролирующие органы) (ФНС и региональные подразделения)	«Государственные органы, контролирующие деятельность субъектов МСП в части исполнения регуляторных требований налогового и бухгалтерского законодательства. Меняется подход к организации контроля – переход на цифровые механизмы обмена данными, автоматический контроль, непрерывный мониторинг» [18]	2	2
Федеральная служба государственной статистики	«Статистика для сбора информации и форм отчетности разделяет микро, малые и средние предприятия. Отдельно анализируются финансовые и нефинансовые данные по формам № 1 (для средних), № 4 (для микро), № 6 (для малых), № 10 (для малых), № 11 (для средних)» [18]	1	2
Фонд содействия кредитованию малого бизнеса Москвы	Поддержка в форме выдачи поручительств по кредитам, по банковским гарантиям	2	2
Агентство стратегических инициатив. АНО «Общественный капитал бизнеса»	Оценка вклада МСП в создание Общественного капитала бизнеса и развитие страны	2	2
Акционерное общество «Федеральная корпорация по развитию малого и среднего предпринимательства» (Корпорация МСП)	«Совместно с АО «МСП Банк» предоставляет государственные гарантийные продукты по обязательствам субъектов МСП, а также по договорам поручительств перед банками по кредитным обязательствам субъектов МСП. Принимает на себя часть финансовых рисков предпринимателей, кредитных рисков банков и других финансово-кредитных организаций» [18]	1	2

Продолжение таблицы М.4

1	2	3	4
Бизнес-сообщество			
Поставщики и подрядчики	«Представляют цепочку поставок и несут следующие риски: а) участие недобросовестных контрагентов является одним из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды. В случае такого события субъект МСП должен доказать обоснованность выбора контрагента, с учетом его деловой репутации, анализа платежеспособности и риска неисполнения обязательств, наличия у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала); б) риски недобросовестного исполнения обязательств в рамках договора; в) финансовые риски в случае неисполнения денежных обязательств; г) кредитные риски в случае предоставления коммерческого кредита (отсрочки или рассрочки платежа). Данные стейкхолдеры сориентированы на анализ данных финансовой отчетности в качестве базового информационного ресурса, поскольку понимают ее ценность» [18]	2	2
Клиенты (юридические лица)	«Выступают потребителями товаров (продукции), работ, услуг субъектов МСП. Являются участниками в цепочке поставок. Участие недобросовестных контрагентов в цепочке поставок квалифицируется как один из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды. Данные стейкхолдеры используют разные источники информации для оценки своих деловых партнеров. Сориентированы на анализ данных финансовой и нефинансовой информации. В основном используют внешние источники» [18]	2	2
Финансово-кредитные институты	«Осуществляют финансирование деятельности субъектов МСП: 1) Кредитование по специальным программам 2) Кредитование на обычных условиях (предложения банков) 3) Реструктуризация кредита в рамках программ поддержки МСП 4) Субсидирование кредитов в рамках программ поддержки МСП Несут кредитные риски, в связи с этим проводят детальный анализ финансовых показателей деятельности субъектов МСП на основе различных источников информации (данных финансовой отчетности и дополнительных сведениях из различных источников)» [18]	1	2

Продолжение таблицы М.4

1	2	3	4
Инвесторы	«Являются важными участниками развития бизнеса, осуществляя вложения капитала в деятельность субъектов МСП. Несут финансовые и репутационные риски и заинтересованы в результатах деятельности компании. Проводят количественный и качественный анализ деятельности» [18]	2	2
Рейтинговые агентства, бизнес-аналитики (аналитическое кредитное рейтинговое агентство АКРА)	«Регулярно проводят рейтингование субъектов по различным критериям. Основная задача – обеспечение качественным рейтинговым и аналитическим продуктом участников финансового рынка и заинтересованных пользователей. Проводят количественный и качественный анализ деятельности. Агентство АКРА присваивает кредитные рейтинги различным категориям эмитентов, в т.ч. формирует рейтинг по МСП» [18]	1	2
Финансовый рынок	«Альтернативные источники финансирования, возможности привлечения капитала через IPO и облигации. Выход на публичные рынки — это не только финансирование, но и стимул для повышения прозрачности бизнеса и привлечения новых партнеров» [18]	2	2
Общество			
Представители гражданского общества, включая: -местные сообщества и НКО - общественные движения	В регионах присутствия МСП могут осуществлять взаимодействие с представителями местных сообществ и гражданского общества для решения социальных и экологических проблем на локальном уровне	1	2
Профессиональные сообщества («Опора России», РСПП и предпринимателей)	Мнения экспертов учитываются и формируют общую политику современного информационного пространства субъектов МСП с учетом регулярного мониторинга бизнес-настроений в сегменте МСП	0	1
Работники организации	Могут оказывать прямое воздействие и имеют косвенный интерес	2	1
Граждане (общество)	Могут оказывать косвенное воздействие и имеют прямой интерес	1	2
Клиенты (физические лица)	Могут оказывать прямое воздействие и имеют прямой интерес	2	2
П р и м е ч а н и я 1 Уровень власти (0 - отсутствие влияния; 1 – косвенное влияние; 2 – прямое влияние). 2 Уровень интереса (0 - отсутствие интереса; 1 – косвенный интерес; 2 – прямой интерес).			

Источник: составлено автором по материалам [159].

Таблица М.5 – Карта заинтересованных сторон ПАО

Группа заинтересованных сторон	Характеристика	Уровень власти	Уровень интереса
1	2	3	4
Государство			
Органы государственной власти регионального и федерального уровня (регулирующие органы): - Правительство - Министерство экономического развития - Министерство финансов	Участники финансового рынка, крупнейшие налогоплательщики Участники реализации национальных проектов и федеральных программ Государственные органы выступают в качестве инвесторов в отношении компаний с государственным участием	2	2
Органы государственной власти регионального и федерального уровня (контролирующие органы) (ФНС и региональные подразделения)	Порядка 800 компаний выступают участниками налогового мониторинга. Характерен расширенный объем раскрываемой информации, обусловленный рядом факторов: – переход к непрерывному раскрытию – цифровой обмен данными и интеграция учетных систем с цифровыми платформами ФНС – интеграция систем бухгалтерского и налогового учета – развитие цифровых платформ взаимодействия государства и организации	2	2
Банк России	Регулятор, схема регуляторной модели раскрытия информации: - Банк России – эмитент – инвесторы – расширенный формат раскрытия данных (как для участников финансового рынка) - Банк России – Проект «Модель открытых данных» – Реализация проекта ЦПО - расширенный формат раскрытия данных в виде корпоративной отчетности	2	2
Федеральная служба государственной статистики и региональные подразделения	В системе коммуникации выделяется: - переход к электронным каналам передачи информации – цифровой обмен данными с использованием платформенных технологий; - расширенный формат представления статистических показателей, включая показатели устойчивого развития	2	1
Региональные органы власти, органы местного самоуправления	Контроль участия и воздействия на территории присутствия	2	2

Продолжение таблицы М.5

1	2	3	4
Государственная Дума	Агрегирование данных, создание инфраструктуры, установление регионального регулирования на уровне федерального законодательства	2	1
Счетная Палата	Агрегирование данных, контроль освоения государственных средств в рамках реализации национальных проектов	2	1
ВЭБ РФ, Агентство стратегических инициатив, АНО «Общественный капитал бизнеса»	Регулирование повестки устойчивого развития и создания инфраструктуры зеленого кредитования	2	2
Бизнес-сообщество			
Поставщики и подрядчики (партнеры)	«Представляют цепочку поставок и несут следующие риски: а) участие недобросовестных контрагентов является одним из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды б) финансовые риски в случае неисполнения денежных обязательств в) кредитные риски в случае предоставления коммерческого кредита (отсрочки или рассрочки платежа) Прозрачные закупочные процессы, ответственное выполнение финансовых обязательств, качественное выполнение работ и услуг» [18]	2	2
Клиенты (юридические лица)	«Выступают потребителями товаров (продукции), работ, услуг. Являются участниками в цепочке поставок. Участие недобросовестных контрагентов в цепочке поставок квалифицируется как один из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды. Данные стейкхолдеры, как правило, используют разные источники информации для оценки своих деловых партнеров. Сориентированы на анализ данных финансовой и нефинансовой информации» [18]	2	2
Финансово-кредитные институты	«Заинтересованы в качественном информационном обеспечении об имущественном и финансовом положении, а также способности субъекта выполнять на себя взятые обязательства» [18]	1	2
Инвесторы (институциональные)	«Являются важными участниками развития бизнеса, осуществляя вложения капитала в деятельность субъектов, прямо заинтересованы в выстраивании активных коммуникаций и качественном информационном обеспечении» [18]	2	2
Фондовые биржи / финансовые рынки	Для компаний 1 и 2 уровня листинга введены обязательные требования в части регулирования нефинансовых показателей	2	2

Продолжение таблицы М.5

1	2	3	4
Акционеры	Устойчивость бизнеса, финансовые результаты, стратегия, эффективность инвестиционных вложений, информационная прозрачность, соблюдение правил деловой этики и противодействие коррупции	2	2
Рейтинговые агентства, бизнес-аналитики	Регулярно проводят рейтингование субъектов по различным критериям. Проводят количественный и качественный анализ деятельности	1	2
Профессиональные организации (аудиторские компании)	Проверяют достоверность данных отчетной информации в расширенном формате	2	1
Общество			
Представители гражданского общества, включая. -местные сообщества и НКО; -общественные движения	В регионах присутствия могут осуществлять взаимодействие с представителями местных сообществ и гражданского общества для решения социальных и экологических проблем на локальном уровне, прямо заинтересованы в качественном информационном обеспечении в части нефинансовых показателей	1	2
Профессиональные сообщества и ассоциации (РСПП и предпринимателей)	Мнения экспертов учитываются и формируют общую политику современного информационного пространства, косвенный интерес в качественном информационном обеспечении в части нефинансовых показателей	0	1
Работники организации	Могут оказывать прямое воздействие и имеют косвенный интерес	2	1
Клиенты (физические лица) Инвесторы (розничные) Граждане	Уровень экономических знаний различный, требования к информации различны. Качество продуктов и сервисов, информационная безопасность, защита персональных данных, высокое качество сервисов, экологические и социальные инициативы, поддержка, комфортная среда, инновации	2	2
Профсоюзы	Косвенный интерес в качественном информационном обеспечении в части финансовой и нефинансовых показателей	1	1
Экспертное сообщество	Косвенный интерес в качественном информационном обеспечении в части финансовой и нефинансовых показателей	2	1
Примечания 1 Уровень власти (0 - отсутствие влияния; 1 – косвенное влияние; 2 – прямое влияние). 2 Уровень интереса (0 - отсутствие интереса; 1 – косвенный интерес; 2 – прямой интерес).			

Источник: составлено автором по материалам [158].

Таблица М.6 – Карта заинтересованных сторон коммерческих организаций государственного сектора

Группа заинтересованных сторон	Характеристика	Уровень власти	Уровень интереса
1	2	3	4
Государство			
Органы государственной власти регионального и федерального уровня (регулирующие органы): - Правительство; - Министерство экономического развития; - Министерство финансов; - отраслевые министерства и ведомства	Участники финансового рынка (ПАО и АО с госучастием), крупнейшие налогоплательщики, участники реализации национальных проектов и федеральных программ. Государственные органы выступают в качестве собственников	2	2
Органы государственной власти регионального и федерального уровня (контролирующие органы) (ФНС и региональные подразделения)	Часть компаний выступают участниками экспериментальных налоговых режимов. Характерен расширенный объем раскрываемой информации, обусловленный рядом факторов: – переход к непрерывному раскрытию – цифровой обмен данными и интеграция учетных систем с цифровыми платформами ФНС – развитие цифровых платформ взаимодействия государства и организации	2	2
Банк России	Регулятор, схема регуляторной модели раскрытия информации: - Банк России – эмитент – инвесторы – расширенный формат раскрытия данных (для ПАО и АО с государственным участием как для участников финансового рынка) - Банк России – Проект «Модель открытых данных» – Реализация проекта ЦПО - расширенный формат раскрытия данных в виде корпоративной отчетности	2	2
Федеральная служба государственной статистики	В системе коммуникации выделяется: - переход к электронным каналам передачи информации – цифровой обмен данными с использованием платформенных технологий; - расширенный формат представления статистических показателей, включая показатели устойчивого развития	2	1
Счетная Палата	Агрегирование данных, контроль освоения государственных средств в рамках реализации национальных проектов, аудит и государственный контроль	2	2
Агентство стратегических инициатив, АНО «Общественный капитал бизнеса»	Регулирование повестки устойчивого развития и создания инфраструктуры зеленого кредитования	2	2

Продолжение таблицы М.6

1	2	3	4
Бизнес-сообщество			
Поставщики и подрядчики	Прозрачные закупочные процессы, ответственное выполнение финансовых обязательств, качественное выполнение работ и услуг	2	2
Клиенты (юридические лица)	Выступают потребителями товаров (продукции), работ, услуг Являются участниками в цепочке поставок	2	2
Рейтинговые агентства, бизнес-аналитики	Регулярно проводят рейтингование субъектов по различным критериям.	2	1
Фондовые биржи / финансовые рынки	Для компаний 1 и 2 уровня листинга введены обязательные требования в части регулирования нефинансовых показателей (ПАО и АО с госучастием)	2	2
Общество			
Представители гражданского общества, включая. -местные сообщества и НКО; -общественные движения	В регионах присутствия могут осуществлять взаимодействие с представителями местных сообществ и гражданского общества для решения социальных и экологических проблем на локальном уровне, прямо заинтересованы в качественном информационном обеспечении в части нефинансовых показателей	1	2
Профессиональные сообщества и ассоциации (РСПП и предпринимателей)	Мнения экспертов учитываются и формируют общую политику современного информационного пространства, косвенный интерес в качественном информационном обеспечении в части нефинансовых показателей	0	1
Работники организации	Могут оказывать прямое воздействие и имеют косвенный интерес	2	1
Клиенты (физические лица) Граждане	Могут оказывать прямое воздействие и имеют прямой интерес	2	2
Профсоюзы	Косвенный интерес в качественном информационном обеспечении в части финансовой и нефинансовых показателей	1	1
Примечания 1 Уровень власти (0 - отсутствие влияния; 1 – косвенное влияние; 2 – прямое влияние). 2 Уровень интереса (0 - отсутствие интереса; 1 – косвенный интерес; 2 – прямой интерес).			

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица М.7 – Ключевые стейкхолдеры и их характеристика

Заинтересованные стороны	Роль в обеспечении источников финансирования	Вид интересующей отчетной информации		Уровень требований к отчетности	
		тип отчетности	вид капитала	состав	качество информации
1	2	4	5	6	7
Ключевые стейкхолдеры МСП					
Корпорация МСП и АО «МСП Банк»	V	ФО, НФО	ЧК, КК, ПРК	В	С
Агентство стратегических инициатив, АНО «Общественный капитал бизнеса»	V	ФО, НФО	ЧК, КК, ПРК	В	С
Инвесторы	V	ФО, НФО	ФК	С	В
Собственники	V	БФО, ФО	ФК	С - В (в зависимости от количества голосов)	С - В (в зависимости от количества голосов)
Финансово-кредитные институты	V	ФО, НФО	ФК	С	В
ФНС	-	БФО, НО	ФК	В	В
Партнеры и поставщики	-	БФО, ФО, НФО	ФК, КК	В	
Покупатели и клиенты	V	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, КК	С - В (в зависимости от объемов сделок)	С – В
Руководство	V	ФО, НФО	ФК, ПК, ОК, ЧК, КК, ПРК	С	В
Персонал	-	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, ЧК	С-В (в зависимости от уровня знаний и заинтересованности сотрудников)	В
Рейтинговые агентства	-	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, ОК, ЧК, КК, ПРК	В	С
Общественные организации, местные сообщества, представители гражданского общества	-	НФО	ОК, ЧК, КК, ПРК	Н-С (в зависимости от влияния, поставленных целей)	Н-С

Продолжение таблицы М.7

1	2	3	4	5	6
Ключевые стейкхолдеры ПАО					
Институциональные инвесторы	V	ФО, НФО, ГО, ОЭ	ФК	С	В
Розничные инвесторы	V	ФО, НФО, ГО, ОЭ	ФК	С	В
Акционеры	V	ФО, НФО, ГО, ОЭ	ФК	С - В (в зависимости от количества голосов)	С - В (в зависимости от количества голосов)
Кредиторы	V	БФО, ФО	ФК, ПК (тенденция к ОК, ПРК)	В	С
Партнеры и поставщики	V	БФО, ФО, НФО	ФК, КК	В	
Покупатели и клиенты	V	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, КК	С - В (в зависимости от объемов сделок)	С – В
Конкуренты	-	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, ОК	С-В (в зависимости от силы конкурента)	Н-С
Руководство	V	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, КК, ОК	В	В
Персонал	-	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, ЧК	С-В (в зависимости от уровня знаний и заинтересованности сотрудников)	В
ФНС	-	БФО, ФО, НО	ФК, ПК, ОК, ЧК, КК, ПРК	В	В
Биржи	-	ФО, НФО, ГО, ОЭ	ФК, ПК, ПРК	В	В
Профессиональные ассоциации	-	БФО, ФО, НФО, ГО	ФК, ПК, ОК, ЧК, КК, ПРК	Н-В (в зависимости от целей и силы влияния организации)	Н-В
Рейтинговые агентства	-	БФО, ФО, НФО, ГО	ФК, ПК, ОК, ЧК, КК, ПРК	В	С
Средства массовой информации	-	НФО	ОК, ЧК, КК, ПРК	Н-В (в зависимости от влияния, размера аудитории)	Н-В

Продолжение таблицы М.7

1	2	3	4	5	6
Общественные организации	-	НФО, ГО	ОК, ЧК, КК, ПРК	Н-С (в зависимости от влияния, поставленных целей)	Н-С
Местные сообщества	-	НФО, ГО	ЧК, КК, ПРК	Н-В (в зависимости от влияния, количества участников и т.п.)	Н-В
Экспертное сообщество Аналитики, социологи, статистики, ученые, проводящие научные исследования отчетности в самых различных аспектах, информационно-аналитические агентства и сервисы	-	БФО, ФО, НФО, ГО	ФК, ПК, ОК, ЧК, КК, ПРК	Н-С (в зависимости от силы влияния)	Н-С (в зависимости и от силы влияния)
АСИ	V	НФО	ЧК, КК, ПРК	В	С
Ключевые стейкхолдеры компаний государственного сектора					
Государство как главный акционер и собственник	V	БФО, ФО, ГО	ФК	С - В (в зависимости от количества голосов)	С - В (в зависимости и от количества голосов)
Министерства и ведомства	V	БФО, ФО, СО, ГО	ФК	В	С
Счетная палата	-	БФО, ФО, НФО, ГО	ФК, ПРК, ЧК	В	С
Кредиторы	V	БФО, ФО	ФК, ПК (тенденция к ОК, ПРК)	В	С
Партнеры и поставщики	V	БФО, ФО, НФО	ФК, КК	В	
Покупатели и клиенты	V	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, КК	С - В (в зависимости от объемов сделок)	С - В
Руководство	V	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, КК, ОК	В	В
ФНС	-	БФО, ФО, НО	ФК	В	В

Продолжение таблицы М.7

1	2	3	4	5	6
Персонал	-	БФО, ФО, НФО	ФК, ПК, ЧК	С-В (в зависимости от уровня знаний и заинтересованности сотрудников)	В
Средства массовой информации	-	НФО	ОК, ЧК, КК, ПРК	Н-В (в зависимости от влияния, размера аудитории)	Н-В
Общественные организации	-	НФО, ГО	ОК, ЧК, КК, ПРК	Н-С (в зависимости от влияния, поставленных целей)	Н-С
Местные сообщества	-	НФО, ГО	ЧК, КК, ПРК	Н-В (в зависимости от влияния, количества участников)	Н-В
АСИ	V	НФО	ЧК, КК, ПРК	В	С
П р и м е ч а н и я 1 Виды отчетности - ФО – финансовая отчетность; НФО – нефинансовая отчетность; НО – налоговая отчетность; СО – статистическая отчетность; ГО – годовая отчетность; ОЭ – отчет эмитента. 2 Уровни возможности влияния и уровни ответственности: Н – Низкий, С- Средний, В - Высокий. 3 Виды капитала - ПРК – природный капитал; ПТК – промышленно-технологический капитал; ФК – финансовый капитал; ЧК – человеческий капитал; СК -социальный капитал; ИК – интеллектуальный капитал; ЦК – цифровой капитал; ДК – репутационно-деловой капитал. 4 АСИ – Агентство стратегических инициатив.					

Источник: составлено автором по материалам [158-160].

Приложение Н
(информационное)

**Нефинансовая отчетность: международные стандарты и характеристика
в области раскрытия информации об устойчивом развитии**

Таблица Н.1 – Международные инициативы и их развитие в области стандартов нефинансовой отчетности

Год	Стандарты, регламенты, инициативы по нефинансовой отчетности
1973	Создание Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standards Committee, IASC)
1989	Публикация концептуальных основ МСФО
1996	Публикация первой версии стандартов ISO 14 001 «Система экологического менеджмента»
1997	Создание Глобальной инициативы по отчетности (Global Reporting Initiative, GRI)
2001	Создание Совета по стандартам МСФО (International Accounting Standards Board, IASB)
2004	Директива 2004/109/ЕС Европейского парламента и Совета о гармонизации требований прозрачности
2006–2021	Создание международными биржами стандартов по раскрытию ESG-отчетности (порядка 60 инициатив)
2007	Создание Совета по стандартам раскрытия информации о климате (Climate Disclosure Standards Board, CDSB)
2010	Создание Международного совета по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council, IIRC)
2010	Публикация стандартов ISO 26 000 «Руководство по социальной ответственности»
2011	Создание Совета по стандартам учета в области устойчивого развития (Sustainability Accounting Standards Board, SASB)
2014	Директива Европейского парламента о раскрытии нефинансовой отчетности (NFRD)
2016	Создание Целевой группы по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures, TCFD)
2016	Введение Принципов корпоративного управления G20 /ОЭСР
2017	Руководство Европейской комиссии по нефинансовой отчетности 2017/C 215/01
2021	Создание Совета по международным стандартам отчетности в области устойчивого развития (ISSB) на базе Фонда МСФО и объединения SASB, IIRC, CDSB, CDP и TCFD
2022	Директива Европейского парламента о корпоративной отчетности в области устойчивого развития (CSRD)
2023	Публикация стандартов МСФО S1 и S2
2023	Принятие европейских стандартов отчетности об устойчивом развитии (ESRS), разработанных Европейской консультативной группой по финансовой отчетности (EFRAG)
2024	Вступление в силу стандартов МСФО S1 и S2, выпущенных ISSB
2024	Вступление в силу ESRS
2025	EFRAG предложила упрощенный вариант стандартов отчетности об устойчивом развитии

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Н.2 – Международные регламенты в области раскрытия информации об устойчивом развитии и их характеристика

Год	Стандарты, регламенты	Характеристика	Состав отчетной информации
1	2	3	4
1999	GRI (Global Reporting Initiative)	Универсальные стандарты раскрытия информации об устойчивом развитии и существенных воздействиях организации на экономику, окружающую среду и людей. Отчетность в области устойчивого развития по GRI предоставляет информацию о положительном или отрицательном вкладе организации в устойчивое развитие	«а) универсальные стандарты, которые применяются ко всем организациям (GRI-1 «Требования и принципы GRI», GRI-2 «Раскрытие информации об организации», GRI-3 «Раскрытие информации и руководство по существенным темам»); б) отраслевые стандарты для отраслей с высоким уровнем воздействия, содержащие способы раскрытия информации по существенным темам, характерным для конкретной отрасли; в) тематические стандарты для конкретных существенных тем раскрытия (элементы отчетности по темам). Раскрытие информации об организации (GRI-2) позиционирует 30 элементов отчетности, которые дают представление о профиле и масштабе организации и помогают в создании контекста для понимания воздействия организации по направлениям: – организация и ее практики отчетности – виды деятельности и сотрудники – корпоративное управление – стратегия, политики и практики – взаимодействие с заинтересованными сторонами» [382]
2007	CDP	Проект углеродного раскрытия - глобальная платформа раскрытия экологической информации для раскрытия воздействия экономических субъектов на окружающую среду (климат, водные и лесные ресурсы)	Раскрывается информация о: – климатических рисках и выбросах парниковых газов – управлении водными ресурсами, водных рисках – воздействиях на лесные экосистемы, влияние на вырубку лесов – стратегиях декарбонизации и устойчивого развития Осуществляется оценка эффективности мер по управлению водными и лесными ресурсами, а также снижение климатических рисков и стимулирование в этой части деятельности сотрудников компании

Продолжение таблицы Н.2

1	2	3	4
2007	CDSB	Стандарты раскрытия информации об изменении климата, окружающей среды, природном капитале и их влиянии на финансовые результаты деятельности / финансовое положение компании в финансовой / корпоративной отчетности. Цель — дополнение финансовой отчетности показателями в части экологической информации и их влиянии на финансовые показатели	Структура стандартов: – «Организационное управление» - раскрытие ответственности руководства за экологические вопросы – «Стратегия» - влияние экологических факторов на бизнес-модель – «Риски и возможности» - климатические и природные риски – «Показатели и цели» - количественные экологические показатели – сравнимость и проверяемость информации
2011	SASB (Sustainability Accounting Standards Board)	«Создан Американским Советом по стандартам отчетности устойчивого развития и представляют собой 77 отраслевых стандартов по раскрытию информации в разрезе ESG-факторов. Данные стандарты определяют риски и возможности, связанные с устойчивостью, которые, могут влияют на финансовое состояние компании. Эта информация помогает инвесторам и другим заинтересованным сторонам оценить влияние ESG-рисков на финансовые показатели компании» [160]	«Пять измерений устойчивости в разрезе: – окружающая среда – социальный капитал – человеческий капитал – бизнес-модель и инновации – лидерство и корпоративное управление SASB включают: – параметры устойчивости (широкие темы ESG) – общие существенные темы (независимые от отрасли) – отраслевые темы раскрытия информации (отраслевые аспекты) – учетные метрики (измерения эффективности по каждой теме)» [160]
2013	IIRC (International Integrated Reporting Council)	Предназначены для раскрытия информации о создании стоимости компании в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе с использованием интегрированного мышления. IIRC определяет информацию о ресурсах и о том, как они используются в разрезе шести видов капитала – финансового, производственного, социального, интеллектуального, человеческого и природного	«Интегрированный отчет предусматривает раскрытие информации «о следующих элементах: – обзор организации и внешняя среда – корпоративное управление – бизнес-модель – риски и возможности – стратегия и распределение ресурсов – результаты деятельности – взгляды на будущее» [160]

Продолжение таблицы Н.2

1	2	3	4
2015	TCFD (The FSB Task Force on Climate- related Financial Disclosures)	Разработаны Целевой группой по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом (TCFD), созданной Советом по финансовой стабильности (Financial Stability Board - FSB) для поддержки целей Парижского соглашения по климату. TCFD - стандарты раскрытия информации о рисках, связанных с изменением климата, и их влиянии на финансовые показатели. Прослеживается взаимосвязь климатических рисков, отраженных в отчете об устойчивом развитии, с показателями финансовой отчетности	«TCFD представляют влияние Е-фактора в разрезе показателей: 1) управление - управление организацией в отношении рисков и возможностей, связанных с климатом (роль совета директоров в управлении климатическими рисками и возможностями; роль топ-менеджмента в управлении климатическими рисками и возможностями); 2) стратегия - фактическое и потенциальное воздействие рисков и возможностей, связанных с климатом, на бизнес, стратегию и финансовое планирование (описание климатических рисков и возможностей в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе; сценарный анализ устойчивости стратегии); 3) управление рисками - процессы, используемые организацией для выявления, оценки и управления рисками, связанными с климатом (описание процессов идентификации и оценки климатических рисков; описание процессов управления климатическими рисками; описание, как процессы выявления, оценки и управления климатическими рисками интегрированы в общее управление рисками организации). 4) метрики и целевые показатели, используемые для оценки и управления соответствующими рисками и возможностями, связанными с климатом (в разрезе 2-х типов рисков) (показатели, используемые для оценки климатических рисков и возможностей в рамках стратегии и процесса управления рисками; охваты 1, 2 и, если необходимо, 3 выбросов парниковых газов и связанные с ними риски; цели, используемые организацией для управления климатическими рисками и возможностями и результатами деятельности по отношению к целевым показателям)»» [160]

Продолжение таблицы Н.2

1	2	3	4
2024	IFRS S1	«Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием компаниям необходимо раскрывать следующую: – цель раскрытия финансовой информации в рамках корпоративного управления, связанной с устойчивым развитием - донести до пользователей отчетности используемую организацией систему корпоративного управления, средства контроля и контрольные процедуры, которые организация применяет, для мониторинга и управления ее рисками и возможностями в рамках устойчивого развития; – организация должна доносить до пользователей то, как управление рисками и возможностями, связанными с устойчивым развитием, включено в стратегию компании – в рамках управления рисками раскрываются процессы, с помощью которых выявляются, оцениваются и управляются риски и возможности, связанные с устойчивым развитием – в целях и ключевых показателях раскрывается информация, характеризующая оценку организацией своих результатов, включающих прогресс в достижении поставленных целей. Цели и показатели организация определяет на основе своей бизнес-модели, рисков и возможностей» [22]	«Финансовая информация организации, касающаяся устойчивого развития, должна быть раскрыта в той же степени консолидации, что и соответствующая финансовая отчетность. Организация должна описать взаимосвязи между различными частями информации в своем отчете. Должна быть выстроена связь информации о рисках и возможностях в отношении каждой из описанных частей. Необходимо представлять финансовую информацию, связанную с устойчивым развитием, одновременно со своей соответствующей финансовой отчетностью, и данная финансовая информация, должна быть за тот же отчетный период, что и финансовая отчетность. Компания может раскрывать информацию как часть своей финансовой отчетности, помимо этого, данная информация может быть включена в комментарий руководства организации или включена путем перекрестной ссылки при условии, что информация доступна пользователям на тех же условиях и в то же время, как и информация, на которую она ссылается. Когда показатели не могут быть измерены непосредственно, возникает неопределенность измерения. Использование обоснованных оценок является важной частью подготовки показателей, связанных с устойчивым развитием, так как оно позволяет сохранить полезность информации, если оценки точно описаны и объяснены. Предприятию не требуется предоставлять количественную информацию о текущих или ожидаемых финансовых последствиях, если: – эти последствия невозможно идентифицировать отдельно – уровень неопределенности измерений, связанный с оценкой этих эффектов, настолько высок, что полученная в результате количественная информация была бы бесполезна – у организации нет навыков, возможностей или ресурсов для предоставления такой информации» [22]

Продолжение таблицы Н.2

1	2	3	4
2024	IFRS S2	IFRS S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом», основан на рекомендациях Целевой группы по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом (TCFD), и включает в себя отраслевые требования к раскрытию информации, вытекающие из стандартов SASB	«Межотраслевые количественные показатели включают: – переходные риски – количество и процентная доля активов или видов деятельности, подверженных переходным рискам – физические риски – количество и процентная доля активов или видов деятельности, подверженных физическим рискам – возможности, связанные с климатом – объем капитальных затрат, направленных на риски и возможности, связанные с климатом – внутренние цены на углерод – вознаграждение руководителей и управленческого персонала, связанные с климатом» [22]
2024	ESRS	Единые европейские стандарты отчетности об устойчивом развитии, разработанные Европейской консультативной группой по финансовой отчетности (EFRAG) для применения директивы Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Главный принцип ESRS — двойная существенность	«Структура стандартов: – Общие стандарты: а) ESRS 1 — общие требования к раскрытию информации б) ESRS 2 — общие раскрытия (стратегия, управление, риски, показатели) – Экологические стандарты (E): а) ESRS E1 — изменение климата б) ESRS E2 — загрязнение в) ESRS E3 — водные ресурсы и морская среда г) ESRS E4 — биоразнообразие и экосистемы д) ESRS E5 — циркулярная экономика – Социальные стандарты (S): а) ESRS S1 — собственные работники б) ESRS S2 — работники в цепочке поставок в) ESRS S3 — сообщества г) ESRS S4 — потребители и пользователи – Стандарты управления (G) - ESRS G1 — деловая этика и корпоративное управление» [160]

Источник: составлено автором по материалам [160].

Приложение П (информационное)

Корпоративная отчетность: подходы к определению

Таблица П.1 – Обзор научных взглядов в области развития системы корпоративной отчетности

Направления развития	Ключевые идеи	Авторы
1	2	3
Подходы к определению понятийного аппарата, сущности, структуре и формату отчетности	«Корпоративная отчетность рассматривается как формат публичного отчета, построенного на принципах интегрированной отчетности, определяется как: а) совокупность форм отчетности (финансовой, управленческой, об устойчивом развитии и др.), б) коллаборация финансовых и нефинансовых данных через концепцию комплексности отчетов и их взаимосвязь» [406]	И.В. Алексеева, Н.Ю. Архипенко, Р.П. Булыга, М.А. Вахрушина, Е.В. Никифорова, Н.В. Малиновская, М.В. Мельник, Р.Г. Осипова, Е.С. Попова, О.В. Рожнова, О.В. Соловьева И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева, Р.Г. Каспина, Т.Ю. Серебрякова, Н.В. Фадейкина
Стандартизация и унификация отчетности	«Решения в части стандартизации и унификации: а) стандартизация принципов подготовки отчетности на основе внедрения «концепции 3-х линз» с учетом соблюдения требований существенности, связанности, достоверности и сопоставимости; б) разработка внутрифирменного стандарта как базового внутрикорпоративного регламента для формирования отчетности; в) вариант единого формата с учетом согласованности и сопоставимости показателей в виде «интегрированного формата с демонстрацией уникальности бизнес-модели и спецификой процессов организации»; г) персонализация данных; д) разработка системы базовых показателей в целях развития аналитической направленности» [406]	И.В. Алексеева, О.В. Ефимова, И.В. Зенкина, Р.Г. Каспина, Ж.Е. Кашина, В.Г. Когденко, М.В. Мельник, О.Р. Осипова, Е.С. Попова, О.В. Рожнова, Ж.А. Чистополова

Продолжение таблицы П.1

1	2	3
Концептуально-прогностическое	«Глобальные тренды развития в кратко, средне и долгосрочной перспективе, выявленные на основе изучения закономерностей изменения учетных процессов, ценностей и запросов общества» [406]	Е.Б. Абдалова, И.Н. Богатая, С.Н. Карельская, Ю.Н. Киркач, Т. Лесина, О.В. Рожнова
Совершенствование отдельных направлений методических и организационных аспектов	«Направления развития: а) реализация формата интегрированной отчетности (на базе применения стратегического учета и эволюционно-адаптивной теории отчетности, стандарта интегрированной отчетности, матричного подхода раскрытия системы показателей; б) на основе цикличного подхода Шухарта – Деминга с выделением 5 этапов (от концептуальных подходов формирования до верификации и последующего совершенствования модели на очередном этапе степени зрелости отчетности); в) введение самостоятельной системы интегрированного /корпоративного учета; г) раскрытие показатели в контексте ESG-факторов; д) персонализация данных» [406]	И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева, Ю.Н. Киркач, Н.В. Малиновская, М.В. Мельник, Р.Г. Осипова, О.В. Соловьева, М.В. Фомин, О.Б. Фомина Е.Б. Абдалова, Н.В. Брюханова, С.Н. Карельская, Р.Г. Каспина, Н.Г. Сапожникова, Т.Ю. Серебрякова, Н.В. Фадейкина, Ж.Е. Кащина
Применение зонального принципа развития	«Зоны отчетности: человекоцентричность, экосистемность, ответственность, технологичность, последовательность» [406]	И. Тополя
Внедрение инновационных IT решений под влиянием процессов цифровизации	«а) разработка концепции многомерного учета; б) цифровая трансформация учетно-контрольных процессов; в) внедрение цифрового формата отчетности XBRL; г) решения по визуализации данных» [406]	Р.П. Булыга, А. Ковалев, Н.В. Малиновская, М.В. Фомин, О.Б. Фомина
Подтверждение достоверности отчетности	«Развитие методологии верификации и типов заверения» [406]	И.Н. Богатая, Р.П. Булыга, Е.М. Евстафьева, Т.Ю. Серебрякова

Источник: составлено автором по материалам [405; 406].

Таблица П.2 – Десять факторов, влияющих на развитие корпоративной отчетности

№	Фактор	Характеристика
1	2	3
1	Признание ценности информации в качестве общественного блага и силы ее воздействия в условиях информационного общества	Одним из принципов информационного общества является неразрывное партнерство гражданского общества, бизнеса и государства. Публичная отчетность выступает стратегическим информационным ресурсом открытого общества диалога с внешней средой. В связи с этим возрастает вопрос обеспечения качества и достоверности предоставляемых данных. Важным фактором становится учет качественных изменений ценностных ориентиров «новых» поколений. По мнению экспертов, «ценности разных поколений объективно различны». Выделяют поколение Бэби-бумеров (1943-1963 гг.), поколение X (1963-1984гг.), поколение Y (1984-2000 гг.), поколение Z (2000-2020 гг.) и свойственные им предпочтения. Важным наблюдением является тот факт, что поколение Z – это поколение цифрового контента и онлайн коммуникации, что, оказывает влияние на пользовательские предпочтения в отношении цифрового формата представления данных [387]
2	Цифровая трансформация и ИИ	Цифровая трансформация всех процессов создает предпосылки для новой архитектуры отчетных данных на базе цифровых решений. Применение XML как универсального языка разметки данных, технологий блокчейн, ИИ открывают беспрецедентные возможности дальнейшего преобразования отчетности по разным направлениям [481, 494]. Эффективное решение государственных задач невозможно без создания адекватной деловой среды и соответствующего информационного пространства. Для этих целей необходим реинжиниринг бизнес- процессов, включающих процессы формирования, раскрытия и верификации отчетных данных экономических субъектов. Качественная реконструкция и преобразование массива разнородных отчетных данных в формат современной цифровой отчетности компании позволит их системно агрегировать на базе единой интегральной платформы, что имеет важное значение в отношении стратегических и системообразующих организаций России. Для государства такие интегральные платформы открывают огромные возможности для планирования и развития экономики отдельных отраслей, регионов и городов, для эффективного управления программами и национальными проектами [193]
3	Имплантирование принципов практической психологии в экономические процессы и управление экономическими законами, формирование поведенческой экономики и экономики впечатлений	Внедрение принципов практической психологии в экономические процессы и управление экономическими законами с учетом анализа психологических особенностей человеческого восприятия, ценностных ориентиров и механизмов принятия решения. Появление новых направлений науки и практики, таких как «поведенческая экономика», «поведенческие финансы», признание важности создания устойчивой ценности оказывают влияние на изменение модели отчетности с точки зрения содержания и визуального образа информационного контента

Продолжение таблицы П.2

1	2	3
4	Переход к «креативной экономике» и «экономике впечатлений»	Данный подход основан на инновациях, новинках и креативных продуктах, где главной капитализируемой ценностью являются инновационные идеи, а ключевым объектом - интеллектуальный капитал
5	Открытость и прозрачность системы государственного и корпоративного управления	Обеспечение информационной прозрачности компаний является одним из глобальных трендов нового тысячелетия. В настоящее время реализуется проект Министерства цифрового развития и Банка России по реализации эксперимента в форме создания Цифрового профиля организации как единого ресурса о всех данных организации, содержащихся в информационных системах государственных органов и организаций. В перечень сведений входят данные четырех типов: общие типы данных, данные о налогах, финансовые типы данных и блокировки и приостановления операций. По аналогии с Цифровым профилем физического лица, который носит существенно более расширенный характер сведений, целесообразно рассмотреть возможность расширения спектра данных по юридическим лицам
6	Глобализация и деглобализация мировой экономики	Процессы глобализации и интернационализации, создания транснациональных корпораций привели мир к пониманию важности создания системы международных стандартов, в том числе и в сфере учета и отчетности. Россия, несмотря на сложную геополитическую ситуацию, остается активным участником мирового рынка, при этом смещает акценты в сторону сохранения национальных интересов и безопасности. Следовательно, важным остается изучение всех мировых тенденций в отношении изменения принципов формирования отчетности с целью их адаптации и внедрения в национальной практике
7	Переосмысление значимости теории заинтересованных сторон в обеспечении информационных запросов	Усиление роли заинтересованных сторон и обеспечение их запросов в процессе формирования данных публичной отчетности, связанное с: 1) появлением класса «розничных инвесторов»; 2) созданием полноценного института гражданского общества и формированием проактивной позиции его представителей в системе взаимодействия «государство – бизнес – общество»; 3) изменением отношения потребителей к продукции компаний, не имеющей соответствующую сертификацию или репутацию, отрицательное восприятие бренда; 4) изучением запроса разных групп стейкхолдеров и выстраиванием системного коммуникационного взаимодействия с ними (консультации, диалоги, анкетирование, опросы и др.); 5) расширением состава заинтересованных сторон, включающих как самих стейкхолдеров, так пользователей и экспертов, связанным с развитием форм взаимодействия (диалоги, общественные слушания, общественные заверения и др.). Со стороны государства и общества активно растет запрос на содержание целевой информации, уровень ее детализации и формат раскрытия, подавая сигнал бизнесу в части реального информационного воздействия и готовности участия в формировании информационного поля

Продолжение таблицы П.2

1	2	3
8	Экосистемный подход	Данный подход позиционируется как один из ключевых трендов развития социально-экономических и бизнес-систем. Формат публичной отчетности экономических субъектов может представлять собой информационную экосистему, которая работает по принципу экосистем в бизнесе: все структурные элементы соединены в бесшовную среду, внутри которой пользователь, не замечая границ, перемещается и без труда находит нужную ему информацию. Таким образом, все формы отчетности должны быть интегрированы и логично связаны между собой в едином информационном пространстве, являясь частью общей информационной среды
9	Принятие концепции устойчивого развития и ее переориентация в отношении национальных стратегических целей	Вопросы ESG-повестки, включающей аспекты климатического воздействия и зеленого финансирования, управления рисками и ответственных цепочек поставок, инклюзивности подхода и развития человеческого капитала, вышли на первый план на международной политической арене и в деловом сообществе. ESG-прозрачность получила большее признание, чем финансовая прозрачность. Актуальность оценок в области раскрытия ESG-данных в виде отдельных нефинансовых отчетов или годовых/интегрированных отчетов в мире стремительно растет в фокусе реализации повестки устойчивого развития. Осознавая важность повестки устойчивого развития, в России в рамках создания Стандарта общественного капитала бизнеса запущены процессы формирования национальной ESG-инфраструктуры, активными участниками которых выступили государство и бизнес-сообщество
10	Риск, высокая турбулентность и неопределенность определяют экономические реалии хозяйствующих субъектов	Современный бизнес в условиях неопределенности представляет собой сложную многофакторную модель, первостепенное значение стали играть два важнейших понятия – «информация» и «скорость». Скорость изменений в разных сферах жизни, неопределенность и риск становятся определяющими в стратегии развития бизнеса и предъявляют жесткие требования в отношении своевременности получаемых отчетных данных, их прогностического характера, использовании современных методов количественной оценки риска, применении сценарного анализа

Источник: составлено автором.

Приложение Р
(информационное)

Архитектура и регуляторные требования к информационному обеспечению экономических субъектов

Таблица Р.1 – Матрица требований по формированию, раскрытию и верификации отчетной информации организациями корпоративного и государственного секторов

Элементы обеспечения информационной прозрачности деятельности организации в части отчетных форм	Корпоративный сектор			Государственный сектор			
	ООО	Акционерные общества			Унитарные предприятия		
		АО	ПАО, в т.ч. с государствен- ным участием	АО	ПАО	ФГУП	ФКП
1	2	3	4	5	6	7	8
1) Формирование отчетной информации							
Финансовая отчетность							
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	[А]; [В]*	[А]; [В]*	[А]	[А]	[А]	[А]	[А]
Консолидированная финансовая отчетность	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	х
Нефинансовая отчетность							
Отдельные отчеты (экологический, социальный)	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Б]	[Б]
ESG- отчет	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]
Отчет об устойчивом развитии	[Г]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[Г]	[Г]
Общественный капитал бизнеса	[Г]	[Г]	[Г]	[Б]	[Б]	[Г]	[Г]
Комплексная отчетность							
Годовой отчет	[А]	[А]	[А]	[А]	[А]	х	х
Отчет об исполнении программы деятельности и сметы расходов	х	х	х	х	х	[А]	[А]
Отчет эмитента ценных бумаг	х	[Б]	[А]	[Б]	[А]	х	х

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Другие виды отчетности							
Статистическая отчетность	[В]	[А]	[А]	[А]	[А]	[А]	[А]
Налоговая отчетность	[А]; [В]	[А]	[А]	[А]	[А]	[А]	[А]
Управленческая отчетность	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]
Отчет о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления	[Б]	[Б]	[А]	[Б]	[А]	[В]	[В]
2) Раскрытие отчетной информации							
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	[Б]; [Г]	[А]	[А]	[А]	[А]	[Б]; [Ж]	[Б]; [Ж]
Консолидированная финансовая отчетность	[Б]	[А]	[А]	[А]	[А]	[Б]; [Ж]	[Б]; [Ж]
Годовой отчет организации	[Б]; [Г]	[А]; [Б]; [Г]	[А]	[А]	[А]	х	х
Отчет эмитента ценных бумаг	[Б]	[А]	[А]	[А]	[А]	х	х
Отчет об исполнении программы деятельности и сметы расходов	х	х	х	х	х	[Г]	[Г]
Нефинансовая отчетность	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Г]	[Ж]	[Ж]
Отчет о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления	[В]	[Б]	[А]	[А]	[А]	[В]	[В]
3) Представление заинтересованным пользователям отчетной информации							
Налоговая отчетность	[В]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]
Статистическая отчетность	[А]; [В]	[А]; [В]	[А]	[А]	[А]	[Б]	[Б]
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	[Б]	[Б]	[А]	[Б]	[А]	[Б]	[Б]
Консолидированная финансовая отчетность	[Г]	[Г]	[А]	[А]	[А]	[Б]	х
Годовой отчет о деятельности организации	[Г]	[Г]	[А]	[А]	[А]	х	х
Отчет о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления	[В]	[Б]	[А]	[А]	[А]	[В]	[В]
Информации о деятельности (отраслевому органу управления предприятием)	х	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[А]	[А]
Информации о виде деятельности (антимонопольному регулятору)	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]	[Б]

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3	4	5	6	7
4) Верификация отчетной информации						
Внутренний контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности	[А]	[А]	[А]	[А]	[А]	[Г]
Внутренний контроль деятельности (годового отчета)	[А]	[А]	[А]	[А]	[А]	[Г]
Внутренний аудит рисков и деятельности (годового отчета)	х	х	[А]	х	[А]	х
Корпоративный контроль достоверности отчетности группы	х	х	[В]	х	[В]	х
Внешний аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности	[В]	[А]; [В]	[А]	[А]	[А]	[А]
Внешний аудит консолидированной отчетности	х	х	[Б]	х	[Б]	х
Внешний государственный контроль	х	х	[Б]	х	[Б]	[А]
П р и м е ч а н и я 1 [А] – обязано по законодательству (в полном объеме). 2 [Б] – обязано по законодательству (в определенных случаях). 3 [В] – обязано по законодательству (в сокращенном объеме). 4 [Г] – имеет право (по усмотрению организации). 5 [Ж] – запрещено по законодательству (в определенных случаях).						

Источник: составлено автором по материалам [158; 160].

Таблица Р.2 – Регуляторные требования по формированию и раскрытию информации компаниями корпоративного сектора

Виды отчетности	Характеристика	Информация		
		финансовая	нефинансовая	
			количественная	качественная
Финансовая	Формы финансовой отчетности с пояснениями	X	Приводятся в Пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах	
Нефинансовая	Отдельные тематические отчеты Отчет об устойчивом развитии ESG-отчет Отчет о создании Общественного капитала бизнеса	X	X	X
		X	X	X
		X	X	-
		X	X	-
Налоговая	Состав деклараций и сведений в рамках налогового законодательства	X	-	-
Статистическая	Набор количественных и стоимостных показателей статнаблюдения	X	X	-
Управленческая	Отчет о выполнении КРІ Отчет о выполнении программы развития	X	X	-
Комплексная	Годовой отчет компании Отчет эмитента	X	X	X

Источник: составлено автором.

Таблица Р.3 – Состав документов, представляемых в рамках налоговой отчетности

Показатель	Вид отчета	Сроки сдачи
Режим налогообложения		
ОСНО	Декларация по налогу на прибыль	Раз в квартал. До 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом
		Раз в месяц. До 25 числа месяца, следующего за истекшим месяцем
	Декларация по НДС	Раз в квартал. До 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом
УСН	Декларация по УСН	Раз в год. До 25 марта года, следующего за истекшим годом
	Уведомление об исчисленных авансах	Раз в квартал. До 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом
АУСН	Нет регулярных отчетов	—
ЕСХН	Декларация по ЕСХН	До 25 марта года, следующего за истекшим годом
	Уведомление об исчисленном авансе	До 25 июля
	Декларация по НДС (если фирма работает с НДС или превысила лимит по выручке)	Раз в квартал. До 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом
Дополнительная отчетность		
Деятельность связана с определенным направлением или товаром	Декларация по водному налогу	Раз в квартал. До 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом
	Декларация по НДС	Раз в месяц. До 25 числа месяца, следующего за истекшим месяцем
	Декларация по налогу на игорный бизнес	Раз в месяц. До 20 числа месяца, следующего за истекшим месяцем
	Декларация по акцизам	Раз в месяц. До 25 числа месяца, следующего за истекшим месяцем — по этиловому спирту, алкогольной или спиртосодержащей продукции До 25 числа третьего месяца, следующего за истекшим месяцем — по остальной продукции До 25 числа шестого месяца, следующего за истекшим месяцем — по продукции из пункта 5.1 статьи 204 НК РФ.
Отчетность по сотрудникам	6-НДФЛ	Раз в квартал. До 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом Годовой. До 25 февраля
	Расчет по страховым взносам (РСВ)	Раз в квартал. До 25 числа месяца, следующего за истекшим кварталом Годовой. До 25 февраля
	Персонифицированные сведения о физлицах	
	Уведомление по исчисленным взносам	Ежемесячно. До 25 числа месяца. Можно не предоставлять в месяцы сдачи РСВ
Имущественные налоги	Транспортный	Нет отчетности
	Земельный	Раз в год. До 25 марта года, следующего за истекшим годом
	По недвижимости	

Источник: составлено автором по материалам [185].

Таблица Р.4 – Состав статистической отчетности

Виды	Характеристика
Индивидуальная статистическая отчетность организации	раскрываются показатели, характеризующие: организационные аспекты функционирования организации и обобщающие параметры деятельности конкретной коммерческой организации (форма; форма; организационные аспекты функционирования организации как юридического лица и обобщающие параметры деятельности конкретной стратегической и системообразующей не коммерческой организации (форма; форма). Указанные показатели, в значительной степени корреспондируют с информацией, раскрываемой организациями в их годовых (комплексных) отчетах и финансовой отчетности
Общая статистическая отчетность об основных аспектах деятельности организации	предназначен для раскрытия общих для всех экономических субъектов (не связанных со спецификой вида деятельности) компонентах деятельности организаций о: капитале (24 формы), в том числе, социальных и экологических факторах, его формирующих (12 форм); бизнес-процессах (9 форм), в том числе экологических факторах на них влияющих (7 форм); результатах деятельности (2 формы). Указанные показатели, в значительной степени корреспондируют с информацией, раскрываемой организациями в их годовых (комплексных) отчетах и не финансовой отчетности
Отраслевая статистическая отчетность об основных аспектах деятельности организации	является самым существенным в количественном выражении (182 формы), предназначен для наиболее полного учета отраслевых особенностей деятельности экономических субъектов. Проведенное исследование позволило определить степень раскрытия в составе официальных форм статистической отчетности специфических аспектов в разрезе видов деятельности стратегических и системообразующих организации России. Наиболее детально представленными в статистической отчетности являются следующие виды деятельности (отрасли) организации России: металлургия; деятельность в сфере телекоммуникаций и электросвязи; оборонно-промышленный комплекс; перевозки воздушным транспортом; сельское хозяйство: растениеводство, овощи; сельское хозяйство: животноводство; деятельность внутреннего водного (речного) транспорта; деятельность морского транспорта; добыча нефти газа

Источник: составлено автором по материалам [161].

Таблица Р.5 – Степень раскрытия в составе официальных форм статистической отчетности специфических отраслевых аспектов в разрезе видов деятельности стратегических и системообразующих организации России

N	Вид деятельности (отрасль)	Количество форм отчетности				
		О	К	П	Р	Итого
1	Научные исследования и разработки	2	3	4	0	9
2	Геологоразведка	0	3	4	0	7
3	Добыча угля	0	1	0	5	6
4	Добыча нефти и газа	0	4	6	0	10
5	Транспортировка нефти и газа	3	0	0	1	4
6	Производство нефтепродуктов	0	1	2	3	6
7	Производство электроэнергии	2	0	2	2	6
8	Металлургия	0	7	7	0	14
9	Оборонно-промышленный комплекс	0	1	5	6	12
10	Деятельность в сфере телекоммуникаций и электросвязи	1	6	5	2	14
11	Строительство	0	1	3	4	8
12	Медицинская и фармацевтическая промышленность	0	0	1	1	2
13	Химическая промышленность	0	0	0	1	1
14	Сельское хозяйство: растениеводство, овощи	0	3	5	3	11
15	Сельское хозяйство: животноводство	0	1	6	4	11
16	Рыболовство	0	0	1	1	2
17	Перевозки автомобильным транспортом	0	3	2	1	6
18	Перевозки железнодорожным транспортом	0	1	2	2	5
19	Перевозки воздушным транспортом	0	2	9	1	12
20	Деятельность внутреннего водного (речного) транспорта	0	5	4	1	10
21	Деятельность морского транспорта	0	3	6	1	10
22	Грузовые и пассажирские перевозки всеми видами транспорта	0	0	3	0	3
23	Жилищно-коммунальное хозяйство	5	2	0	0	7
24	Спорт	0	1	0	0	1
25	Культура	0	1	0	0	1
26	Издание газет и книг	1	1	1	0	3
27	Производство изделий народных художественных промыслов	0	1	0	0	1
ВСЕГО		14	51	78	39	182
П р и м е ч а н и я 1 - О - Раскрытие общих показателей деятельности организации. 2 - К - Раскрытие показателей, характеризующих капитал организации. 3 - П - Раскрытие показателей, характеризующих бизнес-процессы организации. 4 - Р - Раскрытие показателей, характеризующих результаты деятельности организации.						

Источник: составлено автором по материалам [161].

Таблица Р.6 – Состав информации годового отчета ПАО и АО

Разделы	Информация	
	Акционерные общества	ПАО
1	2	3
Раздел 1.	Информация о годовом отчете	Информация о компании (общие сведения, история, миссия и ценности, бизнес-модель и др.)
Раздел 2.	Сведения об обществе	
Раздел 3.	Положение в отрасли	Обзор бизнеса и ключевые показатели (операционная деятельность, финансовые результаты, сбыт и цепочки поставок)
Раздел 4.	Приоритетные направления деятельности	
Раздел 5.	Отчет совета директоров о результатах развития общества по приоритетным направлениям его деятельности	Стратегический отчет (обзор рынка, положение компании в отрасли, стратегия, приоритетные направления, перспективы развития, риски)
Раздел 6.	Перспективы развития	
Раздел 7.	-	Устойчивое развитие и ESG (политика компании в разрезе влияния ESG-факторов и целей устойчивого развития)
Раздел 8.	Сведения о выплате объявленных (начисленных) дивидендов по акциям общества	Акционерный капитал (дивидендная политика, взаимодействие с акционерами и инвесторами)
Раздел 9.	Основные факторы риска, связанные с деятельностью общества	Корпоративное управление (в т.ч. система корпоративного управления, система контроля и управления рисками, сведения о совете директоров и др.)
Раздел 10.	Сведения о совершенных обществом в отчетном году крупных сделках и сделках с заинтересованностью	
Раздел 11.	Сведения о совете директоров	
Раздел 12.	Сведения о директоре	
Раздел 13.	Основные положения политики общества в области вознаграждения и компенсации расходов органам управления	
Раздел 14.	Сведения о соблюдении Кодекса корпоративного управления	
Раздел 15.	Дополнительная информация (в т.ч. финансовая отчетность по МСФО (с аудиторским заключением по ней), указатель содержания выполнения стандартов GRI и др.)	

Источник: составлено автором по материалам [158].

Таблица Р.7 – Регуляторные требования по формированию и раскрытию состава информации компаниями корпоративного сектора

Раскрываемая информация	Публичная отчетность				
	Финансовая отчетность	Нефинансовая отчетность			
		Годовой отчет	Отчет эмитента	Отчет о соблюдении принципов корпоративного управления	Нефинансовая отчетность
1	2	3	4	5	6
Финансовая информация	Консолидированная финансовая отчетность (финансовая отчетность), Бухгалтерская (финансовая) отчетность, Финансовая отчетность по МСФО	Финансовая отчетность по МСФО (с аудиторским заключением по ней).	Основные финансовые показатели эмитента (выручка, разные виды прибыли, рентабельность, свободный денежный поток и др.) Сумма дебиторской задолженности Сумма кредиторской задолженности Консолидированная финансовая отчетность (финансовая отчетность), бухгалтерская (финансовая) отчетность эмитента	Основные показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности АО; Годовая финансовая отчетность по МСФО с аудиторским заключением	-

Продолжение таблицы Р.7

1	2	3	4	5	6
Нефинансовая информация	Дополнительные раскрытия	Раздел 1. Информация о годовом отчете Раздел 2. Сведения об обществе (общие сведения, история, миссия и ценности, ключевые показатели, бизнес-модель перспективы развития и др.). Раздел 3. Стратегический отчет (обзор рынка, положение компании в отрасли, стратегия) Раздел 4. Приоритетные направления деятельности общества Раздел 5. Отчет совета директоров о результатах развития общества по приоритетным направлениям его деятельности Раздел 6. Перспективы развития общества Раздел 7. Информация об объеме использованных обществом за отчетный год видов	Раздел 1. Управленческий отчет (Сведения о положении эмитента в отрасли; Основные операционные показатели, характеризующие деятельность эмитента; Сведения об основных поставщиках; Сведения об основных дебиторах, сведения об обязательствах; Сведения о перспективах развития; Риски). Раздел 2. Сведения о лицах, входящих в состав органов управления эмитента, сведения об организации в эмитенте управления рисками, контроля за финансово-хозяйственной деятельностью и внутреннего контроля	обращения к акционерам председателя совета директоров и директора, содержащие оценку деятельности АО за год; о всех ценных бумагах АО, размещении дополнительных акций, смене владельцев акций, которые могут прямо или косвенно распоряжаться пятью и более процентами голосующих акций АО; о количестве акций, находящихся в распоряжении АО, а также количестве акций АО, принадлежащих подконтрольным АО юрлицам;	Стратегии устойчивого развития ПАО; Сведения о корпоративном управлении в Обществе; бизнес-модели; о политиках и процедурах; результатах реализации политик и процедур; основных рисках и возможностях; ключевых нефинансовых показателей эффективности деятельности; иные существенные темы, связанные с деятельностью ПАО

Продолжение таблицы Р.7

1	2	3	4	5	6
Нефинансовая информация	Дополнительные раскрытия	Раздел 8. Сведения о выплате объявленных (начисленных) дивидендов по акциям общества Раздел 9. Основные факторы риска, связанные с деятельностью общества Раздел 10. Сведения о совершенных обществом в отчетном году крупных сделках и сделках с заинтересованностью Раздел 11. Сведения о совете директоров Раздел 12. Сведения о директоре Раздел 13. Основные положения политики общества в области вознаграждения и компенсации расходов, а также информация по всем выплатам органам управления (за исключением директора)	внутреннего аудита, а также сведения о работниках эмитента Раздел 3. Сведения об акционерах (участниках, членах) эмитента, а также о сделках эмитента, в совершении которых имела заинтересованность, и крупных сделках эмитента Раздел 4. Дополнительные сведения об эмитенте и о размещенных им ценных бумагах	об основных производственных показателях АО; о достигнутых за год результатах АО в сравнении с запланированными; описание системы управления рисками и внутреннего контроля АО; описание кадровой и социальной политики АО (социальное развитие, охрана здоровья работников, их профессиональное обучение и обеспечение безопасности труда); о политике АО в области охраны окружающей среды и экологической политике АО; описание системы корпоративного управления в АО	

Продолжение таблицы Р.7

1	2	3	4	5	6
Нефинансовая информация	Дополнительные раскрытия	Раздел 14. Устойчивое развитие (политика компании с учетом влияния ESG-факторов). Раздел 15. Сведения о соблюдении Кодекса корпоративного управления Для крупных ПАО выделены следующие блоки 1. О компании 2. Стратегический отчет 3. Отчет бизнеса (в том числе финансовый обзор) 4. Устойчивое развитие 5. Корпоративное управление 6. Информация для акционеров (Акционерный капитал) 7. Дополнительная информация			

Источник: составлено автором.

Таблица Р.8 – Предлагаемые решения по гармонизации и связанности информации в разных видах отчетности

Инструменты	Эксперт
1	2
Финансовая отчетность – Отчет об устойчивом развитии	
Данные бухгалтерского учета рассматриваются как элемент входа в процесс составления ОУР. Бухгалтерская аналитика представлена как ключевой инструмент связанности, предложен единый классификатор аналитических счетов на базе показателей Минэкономразвития для ОУР. Предложен принцип интеграции на базе логических информационных связей между отдельными элементами: данные бухгалтерского учета – данные управленческого учета (дополнительная информация в области устойчивого развития) – показатели результативности – ОУР	О.С. Степанова [445; 447]
Гибридная учетная система финансовой и нефинансовой отчетности - расширение пояснений к финансовой отчетности в виде дополнительного блока нефинансовой информации; введение показателей «ESG-актив», «ESG-актив», «ESG-обязательство», «ESG-капитал», «ESG-расходы», «ESG-вклад», «ESG-эффект», составление ESG-баланса и отчета о ESG-эффекте	А.А. Нестерова [346; 347]
Расширенное понимание концептуальной сферы и предметного поля бухгалтерского учета в контексте ESG-повестки, введение новых объектов бухгалтерского учета. Создание системы интегрированного учета. Балансовая модель в логике интегрированной отчетности с использованием капиталов	Т.М. Одинцова [351; 352]
Развитие применения оценочных значений и бухгалтерских оценок как элементов гармонизации. Предложена матрица согласованных раскрытий	В.С. Карташов, И.В. Сафонова
Расширение пояснений финансовой отчетности дополнительным блоком нефинансовой информации. ESG-отчетность на основе данных бухгалтерского учета	И.В. Алексеева, Е.С. Попова [269]
Консолидированная финансовая отчетность – Отчет об устойчивом развитии	
Предложена учетная политика организации, регламентирующая порядок сбора, оценки, обработки и отражения нефинансовой информации для отчетности в области устойчивого развития. Показано влияние экологических, социальных, управленческих факторов на финансовое положение, финансовые результаты, денежные потоки Группы и наоборот, дополнение финансовых раскрытий раскрытиями нефинансовой информации, учитывающей отраслевую специфику деятельности организации	М.М. Гафаров, Н.В. Малиновская [334]
Финансовая отчетность – Налоговая отчетность	
Базируется на принципах применения налогового мониторинга. Реализуется цифровая модель взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета и взаимодействия с ФНС. Строится на принципах унификации процессов всех участников, их централизации, создании общей модели данных по каждому налогу, разработке интерактивной навигации по отчетности с помощью карты навигации, позволяющей по цепочке раскрывать всю информацию. Создан инструмент поиска и подбора первичных документов и договоров с использованием QR-кодов. Организационно - формирование группы по налоговому мониторингу как «единое окно» для всех процессов	В. Лазарева [194; 195]
Предлагается связь – бухгалтерский учет – аудит – налоговый мониторинг	А.К. Наргизян [343]

Продолжение таблицы Р.8

1	2
Финансовая отчетность – Статистическая отчетность	
Предложено уточнение понятийного аппарата статистического учета, решение комплекса проблем, направленных на сближение бухгалтерской и статистической методологий, в том числе в части сбора первичных данных	М.А. Вахрушина, О. Ненкина [288]
Отчет об устойчивом развитии – Управленческая отчетность	
Управленческий учет рассматривается как информационная база подготовки отчетности в области устойчивого развития	М.А. Вахрушина [290]
Финансовая отчетность – Отчет об устойчивом развитии – Статистическая отчетность	
Информационная модель связанности показателей на базе использования количественных, качественных и стоимостных показателей с использованием конкретных объектов бухгалтерского учета	Р.П. Булыга, М.В. Мельник, И.В. Сафонова [400]
Финансовая отчетность – Отчет об интеллектуальном капитале	
Связь финансовых показателей и показателей отчет об интеллектуальном капитале через объекты нематериальных активов	Р.П. Булыга [5]

Источник: составлено автором по материалам [5; 194; 195; 269; 288; 290; 334; 343; 346; 347; 351; 352; 400; 445; 447].

Таблица Р.9 – Виды (типы) информационных блоков

Вид данных	Характеристика
1	2
Юридическая информация	информация, позволяющая идентифицировать организацию как субъекта гражданского законодательства: регистрационные данные в части ОГРН и ИНН, официальное наименование, состав собственников и конечных бенефициаров, адрес места нахождения, фактический адрес, банковские реквизиты и т.п. Данная информация является частично открытой в публичном поле, может быть опубликована на сайте компании, в социальных сетях, а также различных сервисах (ФНС и сервисах частных компаний). Так, для одной части внешних пользователей она изначально доступна (налоговые органы обладают в полной мере; работники – частично), для большинства других ограничен
Финансовая информация	данные, позволяющие оценить финансовое положение и финансовые результаты компании, характер и объемы денежных потоков. В открытом доступе она раскрывается в составе бухгалтерской (финансовой) или консолидированной финансовой отчетности. Полезна практически всем группам заинтересованных сторон, однако для работы с ней необходимы специальные знания и навыки. В настоящее время существуют программные продукты и сервисы, позволяющие провести анализ финансовой отчетности, однако они также ориентированы преимущественно на квалифицированных пользователей бухгалтерской информации
Нефинансовая информация	информация, представленная в настоящее время данными об устойчивом развитии, качественно дополняет финансовые показатели, создавая важный контекст в целях обеспечения прозрачности показателей отчетности в фокусе устойчивости компании на среднесрочную и долгосрочную перспективу

Продолжение таблицы Р.9

1	2
Налоговая информация	сведения, позволяющие оценить масштаб, полноту, правильность и своевременность расчетов компаний по обязательствам в части налогов и сборов; рассчитать уровень налоговой нагрузки и сравнить полученные данные со среднеотраслевыми значениями. Если для ФНС России налоговая информация отвечает непосредственной цели – осуществлению налогового контроля, то для остальных стейкхолдеров ее наличие позволяет дополнительно измерить потенциальные репутационные риски, связанные с конкретным субъектом. В частности, как минимум оценить реальный масштаб его хозяйственной деятельности. Данный ресурс имеет особую ценность для пользователей субъектов малого предпринимательства. В случае отсутствия промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности данных субъектов необходимые выводы может помочь сделать налоговая отчетность (налоговые декларации). Данная информация носит закрытый характер
Управленческая информация	информация о системе и практике корпоративного управления, включая права акционеров; сведения о совете директоров и системе управления рисками; эффективности работы компании и выполнении установленных КРІ и др. Также особое внимание уделяется оценке рисков в отношении платежеспособности экономического субъекта выполнить взятые на себя обязательства по заключенным хозяйственным договорам. Эти сведения могут быть публично раскрыты в отчете о соблюдении принципов корпоративного управления или в составе годового отчета

Источник: составлено автором.

Приложение С
(информационное)

Анализ основных элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации

Таблица С.1 – Критический анализ основных элементов упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации

Упрощение	Документ	Комментарии в контексте информационной прозрачности субъектов МСП
Простая система бухгалтерского учета без применения двойной записи для некоммерческих организаций и микропредприятий	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Не позволяет формировать целостную картину финансового положения и результата деятельности субъекта. Нецелесообразно применять, так как в условиях цифровизации затраты на применение двойной записи несутся по сравнению с другими транзакционными издержками
Упрощенный план счетов	Типовые рекомендации	Неактуально в условиях компьютерной обработки информации
Кассовый метод признания доходов и расходов	Типовые рекомендации, ПБУ 9/99, 10/99	Нецелесообразно, искажает финансовое положение и результаты деятельности организации
Возможность не отражать обесценение запасов	ФСБУ 5/2019	Целесообразно. Расчет чистой стоимости продажи требует существенных затрат
Не применять ПБУ 18/02	ПБУ 18/02	Целесообразно, поскольку на практике различия между бухгалтерским и налоговым учетом несутся, а применение ПБУ 18/02 требует существенных затрат
Не применять ПБУ 12/2010	ПБУ 12/2010	Целесообразно, поскольку раскрытие информации по сегментам целесообразно для публичных компаний
Не применять ПБУ 11/2008	ПБУ 11/2008	Нецелесообразно, необходимо предусмотреть упрощенный вариант раскрытия информации о связанных сторонах, так как этот аспект деятельности МСП является очень важным в контексте прозрачного ведения бизнеса
Не применять ПБУ 8/2010	ПБУ 8/2010	Нецелесообразно, необходимо предусмотреть упрощенный вариант формирования информации об оценочных обязательствах, условных активах и обязательствах, поскольку информация о них существенно влияет на оценку финансового положения
Упрощенный порядок применения ФСБУ 25/2018	ФСБУ 25/2018	Целесообразно, поскольку применение всех требований стандарта требует существенных затрат. Упрощения не приведут к искажениям

Источник: составлено автором по материалам [161].

Приложение Т
(информационное)

Риски как объект бухгалтерского учета

Таблица Т.1 – Риски и их отражение в системе бухгалтерского учета в соответствии с требованиями национальных стандартов

Область возникновения риска	Вид риска	Причина возникновения	Объект бухгалтерского учета	Отражение на счете	Источник	Раскрытие в отчетности
1	2	3	4	5	6	7
Операционная деятельность	Риск обесценения оборотных активов (запасов)	Потеря стоимости запасов	Оценочные резервы	14	Прочие расходы	Пояснения к ФО
Операционная деятельность	Риск непрерывности деятельности	Сокращение или прекращение деятельности	Нет прямого признания (признается через другие риски)	-	-	Пояснения к ФО
Операционная деятельность	Риск реализации некачественной продукции (работ, услуг)	Гарантия на продукцию, работы, услуги	Оценочное обязательство/условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО
Инвестиционная деятельность	Риск обесценения внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов)	Потеря стоимости внеоборотных активов	Оценочные резервы	02, 05	Прочие расходы	Пояснения к ФО
Инвестиционная деятельность	Риск обесценения финансовых вложений	Потеря стоимости	Оценочные резервы	59	Прочие расходы	Пояснения к ФО

Продолжение таблицы Т.1

1	2	3	4	5	6	7
Финансовая деятельность	Кредитный риск	Неспособность погашения обязательств	Оценочные резервы	63	Прочие расходы	Пояснения к ФО (оценка ожидаемых кредитных убытков), ОЭ, ГО
Финансовая деятельность	Рыночный риск (валютный, процентный)	Курсовые разницы, изменение ставок	Нет прямого признания (признается через различные объекты)	-	-	Пояснения к ФО (анализ чувствительности), ОЭ, ГО
Управленческая деятельность	Правовые риски	Негативный исход в судебном разбирательстве	Оценочное обязательство/условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО, ОЭ
Управленческая деятельность	Правовые риски	Изменение законодательства	Оценочное обязательство/условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО, ОЭ
Управленческая деятельность	Правовые риски	Разногласия с ФНС	Оценочное обязательство/условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО, ОЭ
Управленческая деятельность	Репутационный риск	Неблагоприятные факторы внутренней или внешней среды	Нет прямого признания (признается через другие риски)	-	Прочие расходы	Пояснения к ФО, НФО, ГО, ОЭ
Управленческая деятельность	Стратегический риск	Неблагоприятные факторы внутренней или внешней среды	Нет прямого признания (признается через другие риски)	-	-	Пояснения к ФО, НФО, ГО, ОЭ
Устойчивое развитие	Экологические риски	Изменение климата, явления природы	Оценочное обязательство/условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО, ОУР, ГО, ОЭ

Продолжение таблицы Т.1

1	2	3	4	5	6	7
Устойчивое развитие	Экологические риски	Обязательства по восстановлению окружающей среды	Оценочное обязательство/ условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО, ОУР, ОЭ
Устойчивое развитие	Экологические риски	Обязательства по выводу основных средств из эксплуатации	Оценочное обязательство/ условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО, ОУР, ОЭ
Устойчивое развитие	Экологические риски	Необходимость рекультивации земель	Оценочное обязательство/ условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО, ОУР, ОЭ
Устойчивое развитие	Социальные риски	Травматизм	Оценочное обязательство/ условные обязательства	96 / забалансовый учет	Прочие расходы	Раскрытие в ФО (баланс), пояснения к ФО, ОУР
Устойчивое развитие	Социальные риски	Риск потери ключевых кадров компании, исход персонала	Условные обязательства	Забалансовый учет	-	Пояснения к ФО, раскрытие в ОУР
Устойчивое развитие	Цифровые риски	Кибербезопасность	Условные обязательства	Забалансовый учет	-	Пояснения к ФО, НФО, ОЭ
Устойчивое развитие	Цифровые риски	(Не) Внедрение ИИ	Условные обязательства	-	-	Пояснения к ФО, НФО, ОЭ
Примечание - ФО – финансовая отчетность; НФО – нефинансовая отчетность, включая ОУР – отчетность об устойчивом развитии; КО – комплексная отчетность, включая ГО – годовая отчетность, ОЭ – отчет эмитента.						

Источник: составлено автором.

Приложение У
(информационное)

Анализ положений стандартов МСФО в отношении нефинансовой информации

Таблица У.1 – Стандарты МСФО, прямо или косвенно регламентирующие процесс формирования и раскрытия влияния ESG-факторов на показатели финансовой отчетности

Стандарт	Характеристика стандарта в контексте рассматриваемого аспекта	Степень влияния (прямое / косвенное)	Показатель отчетности / элемент раскрытия	Связь показателей финансовой и нефинансовой отчетности
1	2	3	4	5
Влияние климата и риски окружающей среды				
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Запасы отражаются в балансе по наименьшей из чистой стоимости продажи и себестоимости. Чистая стоимость продажи запасов уменьшается в т.ч. и за счет изменений в климате. Природные явления могут приводить к сокращению спроса на определенные товары и, соответственно, уменьшению цен на них. В результате образуется убыток от обесценения запасов	прямое	Актив, Запасы / Балансовая стоимость запасов; убыток/примечания к убытку от снижения стоимости запасов	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные обязательства)
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Организация, выбирая учетную политику, исходит из необходимости представления стейкхолдерам уместной и достоверной информации. Изменение климата может значительно повлиять на организацию, сведения о климатических рисках относятся к информации, необходимой стейкхолдерам для прогнозирования и определения точности сделанных ранее прогнозов. Поэтому информация о климатических рисках должна приниматься во внимание при выборе учетной политики	косвенное	Раскрытия, которые предполагает учетная политика о рисках изменения климата	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные обязательства)

Продолжение таблицы У.1

1	2	3	4	5
МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»	Эти события бывают связаны с климатическими изменениями (иными экологическими проблемами), например, если в результате стихийных бедствий наносится ущерб запасам в отчетности требуются раскрытия	косвенное	Раскрытие информации о характер события и ущербе	Косвенная связь – раскрывается были ли указаны ранее риски этого события, предпринимались ли какие-либо действия для того, чтобы уберечь запасы от порчи, гибели
МСФО (IAS) 16 «Основные средства, IAS 38 «Нематериальные активы»	Правила стандартов предполагают определение организацией: 1) Срока полезного использования. На его продолжительность может оказывать влияние изменение климатических условий. Климатические риски должны учитываться при установлении срока полезного использования объектов 2) Метода амортизации, что требует расчета на основе планов (бюджетов) организации схемы получения выгод от объекта основных средств. Риски изменения климата должны учитываться при выявлении схемы получения выгод 3) Суммы затрат на ликвидацию объекта основных средств. Сумма этих затрат может быть подвержена влиянию 4) Затраты на демонтаж, удаление или восстановление объектов основных средств	прямое	Сумма амортизации / балансовая стоимость объекта / соответствующие раскрытия о нормах амортизации, об изменениях сроков полезного использования объектов. Касается порядка отражения формирования и изменений величины оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта основных средств и восстановлению окружающей среды, учтенной в первоначальной стоимости этого объекта	Прямая связь через оценочные значения (бухгалтерские оценки)

Продолжение таблицы У.1

1	2	3	4	5
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Организация может осуществлять виды деятельности, на которые сильное влияние оказывают климатические риски (сельскохозяйственная деятельность, производство продуктов питания, лесозаготовительные работы гидроэнергетика, горнодобывающая, нефтегазовая и другие) или работать в регионе, для которого климатические риски весьма существенны, и, соответственно их воздействие на финансовое положение и результаты деятельности ЕГДС, экономического субъекта (являющегося ЕГДС) весьма значимы. (например, сельское хозяйство). Вопросы, связанные с климатом и другими нефинансовыми факторами, могут привести к появлению признаков обесценения актива (или группы активов)	прямое	Актив, ЕГДС / Убыток от обесценения/ Раскрытие климатических рисков, требуется от организации, когда: – они оказывают существенное влияние на деятельность организации и являются фактором обесценения; и – процедура теста на обесценение не нуждается в допущениях по климатическим рискам (необходимо сделать соответствующие пояснения)	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные обязательства)
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства»	Климатические риски могут привести к появлению у организации: 1) Обязывающих событий, требующих признания оценочных обязательств. 2) Условных обязательств и условных активов. Если вероятность наличия обязательства выше, чем вероятность их отсутствия, то резерв создается. Если ниже, то создается условное обязательство. Если вероятность выбытия ресурсов по отдельному событию низкая, но по совокупности данных обязательств есть вероятность, что потребуется некоторые выбытие ресурсов, то надо признавать резерв	прямое	Обязательство (оценочное) / Раскрытие информации о характере обязательства / об условном обязательстве. Затраты на ликвидацию противозаконного ущерба окружающей среде. Резерв на покрытие затрат по выводу из эксплуатации. Затраты по рекультивации, взносы на восстановление окружающей среды, взносы на покрытие затрат на экологическую реабилитацию обязательства по утилизации отходов	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные обязательства)

Продолжение таблицы У.1

1	2	3	4	5
МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»	Правила стандарта требуют классифицировать при выполнении установленных критериев признания: внеоборотный актив - как предназначенный для продажи; группу активов (включая, связанные с ними обязательства) - как выбывающую группу или прекращенную деятельность. Обстоятельства, приводящие к необходимости продажи внеоборотного актива, или группы активов, а особенно к прекращению деятельности могут быть вызваны произошедшими климатическими изменениями или иными экологическими проблемами, или с рисками появления этих изменений и проблем	косвенное	Раскрытия дополнительной информации. Раскрытие причины классификации актива как внеоборотного актива, предназначенного для продажи; или группы активов, как выбывающей группы, или прекращенной деятельности, если эта причина может трактоваться как экологическая или климатическая	Косвенная связь через раскрытия
МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	Арендатор должен определить срок аренды, как сумму времени, для которого: невозможно досрочное прекращение; действует опцион на продление аренды или ее прекращение при достаточной уверенности арендатора в исполнении опциона	косвенное	Раскрытие дополнительной информации, поясняющей пользователям уверенность арендатора в исполнении /не исполнении опционов на продление и/или прекращение аренды. Эта информация должна позволить стейкхолдерам (среди прочего) уяснить и проанализировать причины, по которым арендатор будет реализовывать данные опционы (с указанием их преимуществ)	Косвенная - раскрытие информации о причинах реализации опционов в части климатических, экологических рисков и изменений, а также связь этих причин с нефинансовой отчетностью
Влияние вопросов, связанных с социальными рисками				
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами»	При необходимости удержания на работе и привлечения новых ценных работников (руководящего состава) организация может часть оплаты этим сотрудникам производить опционами на акции	косвенное	Капитал/ Раскрытие информации в части динамики показателей достижения целей устойчивого развития	Прямая связь через объекты учета

Продолжение таблицы У.1

1	2	3	4	5
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Изменение в применяемой базе оценки является изменением в учетной политике, а не изменением в бухгалтерской оценке. Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, данное изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке	прямое	Оценочные обязательства под выданные гарантии	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные обязательства)
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	Правила стандарта определяют, что все выплаты работникам признаются вознаграждением работникам. При использовании для пенсионного обеспечения работников программ с установленными выплатами организации принимает на себя актуарный риск, а также инвестиционный риск, что отражается на величине ее пенсионных обязательств. Для привлечения ценных сотрудников организация будет принимать на себя эти риски	косвенное	Обязательство/ убыток или прочий совокупный расход/ раскрытие информации согласно требованиям стандарта. Организация раскрывает информацию о суммах, признанных в качестве расходов в отношении программ с установленными взносами	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные обязательства)
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства»	Уже произошедшие события социального характера и социальные риски (судебное разбирательство с работником, планируемая социальная помощь региону присутствия, коренному населению могут привести к появлению у организации оценочных или условных обязательств	прямое	Оценочное обязательство / Раскрытие информации о характере обязательства. Раскрытие информации об условном обязательстве	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные обязательства)
МСФО (IAS) 24 «Связанные стороны»	Организация обязана раскрывать информацию об общей сумме вознаграждений и социальных пакетах топ-менеджеров, а также социальных обязательствах в отношении других представителей связанных сторон	косвенное	Раскрытие информации об общей сумме вознаграждения, в части динамики доли суммы вознаграждения топ-менеджменту в общей сумме добавленной стоимости и динамики показателей достижения целей устойчивого развития	Косвенная связь

Продолжение таблицы У.1

1	2	3	4	5
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Вопросы, связанные с социальными факторами, могут привести к появлению признаков обесценения актива (или группы активов)	прямое	Актив, Единица, генерирующая денежные средства/ Убыток от обесценения/ Раскрытие социальных рисков, требуется от организации, когда они оказывают существенное влияние на деятельность организации и являются фактором обесценения.	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные резервы)
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Если у покупателя имеется право приобрести гарантию отдельно, гарантия является отличимой услугой, поскольку организация обещает предоставить услугу покупателю в дополнение к продукции, которая обладает функциональными характеристиками, описанными в договоре	прямое	В таких ситуациях организация должна учитывать обещанную гарантию в качестве обязанности к исполнению и распределять часть цены операции на такую обязанность к исполнению	Прямая связь через бухгалтерские оценки (оценочные обязательства)
МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»	Правила стандарта требуют классифицировать группу активов (включая, связанные с ними обязательства) в случае соответствия определенным критериям, как выбывающую группу или как прекращенную деятельность. Обстоятельства, приводящие к необходимости выбытия группы или прекращения деятельности, могут вызвать увольнения работников или необходимость их переобучения, мер социальной поддержки им и их семьям	косвенное	Раскрытие информации о вопросах, связанных с социальными рисками, обусловленными признанием выбывающей группы, прекращенной деятельности (при необходимости внеоборотного актива, предназначенного для продажи)	Косвенная - посредством объяснений способов нейтрализации социальных рисков, конкретных решений всех вопросов социального характера в процессе (при необходимости и после его завершения) продажи актива, выбывающей группы, прекращения вида деятельности

Продолжение таблицы У.1

1	2	3	4	5
Влияние вопросов, связанных с рисками корпоративного управления				
МСФО (IFRS) 18 «Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности»	Правила стандарта поощряют к представлению дополнительной информации, включая инвестиционную политику, направленную на сохранение и повышение показателей финансовых результатов. МСФО требует, чтобы руководство оценивало способность компании продолжать непрерывную деятельность, принимает во внимание всю имеющуюся информацию о будущем, которая составляет, по крайней мере, 12 месяцев с момента окончания отчетного периода, но не ограничивается ими	косвенное	Раскрытие информации об инвестиционной политике и рисках непрерывности деятельности. Риски, связанные с выбором руководством инвестиционной политики. Раскрытие информации о непрерывности деятельности	Косвенная связь, суждения и доказательства, использованные для обоснования оценки основной хозяйственной деятельности
МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	Организация обязана раскрывать информацию о базовой прибыли на акцию и разведенной прибыли на акцию	косвенное	Обязательное объяснения причин изменения данных показателей	Косвенная связь
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами»	В стандарте приводятся правила для представления в отчетности, считающейся наиболее эффективной системы оплаты труда руководства организации	косвенное	Раскрытие рисков, связанных с введением подобной системы оплаты труда для менеджмента	Косвенная связь
МСФО (IFRS) 8 «Отчетность по операционным сегментам»	Организация обязана представить информацию в разрезе отдельных своих частей – операционных сегментов. В этой отчетности раскрывается информация, на основе которой руководство принимает важнейшие решения по управлению компанией – о распределение между операционными сегментами финансовых и иных ресурсов, об оценке деятельности (и управления) отдельными операционными сегментами	прямое	Активы, Обязательства, Доходы, Расходы (Прибыль/убыток) и необходимые раскрытия информации, на основе этой информации пользователи могут понять, как управляется организация и какие достижения и перспективы развития у ее отдельных компонентов	Косвенная связь - нефинансовая информация должна представляться в разрезе операционных сегментов финансовой отчетности

Продолжение таблицы У.1

1	2	3	4	5
МСФО (IAS) 24 «Связанные стороны»	Организация обязана раскрывать информацию об общей сумме вознаграждений топ-менеджеров	косвенное	Раскрытие информации об общей сумме вознаграждения, сопоставления динамики общей суммы вознаграждения и показателей финансового положения и результатов деятельности	Косвенная связь через раскрытия информации и отражения «значительного влияния» и потенциальных рисков
МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»	Предприятие должно раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер и размер связанных с финансовыми инструментами рисков, которым предприятие подвержено на конец отчетного периода, а также то, как осуществляется управление рисками	прямое	Раскрытие сводных количественных данных о риске, которому подвержено предприятие, на основе внутренней информации, представляемой ключевым членам руководства предприятия	Прямая связь через оценочные значения (оценочные обязательства)

Источник: составлено автором по материалам [158].

∞

Таблица У.2 – Карта раскрытий информации о ESG-рисках в разрезе стандартов МСФО и ФСБУ

МСФО	ФСБУ	Риски			
		Общие	Производственные	Социальные	Экологические
1	2	3	4	5	6
МСФО IAS 2	ФСБУ 5/2019	Политика достижения высокой оборачиваемости товаров и отсутствия убытков от обесценения	Риск уменьшения чистой стоимости продажи запасов (по существенным видам запасов) Причины обесценения запасов	Наличие опасных для здоровья работников запасов (да/нет) Применяемые меры защиты работников от работы с опасными запасами (перечисление мер)	Размер убытка от обесценения запасов, связанный с экологическими проблемами (в т.ч. с изменением климата, пандемией, экологическими катастрофами, созданными самой компанией, не связанными с компанией)

Продолжение таблицы У.2

1	2	3	4	5	6
МСФО IFRS 18	ФСБУ 4/2023	Риски, связанные с управлением данным предприятием Оценка риска отрасли (риск ее ликвидации/сокращения рынка поставок/сокращение рынка сбыта; риск значительных изменений) Оценка риска появления новых конкурентов Оценка риска санкций Оценка риска недружественного поглощения Оценка риска удаленной работы Оценка риска мошеннических действий	Оценка риска необходимости быстрой модернизации/замены основных средств Оценка риска замены применяемых технологий Оценка риска техногенных катастроф	Оценка риска недостатка работников должной квалификации Оценка риска необходимости повышения заработной платы Оценка риска увольнения работников в связи с прекращением отдельных видов деятельности. Оценка риска необходимости изменения условий труда	Оценка риска негативного воздействия влияния климата на состав видов деятельности Оценка риска экологических катастроф, способных нанести значительные убытки предприятию или прекратить его деятельность
МСФО IAS 8	ПБУ 1/2008	Учетная политика компании	Риск изменения учетной политики и расчетных оценок, способного повлиять на существенное изменение	Риск изменения расчетных оценок, способных повлиять на размер обязательств перед работниками	Риск изменения расчетных оценок, способных повлиять на размер обязательств, связанных с экологическими проблемами
МСФО IAS 7	ФСБУ 4/2023, ПБУ 23/2011	Политика управления денежными потоками	Риск изменения в следующем году денежных потоков, потраченные на модернизацию производства, изменение видов деятельности в связи с экологическими проблемами и отдельно в связи с социальными проблемами	Риск существенного изменения в следующем году совокупных денежных потоков, полученных работниками предприятия (за исключением управленческого персонала) в виде любых видов вознаграждений (оплата труда, премии, бонусы)	Риск существенного изменения в следующем году денежных потоков, выплаченных на ликвидацию любых экологических проблем (включая ликвидацию последствий экологических бедствий, уплаченные штрафы за нарушение экологического законодательства)

Продолжение таблицы У.2

1	2	3	4	5	6
МСФО IAS 10	ПБУ 7/98	Вероятность наступления событий после отчетного периода, оказавших наиболее сильное воздействие на показатели чистых активов, прибыли, капитала, рентабельности, ликвидности, использованную в начале года для разработки стратегических и тактических решений	Перечисление наиболее существенных событий (после отчетного периода), оказавших влияние на результаты деятельности и мер по нейтрализации негативного влияния этих событий	Перечисление наиболее существенных событий (после отчетного периода), оказавших влияние на показатели социального характера (сокращение/увеличение работников; изменение затрат на вознаграждения работникам и т.п.); социальные расходы и обязательства; и мер по нейтрализации негативного влияния этих событий	Перечисление наиболее существенных событий (после отчетного периода), оказавших влияние на расходы и обязательства компании экологического характера и мер по нейтрализации негативного влияния этих событий
МСФО IAS 12	ПБУ 18/02	Наличие налогового администрирования в организации. Риск повышения эффективной ставки налогообложения	Риск изменения условий и видов деятельности самой организации, влекущее увеличение текущего налога на прибыль Риск изменения налогового законодательства, влекущее увеличение текущего налога на прибыль	Пояснения влияния расходов социального характера на сумму налога на прибыль (текущего и отложенного), в т.ч. отдельно в части расходов на социальную поддержку собственных работников, социальную поддержку территории деятельности и общества в целом	Пояснения влияния расходов экологического характера на сумму налога на прибыль (текущего и отложенного), в т.ч. отдельно в части расходов на превентивные меры недопущения (сокращения) экологических катастроф, штрафов с ними связанных, быстрой ликвидации последствий катастроф
МСФО IAS 20	ПБУ 13/2000	Политика в отношении использования государственной помощи	Наличие помощи на отдельные виды деятельности. Риск невыполнения условий при наличии государственных субсидий	Наличие помощи, связанной с социальной защитой сотрудников	Наличие помощи, связанной с экологическими проблемами
МСФО IAS 23	ПБУ 15/2008	Политика использования заемных средств для приобретения нефинансовых активов	Риск изменения процентных ставок Риск невозврата заемных средств, использованных для приобретения активов	Риск невозврата заемных средств, взятых для покрытия расходов социального характера	Риск невозврата заемных средств, взятых для покрытия расходов, связанных с экологией

Продолжение таблицы У.2

1	2	3	4	5	6
МСФО IAS 16	ФСБУ 6/2020 ФСБУ 26/2020	Политика в отношении использования основных средств с цифровыми технологиями.	Риск необходимости модернизации, обновления, ликвидации объектов основных средств. Риски изменения сумм затрат на ликвидацию основных средств. Риск изменения срока ликвидации основного средства. Риски изменения срока полезного использования основных средств и его компонентов Риск изменения метода амортизации основного средства Риск изменения справедливой стоимости объектов основных средств (в случае оценки по справедливой стоимости)	Наличие основных средств, повышенной опасности для здоровья и жизни работников. Коэффициент износа основных средств, коэффициент обновления основных средств. Меры по технике безопасности работы сотрудников с основными средствами. Показатели травматизма при работе на основных средствах Моральное устаревание основных средств	Наличие основных средств, наносящих вред экологии, вызывающих существенных расходы на ликвидацию последствий наличия и эксплуатации подобных объектов
МСФО IAS 19	-	Политика в отношении применяемой системы оплаты труда, Политика в отношении пенсионного обеспечения сотрудников	Наличие помощи сотрудникам в связи с их производственной деятельностью	Наличие и краткое описание применяемых вознаграждений работникам помимо непосредственно заработной платы, премий и бонусов, в т.ч.; медицинское обслуживание; обучение; отдых (в т.ч. членов семей) и т.п. займы на льготных условиях	Наличие помощи сотрудникам в условиях экологических катастроф
МСФО IAS 21	ПБУ 3/2006	Ориентация стратегии организации на деятельности внутри страны или на зарубежную деятельность	Наличие деятельности, требующей расчетов в иностранной валюте. Риск влияния изменения валютных курсов на чистые активы, прибыль, капитал	Наличие социальных обязательств, расходов в иностранной валюте	Наличие расходов и обязательств экологического характера в иностранной валюте

Продолжение таблицы У.2

1	2	3	4	5	6
МСФО IAS 24	ПБУ 11/2008	Политика управления взаимоотношениям со связанными сторонами	Риск существенного ущерба от связанных сторон Потенциальные связанные стороны	Описание требований к выбору связанных сторон, основанные на необходимости наличия у них высокого уровня социальной ответственности (не использование детского труда, предоставление всем сотрудникам равных возможностей, отсутствие дискриминации, отсутствие коррупции и т.п.) Меры по повышению социальной ответственности связанных сторон	Описание требований к выбору связанных сторон, основанные на необходимости наличия у них высокого уровня экологической ответственности (недопущение экологических катастроф, стремление к использованию экологически чистых материалов, и т.п.) Меры по повышению экологической ответственности связанных сторон
МСФО IAS 38	ФСБУ 14/2022	Политика в области исследований и разработок, приобретения и создания нематериальных активов. Инновационная политика	Риски наличия существенных затрат по исследованиям Риски наличия существенных затрат на стадии разработок Риски, связанные с инновациями Риски наличия внутренне созданных нематериальных активов Риски наличия гудвила Риски наличия нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования	Риски, связанные с недостаточным наличием инновационных нематериальных активов Риски, связанные с не оформлением патентов на внутренне созданные нематериальные активы Риски, связанные с увольнением высоко квалифицированных сотрудников Риски, связанные с забастовками работников	Риски, связанные с отсутствием современных нематериальных активов, позволяющих использовать передовые технологии, обеспечивающие уменьшение затрат на поддержание должного уровня экологической безопасности
МСФО IAS 36	-	Политика в отношении недопущения обесценения активов	Риски, обесценения активов Описание мер, применяемых для недопущения и/или нивелирования рисков обесценения активов	Риски обесценения активов, используемых в социальной деятельности. Описание мер, для недопущения и/или нивелирования рисков	Риски обесценения активов, используемых в деятельности экологического характера. Описание мер, для недопущения и/или нивелирования рисков

Продолжение таблицы У.2

1	2	3	4	5	6
МСФО IAS 37	ПБУ 8/2010	Политика признания и измерения оценочных обязательств Риск изменения ставки дисконтирования оценочного обязательства	Риски возникновения (увеличения) оценочных обязательств, связанных с различными видами деятельности. Меры для своевременного погашения обязательств Наличие обременительных договоров и риски заключения обременительных договоров и превращения необременительных договоров обременительные. Риски нарушения условий договоров	Риски возникновения (увеличения) оценочных обязательств, связанных с социальной деятельностью. Меры для своевременного погашения данных обязательств. Риски увольнения работников с выплатой выходных пособий	Риски возникновения (увеличения) оценочных обязательств, связанных с деятельностью экологического характера. Меры для своевременного погашения обязательств
МСФО IAS 40	-	Политика приобретения инвестиционной недвижимости и ее использования Причины и риск изменения модели учета инвестиционной недвижимости	Риски, связанные с передачей в аренду инвестиционной недвижимости Риски, связанные только с удержанием инвестиционной недвижимости до приемлемого роста ее цены продажи Риски, связанные с прекращением признания инвестиционной недвижимости и ее перевода основные средства и в запасы. Риски изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости	Риски, связанные с изменением справедливой стоимости на инвестиционную недвижимость, являющуюся объектами социального назначения. Риск обесценения инвестиционной недвижимости, являющейся объектами социального назначения	Риски, связанные с изменением справедливой стоимости на инвестиционную недвижимость, являющуюся объектами экологического назначения. Риск обесценения инвестиционной недвижимости, являющейся объектами социального назначения
МСФО IAS 41	-	Политика достижения заданного качества биологических активов	Риск изменения структуры биологических активов в связи с изменениями социальной структуры населения (потребителей), изменением климата	Риск изменения справедливой стоимости биологических активов в связи с изменением социальной структуры населения (потребителей продукции) и, соответственно, структуры спроса на продукцию биологических активов	Риск изменения справедливой стоимости биологических активов в связи с изменением требований к их экологической чистоте. Риск изменения периода доведения биологических активов до стадии готовности к использованию /продаже в связи с изменениями климата Экологические параметры биологических активов и работы с ними

Продолжение таблицы У.2

1	2	3	4	5	6
МСФО IFRS 5	ПБУ 16/02	Политика принятия решения в отношении: продажи внеоборотных активов, предназначенных для продажи; выбывающих групп; прекращении деятельности	Риски, возникающие в связи с продажей внеоборотного актива, предназначенного для продажи, выбывающей группы; или в связи с прекращением деятельности, в том числе риски убытков в связи с возможными изменениями рыночной конъюнктуры. Риски невозможности продолжения признания внеоборотного актива, предназначенного для продажи, выбывающей группы; или прекращенной деятельности. Пояснение причин продажи внеоборотного актива, выбывающей группы, прекращения деятельности. Планируемые штрафы в связи с прекращением деятельности	Риски, возможного влияния на социальную жизнь коллектива сотрудников продажи внеоборотного актива, предназначенного для продажи, выбывающей группы или прекращения определенной деятельности. Планируемые мероприятия и затраты на них (например, на трудоустройство, переобучение, социальную помощь, выходные пособия увольняемым сотрудникам)	Риски, возможного влияния на экологию (организации, территории деятельности, страны, мира) продажи внеоборотного актива, предназначенного для продажи, выбывающей группы или прекращения определенной деятельности
МСФО IFRS 6	ПБУ 24/2011	Политика в области разведки и оценки запасов полезных ископаемых»	Риски, связанные с разведкой, оценкой и добычей полезных ископаемых» Риски отсутствия приемлемых для дальнейшей работы запасов Риски изменения цен на полезные ископаемые в течение разведки и оценки Риски получения убытков в результате данного этапа процесса добычи полезных ископаемых	Риски нанесения вреда здоровью и жизни работников организации, населения территории разведки запасов полезных ископаемых, населению региона, страны. Меры для нивелирования рисков социального характера	Риски нанесения вреда экологии и соответственно возникновения расходов на ликвидацию ущерба. Меры для нивелирования рисков экологического характера

Продолжение таблицы У.2

1	2	3	4	5	6
МСФО IFRS 7 IFRS 9, 32	ПБУ 19/ 02	Политика в области состава финансовых инструментов, их качества и процесса использования	Риски, связанные с отсутствием политики или возможности использования финансовых инструментов для хеджирования или Политика хеджирования	Риски обесценения финансовых активов и риски снижения справедливой стоимости в результате социальных катастроф. Риски приобретения кредитно-обесцененных активов в результате социальных катастроф	Риски обесценения финансовых активов и риски снижения справедливой стоимости в результате экологических катастроф, изменения климата. Описание операций хеджирования, связанного с экологическими рисками осуществляемой и предполагаемой деятельности
МСФО IFRS 8	ПБУ 12/2010	Политика управления составом операционных сегментов, политика диверсификации, реализованная в имеющемся составе сегментов	Риски получения убытков в наиболее значимых для результатов деятельности и будущего развития организации операционных сегментах. Риски необходимости изменения состава сегментов	Риски возникновения расходов в связи с увольнением и/или переобучением сотрудников в случае ликвидации, слияния, модификации, изменения места деятельности Влияние деятельности операционного сегмента на социальную составляющую жизни территории его расположения. Наиболее чувствительные сегменты (по доходам, уровню укомплектованности кадрами к социальным изменениям	Риски возникновения расходов в связи с экологическим ущербом, наносимым деятельностью сегмента в месте его деятельности. Влияние деятельности операционного сегмента на экологию территории его расположения и деятельности. Наиболее чувствительные сегменты (по доходам, расходам, прибыли) к климатическим изменениям, экологическим катастрофам

Продолжение таблицы У.2

1	2	3	4	5	6
МСФО IFRS 13	-	Политика использования, определения и представления справедливой стоимости	Оценка качества измерения представляемых в отчетности оценок по справедливой стоимости, включая используемую внутреннюю методику для вынесения профессионального суждения о надежности источников данных, выборе уровней данных и методах расчета, установлении ставки дисконтирования	Риски, связанные с изменением справедливой стоимости по наиболее значимым активам (нефинансовым и финансовым), связанным с социальной деятельностью. При наличии пенсионных программ с установленными выплатами – риски изменения справедливой стоимости по пенсионным обязательствам	Риски, связанные с изменением справедливой стоимости по наиболее значимым активам (нефинансовым и финансовым), связанным с экологической деятельностью
МСФО IFRS 15	ПБУ 2/2008 ПБУ 9, ПБУ 10	Политика нивелирования рисков по операциям продажи товаров и оказания услуг	Качество поставляемых товаров и оказываемых услуг. Риски невыполнения условий договоров с покупателями. Риски существенного изменения переменной составляющей выручки. Риски нарушения условий договоров, приводящие к убыткам	Объемы продаж товаров и оказания услуг, имеющих значение для социальной стабильности и социальной защиты населения территории деятельности организации, региона, страны (например, продажа детских товаров, оказание услуг инвалидам, одиноким матерям)	Уровень экологической безопасности поставляемых товаров и предоставляемых услуг. Объемы продаж товаров и оказания услуг, имеющих значение для экологической безопасности территории деятельности, страны
МСФО IFRS 16	ФСБУ 25	Политика нивелирования рисков по операциям сдачи и взятия объектов в аренду	Риски, связанные с заключением договора аренды (риски досрочного прекращения договора аренды, модификации договора аренды) Риски, связанные с определением и возможным изменением ставки дисконтирования у арендатора. Причины заключения договора обратной арендой	Перечень объектов социального назначения, сданных и/или взятых в аренду. Риски, связанные с арендой и сдачей в аренду объектов социального назначения	Перечень объектов, используемых или предназначенных для использования в экологической деятельности, сданных и/или взятых в аренду. Риски, связанные с арендой и сдачей в аренду объектов, использование которых связано с экологической деятельностью

Таблица УЗ – Перечень стандартов МСФО прямо или косвенно регламентирующих процесс формирования и раскрытия в финансовой отчетности информации в контексте концепции множественности капитала

МСФО	Характеристика стандарта в контексте рассматриваемого аспекта	Порядок регламентации / степень влияния (прямо / косвенно)	Объект учета/ показатель отчетности/ элемент раскрытия
1	2	3	4
Регламентация МСФО в части раскрытия финансового капитала в финансовой отчетности			
Концептуальные основы представления финансовых отчетов	Концепция поддержания финансового капитала, определяет понятие капитала организации	Правило поддержания финансового капитала в условиях гиперинфляции/ прямая	Капитал и Активы, Обязательства, Доходы, Расходы / Раскрытие информации о порядке пересчета показателей отчетности для поддержания финансового капитала
МСФО (IAS) 18 «Представление и раскрытие финансовой отчетности»	Стандарт указывает на обязательность отчетной формы «Отчет об изменении собственного капитала»	Описание и пример формы	Раскрытия к отдельным статьям капитала, связь с другими формами финансовой отчетности
МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	Показатели, требуемые к представлению в отчетности (базовая прибыль на акцию и разводненная) позволяют оценить эффективность использования финансового капитала и прогноз этого показателя при изменении состава акционерного капитала	Прямое	Элемент раскрытия
МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IAS) 8 «Учетная политика»	Правила стандарта позволяют производить переоценку объектов основных средств и нематериальных активов. При выборе переоценки и приросте стоимости объектов (при отсутствии ранее признанных соответствующих убытков) происходит увеличение статьи Капитала	Прямое	Капитал
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами»	В стандарте приводятся правила для представления в отчетности опционов на акции	Прямое	Капитал

Продолжение таблицы У.3

1	2	3	4
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	Согласно правилам стандарта влияние на изменение капитала оказывают, прежде всего: – Учет финансовых инструментов по справедливой стоимости с отнесением ее изменения на Прочий совокупный доход»; – Использование операций хеджирования денежных потоков – Выпуск конвертируемых финансовых инструментов	Прямое	Капитал
Регламентация по МСФО в части раскрытия производственного капитала в финансовой отчетности			
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Правила формирования себестоимости готовой продукции	Прямое	Активы/Расходы/ Раскрытие информации
МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	Правила учета возникновения и движения объектов основных средств	Прямое	Активы/Расходы/ Раскрытие информации
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Правила, позволяющие оценить перспективы получения будущих выгод от производственного капитала	Прямое	Активы/Расходы/ Раскрытие информации
Регламентация по МСФО в части раскрытия организационного капитала в финансовой отчетности (включая интеллектуальная собственность и цифровой капитал)			
МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная отчетность»	При приобретении бизнеса может образовываться деловая репутация, ее наличие свидетельствует о наличии интеллектуальной собственности	Прямое	Актив
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	Если организация имеет признанные в качестве НМА разработки, то это может свидетельствовать о наличии внутренне созданных интеллектуальных технологий	Прямое	Актив
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства»	Выплаты выходных пособий работникам, судебные разбирательства с работниками характеризуют политику организации в отношении человеческого капитала	Косвенное	Обязательство (оценочное) / Раскрытие информации о характере обязательства. Раскрытие информации об условном обязательстве с указанием его характера

Продолжение таблицы У.3

1	2	3	4
Регламентация по МСФО в части раскрытия человеческого капитала в финансовой отчетности			
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	Правила стандарта определяют, что все выплаты работникам признаются вознаграждением работникам. Структура и размер вознаграждения работникам характеризует затраты и качество человеческого капитала, а также политику организации в отношении этого капитала Правила стандарта устанавливают варианты учета пенсионного обеспечения сотрудников за счет организации. Форма выбранной пенсионной программы, показатели ее состояния характеризуют применяемую политику организации к человеческому капиталу	Косвенное	Обязательство/ убыток или прочий совокупный расход/ раскрытие информации
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами»	При необходимости удержания на работе ценных работников (руководящего состава) организация может нести риски необходимости представления этим сотрудникам опционов на акции	Косвенное	Капитал/ Раскрытие информации
МСФО IAS) 24 «Связанные стороны»	Организация обязана раскрывать информацию об общей сумме вознаграждений топ-менеджеров. Такая информация имеет социальное значение	Косвенное	Раскрытие информации
МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов» и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная отчетность»	Стоимостное выражение качества человеческого капитала может быть включено в деловую репутацию (например, высокий профессионализм работников, их приверженность целям организации, творческий подход к работе, интеллектуальные разработки (нематериальные активы, не признанные) работников	Прямое	Актив

Продолжение таблицы У.3

1	2	3	4
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	Нематериальные активы, созданные внутри организации и признанные таковыми	Прямое	Актив
Регламентация по МСФО в части раскрытия клиентского капитала в финансовой отчетности			
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Правила формирования дебиторской задолженности и актива по договору	Прямое	Актив
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	Правила стандарта требуют проверки дебиторской задолженности и актива по договору на обесценение. Также необходима проверка на обесценение всех финансовых инструментов за исключением учитываемых по справедливой стоимости через прибыль/убыток. Соответственно, организация представляет в отчетности результаты управления дебиторской задолженностью и активом по договору, т.е. работу с клиентами, а также управления выданными займами (кредитами) и раскрывает качество клиентского капитала	Прямое	Активы/ расходы (убытки от обесценения / Установленные стандартом раскрытия
Регламентация по МСФО в части раскрытия природного капитала в финансовой отчетности			
МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых»	Правила стандарта устанавливают порядок учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых	Прямое	Актив
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства»	Правила стандарта регламентируют создание оценочных обязательств на восстановление природных ресурсов, которое требуется в результате деятельности организации	Прямое	Обязательство (оценочное)/ Раскрытие информации – условное обязательство
МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	Правила стандарта определяют оценку (первоначальную и балансовую) земельных ресурсов	Прямое	Актив
МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Правила стандарта определяют оценку (первоначальную и балансовую) лесов	Прямое	Актив

Источник: составлено автором по материалам [158].

Таблица У.4 – Перечень стандартов МСФО прямо или косвенно регламентирующих процесс формирования и раскрытия в финансовой отчетности экономических субъектов вопросов, связанных с перспективами деятельности компании

МСФО	Характеристика стандарта в контексте рассматриваемого аспекта	Порядок регламентации / степень влияния (прямо / косвенно)
1	2	3
МСФО 36 «Обесценение активов», 1) п.6, п.33-54	1) Для расчета убытка от обесценения активов необходимо определение возмещаемой стоимости актива или ЕГДС. Для вычисления возмещаемой стоимости требуется нахождение ценности использования, представляющей собой дисконтированную стоимость будущих денежных потоков, генерируемых активом (ЕГДС). Определение будущих денежных потоков базируется на самых последних финансовых прогнозах, планах, бюджетах организации, принятых руководством (прогнозный период не должен превышать 5 лет). На денежные потоки влияет не только финансовая информация, но и не финансовая	косвенное
2) п.130	2) Организация обязана раскрыть: События, обстоятельства, обусловившие признание / восстановление убытка от обесценения; Характер актива; описание ЕГДС (ее вид деятельности: продуктовая, производственная и т.д.; географический регион; отчетный сегмент; способ формирования ЕГДС и причины его изменения;	косвенное
3) п. 134	3) Организация обязана раскрыть: каждое основное допущение, положенное руководством в основу последних бюджетов / прогноза денежных потоков; описание расчета каждого ключевого допущения с указанием и объяснением использования прошлого опыта, согласованности с внешними источниками информации	косвенное
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» 1) п.19	1) Организация в установленных случаях обязана создавать оценочные обязательства, раскрывать о них информацию, а также раскрывать информацию об условных обязательствах. Примерами оценочных (условных) обязательств являются «штрафы или затраты на ликвидацию незаконного ущерба окружающей среде», затраты на вывод «из эксплуатации нефтедобывающей установки или атомной электростанции» для устранения уже произведенного среде ущерба.	прямое
2) п.42, п.48	2) Наилучшая расчетная оценка обязательства должна учитывать все риски и неопределенности, а также ожидаемые будущие события.	
3) п.85	3) Организация обязана раскрывать: характер обязательства, ожидаемые сроки выбытия экономических выгод, связанных с ним; источники неопределенности величины и срока выбытия ресурсов; основные допущения о будущих событиях	

Продолжение таблицы У.4

1	2	3
МСФО IFRS 9 «Финансовые инструменты» П.5.5. B5.5.37	1) Организация по определенным финансовым активам обязана признавать оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки либо за весь срок действия актива, либо за 12 месяцев. Для оценки ожидаемых кредитных убытков определяют, среди прочего, обоснованную и подтверждаемую информацию о прогнозируемых будущих экономических условиях, доступную на отчетную дату, используют сценарные подходы 2) При определении риска дефолта применяется собственное определение дефолта, применяемое для внутреннего управления кредитным риском инструмента. Организация должна учесть качественные показатели (например, финансовые ковенанты)	косвенное
МСФО IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями», п.50-54	Возмещение, обещанное по договору, включает как фиксированную сумму, так и переменную. Переменная сумма должна быть оценена организацией. Обещанное возмещение варьируется, если право на него зависит от наступления или не наступления события в будущем. Переменная может быть указана в договоре, а может и подразумеваться практикой или другими факторами. Оценкой переменного возмещения может быть ожидаемая стоимость или наиболее вероятная величина. Требуется анализ всей информации прошлой, текущей и прогнозной. Например, может полагаться премия за досрочное окончание строительства или штраф за его задержку, климатические условия следует учесть, если они оказывают влияние на вероятность выполнения заказа быстрее или с задержкой	прямое

Источник: составлено автором по материалам [158].

Таблица У.5 – Перечень ФСБУ, прямо или косвенно регламентирующих новые возможности компаний

Возможности (направления)	Примеры	Финансовое воздействие	Стандарты финансовой отчетности (ФСБУ)
1	2	3	4
Ресурсоэффективность	Использование более эффективных технологий и транспортных средств, возможность повторной переработки	Снижение расходов от текущей деятельности, увеличение ценности основных средств	ФСБУ 6 «Основные средства», ФСБУ 26 «Капитальные вложения»
Источники энергии	Использование более эффективных источников энергии с пониженным уровнем выбросов	Снижение расходов от текущей деятельности, репутационные выгоды	-
Продукты и услуги	Инвестиции компании в разработку НИОКР и инноваций на новые продукты и услуги	Рост инвестиций, усиление позиции на рынке	ФСБУ 14 «Учет нематериальных активов»
Устойчивость	Меры по повышению энергоэффективности	Повышение надежности цепочки поставок	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»

Продолжение таблицы У.5

1	2	3	4
Рынки	Выход на новые рынки, использование инструментов государственной поддержки	Рост доходной базы, увеличение «зеленых активов»	ПБУ 9/99 «Доходы организации»

Источник: составлено автором по материалам [190].

Таблица У.6 – Перечень ФСБУ / МСФО прямо или косвенно регламентирующих капитал

Виды капитала	Стандарты НФО	Стандарты финансовой отчетности (ФСБУ, МСФО)
Финансовый	IFRS S1 IFRS S2	ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации»
Промышленный / производственный	IR	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» ФСБУ 6 «Основные средства», ФСБУ 26 «Капитальные вложения» МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства» ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы» МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» МСФО 13 «Справедливая стоимость»
Интеллектуальный	GRI	ФСБУ 14 «Учет нематериальных активов» МСФО 13 «Справедливая стоимость» МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства» ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы»
Человеческий	GRI	МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства» ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы» ПБУ 9/99 «Доходы организации» ПБУ 10/99 «Расходы организации»
Социально- репутационный	GRI, AA 1000, ISO 26 000	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» ПБУ 9/99 «Доходы организации» ПБУ 10/99 «Расходы организации»
Природный	IFRS S1 IFRS S2 TCFD GRI	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» ФСБУ 5 «Запасы» ФСБУ 6 «Основные средства», ФСБУ 26 «Капитальные вложения» МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства» / ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы» МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Источник: составлено автором.

Приложение Ф
(информационное)

Примеры воздействия климата на финансовые показатели

Таблица Ф.1 – Типы климатических рисков и их финансовое воздействие

Типы	Примеры		Финансовое воздействие
Переходные риски			
Политико-правовые	рост цен на выбросы парниковых газов	обязательства по раскрытию информации о выбросах	повышение операционных расходов
Технологические	замена продукции продуктами с более низким уровнем выбросов	затраты на переоснащение оборудования и переход на новое	выбытие активов, инвестиции в технологии
Рыночные	изменение поведения клиентов	повышение стоимости сырья	повышение затрат, снижение спроса
Репутационные	общественный негатив	отрицательные отзывы	снижение доходов
Физические риски			
Экстренные	экстремальные погодные условия		снижение доходов, повышение затрат, досрочное выбытие активов
Систематические	изменчивость погодный условий и водного баланса	повышение средней температуры	
Возможности			
Ресурсоэффективность	использование более эффективных технологий	переработка и повторное использование сырья	снижение расходов, рост стоимости активов
Источники энергии	использование источников с более низким уровнем выбросов	взаимодействие на углеродном рынке	снижение расходов
Продукты и услуги	разработка новых продуктов на базе инноваций	диверсификация бизнес -деятельности	рост доходов
Рынки	развитие новых рынков	мотивация со стороны государства	рост доходов
Устойчивость	меры по повышению эффективности	диверсификация используемых ресурсов	повышение рыночной стоимости

Источник: составлено автором по материалам [144].

Приложение X

(информационное)

Российские инициативы по раскрытию ESG-информации

Таблица X.1 – Российские инициативы в области устойчивого развития и раскрытия информации

Год	Регламенты / инициативы
1	2
1996	Указ Президента Российской Федерации от 01.04.1996 г. № 440 «О Концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию»
2008	Российский союз промышленников и предпринимателей. «Базовые индикаторы результативности. Рекомендации по использованию в практике управления и корпоративной нефинансовой отчетности»
2012	ГОСТ Р ИСО 26000-2012 «Национальный стандарт Российской Федерации. Руководство по социальной ответственности» (утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 29.11.2012 N 1611-ст)
2017	Указ Президента Российской Федерации от 19.04.2017 г. № 176 «Стратегия экологической безопасности РФ на период до 2025 года»
2017	Распоряжение Правительства Российской Федерации от 5 мая 2017 г. № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации»
2018	Распоряжение Правительства Российской Федерации от 19.04.2018 № 703-р «Об утверждении комплексного плана мероприятий по повышению энергетической эффективности экономики Российской Федерации»
2019	Национальный план мероприятий первого этапа адаптации к изменениям климата на период до 2022 года, утвержден Распоряжением Правительства Российской Федерации от 25 декабря 2019 г. № 3183-р
2019	Распоряжение Правительства Российской Федерации от 29.05.2019 № 1124-р «Об утверждении плана мероприятий по реализации Стратегии экологической безопасности Российской Федерации на период до 2025 года»
2020	Распоряжение Правительства Российской Федерации от 9 июня 2020 г. № 1523-р «Энергетической стратегия Российской Федерации до 2035 года»
2020	Указ Президента РФ от 21.07.2020 г. № 474 «О национальных целях развития РФ на период до 2030 года»
2020	Информационное письмо о рекомендациях по реализации принципов ответственного инвестирования. Участникам рынка ценных бумаг от 15.07.2020 № ИН-06-28/111
2021	Федеральный закон от 02.07.2021 № 296-ФЗ «Об ограничении выбросов парниковых газов»
2021	Распоряжение Правительства Российской Федерации от 14.07.2021 № 1912-р «Об утверждении целей и основных направлений устойчивого (в том числе зеленого) развития Российской Федерации»
2021	Постановление Правительства от 21.09.2021 РФ № 1587 «Об утверждении критериев проектов устойчивого развития в Российской Федерации и требований к системе верификации проектов устойчивого развития в Российской Федерации»

Продолжение таблицы Х.1

1	2
2021	Указ Президента Российской Федерации от 08.02.2021 г. № 76 «О мерах по реализации государственной научно-технической политики в области экологического развития Российской Федерации и климатических изменений»
2021	Основные направления развития финансового рынка Российской Федерации на 2022 год и период 2023 и 2024 годов (разработаны Банком России)
2021	Стратегия социально-экономического развития Российской Федерации с низким уровнем выбросов парниковых газов до 2050 года (утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации № 3052-р)
2021	«Стратегия развития финансового рынка до 2030 года» (Проект документа)
2021	Информационное письмо Банка России № ИН-06-28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой связанной с деятельностью таких обществ»
2021	Информационное письмо Банка России № ИН-06-28/96 «О рекомендациях по учету советом директоров публичного акционерного общества ESG-факторов, а также вопросов устойчивого развития»
2021	Российский союз промышленников и предпринимателей. Социальная хартия российского бизнеса. Принципы ответственного ведения бизнеса.
2022	Формирование инфраструктуры реестра углеродных единиц, запуск национального реестра углеродных единиц
2022	Третий оценочный доклад Росгидромета об изменениях климата и их последствиях на территории Российской Федерации
2022	Доклад Банка России «Финансовый рынок новые задачи в современных условиях» (для общественного обсуждения)
2023	Рекомендации по разработке методологии и присвоению ESG-рейтингов (рейтингов устойчивого развития) (Приложение к Информационному письму Банка России от 30.06.2023 № ИН-02-05/46)
2023	ПАО Московская Биржа. Руководство для эмитента «Как соответствовать лучшим практикам устойчивого развития»
2023	Формирование национальной архитектуры экосистемы ESG (в рамках функционирования Национального ESG Альянса)
2023	Информационное письмо Банка России № ИН-02-28/44 «О рекомендациях по раскрытию финансовыми организациями информации в области устойчивого развития»
2023	Методические рекомендации Министерства экономического развития Российской Федерации по подготовке отчетности об устойчивом развитии»
2024	Поручения Президента РФ «О подготовке Стандарта общественного капитала бизнеса»
2024	Проект Постановления Правительства Российской Федерации «О Стандарте отчетности об устойчивом развитии и требованиях к системе верификации соответствия деятельности организаций стандарту общественного капитала бизнеса»
2025	Проект Постановления Правительства Российской Федерации «О стандарте общественного капитала бизнеса»
2026	Постановление Правительства Российской Федерации от 30.12.2025 № 2230 «О стандарте общественного капитала бизнеса»
2026	Информационное сообщение Минфина России от 24.02.2026 № ИС-аудит-87 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии»

Источник: составлено автором.

Таблица X.2 – Российские инициативы в области устойчивого развития по направлениям

Направление	Типы регламентов
ESG-стратегия	Рекомендации Банка России публичным акционерным обществам и эмитентам эмиссионных ценных бумаг по разработке стратегии устойчивого развития и стратегии климатического перехода от 29.12.2023 № ИН-02-28/76 Рекомендации Банка России по учету климатических рисков для финансовых организаций от 04.12.2023 № ИН-018-35/60
Управление устойчивым развитием	Рекомендации Банка России по учету финансовыми организациями ESG-факторов, а также вопросов устойчивого развития при организации корпоративного управления от 28.12.2022 № ИН-02-28/145 Рекомендации Банка России по учету советом директоров публичного акционерного общества ESG-факторов, а также вопросов устойчивого развития от 16.12.2021 № ИН-06-28/96
Устойчивые коммуникации	Рекомендации Банка России по предоставлению (раскрытию) финансовых организациями информации клиентам о финансовых продуктах устойчивого развития от 24.05.2023 № ИН-02-28/38 Рекомендации ФАС по недопущению гринвошинга в маркетинговой коммуникации от 22.10.2024
Нефинансовая отчетность	Распоряжение Правительства РФ от 5 мая 2017 г. N 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации» Рекомендации Банка России по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 Приказ Минэкономразвития от 01.11.2023 № 764 «Об утверждении методических рекомендаций по подготовке отчетности об устойчивом развитии» Приказ Мосбиржи от 24.09.2024 № МБ-П-2024-3132 «Дополнительные правила, требования и рекомендации по раскрытию информации эмитентами, акции которых включены в Первый или Второй уровень» Постановление Правительства РФ от 30.12.2025 № 2230 «О стандарте общественного капитала бизнеса» Проект положения Банка России «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг», 2025

Источник: составлено автором.

Таблица X.3 – Раскрытие отдельных элементов отчетности

Регламенты	Риски	Возможности	ESG-факторы	Капиталы
Международные стандарты				
GRI	нет	нет	да	нет
TCFD	климатические	климатические	нет	нет
SASB	да	да	да	нет
IIRC	да	да	нет	да
IFRS S1	да	да	да	нет
IFRS S2	климатические	климатические	климатические	нет
Российские стандарты				
Банк России	да	да	да	нет
Стандарт Общественного капитала бизнеса	да	нет	да	нет
Мосбиржа-РСПП	да	да	да	нет

Источник: составлено автором.

Приложение Ц

(информационное)

Анализ моделей и стандартов учета устойчивого развития

Таблица Ц.1 – Сравнительный анализ моделей и стандартов в области учета устойчивого развития

Характеристика	Стандарты /рамки /инициативы							
	Модели				Стандарты			
	FCA	Impact Accounting	Модель CARE	Модель WIA	ESRS	IFRS и IAS	IFRS S1, S2	GRI
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Идеология	Определение «реальной стоимости» деятельности с учетом оценки внешних эффектов воздействия, расчет «устойчивой прибыли»	«Поддержание капитала» Определение влияния деятельности компании на капиталы	«Устойчивость капитала»	Взвешивание «эффектов воздействия» (отрицательных и положительных)	Отчетность об устойчивом развитии	Представление финансовой отчетности	Учет устойчивости	Оценка воздействия компании на внешнюю среду в разрезе ESG-факторов
Целевой характер	Измерение и оценка полной стоимости воздействия от экономической деятельности с учетом экологических и социальных факторов	Измерение и оценка эффекта воздействия от экономической деятельности на финансовый, природный и социальный капиталы	Определение. оценка и учет обязательств на восстановление природного, социального и человеческого капитала до «нормального» состояния	Измерение и оценка эффекта воздействия от экономической деятельности с учетом взвешивания факторов	Оценка в концепции «Двойной существенности»	Раскрытие полезной информации для пользователей о финансовом положении компании	Раскрытие в финансовом выражении информации о рисках и возможностях, связанных с устойчивостью компании	Раскрытие информации в разрезе ESG-факторов как воздействие компании на среду

Продолжение таблицы Ц.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Условия признания	Социальная стоимость	Выявление причинно-следственных связей	Изменение капиталов	Причинность	Осуществление воздействий	Переход контроля Юридические права Обязательство	Наличие риска Финансовая существенность	Осуществление воздействий
Принцип расчета	Суммируются все затраты, полученные в результате экономической деятельности, а также потенциальные затраты от экологических и социальных воздействий	В основе метода заложены четкие причинно-следственные связи в рамках алгоритма: деятельность – результат – воздействие – изменение среды – измерение и оценка воздействия на конкретный вид капитала	Взвешивание воздействий по факторам: - значимость; - зависимость от деятельности организации и уровень ее ответственности; - вероятность наступления эффекта; - воздействие на уязвимые группы; - масштаб воздействия Присвоение диапазона весов по каждому фактору (экспертным методом)	Учет должен фиксировать 3 значения: факт, объем и удельный вес воздействия	Оцениваем воздействия, риски и возможности в денежном измерении	Признание объектов по правилам финансового учета (стандарты)	Расчет рисков: климатического и других ESG-рисков	Определен набор индикаторов, для каждого из которых свой алгоритм расчета
Измерение и оценка	В количественном и денежном выражении	В количественном и денежном выражении	В денежном выражении	В денежном выражении	В денежном выражении	В денежном выражении	В денежном выражении	В количественном выражении
Статус	Инициатива	Инициатива	Инициатива	Инициатива	Стандарты	Стандарты	Стандарты	Стандарты

Продолжение таблицы Ц.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Объект учета	Затраты от экономической деятельности (текущие, капитальные, прочие), затраты от экологических и социальных воздействий	Затраты на восстановление капитала	Оценочные обязательства – экологические и социальные	Накопленные положительные эффект и отрицательные воздействия, взвешенные	ESG-показатели и ESG-риски	Активы, обязательства, капитал, доходы, расходы	ESG-риски и возможности, климатические риски	ESG-показатели
Пользователи	Менеджмент Государство Инвесторы аналитики	Бизнес Государство общество	Бизнес Государство общество	Бизнес государство	Широкий круг	Инвесторы регуляторы	Инвесторы регуляторы	Широкий круг
Сфера применения	Проходит тестирование В государственном секторе, энергетике, Сельском хозяйстве	Корпоративный и государственный сектор	Проходит тестирование использование в академических кругах	Крупные мультинациональные корпорации	Корпоративный и государственный сектор	Корпоративный сектор	Корпоративный сектор	Корпоративный и государственный сектор
Характер применения	Добровольный	Добровольный	Добровольный	Добровольный	обязательный	Обязательный	Добровольно-обязательный	Добровольный
Связь с другими моделями	Ложиться в основу Impact-ориентированного управления (IA)	Ложиться в основу Модели CARE Развивает GRI	Связь с IFRS и IAS Инструмент интеграции устойчивый учет	Связь между ESG, IA и Моделью CARE	Связь с IFRS и IAS, IFRS S1, S2, GRI	Финансовые показатели дополняются ESG-индикаторами	Связь с IFRS и IAS	Дополняет показатели финансовой отчетности
Тип связи с финансовым учетом	Косвенная	Концептуальная	Прямая	Параллельная	Прямая	Прямая	Прямая	Косвенная
Тип метода /модели	Аналитическая	Учетно-аналитическая	Учетная	Учетная	Учетно-аналитическая	Учетная	Учетная	Аналитическая

Продолжение таблицы Ц.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Отличительные особенности	Аналитический инструмент	Создает увязку между ESG и финансовым учетом	Соблюдение принципов устойчивого развития как учетное обязательство Показывает скрытые обязательства	Применяется параллельный план счетов к финансовому учету, открываются счета и строится баланс	Является универсальным инструментом для перехода к учету устойчивого развития	Требует надежной оценки Опирается на юридические обязательства Основан на принципах контроля	Учет климатических рисков	Существенность воздействия

Источник: составлено автором.

Таблица Ц.2– Применение моделей в области учета устойчивого развития

Характеристики	FCA	Impact Accounting	CARE	WIA
1	2	3	4	5
Общий принцип	Полная монетизация с учетом оценки внешних эффектов	Разделение финансового результата и чистого воздействия	Природный капитал должен восстанавливаться, негативные эффекты приводят к возникновению обязательств по поддержанию /восстановлению	Расчет с использованием удельных весов
Расчет	Финансовая прибыль: $100 - 70 = 30$ млн руб./год Положительные эффекты: CO ₂ -эффект: $300,000 \times 100 = +30$ млн руб./год Безопасность: +25 млн руб./год	Финансовая прибыль: $+30$ млн руб./год Положительные эффекты: CO ₂ -эффект: $300,000 \times 100 = +30$ млн руб./год Безопасность: +25 млн руб./год	Негативные экологические эффекты: $-5 - 3 - 1 = -9$ млн руб./год приводят к возникновению обязательств по их восстановлению CO ₂ -эффект признается как позитивное воздействие.	Базовый набор весов: Экология: 40% Социальная сфера: 40% Экономика: 20% Расчет: Экология: $(30 - 9) \times 0.4 = 8.4$

Продолжение таблицы Ц.2

1	2	3	4	5
	Время: +20 млн руб./год Негативные эффекты: $-5 - 3 - 1 = -9$ млн руб./год Общие результат: $30 + 75 - 9 = 96$ млн руб./год	Время: +20 млн руб./год Негативные эффекты: $-5 - 3 - 1 = -9$ млн руб./год Общее чистое воздействие $+ 66$ млн руб./год	При этом не может компенсировать деградацию природы Финансовая прибыль: $+30$ млн руб./год Экологические обязательства: $- 9$ млн руб./год	Социальная сфера: $+45 \text{ млн} \times 0.4 = 18$ Экономика: $50 \text{ млн} \times 0.2 = 10$ WIA score $36,4$ млн руб./год
Вывод	Проект высоко положителен при учете всех внешних эффектов	Проект коммерчески устойчив, генерирует значимый положительный общественный эффект	Проект допустим, при условии финансирования природоохранных мероприятий и отсутствия чистой деградации природного капитала	Проект высокоэффективен, но итог чувствителен к весам
Примечание - Исходные параметры - Проект: эксплуатация новой железнодорожной линии: 1) Текущие затраты 70 млн руб./год 2) Выручка 100 млн руб./год 3) Дополнительные внешние эффекты (годовые): 4) Положительные: – снижение выбросов CO₂ (перенос с автотранспорта): -300 тыс. т/год – снижение аварийности: 25 млн руб./год – экономия времени пассажиров: 20 млн руб./год 5) Негативные: – шум и локальное загрязнение: -5 млн руб./год – утрата биоразнообразия – 1 млн руб./год – деградация земель -3 млн руб./год 6) Принята цена CO₂: 100 руб. /т				

Источник: составлено автором.

Приложение III

(информационное)

Обзор положений в области заверения корпоративной отчетности

Таблица III.1 – Характеристика способов контроля обеспечения достоверности отчетности

№ 1	Вид 2	Характеристика 3
1	Внутренние способы обеспечения качества процесса формирования, раскрытия и представления публичной отчетности	Все экономические субъекты обязаны использовать традиционные методы контроля: подписание и утверждение годовой (бухгалтерской) отчетности и годового отчета, систему внутреннего контроля и внутреннего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. В отношении нефинансовой отчетности согласно Концепции развития публичной нефинансовой отчетности (далее – Концепция) «обеспечение контроля качества публичной нефинансовой отчетности является одним из ключевых факторов ее развития в целях роста доверия со стороны заинтересованных сторон и совершенствования внутренних процессов». Для этого ПАО необходимо учредить два уровня контроля и оценки качества публикуемой нефинансовой информации: внутренний, отвечающий за качество процесса подготовки нефинансовой отчетности, что будет выступать гарантом достоверности публикуемой информации, а также сможет стать важным инструментом для повышения контроля и эффективности процедур по управлению рисками на предприятии; внешний, который должен быть основан на принципе независимости и профессиональной компетентности. При этом важно, что наличие внутренней проверки ни в коем случае не отменяет внешней, так как последняя призвана в первую очередь подтвердить правильность отчетов и прозрачность самой компании через независимую экспертную оценку
А	Внутренний контроль	меры, принимаемые руководством организации для обеспечения достоверности бухгалтерской и другой отчетности, соблюдения законодательства и внутренних правил. Данный инструмент должен быть интегрирован в общую систему управления рисками, основанную на общепринятой концепции и практике работы в области управления рисками, в том числе рекомендованных к применению Кодексом корпоративного управления. В соответствии с лучшими практиками должна быть организована систематическая независимая внутренняя оценка надежности и эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля подготовки публичной отчетности, в том числе нефинансовой
Б	Внутренний аудит	часть внутреннего контроля. Внутренний аудит организуется для независимой оценки надежности и эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля, а также оценки практики корпоративного управления [90], позволяет оценить деятельность публичных обществ на высоком профессиональном уровне, беспристрастно, объективно и независимо. Системное проведение внутреннего аудита позволяет обеспечить доверие совета директоров, владельцев компаний, кредиторов и инвесторов к финансовой (бухгалтерской) отчетности общества. Проведение внутреннего аудита, порядок и субъекты проведения определяются руководством организации
2	Внешние способы обеспечения достоверности публичной отчетности	В качестве обязательных процедур законодательно предусмотрено проведение аудита консолидированной финансовой отчетности, а также аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности для отдельных типов субъектов. В соответствии с проектом Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» порядок проведения внешней оценки подразумевал независимую оценку публичной нефинансовой отчетности как изнутри - по инициативе самой организации, так и извне – по инициативе третьих лиц

Продолжение таблицы Ш.1

1	2	3
А	Заверение публичной отчетности или ее части по инициативе самой организации	Согласно Концепции развития публичной нефинансовой отчетности независимая внешняя оценка публичной нефинансовой отчетности по инициативе выпускающих ее организаций осуществляется в форме подтверждения (заверения) лицом или группой лиц, которые независимы от процесса подготовки публичной нефинансовой отчетности. В развитие Концепции Банк России рекомендовал ПАО для повышения доверия заинтересованных лиц к их деятельности и публичной отчетности проводить независимую внешнюю оценку нефинансовой информации, раскрываемой в годовом отчете акционерного общества или в нефинансовом отчете в форме профессионального подтверждения (заверения)
Б	Общественное заверение	В контексте общественного заверения субъектом подтверждения в российских реалиях выступает РСПП, который по итогам заверения выдает соответствующее свидетельство. Мнение РСПП не обеспечивает уверенность в отношении достоверности информации. Однако в заключении указывается, что отчет содержит значимую и полную информацию, и даются рекомендации составителям по повышению качества раскрытия определенных аспектов. На практике также получило развитие «стейкхолдерское заверение», проводимое с участием экспертов научного и делового сообщества по аналогии с общественным заверением. Данный вид заверения встречается в российской практике у компаний с государственным участием
3	Внешняя оценка публичной отчетности или ее части по инициативе самой организации или третьей стороны	К наиболее распространенным инструментам независимой внешней оценки, проводимой по инициативе организации или третьей стороны, относятся: - индексы, рейтинги, рэнкинги. Оценка результатов деятельности организаций проводится на основе формализованной методологии. Оценки, полученные по результатам анализа набора показателей, отражают состояние и изменение различных параметров, характеризующих деятельность организации (экологических, экономических, социальных), а также аспектов управления; - балльная оценка корпоративного управления от специализированных организаций; - конкурсы, премии - преимущественно используются в качестве инструмента выявления и поощрения успешной корпоративной практики

Источник: составлено автором.

Таблица Ш.2 – Перечень стандартов прямо или косвенно регламентирующих процесс верификации нефинансовой информации, раскрываемой в отчетности экономических субъектов

№	Код и наименование стандарта	Порядок регламентации (прямо / косвенно)
1	2	3
1 Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ)		
1.1	МСЗОУ 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»	Прямо
1.2	МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»	Прямо
1.3	МСЗОУ 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации»	Косвенно

Продолжение таблицы Ш.2

1	2	3
1.4	МСЗОУ 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»	Косвенно
1.5	IAASB ISSA 5000 «Общие требования к заданиям по обеспечению уверенности в отношении информации об устойчивом развитии» (вводится с 2026 г.)	Прямо
2 Международные стандарты аудита (МСА)		
2.1	МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 N 163н)	Косвенно
2.2	МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2021 N 172н (ред. от 01.01.2022))	Косвенно
2.3	МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н)	Косвенно
2.4	МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н (ред. от 27.10.2021))	Косвенно
2.5	МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н (ред. от 27.10.2021))	Косвенно
3 Стандарты в области устойчивого развития		
3.1	Стандарт заверения отчетов AA1000AS v3 (The AA1000 Assurance Standard v3)	Прямо
4 Стандарты системы менеджмента качества		
4.1	ГОСТ Р ИСО 14064-3-2021 Газы парниковые. Часть 3. Требования и руководство по валидации и верификации заявлений в отношении парниковых газов	Прямо

Источник: составлено автором по материалам [110-117; 123; 131; 142; 377].

Таблица Ш.3 – Характеристика Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, и отдельных стандартов аудита

№	Стандарт	Характеристика
1	2	3
1	МСЗОУ 3400	может применяться для верификации стратегической (прогнозной) информации как части интегрированной отчетности, отчетности об устойчивом развитии или других видов нефинансовой отчетности. Рекомендует аудитору при составлении заключения в отношении обоснованности допущений организации в части прогнозной финансовой информации выражать мнения с предоставлением средней (ограниченной) уверенности. Допускает, что в том случае, когда аудитор полагает, что им был получен надлежащий уровень удовлетворенности, он может выразить позитивную (разумную) уверенность
2	МСЗОУ 3402	действует в части заверения информации о надежности средств контроля и системы управления организации как части ESG-отчета или других видов нефинансовой отчетности с выражением разумной уверенности

Продолжение таблицы Ш.3

1	2	3
3	МСА 600, 620	Требования могут быть использованы для выработки порядка осуществления процедур выявления и оценки рисков существенного искажения показателей публичной отчетности. Положения МСА 620 и МСА 600 допускается применять для регламентации процесса взаимодействия и использования аудитором, подтверждающим достоверность финансовой и отдельных видов нефинансовой отчетности, результатов работы других верификаторов нефинансовой отчетности организации (как экспертов и верификаторов компонентов отчетности)
4	МСА 701	Общие положения могут использоваться в процессе верификации нефинансовой отчетности для определения ключевых вопросов (тем) аудита
5	МСА 720	может быть использован для процедуры верификации нефинансовой отчетности в том случае, когда организация принимает решение раскрывать ее (или отдельные виды нефинансовой отчетности) в составе годового отчета. Данный стандарт обязывает аудитора в рамках проверки рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между финансовой отчетностью и прочей информацией, включенной в годовой отчет организации. Указанная информация может включать: числовые показатели; другие элементы, представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности; прочие числовые показатели, элементы или сведения, информацию о которых аудитор получил в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Действия аудитора в соответствии с данным стандартом не представляют собой задание, обеспечивающее уверенность, и не налагают на аудитора обязательств по получению уверенности в отношении прочей информации [п. 8]. Аудитор должен довести до руководства проверяемой организации необходимость исправления информации годового отчета в случае, если имеет место существенное искажение этой информации. Результаты проверки соответствия информации годового отчета данным бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат отражению в отдельном разделе аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности – «Прочая информация»

Источник: составлено автором по материалам [104; 112; 113; 115; 116; 117].

Таблица III.4 – Матрица способов заверения корпоративной отчетности в разрезе типов экономических субъектов

Наименование группы и вида корпоративной отчетности	Способы обеспечения достоверности отчетной информации					
	Внутренние		Внешние коммерческие			Государственный контроль
	Внутренний контроль	Внутренний аудит	Аудит	Профессиональное подтверждение	Заверение	
Финансовая отчетность	х	х	х	х	х	х
- Бухгалтерская (финансовая) отчетность	ПАО, АО, ООО, ФГУП, ФКП	ПАО	ПАО, АО, ФГУП, ФКП	х	х	ФГУП, ФКП
- Финансовая отчетность, составленная по МСФО	ПАО, АО, ООО, ФГУП	х	ПАО, ФГУП	АО, ООО	х	х
- Консолидированная финансовая отчетность	ПАО, ФГУП,	ПАО	ПАО, ФГУП	х	х	ПАО, ФГУП
Нефинансовая отчетность	Все	х	х	Все	Все	
Комплексная отчетность	х	х	х	х	х	х
- Годовой отчет (классический)	ПАО, АО, ООО	ПАО	х	х	ПАО, АО	х
- Отчет об исполнении программы деятельности и сметы расходов (доходов)	ФГУП, ФКП	х	х	х	х	ФГУП, ФКП
- Отчет эмитента ценных бумаг	ПАО, ФГУП	ПАО	х	х	х	х
Налоговая отчетность	Все	х	х	х	х	Все
Статистическая отчетность	Все (косвенно)	х	х	х	х	Все (косвенно)
Управленческая отчетность	ПАО	х	х	х	х	х

Источник: составлено автором.

Приложение Щ

(информационное)

Цифровые решения в корпоративной отчетности

Таблица Щ.1 - Характеристика цифровых решений в области корпоративной отчетности

Цифровые решения	Характеристики
1	2
Технологии сбора, хранения, обработки и обобщения данных	
Блокчейн	Децентрализованное хранение различных данных ложиться в основу формирования данных на базовом уровне современной архитектуры (данные о фактах, событиях, операциях, транзакциях и различных показателях)
Дроны (в хозяйственной деятельности)	Дистанционное наблюдение, обслуживание и контроль различных систем, в т.ч. по сбору ESG-данных Применяется на базовом уровне современной архитектуры (данные о фактах, событиях, операциях, транзакциях и различных показателях)
Интернет Вещей (IoT)	Внедрение датчиков и сенсоров по сбору ESG-данных, мониторинг в режиме реального времени Применяется на базовом уровне современной архитектуры (данные о фактах, событиях, операциях, транзакциях и различных показателях)
Системы видео-аналитики на основе технологий компьютерного зрения (CV)	Используются в рамках формирования первичной информации ля финансовой и нефинансовой отчетности, обеспечение безопасности деятельности, осуществления функций внутреннего контроля
Big Data	Анализ больших массивов неструктурированных данных и продвинутые алгоритмы для сбора и обобщения финансовых и нефинансовых показателей. Имеет прямые возможности использования при формировании и анализе финансовой и нефинансовой отчетности: – при проведении инвентаризации по требованиям ФСБУ 28/2023, используя альтернативные методы фото и видео фиксации – алгоритмы Big Data позволяют выявить прогноз неиспользуемых бонусов при учете расчетов согласно МСФО 15 – помогают обработать альтернативные данные и определить «цифровой след» в целях анализа поведения заемщика – обработка данных для нефинансовых показателей – обработать информацию о массовых жалобах и претензиях, рассчитать резервы по гарантийным ремонтам и судебным искам
Электронный документооборот	Является обязательным условием цифровизации всех этапов формирования и раскрытия отчетной информации (обеспечивает базовый уровень)
RPA-технологии (Роботизация)	Привлечение роботов к распознаванию документов. Документы на бумажных носителях распознаются автоматически и превращаются в документ в учетной программе
ERP-системы	Агрегированные и интегрированные данные компании с системами управления, электронного документооборота, учетными и аналитическими и др. Позволяет системно формировать данные в формате информационной экосистемы
OLAP-технологии	Системы аналитической обработки данных в режиме реального времени, в формате средств графического интерфейса. Особенность в многомерности хранения данных, предварительном расчете агрегированных показателей. Это дает пользователю возможность строить оперативные нерегламентированные запросы к данным с использованием аналитических измерений. Кроме того, для OLAP-систем характерна предметная структурированность информации

Продолжение таблицы Ц.1

1	2
Технологии оптического распознавания символов (OCR)	Вспомогательные технологии учетного процессе, превращающие визуальный поток данных и набор первичных бумажных носителей в структурированную цифровую базу
Технологии обработки естественного языка (NLP)	
XBRL	Создание структурированного формата машиночитаемой информации и представления ее в виде отчетных данных
Искусственный интеллект	Построение более точных прогнозных моделей методом машинного обучения на базе реальных фактических данных, в т.ч. нелинейных и непараметрических, например таких, как искусственные нейронные сети. Подобные модели требуются для повышения точности прогнозов. Может использоваться для: – формирования профиля компании – формирования профиля заинтересованных сторон – прогноза структуры баланса – выявления факторов, влияющих на поведение клиентов и их предпочтения – изменения процесса бизнес-планирования в результате создания универсальных расчетных драйверных моделей для всех направлений бизнеса и интеграции с системами макропрогнозирования – распознавания документов на этапе их первичной обработки через сканированных образов до уровня отдельных реквизитов и других значимых сущностей ИИ позволяет повышать точность и своевременность решений за счет быстрой обработки максимально больших объемов информации
Технологии навигации и визуализации данных	
Технологии BI	Инфографика, использование интерактивных функций для проведения самостоятельной аналитики, использование дашбордов
User-friendly, усовершенствованные интерфейсы взаимодействия между человеком и компьютером	Интерфейс, обеспечивающий человеку удобные формы взаимодействия с информационной системой: удобный для восприятия интерфейс, качественный дизайн (использование цветовых маркеров, иконок и цветовой кодировки, маркеров и айстоперов, дивайдеров), голосовое сопровождение, наличие перекрестных ссылок, использование дашбордов в качестве базовых панелей
Big Data	Анализ больших массивов неструктурированных данных и продвинутые алгоритмы
Инструменты навигации	Элементы «дружественного интерфейса», качественного дизайна, голосового и визуального сопровождения, кратких обзоров, разделов, наличия перекрестных ссылок интерактивных функций
Инструменты визуализации JavaScript D3.js; Qlikview и QlikSense (компания Qlik-Tech); платформа Tableau	инфографика, использование интерактивных функций для проведения самостоятельной аналитики и др.
OCR-системы	системы распознавания данных, представленных в разных видах, в цифровой формат
Индивидуальные решения компаний по разработке собственных технологий BI	Опыт Сбера - платформа визуальной аналитики регулярного управления на основе данных «Навигатор»

Источник: составлено автором по материалам [12; 14; 203; 432; 433].

Таблица Щ.2 -- Элементы блокчейн-системы как системы информационной инфраструктура бизнеса

Код	Наименование	Характеристика
1	Транзакции	Участники обмениваются данными, представляющими собой деньги, контракты, медицинские записи, документы, данные покупателя или любые другие активы, которые могут быть описаны в цифровой форме
2	Подтверждение	В зависимости от параметров сети транзакция подтверждается мгновенно, либо шифруется и помещается в очередь ожидающих ее подтверждение. В этом случае компьютеры и сервера в сети собирают их в блоки и осуществляют валидацию [процедуру подтверждения (проверки) отсутствия спорных транзакций в прошлом] согласно принятым правилам в сети
3	Структура	Основным элементом ее является блок- массив данных, в котором записана информация о транзакциях, которые попали в сеть после создания предыдущего блока
4	Проверка	Перед добавлением в цепочку все блоки должны быть проверены на неизменность данных. Правила, по которым осуществляется проверка, называется консенсусом. Существует множество механизмов консенсуса, применение каждого из которых зависит от потребностей проекта
5	Блокчейн майнинг	Представляет процесс вычисления криптографической подписи для вновь создаваемого блока сети блокчейн
6	Встроенная защита	Если злоумышленник попытается отправить в цепочку измененный блок, то изменится его хэш-функция и все последующие блоки в ней. Другие узлы обнаружат эти изменения и отклонят блок от основной цепи, предотвращая коррупцию
7	Цепочка	После того как блок пройдет проверку майнерами, решившими уравнение и получившими вознаграждение, он распределяется по сети и добавляется в основную цепь
8	Смарт-контракт	Это основная технология, обеспечивающая коммуникации и обмен информацией в сети блокчейн

Источник: составлено автором по материалам [421].

Таблица Щ.3 – Отличия открытой и закрытой блокчейн-системы

№	Характеристика	Типы	
		публичные (открытые, общественные)	частные (закрытые, корпоративные)
1	2	3	4
1	Сущность	Для публичных платформ не требуется идентификация пользователей. Любой пользователь публичного блокчейна имеет возможность вписать данные без разрешения других участников, наблюдать всю историю транзакций и их содержание, а также осуществлять свои транзакции посредством смарт-контрактов	Частный блокчейн предполагает ограниченное количество идентифицированных участников, поэтому он именуется разрешенным. В частном блокчейне совершенные транзакции могут быть утверждены на основе соглашения (подтверждение участия). Эта технология может быть использована, когда все участники сети известны и пользуются доверием

Продолжение таблицы Щ.3

1	2	3	4
2	Отличие	Отличительным признаком частного и публичного блокчейна является базовый принцип работы: «доказательство участия» в частном блокчейне; «доказательство работы» в публичном	
3	Пример	Примером публичного блокчейна является сеть биткойна	Суть блокчейна как «общей бухгалтерской книги» заключается в том, что в таком виде он представляет собой блокчейн-бизнес-решение, которое предотвращает дублирование транзакций в каждом узле сети. Это означает, что существует только один достоверный источник, подтверждающий совершенную операцию, т.е. единая учетная запись в «общей бухгалтерской книге», которая разделяется между участниками посредством репликации. Репликация устраняет необходимость в дополнительных затратах на дублирование и создание такого количества бухгалтерских книг, сколько существует участников

Источник: составлено автором по материалам [421].

Таблица Щ.4 - Подходы к внедрению XBRL – международный опыт

Показатели	Форма-центричный подход	Дата-центричный подход
1	2	3
Общая характеристика	В основе метаданных и таксономии лежат элементы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности: названия столбцов, строк таблиц или названия отдельных показателей	В основе метаданных и таксономии лежит многомерная модель данных: данные предоставлены в виде многомерных структур, построенных на основе счетов, частей счетов и надзорно-статистических показателей в тех аналитических разрезах, которые необходимы регулятору для расширенного анализа данных
Форма таксономии	Форма-центричная таксономия XBRL	Дата-центричная таксономия XBRL
Шаблон представления данных	Формы отчетности	Модель данных (шаблоны представления показателей отчетности с описанием элементов данных)
Возможности для проведения анализа	Ограниченные возможности для анализа	Исчерпывающие возможности для анализа

Продолжение таблицы Ц.4

1	2	3
Преимущества	Техническая простота разработки таксономии	Прозрачность и качество данных существенно выше за счет разработки модели данных с описанием элементов и различными раскрытиями всей требуемой информации и ее степени детализации
	«Привычный» с точки зрения внешних пользователей (участников рынка) формат данных	Создание единого источника данных для участников рынка для подготовки бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности в рамках одного процесса
	Низкие трудозатраты со стороны регулятора и участников рынка на внедрение данного подхода	Широкие возможности для анализа данных
		В максимальной степени удовлетворяет всем предъявляемым требованиям к раскрытию информации и ее прозрачности
Недостатки	Подход предполагает два различных процесса подготовки бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности	Разработка таксономии требует тщательной методологической проработки, существенных трудозатрат и других ресурсов
	Существенные ограничения при проведении анализа данных	Требуется более длительный подготовительный период для внедрения
	Качество и прозрачность данных зависят от стандартов отчетности	Сложноуровневый и «непривычный» с точки зрения внешних пользователей (участников рынка) формат данных
Период применения	2002 г. – IFRS 2003 г. - US GAAP	2005 г. – FINREP, COPER 2011 г. - ECB Statistics, Solvency

Источник: составлено автором по материалам [437].

Таблица Ц.5 - Обзор современных технологий сбора, формирования и верификации учетных данных

Функциональные возможности технологии на различных этапах	Технологии							
	Blockchain	XBRL	ИИ	Дроны	CV	OCR	IoT	Big Data
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1 Сбор первичных данных								
Автоматический сбор данных через программные коды смарт-контрактов	x	-	-	-	-	-	-	-
Автоматический сбор данных, при котором бухгалтер сканирует или фотографирует документ, а система сама находит и извлекает из него все необходимые реквизиты	-	-	x	-	-	x	-	x
Распознавание документов, представленных в любом виде	-	-	x	-	x	-	-	x
Распознавание текста для автоматического ввода данных из документов	-	-	x	-	x	-	-	-
Извлечение и структурирование первичных данных	-	-	x	-	-	-	-	x
Автоматический ввод данных за счет применения сенсоров и датчиков	-	-	-	-	x	-	x	-
Визуальный и технический мониторинг для сбора и ввода данных	-	-	-	x	-	-	-	-
Спектральный анализ для сбора и ввода структурированных и неструктурированных данных	-	-	-	x	-	-	-	x
Сканирование для сбора и ввода данных	-	-	-	x	-	-	-	-
Тепловизионный контроль для сбора и ввода данных	-	-	-	x	-	-	-	-
Потоковая передача неструктурированных данных в режиме реального времени	-	-	-	-	-	-	-	x
Охват большого количества различных неструктурированных данных	-	-	-	-	-	-	-	x
2 Систематизация и классификация данных учета								
Автоматическая разметка данных за счет использования единого распределенного реестра, синхронизирующего записи из разных источников	x	-	-	-	-	-	-	-
Обработка контента, проверка и анализ содержания учетной информации	-	-	x	-	-	-	-	-
Обогащение данных за счет создания объемной картины деятельности организации	-	-	-	-	-	-	-	x
Идентификация и маркировка факта хозяйственной жизни для его привязки к «месту» в базе данных	-	x	-	-	x	-	-	-
Географическая привязка объектов	-	-	-	x	-	-	-	-
Тройная запись: дополнение стандартной двойной записи третьим компонентом - неизменяемой записью в общем реестре блокчейна, которую видят все стороны сделки	x	-	-	-	-	-	-	-
Автоматическая разметка данных	-	x	-	-	-	-	-	-
Фиксация учетных записей	-	-	x	-	-	-	-	-

Продолжение таблицы Ц.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Систематизация и интеграция учетной информации, когда система понимает тип документа, его связи с другими документами и «отправляет» его в нужные подсистемы хранилища данных	-	-	x	-	-	x	-	-
Автоматическая систематизация данных через программные коды смарт-контрактов	x	-	-	-	-	-	-	-
Использования алгоритмов машинного обучения для группировки данных, выявления аномалий и автоматической классификации данных	-	-	x	-	-	-	-	x
Интеграция с системами управления организации (ERP и CRM)	-	-	x	x	-	-	x	-
Облачная синхронизация для мгновенного доступа к данным	-	-	-	x	-	-	-	-
3 Верификация учетных данных и аналитика								
Все участники сети видят одну и ту же версию данных в реальном времени, что исключает расхождения данных	x	x	-	-	-	-	-	-
Непрерывный контроль: возможность проверять транзакции в режиме реального времени	x	-	x	-	-	-	x	-
Контроль качества и соответствия учетных данных	-	x	x	-	-	-	-	-
Мониторинг подозрительных операций	-	-	x	-	-	-	-	-
Предиктивная аналитика	-	-	x	-	-	-	x	-
Телеметрия, помогающая отслеживать реальную загрузку мощностей и фактический расход ресурсов	-	-	-	-	-	-	x	x
Прослеживаемость: возможность отслеживать жизненный цикл любого актива или транзакции от момента создания до текущего состояния	x	x	-	-	-	-	-	-
Мониторинг физических процессов	-	-	-	-	x	-	x	-
Выявления отклонений от норм, которые фиксируются как события «инцидентов» для дальнейшего анализа	-	-	x	-	x	-	-	x

Источник: составлено автором.

Таблица Щ.6 - Обзор современных технологий формирования и верификации отчетной информации

Функциональные возможности технологий формирования отчетности	Наименование технологии					
	XBRL	ИИ	OLAP-технология	ERP-системы	RPA-технология	Технология ЭДО
1	2	3	4	5	6	7
4 Формирование отчетных показателей и информации						
Автоматизация формирования отчетных данных за счет использования единых словарей показателей (таксономий), сформированных на машиночитаемом языке	x	-	-	-	-	-
Автоматизация процедуры формирования отчетности в парадигме единого информационного пространства в периметре экономического субъекта	x	x	-	x	-	-
Возможность автоматизированного формирования отчетности по различным стандартам (например, РСБУ и МСФО)	x	-	-	x	-	-
Возможность формирования и трансформации отчетности по различным стандартам (например РСБУ и МСФО)	x	x	-	-	-	-
Генерация пояснений к отчетным показателям и формам	-	x	-	-	-	-
Беспшовная интеграция данных из различных систем	x	-	-	x	-	x
Оперативность и гибкость процедуры формирования отчетных данных	-	-	x	x	-	-
Оперативность формирования отчетных данных	-	-	-	x	-	x
Автоматизация процедур обработки отчетной информации	-	x	-	x	-	-
Нормализация (очистка) и консолидация данных	-	-	-	-	x	-
Оптимизация IT-затрат на формирование отчетности за счет использования стандартных инструментов и машиночитаемого формата данных	x	-	-	-	-	-
5 Верификация отчетных показателей и аналитика						
Возможность проверки формируемых данных за счет использования встроенных правил валидации данных и контрольных соотношений	x	-	-	-	-	-
Интеллектуальная валидация отчетных данных	-	x	-	-	x	-
Обеспечение достоверности данных и прозрачности процедур их верификации на уровне совершаемых транзакций (первичных документов)	x	-	-	-	-	x
Повышение качества отчетной информации за счет использования высокотехнологичной, объемной, интерактивной модели данных	x	-	-	-	-	-
Выявление расхождений, закономерностей и трендов	x	x	-	-	-	-
Обеспечение прогнозной аналитичности отчетной информации		x	-	-	-	-

Продолжение таблицы Щ.6

1	2	3	4	5	6	7
Высокая степень детализация отчетных данных, вплоть до конкретных операций и первичных документов	x	-	x	x	-	-
Наличие инструментария интеллектуального расчета аналитических показателей, в том числе для проведения многомерного анализа данных	-	x	x	-	-	-
6 Хранение и использование отчетных данных						
Возможность многократного использования отчетных данных по принципу «единого окна»	x	-	-	-	-	-
Доступность отчетной информации для широкого круга заинтересованных пользователей с учетом прав доступа	x	-	-	-	-	-
Обеспечение хранения консолидированных отчетных данных структурных подразделений юридического лица или организаций группы	-	x		x	-	-
7 Взаимодействие с заинтересованными пользователями отчетности:						
Представление всем заинтересованным пользователям отчетных данных в едином стандартизированном формате, сопоставимом со всеми основными стандартами отчетности	x	x	-	-	-	-
Ускорение и удешевление процесса обмена деловой информацией с контрагентами	x	x	-	-	-	-
Автоматическая рассылка отчетности адресатам	-	x	-	-	x	-

Источник: составлено автором.

Приложение Э

(информационное)

Искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Таблица Э.1 - Кластер категорий в области искажения информации

Понятие	Характеристика	Источник
1	2	3
Непреднамеренные искажения бухгалтерской отчетности	«искажения бухгалтерской отчетности, явившиеся результатом непреднамеренных действий или бездействия персонала проверяемого экономического субъекта»	Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России
Ошибка	«непреднамеренное искажение финансовой отчетности (включая пропуск суммы или информации, подлежащей раскрытию), возникшее в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях или неправильного отражения (неотражения) фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)
Преднамеренные искажения бухгалтерской отчетности	искажения бухгалтерской отчетности, явившиеся результатом преднамеренных действий или бездействия персонала экономического субъекта, совершенные в корыстных целях, для того чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности	Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России
Манипулирование финансовой отчетностью	преднамеренное искажение или сокрытие информации о финансовом положении компании с целью повлиять на решения, принимаемые пользователями отчетности бывает двух типов – вуалирование и фальсификация	И.В. Сафонова
Треугольник мошенничества	«1) давление обстоятельств (мотив): финансовые потребности, жадность, пороки; 2) возможность совершения: неэффективный внутренний и внешний контроль, низкая трудовая дисциплина, равнодушие к происходящему в компании со стороны руководства; 3) рационализация (оправдание) поступка: я заслужил большего/компания мне задолжала, я решу свои текущие проблемы и все возмещу, этого никто не заметит/это капля в море/это никому не повредит» [281; 431]	Р.П. Булыга, Е.С. Волкова В.Б. Гисин И.В. Сафонова, А.Д. Сильченко,

Продолжение таблицы Э.1

1	2	3
Вуалирование	«тип манипулирования финансовой отчетностью путем приукрашивания слабых сторон деятельности организации и «выпячивания» сильных, осуществляемого в пределах методологии бухгалтерского учета, когда требования нормативных документов формально выполняются, но достоверность представления имущественного и финансового положения организации не достигается»	И.В. Сафонова, А.Д. Сильченко [431]
Фальсификация отчетности	возникает в случае, когда применяемые организацией учетные методы и приемы не соответствуют требованиям, предусмотренным нормативными правовыми актами. Подобного рода искажения отчетной информации являются следствием мошеннических действий с целью намеренного искажения финансовых отчетов с целью завышения прибыли или активов «три группы факторов: 1) мотив или давление; 2) имеющаяся возможность для совершения фальсификации; 3) способность завуалировать фальсификацию, находя ей логическое обоснование. Если одно или несколько из перечисленных условий не выполняются, фальсификации нет и мошенничество не происходит» [431]	И.В. Сафонова, А.Д. Сильченко, Е.Н. Кондрат
Мошенничество в бухгалтерском учете	«умышленное действие или бездействие должностных лиц экономического субъекта, которые в корыстных целях совершили обман или злоупотребление доверием заинтересованных пользователей, направленные на фальсификацию бухгалтерской отчетности»	Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России

Источник: составлено автором по материалам [281; 394; 431; 433].

Сводный индекс (M-score) отражает интегральный *риск* фальсификации отчетности

$$\begin{aligned} \text{M-score} = & -4,48 + 0,920\text{DSRI} + 0,528\text{GMI} + 0,404\text{AQI} + 0,892\text{SGI} + 0,115\text{DEPI} \\ & - 0,172\text{SGAI} - 0,327\text{LVGI} + 4,679\text{TATA} \end{aligned} \quad (2)$$

Где: DSRI - индекс дневной оборачиваемости дебиторской задолженности;

GMI - индекс рентабельности продаж по валовой прибыли;

AQI - индекс качества активов;

SGI - индекс роста выручки;

DEPI - индекс амортизации;

SGAI - индекс коммерческих и управленческих расходов;

LVGI - индекс финансовой зависимости;

TATA - индекс изменения оборотного капитала.

Для расчета предельного значения сводного индекса M-score, М. Бениш рассчитал средние значения каждого финансового показателя, как показано на рисунке Э.1.

Показатель	<i>DSRI</i>	<i>GMI</i>	<i>AQI</i>	<i>SGI</i>	<i>DEPI</i>	<i>SGAI</i>	<i>LVGI</i>	<i>TATA</i>
Среднее значение	1,031	1,014	1,039	1,134	1	1	1	0,018

Источник: составлено автором по материалам [431].

Рисунок Э.1 – Среднее значение финансовых показателей в моделях

Приложение Ю

(информационное)

Оценка информационной прозрачности корпоративной отчетности ПАО России

Таблица Ю.1 - Оценка количественного состава нефинансовых показателей ПАО

№	Наименование показателя и предметной области	Кол-во ПАО	
		2020 г.	2021 г.
1	2	3	4
Информация о стратегии		(47)	(32)
1	Объяснение выбора приоритетных ЦУР	20	12
2	Информация о прогрессе в достижении ЦУР	44	31
3	Ссылка на международные соглашения	46	33
4	Связь стратегии ПАО с ЦУР	30	20
5	Выделение приоритетных ЦУР	34	29
6	Выделение целевых ориентиров	74	46
7	Описание стратегии устойчивого развития	52	33
8	Описание стратегии ПАО	77	50
Сведения о корпоративном управлении		(49)	(29)
9	Заявление совета директоров ПАО о соблюдении принципов корпоративного управления	79	51
10	Описание системы корпоративного управления	67	44
11	Оценка соблюдения принципов корпоративного управления	74	47
12	Планируемые действия и мероприятия по совершенствованию корпоративного управления	8	10
13	Описание результатов работы органов корпоративного управления	61	40
14	Наличие специальных комитетов совета директоров по устойчивому развитию	22	20
15	Выделение ответственных лиц по вопросам устойчивого развития в исполнительных органах ПАО	22	19
16	Наличие опыта и квалификации членов совета директоров по вопросам устойчивого развития	8	7
17	Информация о структуре капитала	72	39
18	Раскрытие состава совета директоров ПАО	81	39
19	Информация о подходах к осуществлению управления рисками, внутреннего контроля и внутреннего аудита	71	43
20	Информация о подходах к выплате вознаграждения членам органов управления	73	43
21	Учет ESG-факторов в системе вознаграждения органов управления ПАО	4	9
22	Информация о вознаграждении членов совета директоров ПАО	21	8
23	Описание дивидендной политики ПАО	65	38
Сведения о бизнес-модели		(60)	(37)
24	Раскрытие географии присутствия ПАО	65	37
25	Описание изменения бизнес-модели ПАО, направленной на устойчивое развитие	15	17
26	Воздействие ПАО на климат	42	30
27	Воздействие климатических рисков и возможностей на бизнес-модель	19	19
28	Характеристика рынков ПАО	74	43
29	Описание бизнес-среды ПАО	54	27

Продолжение таблицы Ю.1

1	2	3	4
30	Конкурентные преимущества ПАО	68	41
31	Организация деятельности ПАО	69	39
32	Информация об основных товарах (работах, услугах) ПАО	87	54
33	Географическое описание бизнес-модели	47	26
	Сведения о политиках и процедурах	(52)	(33)
34	Описание политик ПАО, связанных с окружающей средой и климатом	72	48
35	Описание связанных с окружающей средой и климатом целей, которые ПАО установило в рамках своих политик	52	35
36	Взаимодействие ПАО с поставщиками покупателями и клиентами в цепочке поставок по вопросам, связанным с окружающей средой и климатом	31	24
37	Описание кадровых политик	74	45
38	Политики по организации рабочих мест (безопасность)	64	41
39	Распределение ресурсов на управление рисками, связанными с производственным травматизмом и профессиональными заболеваниями	41	26
40	Описание политики в области борьбы с коррупцией	52	35
41	Описание политики в области обеспечения прав человека	38	25
42	Описание налоговой политики	19	7
43	Описание политики корпоративной социальной ответственности	71	42
44	Описание процедур должной осмотрительности	42	26
45	Результаты реализации политик и процедур	71	45
	Сведения о рисках и возможностях	(37)	(26)
46	Информация о действиях и мерах реагирования в ответ на оцененные риски	70	44
47	Наличие карты рисков	27	21
48	Использование сценарного анализа при прогнозировании климатических рисков	13	15
49	Описание изменения рисков	17	12
50	Разделение рисков по временному признаку	5	10
51	Влияние рисков на ключевые финансовые показатели ПАО	10	8
52	Влияние рисков на операционную деятельность ПАО	75	48
53	Описание системы управления рисками	76	44
54	Оценка ESG-рисков	43	28
	Экологические аспекты деятельности ПАО	(35)	(23)
55	Общее количество потребляемой/производимой энергии из возобновляемых/невозобновляемых источников энергии	55	39
56	Энергоемкость деятельности ПАО	35	21
57	Цели по энергоэффективности	27	14
58	Цели по потреблению и (или) производству возобновляемой энергии	12	8
59	Выбросы Score 1	45	31
60	Выбросы Score 2	27	22
61	Выбросы Score 3	18	17
62	Интенсивность выбросов парниковых газов	32	24
63	Емкости по поглощению CO ₂ (поглощение парниковых газов)	5	3
64	Показатели образования отходов	51	32
65	Показатели утилизации и обращения отходов	56	35
66	Экологические характеристики продуктов и услуг	25	15
67	Показатели потребления воды	54	34
68	Показатели загрязнения воды	34	21

Продолжение таблицы Ю.1

1	2	3	4
69	Затраты на охрану окружающей среды и финансирование зеленых проектов	49	28
70	Результаты внедрения политик на охрану окружающей среды	68	44
71	Объем использованных ресурсов для производства и упаковки с детализацией по возобновляемым и невозобновляемым	4	3
Социальные аспекты деятельности ПАО		(36)	(22)
72	Количество несчастных случаев на производстве (в том числе со смертельным исходом), виды травм или профессиональных заболеваний	51	29
73	Общее количество и соотношение новых работников, принятых в течение отчетного периода, с указанием распределения по возрастным группам/полу/регионам	32	22
74	Количество и соотношение незаполненных должностей, на которые ПАО будет нанимать неквалифицированных	0	0
75	Текущая численность кадров	53	34
76	Соотношение работников, работающих по срочным и бессрочным трудовым договорам	32	22
77	Среднее количество часов обучения в год на одного работника с указанием распределения по полу, региону проживания, гражданству и иным характеристикам	35	25
78	Доля сотрудников, которые являются стороной коллективных договоров	31	19
79	Количество занятых людей с ограниченными возможностями здоровья и инвалидов	18	14
80	Гендерное/этническое/страновое разнообразие	35	22
81	Соотношение медианной заработной платы работников и заработной платы высокооплачиваемого менеджмента	3	1
82	Взаимодействие с профсоюзами	31	15
83	Взаимоотношение с потребителями	55	33
84	Взаимоотношения с местными сообществами и органами власти	62	36
85	Расходы на проведение физкультурно-оздоровительных мероприятий	22	14
86	Расходы на обучение работников	40	23
87	Имплементация политик по соблюдению прав человека	34	24
88	Взаимодействие со стейкхолдерами	54	31
89	Расходы на участие в реализации региональных, социальных, благотворительных программ	60	33
Сведения о цепочке поставок		(17)	(11)
90	Мониторинг деятельности поставщиков	20	11
91	Географическое расположение поставщиков	9	8
92	Виды вовлеченных в цепочку поставок поставщиков	23	12
93	Описание основных элементов цепочки поставок	17	12
Иные аспекты раскрытия		(38)	(24)
94	Доля сотрудников, прошедших подготовку в части борьбы с коррупцией, коммерческим подкупом и подкупом иностранных должностных лиц	27	18
95	Использование механизмов анонимного сообщения о возможных нарушениях, горячих линий по вопросам	49	35
96	Доля закупок, товаров, работ, услуг у российских организаций в общем объеме закупок	39	19
ВСЕГО (в среднем)		(42)	(27)

Источник: составлено автором по материалам [158].

Таблица Ю.2 - Оценка типов раскрытия информации ПАО России

Область исследования	Показатель	Количество ПАО, применивших данный тип раскрытия				
		«4»	«3»	«2»	«1»	«0»
Информация о стратегиях	1 Информация о стратегии ПАО	29	14	31	8	18
	2 Информация о стратегии устойчивого развития	12	15	23	4	46
	3 Информация о стратегии в разрезе ЦУР	15	3	17	4	61
Бизнес-модель	4 Информация о бизнес-модели	32	14	11	29	14
	5 Информация о внешней среде	54	16	8	10	12
Сведения о рисках и возможностях	6 Информация о рисках	3	7	67	10	13
	7 Сценарный анализ	0	1	6	9	84
	8 Информация о действиях и мерах реагирования на оцененные риски	0	1	61	13	25
Экологические аспекты деятельности общества	9 Информация об использовании энергии	52	29	0	0	19
	10 Информация о выбросах парниковых газов	17	31	0	6	46
	11 Информация об отходах	20	43	0	6	31
	12 Информация об использовании воды	23	38	0	5	34
	13 Информация об экологической политике	52	5	7	8	28
Социальные аспекты деятельности общества	14 Раскрытие информации о кадровой политике	56	17	2	2	23
	15 Раскрытие информации об охране труда	43	18	4	7	28
	16 Раскрытие информации о социальной политике	58	3	7	3	29
Иное	17 Раскрытие информации о цепочке поставок	20	17	8	9	46
	18 Раскрытие информации о противодействии коррупции	5	26	17	7	45
ВСЕГО (средняя)		27	17	15	8	33
П р и м е ч а н и я «0» – не раскрыто. «1» – заявление (отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных). «2» – контент-раскрытие (системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера). «3» – количественное раскрытие (измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых показателях). «4» – финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном выражении).						

Источник: составлено автором по материалам [158].

Таблица Ю.3 - Степень раскрытия нефинансовой информации в финансовой отчетности ПАО России

Компании	Стандарты МСФО										Общая оценка прозрач ности
	IAS 1	IAS 8	IAS 16	IAS 19	IAS 36	IAS 37	IFRS 5	IFRS 8	IFRS 13	IFRS 15	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Раскрытие вопросов, связанных с климатом и рисками окружающей среды											
«ЛУКОЙЛ»	0/0	0/0	0/1	X	0/1	0/1	0/0	0/1	0/0	X	1
НК «Роснефть»	0/1	0/1	0/0	X	0/0	0/1	0/0	X	0/1	X	1
«ФосАгро», группа	0/1	0/1	0/1	X	0/0	1/1	0/0	X	1/1	X	1
«Российские сети»	0/0	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0/0	X	0/0	X	0
«Интер РАО»	0/1	0/1	0/0	X	0/0	1/1	0/0	X	0/0	X	1
«Татнефть», группа	0/0	0/1	0/0	X	0/1	0/1	0/1	X	0/1	X	0
НОВАТЭК	1/2	0/0	1/1	X	0/1	1/2	0/0	X	0/0	X	1
«СИБУР Холдинг»	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	1
АФК «Система»	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	0/0	X	0/0	X	0
ММК, группа	0/0	0/0	0/0	X	0/0	1/1	0/0	X	0/0	X	0
ПАО НЛМК	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/1	0/0	X	0/0	X	1
«Полюс»	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/1	0/0	X	0/0	X	0
«Газпром»	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	1
ГМК «Норильский никель»	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	2
«Русал», объединенная компания	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	1
«Северсталь»	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	1
«РусГидро», группа	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	1
«АЛРОСА», АК	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	1
«Полиметалл»	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	1
«Уралкалий»	0/1	0/1	2/1	X	0/0	2/1	0/0	X	1/1	X	1
Раскрытие вопросов, связанных с социальными рисками, в финансовой отчетности											
«ЛУКОЙЛ»	0/0	0/0	0/0	0/1	0/0	0/0	0/0	X	0/0	0/0	1
НК «Роснефть»	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0
«ФосАгро», группа	0/0	0/1	X	1/1	0/0	1/1	0/0	X	0/0	0/0	1
«Российские сети»	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0

Продолжение таблицы Ю.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
«Интер РАО»	0/0	0/1	X	1/1	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	1
«Татнефть», группа	0/0	0/0	X	0/1	0/1	0/1	0/0	X	0/0	0/0	1
НОВАТЭК	0/2	0/0	X	1/2	0/0	1/2	0/0	X	0/0	0/0	1
«СИБУР Холдинг»	0/0	0/1	X	1/1	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	1
АФК «Система»	0/0	0/1	X	0/0	0/0	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0
ММК, группа	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат» (НЛМК)	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	0
«Полус»	0/0	0/0	X	0/0	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	0
«Газпром»	0/0	0/0	X	1/1	0/0	1/1	0/0	X	0/0	0/0	1
ГМК «Норильский никель»	0/0	0/1	X	1/1	0/0	1/1	0/0	X	0/0	0/0	1
«Русал», объединенная компания	0/0	0/1	X	1/1	0/0	1/1	0/0	X	0/0	0/0	1
«Северсталь»	0/0	0/1	X	1/1	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	0
«РусГидро», группа	0/0	0/1	X	1/1	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	1
«АЛРОСА», АК	0/0	0/1	X	1/1	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	1
«Полиметалл»	0/0	0/1	X	1/1	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	1
«Уралкалий»	0/0	0/1	X	1/1	0/0	0/1	0/0	X	0/0	0/0	1
Раскрытие вопросов, связанных с рисками корпоративного управления, в финансовой отчетности											
«ЛУКОЙЛ»	0/0	0/1	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0	1
НК «Роснефть»	0/0	0/0	X	X	0/0	0/1	0/0	0/0	0/0	X	1
«ФосАгро», группа	1/2	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	X	2
«Российские сети»	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	X	0
«Интер РАО»	0/1	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0/	0/0	0/0	X	0
«Татнефть», группа	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/1	0/1	X	1
НОВАТЭК	1/2	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	X	2
«СИБУР Холдинг»	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/1	0/1	X	1
АФК «Система»	0/1	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	X	0
ММК, группа	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	X	0

Продолжение таблицы Ю.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат» (НЛМК)	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	X	0
«Полюс»	0/1	0/0	X	X	0/0	0/1	0/0	0/0	0/0	X	1
«Газпром»	1/2	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	X	2
ГМК «Норильский никель»	1/2	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	X	2
«Русал», объединенная компания	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/1	0/1	X	1
«Северсталь»	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/1	0/1	X	1
«РусГидро», группа	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/1	0/1	X	1
«АЛРОСА», АК	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/1	0/1	X	1
«Полиметалл»	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/1	0/1	X	1
«Уралкалий»	0/0	0/0	X	X	0/0	0/0	0/0	0/1	0/1	X	1
П р и м е ч а н и я 1 Оценка раскрытия (с точки зрения количественного измерения) – «0» – не раскрыто; «1» – контент-раскрытие (отдельное или системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера); «2» – финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном выражении в самих формах отчетности). 2 Оценка раскрытия (с точки зрения качества и выполнения стандартов) – «0» – информация бесполезна; «1» – информация может быть компенсирована детальными раскрытиями; «2» – информация носит конкретный характер, советуется нормам стандарта и полезна для пользователей.											

Источник: составлено автором по материалам [158].

Таблица Ю.4 - Формат представления отчетной информации ПАО для различных групп заинтересованных сторон

Компании	Годовой отчет / Единый отчет / Интегри- рованный отчет	Отче об УР	ESG-отчет	Отдельные виды отчетов	Финансовая отчетность	Справоч- ники	Презентации	Операцио нные и финан- совые результат ы	Прочие
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ФосАгро	3	-	-	-	х	-	х	х	-
МТС	1	х	х	-	х	-	-	-	-
Норильский никель	1	х	х	-	х	-	х	-	Отчет в области изменения климата Белая книга
Эн+	2	-	х	-	х	х	х	-	-
Интрер РАО	1	х	-	-	х	-	-	-	-
Сибур Холдинг	3		х	-	х	-	-	-	-
Полиметалл	3	х	х	-	х	-	х	х	-
НОВАТЭК	1	х	х	-	х	-	х	х	-
Северсталь	1	х	х	-	х	-	х	х	-
РусГидро	1	х		-	х	-	-	х	Книга приложений к годовому отчету
Уралкалий	1	-	х	-	х	-	-	х (Банк данных)	-
АЛРОСА	1	х	-	-	х	-	-	х	-
Русал	1	х	-	-	х	-	-	-	Данные к ОУР в форме Excel

Продолжение таблицы Ю.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Газпром	1	-	-	x	x	-	-	-	-
Полюс	1	x	x	-	x	-	+	-	-
НЛМК	1	x	-	-	x	-	-	-	-
АФК Система	1	x	-	-	x	-	-	-	-
Татнефть	3	-	x	-	x	-	-	-	-
ЛУКОЙЛ	1	x	x	-	x	-	-	-	-
Российские сети	1	x	-	-	x	-	-	-	-
Примечание – пункт (2) Годовой отчет – «1»; Единый отчет – «2»; Интегрированный отчет – «3», ОУР – отчет об устойчивом развитии									

Источник: составлено автором.

Таблица Ю.5 - Характеристика технологических решений

Компании	Технологические решения			
	Формат раскрытия отчетной информации	Технологии сбора и хранения данных	Технологии обработки и обобщения данных	Технологии представления данных
1	2	3	4	5
ПАО «ФосАгро»	Интегрированный отчет	Big data OCR-системы Системы видеоаналитики Интернет вещей Электронный документооборот	ERP-системы Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статистике и динамике
ПАО «Транснефть»	Годовой отчет	OCR-системы Электронный документооборот	ERP-системы Искусственный интеллект Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статистике и динамике
ПАО «РусГидро»	Годовой отчет	OCR-системы Электронный документооборот	ERP-системы Искусственный интеллект	Демонстрация показателей в статистике и динамике
Полюс	Годовой отчет	Электронный документооборот	Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статистике и динамике

Продолжение таблицы Ю.5

1	2	3	4	5
ПАО «Мобильные ТелеСистемы»	Годовой отчет	Big data OCR-системы Системы видеоаналитики Интернет вещей Электронный документооборот	ERP-системы Искусственный интеллект Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статистике и динамике
Газпром	Годовой отчет	Big data OCR-системы Интернет вещей Электронный документооборот	Искусственный интеллект и машинное обучение ERP-системы Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статике и динамике
Русснефть	Годовой отчет.	Big data OCR-системы Системы видеоаналитики Интернет вещей Электронный документооборот	ERP-системы Искусственный интеллект Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статистике и динамике
АФК система	Годовой отчет	Big data OCR-системы Системы видеоаналитики Электронный документооборот	ERP-системы Искусственный интеллект Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статистике и динамике
ИнтерРao	Годовой отчет	Big data Электронный документооборот	ERP-системы Искусственный интеллект Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статистике и динамике; 2D/3D модели дерева показателей
Навотэк	Годовой отчет	Big data Электронный документооборот	ERP-системы Искусственный интеллект Электронный документооборот	Демонстрация показателей в статистике и динамике

Источник: составлено автором.

Таблица Ю.6 - Характеристика типов заверения в международной практике

Страна юрисдикции	Год	Количество отчетов			Тип уверенности в подтверждающем документе (в процентах)			Процент верифицированных ESG-отчетов							
		Периметр для исследований	Раскрывающих ESG-информацию	Заверенных ESG-отчетов от числа ESG-отчетов	Разумная	Ограниченная	Умеренная	Субъект верификации		Стандарты верификации					
								Аудиторская фирма	Другой поставщик услуг	ISAE 3000	ISAE 3410	AICPA	AA 1000	ISO 1406 4-3	Другие
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Америка															
Аргентина	2023	50	34	10	82	91	75	82	18	82	2	-	4	10	6
	2022	50	34	10	90	100	78	-	-	79	2	-	2	7	12
	2019	50	26	8	100	100	-	-	-	88	0	-	8	8	4
Бразилия	2023	50	50	42	67	90	75	68	32	82	2	-	4	10	6
	2022	50	50	42	74	98	66	-	-	79	2	-	2	7	12
	2019	50	45	24	76	88	-	-	-	88	-	-	8	8	4
Канада	2023	50	49	37	68	90	67	68	32	63	45	-	-	20	10
	2022	50	49	40	63	84	65	-	-	51	49	-	-	29	10
	2019	50	47	21	75	92	-	-	-	58	33	-	-	33	4
Мексика	2023	50	50	30	47	94	67	47	53	88	-	-	6	6	6
	2022	50	50	25	78	93	68	-	-	93	-	-	4	0	7
	2019	50	39	19	74	95	-	-	-	89	-	-	5	0	5
США	2023	100	100	90	28	90	97	28	72	41	6	26	5	45	4
	2022	100	99	87	23	82	93	-	-	41	3	21	5	43	6
	2019	100	99	70	11	77	-	-	-	21	2	10	11	60	1
ЕМЕА															
Франция	2023	50	50	50	100	100	94	100	0	100	4	-	0	-	-
	2022	50	50	50	100	89	93	-	-	100	0	-	0	-	-
	2019	50	50	48	98	90	-	-	-	98	2	-	2	-	-
Германия	2023	100	100	84	97	95	98	97	3	95	2	-	1	1	3
	2022	100	100	85	96	89	97	-	-	96	6	-	2	1	1

Продолжение таблицы Ю.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Италия	2019	100	94	59	94	94	-	-	-	94	5	-	5	3	2
	2023	50	50	50	95	96	93	95	55	95	7	-	2	2	-
	2022	50	50	50	100	98	97	-	-	97	5	-	2	0	-
	2019	50	49	36	97	100	-	-	-	97	0	-	0	3	-
Россия	2023	50	45	25	96	100	72	96	4	96	8	-	0	4	0
	2022	50	44	19	95	100	89	-	-	90	5	-	0	5	5
	2019	50	46	15	93	100	-	-	-	80	0	-	13	7	0
Саудовская Аравия	2023	50	48	10	67	92	50	67	33	83	50	-	-	17	-
	2022	50	48	4	86	100	17	-	-	100	43	-	-	0	-
	2019	50	26	2	100	100	-	-	-	100	0	-	-	0	-
ЮАР	2023	50	50	35	57	89	57	57	43	57	49	-	11	32	0
	2022	50	50	36	53	73	57	-	-	55	40	-	15	15	13
	2019	50	50	27	67	87	-	-	-	83	53	-	7	10	3
Испания	2023	50	48	41	93	100	-	87	13	89	5	-	20	2	0
	2022	50	50	50	85	98	87	-	-	85	3	-	8	11	2
	2019	50	50	50	87	95	90	-	-	83	5	-	0	7	5
Турция	2023	50	36	12	62	69	-	53	47	62	8	-	0	31	0
	2022	50	49	30	57	68	62	-	-	59	36	-	2	25	14
	2019	50	45	30	54	68	71	-	-	63	37	-	7	22	10
Великобритания	2023	100	99	54	53	97	-	48	52	78	40	-	5	21	5
	2022	100	100	84	42	87	71	-	-	68	29	-	4	20	9
	2019	100	100	85	47	92	79	-	-	70	40	-	4	25	9
АТР															
Австралия	2023	50	50	28	100	100	-	89	11	100	11	-	4	-	0
	2022	50	50	35	89	95	70	-	-	95	35	-	3	-	5
	2019	50	50	35	89	94	78	-	-	94	53	-	0	-	3
Китай	2023	100	79	22	59	73	-	38	62	64	5	-	27	0	5
	2022	100	97	45	56	64	68	-	-	64	4	-	35	4	9
	2019	100	99	51	37	50	78	-	-	52	3	-	37	18	5

Продолжение таблицы Ю.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Гонконг	2023	50	50	13	23	38	-	29	71	85	23	-	0	15	0
	2022	50	50	26	32	50	33	-	-	93	25	-	7	7	0
	2019	50	50	38	31	50	38	-	-	76	26	-	14	10	5
Индия	2023	100	98	37	63	84	-	53	47	84	3	-	34	0	3
	2022	100	100	60	57	73	26	-	-	79	9	-	16	3	4
	2019	100	100	63	54	80	34	-	-	82	19	-	15	1	8
Индонезия	2023	50	45	9	33	56	-	41	59	33	0	-	89	-	0
	2022	50	50	20	45	55	33	-	-	50	5	-	40	-	10
	2019	50	50	26	41	48	27	-	-	37	4	-	48	-	19
Япония	2023	100	99	47	63	90	-	42	58	80	61	-	6	27	2
	2022	100	99	81	43	94	40	-	-	77	44	-	7	38	1
	2019	100	99	80	41	93	55	-	-	73	42	-	3	39	6
Сингапур	2023	50	48	10	54	92	-	54	46	92	0	-	15	8	15
	2022	50	50	24	59	76	47	-	-	76	24	-	10	10	0
	2019	50	50	25	65	87	50	-	-	74	29	-	3	13	10
Южная Корея	2023	50	46	43	5	21	-	5	95	18	4	-	74	16	48
	2022	50	49	47	5	53	17	-	-	13	4%	-	35	42	14
	2019	50	50	50	6	48	0	-	-	14	3	-	31	44	14
Примечания 1 Разумная (6) - 99% заверений данных о выбросах парниковых газов. 2 Аудиторская фирма (9) - Организации, зарегистрированные для проведения аудита финансовой отчетности. 3 Другой поставщик услуг (10) - Организации, которые не уполномочены проводить аудит финансовой отчетности, но предоставляют ESG-гарантии для компании.															

Источник: составлено автором по материалам [257].

Таблица Ю.7 – Российская практика верификации нефинансовой отчетности экономических субъектов за 2017-2023 гг.

Отчетный период		2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Количество исследованных нефинансовых отчетов		87	103	114	104	148	144	139
Подтвержденные нефинансовые отчеты		21 (24,1%)	26 (25,2%)	28 (24,6%)	30 (28,8%)	34(23%)	36 (25%)	39 (28 %)
Используемый стандарт подтверждения	МСЗОУ 3000	21	26	27	29	34	36	39
	AA1000 AS	10	8	5	5	-	-	-
	МСЗОУ 3000 и AA1000 AS	10	8	4	4	-	-	-
Уровень уверенности	Ограниченная	21	26	28	30	34	36	39
	Разумная	0	0	0	0	-	-	-
Критерии	GRI	15	22	18	18	н/д	н/д	37
	AA1000 APS (2008) / AA1000 AP (2018)	10	8	4	4	н/д	н/д	
	IRC	8	6	2	1	н/д	н/д	1
	SASB	-	-	-	-	н/д	н/д	8
	Банк России	-	-	-	-	н/д	н/д	2
	Несколько показателей	6	4	9	11	н/д	н/д	11
Количество нефинансовых отчетов, прошедших процедуру общественного заверения РСПП		н/д	н/д	110	111	115	118	78

Источник: составлено автором по материалам [158; 160; 196].

Таблица Ю.8 – Структура выданных заключений

Показатели	За 2020 год		За 2021 год	
	Кол-во, ед.	Доля	Кол-во, ед.	Доля
1 Нефинансовые отчеты ПАО в открытом доступе, из них:	88	100,0	59	100,0
1.1 Нефинансовые отчеты ПАО, составленных без использования стандартов	43	48,9	32	54,2
1.2 Отчеты ПАО, составленных с использованием стандартов нефинансовой отчетности, из них:	45	51,1 (100,0)	27	45,8 (100,0)
1.2.1 Нефинансовые отчеты, не имеющие никакого заверения	19	42,3	12	44,4
1.2.2 Нефинансовые отчеты, имеющие одно заверение (общественное)	2	4,4	0	0,0
1.2.3 Нефинансовые отчеты, имеющие одно заверение (профессиональное)	15	33,3	8	29,7
1.2.4 Нефинансовые отчеты, имеющие два заверения (профессиональное и общественное)	8	17,8	5	18,5
1.2.5 Нефинансовые отчеты, имеющие три заверения (профессиональное, общественное и стейкхолдерское)	1	2,2	2	7,4
Итого отчеты, проверенные аудитором, из них в разрезе аудиторских фирм:	24	53,3	15	55,5
KPMG	2	x	1	x
PWC	8	x	6	x
E&Y	5	x	2	x
Deloitte	4	x	3	x
ФБК	5	x	3	x
Итого отчеты, проверенные аудитором, из них в разрезе моделей профессионального заверения:	24	100,0	15	100,0
Подтверждение соответствия стандартам	9	37,5	5	33,3
Подтверждение выборочной информации	11	45,8	9	60,0
Подтверждение отдельных показателей	4	16,7	1	6,7
Итого отчеты, проверенные аудитором, из них в разрезе количества верификаторов:	24	100,0	15	100,0
Один аудитор для всех видов отчетности (ПСБУ + МСФО + НФО)	11	45,8	6	40,0
Два аудитора для проверки отчетности (ПСБУ + МСФО; НФО)	11	45,8	9	60,0
Три аудитора для проверки отчетности (ПСБУ; МСФО; НФО)	2	8,4	0	0,0

Источник: составлено авторами по материалам [158].

Приложение Я

(информационное)

Исследование компаний государственного и корпоративного сектора по раскрытию ESG-информации

Таблица Я.1 - Типы организаций корпоративного и государственного секторов, выбранных в качестве объектов исследования № 1

Код	Сектор, типы организаций	Кол-во
I. Организации корпоративного сектора		240
Коммерческие корпоративные организации		240
[01]	ООО - Общества с ограниченной ответственностью, находящиеся в ведении ГК «Росатом»	12
[02]	АО – Акционерные общества (непубличные), находящиеся в ведении ГК «Росатом»	110
[03]	ПАО ₁₀₀ - Публичные акционерные общества, входящие в ТОП-100 по рейтингу RAEX600 за 2021 год	87
[04]	ПАО ^(м) - Публичные акционерные общества, субъекты естественных монополий	31
II. Организации государственного сектора		124
Организации государственного сектора, основанные на принципах корпоративного участия государства		45
[05]	АО ^(г) - Акционерные общества (непубличные), акции которых находятся в федеральной собственности	26
[06]	ПАО ^(г) ₁₀₀ - Публичные акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности, входящие в ТОП-100 по рейтингу RAEX600 за 2021 год	13
[07]	ПАО ^(Па) – Публичные акционерные общества, находящиеся в ведении ГК «Росатом»	3
[08]	ПАО ^(г) - Публичные акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности (прочие)	3
Организации государственного сектора, основанные на вещных правах государства на имущество юридического лица (унитарные предприятия)		
А) Унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения		60
[09]	ФГУП - Федеральные государственные унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения	31
[10]	ФГУП ^(Па) - Федеральные государственные унитарные предприятия, находящиеся в ведении ГК «Росатом»	13
[11]	ФГУП ^(м) - Федеральные государственные унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения, субъекты естественных монополий	16
Б) Унитарные предприятия, основанные на праве оперативного управления		16
[12]	ФКП - Федеральные казенные предприятия	3
[13]	ФКП ^(м) - Федеральные казенные предприятия, субъекты естественных монополий	7
[14]	СКП - Казенные предприятия субъекта Российской Федерации	6

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.2 - Матрица уровней обобщенного раскрытия нефинансовой (ESG) информации на официальных сайтах организаций корпоративного и государственного секторов

Тип раскрытия	В абсолютном выражении (ед.)			В относительном выражении (процентах)		
	Корп. сектор	Гос. сектор	Итого	Корп. сектор	Гос. сектор	Итого
[1]	102	15	117	43	12	32
[2]	29	18	47	12	15	13
[3]	35	15	50	15	12	14
[4]	51	4	55	21	3	15
[5]	8	57	65	3	47	18
[6]	15	12	27	6	11	8
Итого	240	121	361	100	100	100
П р и м е ч а н и я [1] – наличие специального комплексного ESG-отчета (отчета об устойчивом развитии, интегрированного отчета или другого комплексного нефинансового отчета); [2] – наличие специального отчета по одному из факторов (экологического, социального, по системе корпоративного управления); [3] – наличие структурированного раскрытия существенного массива информации по одному или нескольким факторам (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности); [4] – наличие отдельных раскрытий информации (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности); [5] – отсутствие какой-либо информации по конкретному разделу (E, S или G); [6] – сайт отсутствует или не открывается.						

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.3 – Матрица уровней раскрытия нефинансовой информации в рамках экологического фактора (E) на официальных сайтах организаций корпоративного и государственного секторов

Тип раскрытия	В абсолютном выражении (ед.)			В относительном выражении (процентах)		
	Корп. сектор	Гос. сектор	Итого	Корп. сектор	Гос. сектор	Итого
[2]	22	20	42	18	21	19
[3]	61	10	71	50	11	33
[4]	14	4	18	11	4	8
[5]	26	60	86	21	64	40
Итого	123	94	217	100	100	100
П р и м е ч а н и я [2] – наличие специального отчета по одному из факторов (экологического, социального, по системе корпоративного управления); [3] – наличие структурированного раскрытия существенного массива информации по одному или нескольким факторам (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности); [4] – наличие отдельных раскрытий информации (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности); [5] – отсутствие какой-либо информации по конкретному разделу (E, S или G).						

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.4 – Матрица уровней раскрытия нефинансовой информации в рамках социального фактора (S) на официальных сайтах организаций корпоративного и государственного секторов

Тип раскрытия	В абсолютном выражении (ед.)			В относительном выражении (процентах)		
	Корп. сектор	Гос. сектор	Итого	Корп. сектор	Гос. сектор	Итого
[2]	0	0	0	0	0	0
[3]	52	19	71	42	20	33
[4]	55	7	62	45	8	29
[5]	16	68	84	13	72	38
Итого	123	94	217	100	100	100
П р и м е ч а н и я [2] – наличие специального отчета по одному из факторов (экологического, социального, по системе корпоративного управления); [3] – наличие структурированного раскрытия существенного массива информации по одному или нескольким факторам (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности); [4] – наличие отдельных раскрытий информации (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности); [5] – отсутствие какой-либо информации по конкретному разделу (E, S или G).						

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.5 – Матрица уровней раскрытия нефинансовой информации в рамках фактора управления (G) на официальных сайтах организаций корпоративного и государственного секторов

Тип раскрытия	В абсолютном выражении (ед.)			В относительном выражении (в процентах)		
	Корп. сектор	Гос. сектор	Итого	Корп. сектор	Гос. сектор	Итого
[2]	0	0	0	0	0	0
[3]	26	2	28	21	2	13
[4]	88	20	108	72	21	50
[5]	9	72	81	7	77	37
Итого	123	94	217	100	100	100
П р и м е ч а н и я [2] – наличие специального отчета по одному из факторов (экологического, социального, по системе корпоративного управления); [3] – наличие структурированного раскрытия существенного массива информации по одному или нескольким факторам (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности); [4] – наличие отдельных раскрытий информации (об охране окружающей среды; об охране труда и социальной ответственности; о системе управления и собственности); [5] – отсутствие какой-либо информации по конкретному разделу (E, S или G).						

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.6 – Состав существенных тем и типы раскрытия организациями государственного (квази- государственного) сектора информации по фактору «Экология» (Е)

Существенные темы раскрытия в рамках Е-фактора		Государственный сектор (количество организаций)					Итого
		Тип раскрытия показателя					
Код	Наименование	0	1	2	3	4	
[Е.2]	Информация об использовании энергии	23	0	0	2	0	25
[Е.5]	Информация о выбросах парниковых газов	19	2	0	4	0	25
[Е.6]	Информация об отходах	5	4	0	16	0	25
[Е.3]	Информация об использовании воды	4	4	0	17	0	25
[Е.7]	Информация об экологической политике	7	1	3	1	13	25
[Е.-]	Другие аспекты раскрытия информации	0	2	17	6	0	25
Среднее значение (ед.)		10	2	3	8	2	25
Доля типа раскрытия (в процентах)		40	8	12	32	8	100
П р и м е ч а н и я							
«0» – не раскрыто;							
«1» – заявление (отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных);							
«2» – контент-раскрытие (системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера);							
«3» – количественное раскрытие (измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых показателях);							
«4» – финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном выражении)».							

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.7 – Состав существенных тем и типы раскрытия организациями государственного (квази- государственного) сектора информации по фактору «Социальная ответственность» (S)

Существенные темы раскрытия в рамках S-фактора		Государственный сектор (количество организаций)					
		Тип раскрытия показателя					Итого
Код	Наименование	0	1	2	3	4	
1	2	3	4	5	6	7	8
[S.1]	Информации о кадровой политике	15	0	2	0	0	17
[S.2]	Информация о заработной плате работников	15	1	1	0	0	17
[S.4]	Информации об охране труда и безопасность производства	11	1	3	1	1	17
[S.6]	Информации о социальной политике	6	1	8	1	1	17
[S.7]	Взаимодействие со стейкхолдерами	17	0	0	0	0	17
[S.8]	Информация об участии в реализации гос. и региональных социальных программах	9	0	4	3	1	17
[S.-]	Другие аспекты раскрытия информации	10	1	4	2	0	17
Среднее значение (ед.)		12	1	3	1	0	17
Доля типа раскрытия (в процентах)		70	6	18	6	0	100

Продолжение таблицы Я.7

П р и м е ч а н и я «0» – не раскрыто; «1» – заявление (отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных); «2» – контент-раскрытие (системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера); «3» – количественное раскрытие (измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых показателях); «4» – финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном выражении)».						

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.8 – Состав существенных тем и типы раскрытия организациями государственного (квази- государственного) сектора информации по фактору «Корпоративное управление» (G)

Существенные темы раскрытия в рамках G-фактора		Государственный сектор (количество организаций)					Итого
		Тип раскрытия показателя					
Код	Наименование	0	1	2	3	4	
[01]	Описание стратегии (программы деятельности)	3	1	0	0	0	4
[02]	Сведения о политиках и процедурах	2	0	2	0	0	4
[03]	Информация о структуре капитала и акционерах (участниках)	4	0	0	0	0	4
[04]	Описание дивидендной политики	4	0	0	0	0	4
[05]	Раскрытие состава совета директоров (др. органа управления)	1	1	2	0	0	4
[06]	Описание системы корпоративного управления	4	0	0	0	0	4
[07]	Описание результатов работы органов корпоративного управления	4	0	0	0	0	4
[08]	Информация о подходах к выплате вознаграждения членам органов управления	4	0	0	0	0	4
[09]	Информация о подходах к осуществлению управления рисками, внутреннего контроля и внутреннего аудита	4	0	0	0	0	4
[10]	Другие показатели (аспекты раскрытия информации)	2	1	1	0	0	4
Среднее значение (ед.)		3,2	0,3	0,5	0	0	4
Доля типа раскрытия (в процентах)		80	8	12	0	0	100
П р и м е ч а н и я							
«0» – не раскрыто;							
«1» – заявление (отдельное упоминание факта/события/действия без конкретных данных);							
«2» – контент-раскрытие (системное раскрытие конкретного факта/события/действия описательного характера);							
«3» – количественное раскрытие (измерение факта/события/действия в натуральных/трудовых показателях);							
«4» – финансовое раскрытие (измерение факта/события/действия в денежном выражении)».							

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.9 – ФГУП «Космическая связь»

Код	Наименование показателя цифрового профиля организации	ГО	НФО	СО	ФО			Прим. при 2d
					БФО	МСФО	КФО	
100	Информация о юридическом лице / группе юридических лиц	х	х	х	х	х	х	х
110	Общие сведения о юридическом лице / группе юридических лиц	0	0	0	0	0	0	х
120	История компании (группы), ее миссия и ценности	0	0	0	0	0	0	х
130	Информация о структуре организации, собственниках и корпоративном управлении	0	0	0	0	0	0	х
140	Информация о риск-менеджменте	0	0	0	0	0	0	х
200	Информация о деятельности организации / группы	х	х	х	х	х	х	х
210	Общая характеристика деятельности юридического лица / группы юридических лиц	х	х	х	х	х	х	х
211	Характеристика видов деятельности юридического лица / группы юридических лиц	0	0	0	0	0	0	х
212	Информация о месте и доли компании в отрасли; участие в отраслевых рейтингах	0	0	0	0	0	0	х
220	Информация о капитале бизнеса	х	х	х	х	х	х	х
221	Природный капитал	0	0	0	0	0	0	х
222	Промышленный (вещественный) капитал	0	0	0	0	0	0	х
223	Интеллектуальный капитал	0	0	0	0	0	0	х
224	Финансовый капитал (финансирование)	0	0	0	0	0	0	х
230	Информация о бизнес-процессах	х	х	х	х	х	х	х
231	Описание бизнес-процессов по видам деятельности	0	0	0	0	0	0	х
232	Натуральные (не стоимостные) параметры бизнес-процессов	0	0	0	0	0	0	х
233	Стоимостные параметры бизнес-процессов	0	0	0	0	0	0	х
240	Результат деятельности	х	х	х	х	х	х	х
241	Результаты в натуральном выражении (по видам деятельности и ассортименту продукции, работ, услуг)	0	0	0	0	0	0	х
242	Результаты в стоимостном выражении (по видам деятельности и ассортименту продукции, работ, услуг)	0	0	0	0	0	0	х
300	Информация о стратегии и планировании деятельности	х	х	х	х	х	х	х
310	Стратегия развития организации / группы компаний	0	0	0	0	0	0	х
320	Стратегическое видение компании в области устойчивого развития	0	0	0	0	0	0	х
330	Информация о выполнении программы деятельности и достижении КРІ	0	0	0	0	0	0	х
Примечание - 0 – информация не раскрывается в данном виде отчетности; 1 – информация в данном виде отчетности раскрывается и размещается на официальном сайте организации; 2.х – информация в данном виде отчетности раскрывается и размещается на государственном ресурсе (цифровой платформе); 2.d - Другой информационный ресурс для других видов отчетности.								

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.10 – ФГУП «Росморпорт»

Код	Наименование показателя цифрового профиля организации	ГО	НФО	СО	ФО			Прим. при 2d
					БФО	МСФО	КФО	
100	Информация о юридическом лице / группе юридических лиц	x	x	x	x	x	x	x
110	Общие сведения о юридическом лице / группе юридических лиц	0	0	0	2.d	0	2.d	Интер-факс
120	История компании (группы), ее миссия и ценности	0	0	0	0	0	0	x
130	Информация о структуре организации, собственниках и корпоративном управлении	0	0	0	2.d	0	0	Интер-факс
140	Информация о риск-менеджменте в организации (группе)	0	0	0	2.d	0	2.d	Интер-факс
200	Информация о деятельности организации / группы	x	x	x	x	x	x	x
210	Общая характеристика деятельности юридического лица / группы юридических лиц	x	x	x	x	x	x	x
211	Характеристика видов деятельности юридического лица / группы юридических лиц	0	0	0	2.d	0	0	Интер-факс
212	Информация о месте и доли компании в отрасли	0	0	0	0	0	0	x
220	Информация о капитале бизнеса	x	x	x	x	x	x	x
221	Природный капитал	0	0	0	0	0	0	x
222	Промышленный (вещественный) капитал	0	0	0	2.d	0	2.d	Интер-факс
223	Интеллектуальный капитал	0	0	0	2.d	0	2.d	Интер-факс
224	Финансовый капитал (финансирование)	0	0	0	2.d	0	2.d	Интер-факс
230	Информация о бизнес-процессах	x	x	x	x	x	x	x
231	Описание бизнес-процессов по видам деятельности	0	0	0	0	0	0	x
232	Натуральные (не стоимостные) параметры бизнес-процессов	0	0	0	0	0	0	x
233	Стоимостные параметры бизнес-процессов	0	0	0	0	0	0	x
240	Результат деятельности	x	x	x	x	x	x	x
241	Результаты в натуральном выражении (по видам деятельности и ассортименту продукции)	0	0	0	0	0	0	x
242	Результаты в стоимостном выражении (по видам деятельности, продукции,)	0	0	0	2.d	0	2.d	Интер-факс
300	Информация о стратегии и планировании деятельности	x	x	x	x	x	x	x
310	Стратегия развития организации / группы компаний	0	0	0	0	0	0	x
320	Стратегическое видение компании в области устойчивого развития	0	0	0	0	0	0	x
330	Информация о выполнении программы деятельности и достижении KPI	0	0	0	0	0	0	x
Примечание - 0 – информация не раскрывается в данном виде отчетности; 1 – информация в данном виде отчетности раскрывается и размещается на официальном сайте организации; 2.x – информация в данном виде отчетности раскрывается и размещается на государственном ресурсе (цифровой платформе); 2.d - Другой информационный ресурс для других видов отчетности.								

Источник: составлено автором по материалам [160].

Таблица Я.11 – ФГУП Комбинат «Электрохимприбор»

Код	Наименование показателя цифрового профиля организации	ГО	НФО	СО	ФО			Прим. при 2d
					БФО	МСФО	КФО	
100	Информация о юридическом лице / группе юридических лиц	x	x	x	x	x	x	x
110	Общие сведения о юридическом лице / группе юридических лиц	0	1	0	0	0	0	ЭО
120	История компании (группы), ее миссия и ценности	0	0	0	0	0	0	x
130	Информация о структуре организации, собственника и корпоративном управлении	0	0	0	0	0	0	x
140	Информация о риск-менеджменте в организации (группе)	0	0	0	0	0	0	x
200	Информация о деятельности организации / группы	X	x	x	x	x	X	x
210	Общая характеристика деятельности юридического лица / группы юридических лиц	x	x	x	x	x	X	x
211	Характеристика видов деятельности юридического лица / группы юридических лиц	0	1	0	0	0	0	x
212	Информация о месте и доли компании в отрасли; участие в отраслевых рейтингах	0	0	0	0	0	0	x
220	Информация о капитале бизнеса	x	x	x	x	x	X	x
221	Природный капитал	0	1	0	0	0	0	x
222	Промышленный (вещественный) капитал	0	0	0	0	0	0	x
223	Интеллектуальный капитал	0	0	0	0	0	0	x
224	Финансовый капитал (финансирование)	0	0	0	0	0	0	x
230	Информация о бизнес-процессах	x	x	x	x	x	X	x
231	Описание бизнес-процессов по видам деятельности	0	0	0	0	0	0	x
232	Натуральные (не стоимостные) параметры бизнес-процессов	0	0	0	0	0	0	x
233	Стоимостные параметры бизнес-процессов	0	0	0	0	0	0	x
240	Результат деятельности	x	x	x	x	X	X	x
241	Результаты в натуральном выражении (по видам деятельности и ассортименту продукции, работ, услуг)	0	1	0	0	0	0	x
242	Результаты в стоимостном выражении (по видам деятельности и ассортименту продукции, работ, услуг)	0	0	0	0	0	0	x
300	Информация о стратегии и планировании деятельности	x	x	x	X	x	X	x
310	Стратегия развития организации / группы компаний	0	1	0	0	0	0	x
320	Стратегическое видение компании в области устойчивого развития	0	1	0	0	0	0	x
330	Информация о выполнении программы деятельности и достижении KPI	0	0	0	0	0	0	x
Примечание - 0 – информация не раскрывается в данном виде отчетности; 1 – информация в данном виде отчетности раскрывается и размещается на официальном сайте организации; 2.x – информация в данном виде отчетности раскрывается и размещается на государственном ресурсе (цифровой платформе); 2.d - Другой информационный ресурс для других видов отчетности.								

Источник: составлено автором по материалам [160].

Приложение А

(информационное)

Методологические решения по развитию финансового учета для различных типов экономических субъектов

Таблица А.1 - Развитие риск-ориентированной системы учета

Характеристики	Определенность	Вероятная определенность (риск)	Неопределенность
Трактование	Событие произошло или предопределено условиями договора либо регуляторными нормами	Существует определенный риск наступления события, значительная опасность влияния последствий	Вероятная определенность событий (в отдаленной перспективе), неопределенность среды, уязвимость (высокая чувствительность в отношении определенных видов капитала) подверженность ЭК к воздействиям
Измерение	Может быть надежно измерено	Сценарный анализ Диапазон оценки Оценочные суждения и экспертные оценки	Существенные суждения и оценки
Объекты учета	Активы, обязательства, доходы, расходы, оценочные значения (оценочные резервы, оценочные обязательства, обесценение)	Оценочные значения (оценочные резервы, оценочные обязательства, обесценение, условные обязательства, условные резервы)	Оценочные значения (условные обязательства, условные резервы)
Способы отражения в учете	Отражаются на счетах бухгалтерского учета	Отражаются на счетах бухгалтерского учета или за балансом	Отражаются за балансом или не отражаются
Способы раскрытия информации в финансовой отчетности	Связь прямая Полученные значения влияют на показатели финансовой отчетности (активы, капитал, обязательства, финансовые результаты, денежные потоки) и раскрываются в пояснениях (текстовое раскрытие)	Табличное раскрытие об уровне риска, анализа чувствительности и эффективных процентных ставок, анализа активов и обязательств в разрезе оставшихся договорных сроков погашения Текстовое раскрытие в пояснениях к отчетности	Раскрываются в пояснениях – риск изменения показателей отчетности в будущих периодах, риск корректировки и обесценения стоимости активов, рост обязательств)
Виды корпоративной отчетности, где раскрывается риск	Финансовая отчетность Комплексная отчетность	Финансовая отчетность (в расширенном формате) Комплексная отчетность	Нефинансовая отчетность Комплексная отчетность Управленческая отчетность

Источник: составлено автором.

Таблица А.2 - – Соответствие объектов финансового учета отдельны элементам корпоративной отчетности

Элементы	Типы	Бухгалтерский учет и финансовая отчетность
Риски	– операционные – финансовые – риски устойчивого развития – политические и регуляторные – персонализированные – прочие	Объекты учета – оценочные обязательства, оценочные резервы, условные обязательства, условные резервы Финансовые раскрытия от воздействия финансовых и ESG-рисков; в части остальных рисков – в зависимости от вероятности наступления события и значимости потенциальных последствий. Ссылки на информацию в других формах отчетности
Возможности	– эффективность использования ресурсов – источники энергии – продукты и услуги – рынки – устойчивость	Объекты учета – доходы, расходы, активы, обязательства Традиционные способы раскрытия информации в отчетности
Показатели общественного капитала бизнеса / ESG-факторы	– окружающая среда и климат – человеческий капитал и социальная ответственность – корпоративное управление и деловая ответственность	Предлагаемые объекты учета - «Вложения в человеческий капитал», экологические /социальные затраты, экологические/социальные платежи. Раскрытия в пояснениях к отчетности

Источник: составлено автором.

Таблица А.3 – Виды капитала и их характеристика

Капитал	Определение	Подходы к измерению
1	2	3
Финансовый (ФК)	совокупность собственных и заемных средств: – имеющихся у организации для использования в производстве товаров или для оказания услуг; – полученных путем привлечения финансирования (например, в форме долгового финансирования, долевого финансирования или грантов) либо полученных от текущей деятельности или инвестиций	Выступают объектами бухгалтерского учета и оцениваются по правилам бухгалтерского учета на основе норм ФСБУ и МСФО Объекты ФУ и ФО
Промышленно-технологический (ПТК)	материальные активы компании - материально-техническая база компании (основные средства, запасы)	Выступают объектами бухгалтерского учета и оцениваются по правилам бухгалтерского учета на основе норм ФСБУ и МСФО Имеют денежное измерение/ стоимость инвестиций/ справедливая стоимость
Интеллектуальный (ИК)	нематериальные ресурсы, основанные на уникальности в плане разработок, достижений, персоналий, репутации, компании включая: – интеллектуальную собственность, - НИОКиТР; – уникальные компетенции, уникальные способности, уникальный опыт, уникальные достижения персонала - Искусственный интеллект	Выступают объектами бухгалтерского учета и оцениваются по правилам бухгалтерского учета на основе норм ФСБУ и МСФО

Продолжение таблицы А.3

1	2	3
Человеческий (ЧК)	сотрудники компании (компетенции + мотивация +самоощущение), включая расходы на : - мотивационный капитал (оплата труда, премирование, система корпоративных наград и др.); - расходы на охрану труда и промышленную безопасность; - профессиональный капитал, включая профессиональные компетенции и квалификация персонала, а также инвестиции в развитие кадрового потенциала (профессиональные компетенции и повышение квалификации, на подготовку и переподготовку кадрового потенциала); - этические ценности - реляционный капитал (личные отношения людей через историю их отношения) – скрытые резервы - когнитивный капитал (сфера эмоционально-чувствительного восприятия людей) – скрытые резервы Человек – носитель информации	Стоимость инвестиций/Эффективность инвестиций/ Ценность ЧК как базис бизнес-модели/ Индекс уникальности/ Индекс чувствительности/Риск утечки данных/ Индекс лояльности Степень уязвимости (У) Существенность воздействия (УР) Различные теоретические модели: – модели, основанные на активах (затратные модели), оценивающие человеческий капитал через стоимость его создания (воспроизводства); – модели полезности, в центре которых – оценка текущей (приведенной к настоящему моменту времени) ценности будущего потока доходов индивидуума (его валового или чистого дохода)
Социальный (СК)	отношения внутри компании с сотрудниками и между другими группами заинтересованных сторон и сообществами, включая: - социальный пакет сотрудников; - социальные инвестиции на поддержку сотрудников (условия отдыха и жизни); - социальные инвестиции на развитие в регионах присутствия; - благотворительность, популяризация спорта, развитие инфраструктуры	Измерение вызывает значительные затруднения. Используются качественные показатели, получаемые на основе анкетирования, опросов и других аналогичных социометрических методов. Сложность и многомерность понятия СК обуславливает необходимость использовать для его количественной оценки разные подходы: Во-первых, это макроуровень, отражающий влияние на стоимость компании окружающей ее социальной среды. Во-вторых, это микроуровень, в основном характеризующий воздействие на стоимость внутрифирменных процессов: Стоимость инвестиций/ Эффективность инвестиций Индекс чувствительности/ Индекс лояльности
Цифровой (ЦК)	Искусственный интеллект (базис и возможности)	Два основных типа моделей: – модели, основанные на активах (затратные модели), оценивающие человеческий капитал через стоимость его создания (воспроизводства); – модели полезности, в центре которых – оценка текущей (приведенной к настоящему моменту времени) ценности будущего потока доходов индивидуума (его валового или чистого дохода)
Акционерный (АК)	Дивидендная политика, взаимодействие с акционерами и инвесторами	Выступают объектами бухгалтерского учета и оцениваются по правилам бухгалтерского учета на основе норм ФСБУ и МСФО

Продолжение таблицы А.3

1	2	3
Природный (ПК)	все возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы и процессы, обеспечивающие организацию товарами или услугами, которые содействуют прошлому, настоящему или будущему благосостоянию организации. Он включает: – воздух, воду, землю, полезные ископаемые и леса; – биологическое разнообразие и здоровье экосистем. Среда – качество жизни	С этой целью выделяют: – неисчерпаемые (энергия солнца, ветра, движущейся воды, внутреннего тепла Земли и т. п.); – исчерпаемые (возобновимые (земельные, водные, растительные, животные)) и не возобновимые (минеральные)). Проблема адекватной оценки стоимости неисчерпаемых ресурсов состоит в обеспечении условий их восстановления, в объеме достаточном для непрерывности процесса потребления. Не возобновимые ресурсы обладают конечным запасом, что ставит задачу их бережного расходования. Данная особенность должна находить соответствующее отражение в стоимости этих ресурсов. Количественная оценка ПК возможна, если все его составляющие исчисляются по единому принципу. В экономической литературе встречается несколько возможных вариантов соизмерения качественно различных природных ресурсов: – балльная система оценок; – приведение к стоимостным показателям; – пересчет в абсолютные энергетические показатели В рамках концепции устойчивого развития обосновывается необходимость включения всех факторов природной среды, оцененных по справедливым ценам: – затраты на восстановление и охрану окружающей природной среды; – потоки дохода от природной ренты; – некоммерческие выгоды от существования природных объектов Показатели: качество среды, степень уязвимости, существенность воздействия
Репутационно-деловой (РДК)	нематериальные ресурсы: - выраженные в ее личном брэнде (имя), деловой репутации, рейтингах; - характеризующие деловые качества ее топ-менеджмента, включая: клиентская база; устойчивые цепочки поставок; сфера влияния и связи в профессиональном и деловом сообществе; устойчивые связи в бизнес-среде	Используются качественные показатели, получаемые на основе анкетирования, опросов и других аналогичных социометрических методов. Может быть измерен с помощью социального показателя – индекса доверия, а также индекса узнаваемости / индекса полезности (для различных групп стейкхолдеров)
Стейкхолдерский (СТК)	нематериальные ресурсы, выраженные в наличии эффективных каналов и способов коммуникации компании с окружающей средой, системной работе с разъяснением стейкхолдерам своей позиции в сфере устойчивого развития, включая: корпоративную отчетность; другие каналы	Используются качественные показатели, получаемые на основе анкетирования, опросов и других аналогичных социометрических методов. Измеряются - Индекс доверия /Индекс лояльности

Источник: составлено автором.

Таблица А.4 – Соответствие объектов финансового учета отдельным элементам корпоративной отчетности

Капитал	Финансовый учет и отчетность			ESG-факторы/ Отчетность об УР
	Традиционный формат		Раскрытие финансовой информации об У/УР	
	Объекты БУ	Элементы ФО		
1	2	3	4	5
Финансовый (ФК)	Денежные и монетарные активы Собственный капитал (прибыль) Заемный капитал, включая устойчивые кредиты	Денежные и монетарные активы Собственный капитал (прибыль) Заемный капитал	Риски (У) Отложенные устойчивые обязательства (УР)	-
Промышленно-технологический (ПТК)	Основные средства – сч. 01,08 Обесценение ОС	Основные средства	Риски (У) Резервы под обесценение ОС	-
Акционерный (АК)	Уставный капитал – сч. 80, 83, Дивидендная политика- 75	Собственный капитал	-	G-фактор, дивидендная политика
Интеллектуальный (ИК)	НМА – сч. 04, 08 Цифровой НМА (ИИ)	НМА, в т.ч. цифровые НМА	-	-
Человеческий (ЧК)	Расходы на оплату труда, Расходы на охрану труда Расходы на повышение квалификации Кредиторская задолженность (расчеты с персоналом)	«Инвестиции в ЧК» / «Затраты в ЧК» Кредиторская задолженность, в т.ч. обязательства по обеспечению ЧК	Учет воздействия (УР) Обязательства по сохранению ЧК (У/УР) Отложенные устойчивые обязательства Отложенные устойчивые активы	S-фактор - расходы на оплату труда -расходы на охрану труда -расходы на обучение сотрудников
Социальный (СК)	Текущие/капитальные затраты на: - различные виды компенсаций работникам - социальные программы внутри самой компании - социальные программы на уровне региона присутствия / социальные инвестиции	Социальные инвестиции Социальные расходы Социальные обязательства /Устойчивые обязательства	Учет воздействия (УР) Обязательства по восстановлению СК Отложенные устойчивые обязательства	S-фактор Социальные инвестиции Социальные затраты Социальные обязательства

Продолжение таблицы А.4

1	2	3	4	5
Социальный (СК)	- инвестиции в социальную сферу и благотворительность Обязательства: - перед работниками по компенсационным выплатам; - по вознаграждениям работникам; - по выплате по окончании трудовой деятельности; - по пенсионному обеспечению; - по переселению населения -перед бюджетом по налогам и сборам - перед внебюджетными фондами	-	-	-
Природный (ПК)	Инвестиции в природоохранные мероприятия объекты природы (если носят существенный характер) Текущие затраты на охрану окружающей среды Экологические платежи за негативное воздействие	Экологические инвестиции Экологические расходы Экологические обязательства /Устойчивые обязательства	Учет воздействия (УР) Обязательства по восстановлению ПК (У/УР) Отложенные устойчивые обязательства Отложенные устойчивые активы	Е-фактор - расходы на охрану окружающей среды -инвестиции
Цифровой (ЦК)	Цифровой капитал (цифровые сотрудники, цифровые платформы)	Цифровой капитал	Созданный ЦК (УР)	-
Репутационно-деловой (РДК)	-	-	Оценка эффектов	Социально-деловая репутация (УР)
Стейкхолдерский (СТК)	-	-	НМА	НМА
П р и м е ч а н и е – У – устойчивость; УР – устойчивое развитие; ОС – основные средства; БУ – бухгалтерский учет; ФО - финансовая отчетность.				

Источник: составлено автором.



Источник: составлено автором.

Рисунок А.1 - Процесс формирования риск-ориентированной системы учета

Приложение В

(информационное)

Раскрытие информации об устойчивом развитии

Таблица В.1 – Матрица универсальных и индивидуальных существенных тем и ESG-индикаторов

Существенные темы	Код	ESG-показатели / индикаторы / метрики		
		Финансовые, руб.	Количественные, ед.	Качественные
1	2	3	4	5
1. Окружающая среда (экология) и климат (Е-фактор)				
Универсальные показатели				
Обязательные (базовые)				
1.1 Корпоративное воздействие на окружающую среду и климат, осуществляемое в результате деятельности субъекта, и его последствия				
Использование воды (водопользование)	1.1	- суммы обязательств по платежам за использование воды	- объем водопотребления (использования водных ресурсов из различных источников для удовлетворения хозяйственных нужд) (м³) - Объем собственного потребления воды из всех источников водоснабжения, без учета отпуска воды внешним потребителям без ее использования (м³) - доля оборотного и повторно-последовательного водоснабжения в общем объеме собственного потребления воды из всех источников (процентов)	- информация об управлении водопотреблением (повторное использование воды, эффективность водопотребления) - наличие политики в сфере водопользования - наличие программы по сокращению потребления и эффективному использованию воды
Выбросы парниковых газов	1.2	- объем капитальных затрат, финансирования или инвестиций, направленных на деятельность, связанную с климатическими рисками - в случае превышения лимита возникают обязательства	- объем выбросов парниковых газов, измеряемый в соответствии с GHG Protocol (Score 1, Score 2, Score 3) (т) - углеродный след продукции риски, связанные с выбросами парниковых газов	- Наличие политики в сфере сокращения выбросов парниковых газов. - Наличие программы по сокращению выбросов парниковых газов - информация о прямых и косвенных выбросах парниковых газов в атмосферу (включая прямые выбросы, связанные с деятельностью организации и косвенные в цепочке создания стоимости)

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Использование энергии (энергопотребление)	1.3	- суммы обязательств по платежам за использование энергии	- объем энергопотребления из возобновляемых источников энергии (ГВт); - объем энергопотребления из не возобновляемых источников энергии (ГВт). - собственное энергопотребление, без учета отпуска тепла и электроэнергии внешним потребителям, всего, в том числе: тепловая энергия, электроэнергия, по видам использованного топлива - риски, связанные с использованием энергии.	- информация об управлении энергопотреблением (энергоэффективность, энергосбережение, возобновляемая энергия) - наличие политики в сфере потребления энергии и энергоэффективности. - наличие программы по сокращению потребления и эффективному использованию энергии.
Биоразнообразие и землепользование	1.4	— резерв на рекультивацию	— организация оценивает риски, связанные с воздействием на биоразнообразие — площадь лесовосстановительных работ — доля расходов организации на сохранение биоразнообразия к выручке (руб.) в сравнении с отраслевыми значениями. — площадь лесовосстановительных работ	наличие политики по биоразнообразию
Загрязнение окружающей среды и нарушение биоразнообразия	1.5	— экологические платежи за негативное воздействие (плата за негативное воздействие, штраф за нарушение экологического и природоохранного законодательства) — оценка ущерба — сумма компенсации вреда — оценка рисков воздействия бизнеса на окружающую среду и нарушения экосистемы в результате нерационального использования природных ресурсов (риски нарушения биоразнообразия; риски деградации почв и водных	— объем выбросов вредных веществ в атмосферу, вызванных операционной деятельностью (летучие органические соединения, твердые частицы, озоноразрушающие вещества и др.) (т) — объем сброса сточных вод (объем загрязненной воды, который сбрасывается в поверхностные водоемы в ходе операционной деятельности) (м³) — оценка рисков воздействия бизнеса на окружающую среду и нарушения экосистемы в результате нерационального использования природных ресурсов (вероятность, карта рисков - диапазон) — судебные иски, судебные решения (количество)	- наличие политики по снижению сбросов загрязняющих веществ в воду - наличие политики по сокращению выбросов загрязняющих веществ в атмосферу - наличие программы по снижению сбросов загрязняющих веществ в воду - наличие программы по сокращению выбросов загрязняющих веществ в атмосферу - информация об ущербе, который наносится окружающей среде - информация об ущербе, который наносится здоровью человека от данных воздействий - информация о рисках в части последствий от потенциального воздействия бизнеса на окружающую среду

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Загрязнение окружающей среды и нарушение биоразнообразия	1.5	ресурсов) (экологические обязательства: обязательства по восстановлению окружающей среды; резерв на рекультивацию земель; обязательства по выводу объектов из эксплуатации / затопление объекта; экологические резервы; обязательства по заполнению пустот и др.) судебные иски, судебные решения (обязательства)		- описание рисков воздействия бизнеса на окружающую среду и нарушения экосистемы в результате нерационального использования природных ресурсов (риски нарушения биоразнообразия; риски деградации почв и водных ресурсов) - судебные иски, судебные решения (описание)
Экологические нарушения (аварии, катастрофы) и их последствия	1.6	Оценка финансовых последствий от данных нарушений от: - санитарно-эпидемиологические - нарушение биоразнообразия - деградация почв и водных ресурсов - объем капитальных затрат, финансирования или инвестиций, направленных на деятельность, связанную с мероприятиями компенсаторного характера - сумма штрафов за нарушения законодательства	– количество аварий и катастроф за год (всего), в т.ч. – в результате стихийных бедствий – в результате нарушений хозяйственной деятельности компании - процент затрат на сумму штрафов за нарушения законодательства в общей сумме прочих расходов компании, от суммы прибыли - информация об экологическом ущербе в результате воздействия бизнеса; - оценка рисков в части взаимодействия работников или клиентов с опасными веществами, в т. ч. содержащими вирусы и бактерии, их попадание в природные экосистемы и городские ландшафты. - оценка вероятности рисков в части нарушений местообитания растений и животных, в т.ч. ухудшение экологических условий обитания - оценка вероятности рисков в части уничтожения поверхностного слоя почв,	- информация об ущербе, который нанесен окружающей среде в результате воздействия бизнеса; - оценка рисков в части последствий от потенциального воздействия бизнеса на окружающую среду в будущем

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Экологические нарушения (аварии, катастрофы) и их последствия	1.6		растительного покрова в результате механического воздействия (в том числе проезда гусеничного транспорта), выравнивание рельефа, изменение речной сети	
1.2 Ответственная экологическая и климатическая политика/ инициативы по охране окружающей среды				
Затраты и вложения компании на природоохранные мероприятия	1.7	– затраты / инвестиции на природоохранные мероприятия: - на охрану атмосферного воздуха и предотвращение изменения климата; - на сбор и очистку сточных вод - на обращение с отходами; - на охрану и рациональное использование земель, реабилитацию земель, - на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия; - на обеспечение радиационной безопасности окружающей среды; – инвестиции на проекты по биоразнообразию – портфель эко-ответственных кредитов – прочие инициативы в рамках зеленого финансирования	- количество программ (мероприятий) по экологической безопасности; - численность персонала прошедших обучение по программам в области экологии	- описание целей, стратегии и политики организации в области охраны окружающей среды, - описание программ и мероприятий по экологической безопасности, а также результатов их выполнения; - структура расходов и инвестиций на охрану окружающей среды

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
1.2 Ответственная экологическая и климатическая политика/ инициативы по охране окружающей среды				
Эффективность использования природных ресурсов	1.8	– затраты / инвестиции на экологичные активы – затраты / инвестиции на создание новых технологий – суммы экологически ответственных инвестиций в производство	управление отходами: - снижение выработки отходов, - повторное использование и переработка отходов - утилизация - энергопотребление, - энергоэффективность - энергосбережение - возобновляемая энергия - водопотребление - повторное использование воды (переработанная вода), - эффективность водопотребления в районах с водным стрессом - рациональное использование лесных и земельных угодий - вырубка лесов - чрезвычайно высокая сельскохозяйственная нагрузка - использование высоких доз удобрений - неправильная технология мелиорации - отсутствие противоэрозионных мероприятий и др. - сокращение выбросов - вредных веществ в атмосферу - сброс сточных вод - разливов - парниковых газов - интенсивность выбросов парниковых газов (процентов)	- описание целей, стратегии и политики организации в области охраны окружающей среды; - описание программ и мероприятий по экологической безопасности, а также результатов их выполнения; - описание мероприятий и направлений политики по поддержанию биоразнообразия - информация о системе управления сокращения выбросов - информация о системе управления отходами (снижение выработки отходов, повторное использование и переработка отходов, утилизация) - наличие в политике по энергоэффективности политики/раздела по увеличению использования возобновляемой энергии. -наличие программы по использованию возобновляемой энергии.

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Добровольные				
1.2 Ответственная экологическая и климатическая политика/ инициативы по охране окружающей среды				
Информация об используемых материалах и производстве экологически чистых продуктов	1.9	- суммы экологически ответственных инвестиций в производство	- объем и доля использованных экологически чистых ресурсов для производства продукции и ее упаковки (количество, процентов); - объем и доля выпуска экологически чистых продуктов (работ, услуг) (количество, процентов) - количество случаев несоблюдения норм, повлекших штраф или взыскание убытков, - количество случаев несоблюдения норм, повлекших предупреждение, - количество случаев несоблюдения норм, касающихся воздействия продуктов (услуг) на здоровье и безопасность - доля закупок вторичных материальных ресурсов в общем объеме закупок (процентов)	- информация об использовании природных ресурсов и меры по их охране - инициативы в рамках «зеленого» финансирования и производства.
Индивидуальные показатели				
Обязательные (базовые)				
1.1 Корпоративное воздействие на окружающую среду и климат, осуществляемое в результате деятельности субъекта, и его последствия				
Информация о загрязнении окружающей среды и нарушении биоразнообразия - информация об отходах и разливах	1.10	– экологические платежи за негативное воздействие – оценка ущерба	- объем образования отходов, в т.ч. опасных (т.е. веществ или предметов, которые образовались в результате производства, выполнения работ или оказания услуг и не были переработаны в рамках этой деятельности) (т) - объем разливов (попадание нефти в окружающую среду) (т/баррель) - образовано отходов I - V классов опасности, всего, в том числе (т): I класса, II класса III класса, IV класса, V класса - обращение с отходами всего, в том числе по категориям:	- структура отходов в соответствии с классом опасности - информация о разливах- наличие политики в сфере сокращения отходов производства и обращения с отходами. - наличие программы по сокращению отходов производства и обращению с отходами

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Информация о загрязнении окружающей среды и нарушении биоразнообразия - информация об отходах и разливах	1.10	-	утилизировано отходов обезврежено отходов захоронено отходов использовано повторно отходов переработано отходов - риски, связанные с обращением с отходами	-
Воздействие на человека	1.11	-оценка ущерба - условные и оценочные обязательства	Удельные выбросы загрязняющих веществ I и II классов опасности, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду и здоровье человека: I класс опасности II класс опасности III класс опасности IV класс опасности (тыс. т/ед. продукции (услуги))	
1.3 Экологическое (климатическое) воздействие на деятельность субъекта				
Риск воздействия среды и климата на бизнес	1.12	- оценка рисков воздействия (климатические риски, экологические риски) (оценочные резервы, условные резервы) - суммы страховых платежей и страхового покрытия - возможный ущерб от воздействия физических климатических рисков (тыс. руб.) - эффективность мер по адаптации к изменениям климата, реализуемых в рамках корпоративных планов, стратегий или программ, нацеленных на адаптацию к изменению климата (при наличии) (тыс. руб.)	- оценка вероятности рисков воздействия окружающей среды на деятельность организации (процентов) - карта рисков - общее количество климатически уязвимых объектов, их доля в общем количестве объектов основных средств, находящихся на балансе организации - доля активов, для которых проведена количественная и/или качественная оценка климатических рисков - эффективность мер по адаптации к изменениям климата и/или экономическая эффективность мер по адаптации к изменению климата, реализуемых в рамках корпоративных планов, стратегий или программ, нацеленных на адаптацию к изменению климата (при наличии) (процентов)	- описание рисков воздействия окружающей среды на деятельность организации (экологические нарушения, аварии, катастрофы; экологические риски; климатические риски) - эффективность мер по адаптации к изменениям климата и/или экономическая эффективность мер по адаптации к изменению климата, реализуемых в рамках корпоративных планов, стратегий или программ, нацеленных на адаптацию к изменению климата (при наличии)

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Фактическое воздействие среды и климата на бизнес	1.13	- оценка ущерба от воздействия окружающей среды на деятельность организации - суммы страховых платежей и страхового покрытия	-фактическое воздействие окружающей среды на бизнес, в т.ч. воздействие климата (количество)	-описание фактов воздействия окружающей среды на бизнес, в т.ч. воздействия климата
Адаптация к изменению климата	1.14	инвестициям в проекты, связанные с адаптацией к изменению климата	Количество программ по адаптации к изменению климата	наличие политики в сфере адаптации к изменению климата наличие программы по адаптации к изменению климата информация о переходных климатических рисках информация о физических климатических рисках. информация о мерах по адаптации к изменению климата
2. Человеческий капитал и социальная ответственность (S-фактор)				
Универсальные показатели (в соответствии со Стандартом об ОУР и Общественного капитала бизнеса)				
Обязательные (базовые)				
2.1 Характеристика и обеспечение условий деятельности персонала				
Кадровая политика	2.1	- Средняя заработная плата, всего, в том числе: по группам занятий (отдельно по руководящему и отдельно по линейному персоналу) по полу с учетом групп занятий по возрастным группам - расходы на реинтеграцию работников, являющихся инвалидами	- среднесписочная численность работников (чел.); - показатели диверсификации кадрового состава (процентов) (по образованию, уровню квалификации, возраст, полу, регионам деятельности, доля работников с ограниченными возможностями, доля мигрантов, доля пенсионеров, количество работников, получивших статус «инвалид» в период выполнения трудовых функций и др.); - доля работников, относящихся категориям ветеранов: ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий на территории СССР, Российской Федерации	- описание политики организации по подбору персонала (в т.ч. по регионам); - описание приоритетов и целей в сфере трудовых отношений; - объяснение значительных колебаний численности работников в течение отчетного периода и между отчетными периодами с указанием причины данных изменений; - описание методологии и допущений, используемых для сбора данных о сотрудниках.

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Кадровая политика	2.1	-	и территориях других государств, ветераны военной службы (процентов) - доля сотрудников, работающих по срочным и бессрочным трудовым договорам (процентов); - коэффициент текучести кадров (добровольной и вынужденной) (процентов); - доля работников, охваченных коллективным договором, в среднесписочной численности работников (процентов) - индекс лояльности и удовлетворенности сотрудников (eNPS).	-
Оплата труда и система мотивации работников	2.2	- фонд оплаты труда; - отчисления во внебюджетные фонды - социальный пакет (социальные выплаты, предоставляемые работодателем дополнительно к заработной плате) - сумма оценочных обязательств по выплатам работникам, в т.ч. вознаграждения за выслугу лет	- количество работников, получающих минимальную заработную плату - соотношение медианной заработной платы работников и заработной платы высокооплачиваемого менеджмента - количество сотрудников, получивших в отчетном периоде социальные льготы - отношение средней заработной платы в организации к среднему уровню заработной платы в регионе (процентов)	- описание системы вознаграждения и мотивации персонала; - коэффициента годового общего вознаграждения (соотношение средней заработной платы обычного работника с аналогичным показателем ТОП менеджеров организации) - информация о составе «социального пакета работника».
Обучение и развитие потенциала сотрудников	2.3	- общая сумма расходов организации на обучение работников - средние расходы на обучение одного работника	- количество работников, прошедших обучение (повышение квалификации, переподготовку) в отчетном периоде - количество и перечень реализуемых организацией программ повышения квалификации - доля расходов организации на обучение работников (показатель может быть рассчитан в процентном выражении относительно общих затрат компании) - среднее количество часов обучения в год на одного работника (чел/час)	- подходы и политики в сфере обучения и развития персонала - информация о кадровом резерве организации

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Социальные обязательства и социальные программы для сотрудников	2.4	- суммы обязательств по пенсионному обеспечению / за выслугу лет; - сумма оценочных обязательств по пенсионному обеспечению - расходы на социальные выплаты - сумма оценочных обязательств по переселению - текущие расходы по перенаселению - социальные обязательства по выплатам работникам - расходы на организацию и проведение медицинских мероприятий для работников и членов их семей, всего, в том числе в среднем на одного работника - расходы на другие социальные программы	- доля сотрудников, участвующих в текущих и будущих пенсионных программах - количество реализованных социальных программ - доля социальных инвестиций (показатель может быть рассчитан в процентном выражении относительно выручки компании) - количество работников, получивших социальную поддержку (финансовую и нефинансовую, в том числе постоянное или временное изменение условий труда) в сложной жизненной ситуации, связанной, например, с ущербом от природных катаклизмов, утратой места жительства, болезнью или смертью члена семьи, увольнением с постоянного места работы, безработицей	- информация о применяемых организацией пенсионных программах для своих сотрудников; - перечень реализованных программ - наличие программ, связанных с реинтеграцией работников, увольняющихся в связи с выходом на пенсию, по болезни, по инвалидности - наличие политики и (или) иных документов, предусматривающих применение принципов инклюзии в деятельности организации - политики, ориентированные на предоставление социальных льгот сверх гарантированных законодательством - наличие медицинского страхования/ДМС - наличие программ по поддержке здоровья/ лечения - наличие программ/льгот при выходе на пенсию
Программы добровольной поддержки для сотрудников	2.5	- текущие расходы по реализации программ, в т.ч. поддержки родительства и семьи, добровольческих инициатив сотрудников - расходы на организацию досуга работников / детей - расходы на организацию отдыха, физическую культуру и спорт, в т.ч. в среднем на 1 работника	- количество реализованных программ добровольной поддержки сотрудников - доля затрат на реализацию программ поддержки (показатель может быть рассчитан в процентном выражении относительно выручки компании) - количество работников, получивших добровольную поддержку - доля работников, принимающих участие в проектах корпоративного добровольчества (волонтерства) - количество проектов корпоративного добровольчества (волонтерства)	- перечень реализованных программ, в т.ч. поддержки родительства и семьи, здорового и сбалансированного досуга, добровольческих инициатив сотрудников - наличие культурных и спортивных программ

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Охрана труда и безопасность на производстве	2.6	- сумма расходов на охрану труда и промышленную безопасность (обучение, разработку стандартов, выполнение мероприятий по охране труда), в т.ч. на 1 работника - социальные обязательства по травматизму	- количество несчастных случаев на производстве (в том числе со смертельным исходом) - коэффициент травматизма на единицу сотрудников организации - коэффициент частоты производственного травматизма персонала организации без учета персонала подрядчиков (LTIFR) на 1000000 человеко-часов - коэффициент частоты профессиональных заболеваний. Оценка рисков, связанных с охраной и безопасностью труда Количество мероприятий по снижению рисков в области охраны труда	- Политика в области охраны труда и промышленной безопасности - Программа по снижению травматизма и охране здоровья сотрудников - описание системы управления промышленной безопасностью и системы управления охраны труда; - информация о профилактике несчастных случаев на производстве, снижении уровня воздействия (устранение воздействия) на работников вредных и (или) опасных производственных факторов
Права человека	2.7	- суммы штрафных санкций за несвоевременное погашение задолженности по оплате труда - суммы штрафных санкций за несоблюдение трудового законодательства	- количество мероприятий по снижению рисков в области прав человека - доля сотрудников, охваченных коллективным трудовым договором - количество зафиксированных социально-значимых инцидентов (забастовки и случаи нарушения со стороны организации прав сотрудников, приведшие к публичным мероприятиям) - распределение ФОТ по категориям работников	- политика по правам человека
2.2 Социальная ответственность компании перед государством и обществом				
Участие в реализации государственных и региональных социальных, благотворительных программах (для организаций корпоративного сектора)	2.8	- сумма социальных инвестиций в развитие социальной сферы регионов присутствия (включая инвестиции в инфраструктуру, здравоохранение, образование, спорт, поддержку малых коренных народов, благотворительность)	- количество и перечень реализованных программ взаимодействия с местными сообществами; - количество социальных, в том числе благотворительных программ, в которых участвует организация - количество зафиксированных случаев нарушения прав коренных малочисленных народов Российской Федерации	- описание реализованных программ взаимодействия с местным сообществом. - наличие политики и (или) иных документов, предусматривающих применение принципов инклюзии в деятельности организации

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Участие в реализации государственных и региональных социальных, благотворительных программах (для организаций корпоративного сектора)	2.8	- сумма расходов на социальную поддержку в сфере: -здравоохранения -образования и науки; -спорта -культуры, искусства и туризма -создания доступной инфраструктуры и инклюзивной среды; -благоустройства и развития комфортной городской среды -создания и размещения социальной рекламы -обеспечения доступным и качественным жильем; -обеспечения общественной безопасности и антитеррористической защищенности объектов инфраструктуры -поддержки граждан, нуждающихся в социальной помощи, в том числе: поддержки лиц, относящихся в соответствии с Федеральным законом "О ветеранах"	- количество зафиксированных социально-значимых инцидентов (забастовки и случаи нарушения со стороны организации прав местных сообществ, приведшие к публичным мероприятиям)	-

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Налоговые обязательства (налоговая нагрузка)	2.9	- сумма начисленных обязательных платежей (за исключением штрафов, пени), всего, в том числе: налогов и сборов страховых взносов иных обязательных платежей - сумма уплаченных обязательных платежей (за исключением штрафов, пени), всего, в том числе: налогов и сборов страховых взносов иных обязательных платежей - суммы недоимки и задолженности по пеням и штрафам по налоговым платежам - сумма налоговой недоимки	- количество уплачиваемых налогов - доля уплачиваемых налогов (показатель может быть рассчитан в процентном выражении относительно выручки компании) - отклонения показателя налоговой нагрузки организации от среднеотраслевого показателя в субъекте Российской Федерации	Информация о вкладе организации в федеральный, региональный и местный бюджеты - информация об иностранных лицах, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях, в составе учредителей
Добровольные				
2.2 Социальная ответственность компании перед государством и обществом				
Взаимодействие с профсоюзами	2.10	- сумма уплачиваемых профсоюзных взносов сотрудниками организации-	- доля персонала, состоящего в профсоюзах - доля сотрудников, охваченных коллективным договором	- описание порядка взаимодействия организации с профсоюзами - информация об основных темах обращений работников в профсоюзы; - отдельные положения (изменения) коллективного договора, согласование с профсоюзами

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
2.3 Социальное воздействие на деятельность субъекта (социальные риски)				
Социальное воздействие на деятельность субъекта (социальные риски)	2.11	- оценка потенциального ущерба от внешних воздействий на текучесть персонала (в расчете на одного работника) - оценка рисков воздействия (оценочные резервы, условные резервы) - сумма оценочных обязательств - штрафы и меры ответственности в связи с нарушением трудового законодательства и иных актов, содержащих нормы трудового права	- оценка вероятности рисков воздействия (процентов); - фактическое воздействие - индекс уникальности - индекс чувствительности - оценка вероятности рисков воздействия социальных обязательств (процентов)	- описание рисков воздействия; - описание фактов воздействия
Индивидуальные показатели				
Обязательные (базовые)				
Привлечение и удержание талантов	2.12	Затраты на реализацию программ внутреннего кадрового резерва	- оценка рисков, связанных с привлечением и удержанием сотрудников для обеспечения нормальной деятельности компании - количество мероприятий по снижению рисков - оценка добровольной текучести кадров в компании - эффективность найма персонала - количество совместных с университетами/учебными заведениями корпоративных программ - количество программ для карьерного роста - количество программ для внутреннего кадрового резерва	- политика по привлечению и удержанию персонала - политика награждения и признания достижений сотрудников - Мероприятия по снижению рисков

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Безопасность продуктов и услуг компании для потребителя	2.13	-	Факт привлечения к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации за нарушение прав потребителей - доля поставщиков, прошедших оценку соответствия экологическим и социальным критериям	-
Взаимодействие со стейкхолдерами	2.14	- сумма расходов (бюджет), выделенных для взаимодействия с заинтересованными сторонами - оценка социальных рисков в части потенциальных финансовых последствий реализации некачественной продукции, потери персональных данных потребителей, причинения вреда и др. (условные резервы) - сумма социальных обязательств (обязательства по программе премирования клиентов (бонусные программы)) (оценочные обязательства, условные обязательства)	- перечень товаров и услуг, для которых оценивается воздействие на здоровье и безопасность с целью улучшения воздействия со стейкхолдерами - индекс удовлетворенности клиентов - оценка вероятности рисков в части потенциальных финансовых последствий реализации некачественной продукции, потери персональных данных потребителей, причинения вреда и др. (процентов) - количество обращений с жалобами, протестных акций и др. - индекс доверия - индекс лояльности стейкхолдеров	- описание системы взаимодействия организации со своими стейкхолдерами; - информация о применяемых организацией способах изучения мнения заинтересованных сторон и мерах реагирования на запросы стейкхолдеров. - жалобы или общественные споры, протестные акции, блокировка работы предприятий
3. Корпоративное управление и деловая ответственность (G-фактор)				
Универсальные показатели (в соответствии со Стандартом об ОУР и Общественного капитала бизнеса)				
Обязательные (базовые)				
3.1 Характеристики и качество корпоративного управления				
Стратегия управления, политики и миссия компании	3.1	-	- цели ЦУР и национальные проекты (количество) - число корпоративных судебных споров - число инцидентов, повлекших нарушение или прекращение функционирования	- устав компании - описание стратегии (программы деятельности) организации; - сведения о миссии и ее реализации

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Стратегия управления, политики и миссия компании	3.1	-	критически важных объектов или объектов критической информационной инфраструктуры	- связь стратегии с конкретными ЦУР и нац. проектами - сведения о политиках и процедурах; - описание системы корпоративного управления - сведения о системе внутреннего контроля и аудита - описание результатов работы органов корпоративного управления - описание бизнес-модели и рынков - наличие политики по устойчивому развитию и (или) иных стратегических документов в этой сфере - орган управления или комитет, созданный при коллегиальном органе управления организации, ответственный за утверждение и контроль реализации политики по устойчивому развитию - другая информация в соответствии с Кодексом корпоративного управления Российской Федерации
Прозрачная структура собственности и защита прав акционеров	3.2	- дивидендная политика	- структура капитала и сведения об акционерах (участниках) - оценка рисков, связанных с владельцами организации - количество каналов коммуникации, доступных для всех акционеров	- информация о структуре капитала и акционерах (участниках); - сведения о политиках и процедурах по защите прав акционеров; - дивидендная политика - регламент проведения общего собрания акционеров, (в т.ч. для публичного раскрытия) - результаты общих собраний акционеров - равные условия по реализации прав всех акционеров - корпоративный секретарь

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Зрелость органов управления и система вознаграждения	3.3	- сумма вознаграждения членов совета директоров	- общее количество директоров в составе коллегиального органа управления организации, включая долю независимых директоров (чел., процентов) - доля вознаграждения членов совета директоров - доля женщин - руководителей в общей численности руководителей всего, в том числе в коллегиальном органе управления (процентов)	- раскрытие состава совета директоров - информация о подходах к выплате вознаграждения членам органов управления - описание системы вознаграждения членов совета директоров - наличие политики вознаграждения организации учет целевых показателей, связанных с устойчивым развитием - Положение, регулирующее размер, деятельность и структуру совета директоров - Положение о независимости членов совета директоров - Положение о вознаграждении членов совета директоров - Наличие комитета по устойчивому развитию в совете директоров
Управление рисками	3.4	- сумма оценочных обязательств, создаваемых по каждому риску - сумма условных обязательств, создаваемых по каждому риску	- карта рисков компании -сценарный анализ при прогнозировании рисков	- информация о ключевых рисках; - информация о возможностях, возникающих у компании в связи с ведением политики по минимизации рисков бизнеса (исходя из следующей классификации: эффективность использования ресурсов; продукция и услуги; рынки; устойчивость). - наличие политики по управлению рисками, в том числе климатическими, и (или) иных документов в этой сфере - система управления рисками - наличие ответственного подразделения, ответственное за организацию и координацию процесса управления рисками и осуществление внутреннего контроля

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Цепочка поставок	3.5	- оценочные значения (риски недобросовестных участников цепочки поставок)	- статистика закупок в разрезе основных категорий поставщиков и основных контрагентов - «индекс локализации» основного продукта (услуги) - доля поставщиков, прошедших оценку соответствия экологическим и социальным критериям - доля закупок российских товаров, работ, услуг в общем объеме закупок товаров, работ, услуг - доля закупок товаров, работ, услуг у субъектов малого и среднего предпринимательства в общем объеме закупок у российских организаций - экологические риски цепочек поставок - социальные риски цепочек поставок	- описание политики в области закупок; - информация о цепочках поставок и вовлеченных в нее участниках - информация о фактах участия в системе государственных закупок. - учитываются ли принципы устойчивого развития при осуществлении организацией закупки товаров, работ, услуг - сведения о ключевых контрагентах - учет экологических характеристик при формировании цепочки поставок - учет социальных характеристик при формировании цепочки поставок
Противодействие коррупции	3.6	- сумма ущерба от коррупционного риска (условный резерв)	- доля подразделений организации, в отношении которых проведена оценка коррупционных рисков; - доля должностных лиц организации, замещающих должности с высоким коррупционным риском, прошедших обучение по вопросам противодействия коррупции - среднее количество часов обучения по вопросам противодействия коррупции на одного работника - количество случаев привлечения организации ее дочерних и зависимых обществ к административной ответственности за совершение коррупционных правонарушений	- информация о политике и мерах по противодействию коррупции - информация о действиях, направленных на предупреждение и противодействие коррупции - информация о лицах, привлеченных за коммерческий подкуп

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
3.2 Экономические показатели деятельности				
Финансовая устойчивость	3.7	- выручка - чистая прибыль - показатели, характеризующие финансовое состояние и финансовые результаты деятельности	- наличие блокировок банковских счетов налоговыми органами - производительность труда	- информация об участии в арбитраже (истец / ответчик) - информация о создании долгосрочной стоимости компании
Закупки российских товаров, работ и услуг	3.8	- сумма закупок российских товаров, работ, услуг в общем объеме закупок товаров, работ, услуг - сумма закупок товаров, работ, услуг у субъектов малого и среднего предпринимательства в общем объеме закупок у российских организаций	- доля закупок российских товаров, работ, услуг в общем объеме закупок товаров, работ, услуг - доля закупок товаров, работ, услуг у субъектов малого и среднего предпринимательства в общем объеме закупок у российских организаций	- информация об участии в системе государственных закупок
Научно-технологические инвестиции	3.9	- расходы на исследования и разработки	-	Вклад в НИОКР, Вклад в цифровую трансформацию
3.3 Вклад в укрепление и развитие государства				
Вклад в достижение национальных целей и развитие регионов России (для организаций государственного сектора)	3.10	- сумма инвестиций в регионы присутствия - суммы инвестиций в рамках конкретных национальных проектов - объем инвестиций в проекты, связанные с достижением технологического суверенитета и структурной адаптацией экономики Российской Федерации (тыс. руб.)	- ключевые показатели стратегии (программы деятельности) организации; - выполнение показателей в рамках реализации национальных программ и проектов. - доля инвестиций в проекты, связанные с достижением технологического суверенитета и структурной адаптацией экономики Российской Федерации в общем объеме инвестиций (процентов)	- информация о создании долгосрочной ценности для общества и экономики России; - информация о создании долгосрочной ценности для общества и экономики региона присутствия; - информация об участии в реализации региональных программ; - информация об эффективности мер по координации деятельности организаций
Инвестиции в проекты устойчивого развития и технологического суверенитета	3.11	- объем устойчивых, в том числе «зеленых», инвестиций (тыс. руб.)	-доля устойчивых, в том числе «зеленых» инвестиций в общем объеме инвестиций (процентов)	инвестиции в проекты устойчивого развития, инвестиции в проекты технологического суверенитета

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
3.1 Характеристики и качество корпоративного управления				
Индивидуальные показатели				
Конфиденциальность данных и кибербезопасность	3.12	-	-оценка рисков, связанных с конфиденциальностью данных и кибербезопасностью - количество реализованных мероприятий по предотвращению нарушений конфиденциальности данных и по кибербезопасности - количество инцидентов в области кибербезопасности и конфиденциальности данных	- политика конфиденциальности данных пользователей - политика кибербезопасности
Деловая репутация	3.13	- суммы недоимки и задолженности по пеням и штрафам по хозяйственным платежам - суммы оценочных обязательств	- возраст компании - количество национальных проектов с участием компании	- информация о этике ведения бизнеса; - информация об отсутствии организации в реестре недобросовестных поставщиков; - информация об отсутствии при исполнении контрактов (в том числе государственных) фактов нарушения сроков и (или) расторжения контрактов; - описание механизмов решения конфликтных, претензий и жалоб
Деловая этика	3.14	- расходы на реализацию мероприятий по обеспечению соблюдения деловой этики	- количество мероприятий по снижению рисков (ежемесячно) - количество мер по противодействию коррупции, соблюдению кодекса этики, недопущению неконкурентного поведения - количество антикоррупционные тренинги для сотрудников - количество реализованных антикоррупционных практик при закупке - количество инцидентов, связанных с деловой этикой	- наличие кодекса этики - наличие политики по противодействию коррупции - наличие антимонопольной политики - наличие документа, регламентирующего управление конфликтами интересов - система оценки рисков - горячая линия для сообщений - система комплаенс/внутреннего контроля

Источник: составлено автором.

Таблица В.2 – Причинно-следственные связи фактов хозяйственной жизни (ESG-событий) с отражением в бухгалтерском учете

Произошедший факт хозяйственной жизни (событие)	Экономические последствия	Финансовое воздействие	Объекты учета	Стандарты МСФО
1	2	3	4	5
ESG-факторы и риски				
Усиление норм в области углеродного регулирования	Рост стоимости углеродных квот Углеродный налог Модернизация оборудования Переход на возобновляемые источники энергии	Прямое и косвенное финансовое воздействие Рост финансовых потерь, снижение прибыли Рост инвестиций	Признание расходов Рост инвестиций	IFRS 7, IAS 36, IAS 37
Климатические риски (наводнение, жара)	Потеря стоимости активов Разрывы операций Приостановка деятельности	Прямое физическое и финансовое воздействие Компенсация расходов за счет страховых выплат или за счет самой компании	Признание расходов Списание активов Инвестиции на восстановление внеоборотных активов	IAS 16, IAS 36
Нарушение цепочки поставок	Простои в реализации, падение продаж	Падение объема выручки, рост себестоимости, Образование оценочных обязательств и резервов, обесценение активов	Рост текущих и прочих расходов Признание оценочных обязательств Признание оценочных резервов Обесценение активов	IFRS 15, IAS 2, IAS 37
Превышение допустимого уровня выбросов	Штрафные санкции на несоблюдение лимитов Углеродный налог	Прямое финансовое воздействие Рост обязательств по выбросам, расходы в виде штрафных санкций	Рост текущих и прочих расходов Инвестиции на обновление внеоборотных активов	IAS 2, IAS 16, IAS 37, IAS 38
Рост травматизма	Компенсационные выплаты Штрафные санкции Потеря производительности Риск ошибок	Рост финансовых обязательств	Признание оценочных обязательств	IAS 19, IAS 37
Нарушение прав сотрудников	Репутационные потери, нарушение трудового законодательства, судебные разбирательства	Рост финансовых обязательств	Признание оценочных обязательств Рост расходов	IAS 19, IAS 37

Продолжение таблицы В.2

1	2	3	4	5
Высокая текучесть кадров	Потеря производительности Риск ошибок Постоянное обучение новых сотрудников Компенсационные выплаты при увольнении Программы удержания	Прямое и косвенное финансовое воздействие	Увеличение расходов, признание обязательств, снижение прибыли	IAS 1, IAS 19, IAS 37
Снижение удовлетворенности сотрудников	Падает производительность Растет текучесть Растут социальные и управленческие риски	Прямое и косвенное финансовое воздействие	Признание оценочных обязательств Рост расходов	IAS 1, IAS 19, IAS 37
Судебные разбирательства	Репутационные потери, Выплаты и штрафы	Прямые финансовые потери Рост финансовых обязательств	Признание оценочных обязательств Признание условных обязательств Рост расходов	IAS 37
Низкое качество корпоративного управления	Риски хищений, махинаций, недобросовестного исполнения обязательств злоупотребления	Финансовые потери компании через расходы, резервы, обесценение, финансовые инструменты	Списание активов по результатам проведенной инвентаризации Убытки	IFRS 9, IAS 8, IAS 36, IAS 37
Нарушение интересов местных сообществ	Возникновение юридических обязательств, компенсация ущерба, восстановительные работы	Снижение выручки признание операционных расходов, принятие инвестиционных решений	Возникновение оценочных обязательств Рост инвестиций	IAS 36, IAS 37
Инвестиции в декарбонизацию	Модернизация активов Внедрение энергоэффективных решений Постепенное снижение расходов на покупку квот Снижение суммы углеродного налога Снижение энергопотребления Снижение риска штрафных санкций	Прямая финансовая связь: инвестиции – финансовый результат Высокие инвестиции в активы в создание возобновляемых источников энергии Доступ к «зеленому финансированию» Снижение углеродных затрат	Рост инвестиций Снижение обязательств по климату Снижение расходов	IAS 16, IAS 20, IAS 37

Продолжение таблицы В.2

1	2	3	4	5
Возможности				
Инвестиции в возобновляемые источники энергии	Создание инфраструктуры для использования солнечных и ветровых мощностей Технологические риски	Высокие инвестиции в активы в создание возобновляемых источников энергии Доступ к «зеленому финансированию» Снижение углеродных затрат В последующем рост выручки	Признание капитальных вложений Продажа «зеленой энергии» Получение средств государственной поддержки	IAS 2, IAS 16, IAS 20, IFRS 15
Выпуск «зеленых» облигаций	Привлечение долгосрочного капитала Снижение стоимости заимствований Диверсификация инвесторов	Направление привлеченных средств на «зеленые» инвестиции	Приток финансирования Финансовые обязательства Процентные расходы	IAS 1, IFRS 7, IFRS 9
Выпуск экологичной продукции	Рост затрат на разработку и внедрение Изменение структуры себестоимости Ценовая премия Снижение регуляторных рисков Снижение углеродных затрат	Исследования и разработки Модернизация производства	Рост инвестиций Изменение себестоимости Рост выручки	IAS 2, IAS 16, IAS 38, IFRS 15
Снижение аварийности	Сохранение активов Безопасное производство Рост производительности	Потери и резервы снижаются Страховые и компенсационные выплаты снижаются Снижение штрафов	Инвестиционные и текущие расходы с отложенным эффектом финансовой отдачи	IAS 16, IFRS 15
Инвестиции в сотрудников	Обучение и развитие Программы удержания Улучшения условий труда	Зависимость: рост инвестиций и расходов в текущем периоде – создание стоимости в будущем Рост производительности труда	Инвестиционные и текущие расходы с отложенным эффектом финансовой отдачи	IAS 19, IAS 37

Источник: составлено автором.



Источник: составлено автором по материалам [400].

Рисунок В.1 - Информационная модель взаимосвязи финансовых и нефинансовых показателей в системе корпоративной отчетности компании

Приложение С

(информационное)

Характеристика элементов концепции ESG-аудита

Таблица С.1 – Характеристика элементов концепции ESG-аудита

Элементы	Организации	
	Корпоративный сектор	Государственный сектор
1	2	3
Понятие ESG-аудита	ESG-аудит - системный процесс, который позволяет с высокой степенью уверенности получить и оценить доказательства для определения того, является ли предоставленная информация о деятельности организации, соответствующей принципам и целям устойчивого развития	
Объекты ESG-аудита	юридические лица, приверженные принципам устойчивого развития и формирующие информацию в разрезе ESG-факторов, которые для целей формирования методологических рекомендаций целесообразно делить по секторам: организации корпоративного и государственного секторов	
Субъекты ESG-аудита	аудиторские организации в понимании Закона РФ «Об аудиторской деятельности». Счетная палата Российской Федерации – в отношении организаций государственного сектора, а также организаций коммерческого сектора, использующих в своей деятельности средства федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов	
Стандарты ESG-аудита	МСЗОУ 3000, AA1000AS, МСЗОУ 3410, ИСО 14064-3-2021, ISSA 5000	стандарты, относящиеся к процессу аудита государственного сектора ИНТОСАИ (ISSAI 100 «Фундаментальные принципы аудита государственного сектора»; ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита эффективности»; GUID 5290 «Руководство по аудиту в разработке и использовании ключевых национальных показателей»; GUID 9020 «Оценка государственной политики»; GUID 5202 «Устойчивое развитие. Роль высших аудиторских учреждений»). Руководство по аудиту готовности к внедрению устойчивого развития
Проверяемая ESG-отчетность	в составе годового отчета; специального нефинансового отчета (экологического отчета, отчета об устойчивом развитии, ESG-отчета); стратегии (программе развития) организации; других документах стратегического планирования и инвестирования средств	в специальных видах отчетов (отчете об исполнении программы деятельности и сметы расходов государственных унитарных предприятий; отчете о выполнении программы деятельности)
Критерии ESG-аудита	должны позволять проводить оценку достоверности проверяемой отчетной информации. При этом, логика критериев ESG-аудита должна обеспечивать взаимосвязь в паттерне «цель-результат»	степень вовлечения компании в процесс формирования и/или реализации государственной политики, достижение целей национального развития, внедрение принципов устойчивого развития (ESG)

Продолжение таблицы С.1

1	2	3
Гипотезы ESG-аудита	чтобы определить наиболее ценную информацию и доступные данные о предмете аудита, понимать возможные риски, необходимый объем аудита и процедур рекомендуется создать список гипотез. Гипотезы рекомендуется формулировать в виде утверждений, в которых отражаются соответствующие риски, возникновение которых может негативно сказаться на деятельности проверяемых организаций	риск-гипотеза нераскрытия в рамках ESG-отчетности информации по ряду существенных тем может заключаться в возможном негативном влиянии деятельности компании на реализацию целей и задач устойчивого развития на федеральном, региональном или местном уровне
Методы ESG-аудита	может использоваться весь арсенал методов оценки полноты, качества и достоверности данных, методы оценки результативности и эффективности деятельности, а также процессов подготовки отчетности, предусмотренные действующими стандартами аудита, соответственно, для организаций корпоративного и государственного сектора. Указанные методы могут быть дополнены подходами по проведению анкетирования заинтересованных лиц с целью выявления существенных тем, а также оценке обоснованности и применимости ключевых допущений в отношении типов раскрытия нефинансовой информации. Аудитор может также проводить опросы должностных лиц, ответственных за формирование нефинансовой отчетной информации, дополняя их итогами исследований СМИ и других источников («сервисов третьих лиц», альтернативные данные)	
Оценка системы внутреннего контроля в процессе ESG-аудита	асpekтами являются: мониторинг процесса взаимодействия с ключевыми стейкхолдерами ESG-информации; наличие и эффективность деятельности структурного подразделения организации по управлению информационными ресурсами, в функционал которого входит анализ и верификация данных нефинансовой отчетности; наличие и полнота реализации программы внутреннего аудита для оценки соответствия заявленным целям и показателям в отношении раскрытия нефинансовой информации; процедуры привлечения независимых экспертов и консультантов для верификации нефинансовых отчетов. Цель создания и действенность системы внутреннего контроля зависит от специфики деятельности проверяемой организации: при проведении ESG-аудита организаций государственного сектора фактором, снижающим аудиторские риски, будет являться, например, использование ими методологии комплаенс-контроля, как процедуры проверки бизнес-процессов и информации, раскрываемой в отчетности, на соответствие законодательству, правилам и принципам с целью предупреждения, выявления и пресечения нарушений и недобросовестных действий	
Мнение (заключение) аудитора по итогам ESG-аудита	ввиду двойственности модели ESG-аудита («аудит-подтверждение» & «аудит-консалтинг»), заключение аудитора по результатам ESG-аудита должно включать: - мнение аудитора, содержащее разумную (высокую) степень уверенности о достоверности публичной отчетности, включающей нефинансовую (ESG) информацию	- мнение аудитора, содержащее разумную (высокую) степень уверенности о достоверности публичной отчетности, включающей нефинансовую (ESG) информацию; - рекомендации по раскрытию нефинансовой информации и внедрению принципов ESG для повышения эффективности деятельности и достижение целей национального развития

Источник: составлено по материалам [382].

Приложение D

(информационное)

Стресс-тестирование готовности IT-ландшафта компании к переходу на ИИ-решения

Этап 1. Проверка готовности первичных документов и учетных данных для ввода в формат цифровой отчетности:

- преимущественное число фактов (операций) фиксированы в цифровом виде или переведены в цифровой формат (более 90%)
- определены ответственные всех процессов
- есть инструменты и возможность выгрузки данных из учетной системы
- справочники контрагентов и другие справочные регистры систематизированы и регулярно актуализируются
- более трех отчетов собираются вручную с применением простых продуктов без возможности автоматизации

Этап 2. Проверка готовности текущих финансовых процессов компании в части их формализации и стандартизации:

- все финансовые и учетные процессы строго формализованы
- в финансовой/ учетной службе назначено ответственное лицо всех IT-процессов
- коллектив службы готов к трансформации учетных и финансовых процессов
- руководство компании финансово и организационно готово к реновации всех систем
- процедура закрытия месяца хронологически охватывает более 15 дней (для небольших компаний) и более 20 дней (для крупных компаний)

Этап 3. Проверка готовности интеграции IT- инфраструктуры компании с новыми системами:

- в компании обеспечено стабильное интернет-соединения и быстрый скоростной интернет
- ведется резервное копирование данных
- основные системы функционируют стабильно
- IT- безопасность соответствует требованиям
- учетные и финансовые системы регулярно дают сбой, нет стабильной работы систем

Ответы к тесту:

1) 10–12 пунктов – компания готова к внедрению мультиагентной ИИ-системы, инфраструктура и процессы оцениваются как зрелые для решений, целесообразна реализация пилотного проекта.

2) 8–9 пунктов – следует начать с пилотной ИИ-команды. Для полномасштабной системы необходимо провести тестирование на простых задачах: выбрать хорошо знакомый процесс и разработать его с помощью группы AI-агентов.

3) 5–7 пунктов – рационально стартовать с простых ИИ-ассистентов, следует начать с базовых инструментов: автоматизация рутинных расчетов, первичная обработка документов.

4) 4 пункта и менее - важно решить базовые инфраструктурные вопросы. Внедрение ИИ рассматривается преждевременным и дорогим. Важно провести политику «цифровой гигиены»: формализация и стандартизация данных, описание и стабилизация процессов (систем).

«Красный флаг» требует особого внимания и возможности оперативного решения.

Приложение Е

(информационное)

Чек-листы оценки информационно прозрачности экономических субъектов в корпоративной отчетности

Таблица Е.1 - Характеристика экономического субъекта

№	Характеристика
1	Вид прав участников на имущество (корпоративный/ государственный сектор)
2	Цель деятельности (коммерческие/ некоммерческие)
3	Организационно-правовая форма
4	Размер (малое, среднее, крупное)
5	Направление деятельности (финансовые/ нефинансовые)
6	Отраслевая принадлежность (ОКВЭД 2)
7	По составу входящих в состав лиц (индивидуальное/ группа лиц)
8	Регуляторные требования по формированию, раскрытию и верификации отчетной информации (освобожденные, минимальные, с упрощениями, общие, максимальные).
9	Особый статус, определенный государством или субъектом (экономически значимые организации (ЭЗО), общественно значимые организации (ОЗО), общественно значимые организации на финансовом рынке (ОЗОФР), стратегические организации, системообразующие организации, субъекты малого предпринимательства, публичные организации, субъекты естественных монополий, участники налогового мониторинга, кредитные организации - уполномоченные банки
10	Типы ключевых стейкхолдеров с учетом специфики конкретного субъекта и их интересы
11	Концепция развития, которую выбирает субъект
12	Уровень «зрелости бизнеса»
13	Политика информационной открытости компании с позиции информационной безопасности (открытые, с ограничениями к раскрытию, самостоятельно определяющие и закрытые).
14	Периметр отчетной информации (Индивидуальная отчетность/ Консолидированная отчетность/ Отчетность экосистемы/ Отчетность бизнеса).
15	Информационный контур отчетной информации (обязательная отчетность (финансовая, налоговая и статистическая отчетность и др.) и добровольная отчетность (отчет об устойчивом развитии и др.)

Источник: составлено автором.

Таблица Е.2 – Каналы связи с заинтересованными сторонами

№	Каналы связи
1	Мониторинг входящих запросов и вопросов
2	Мониторинг СМИ, анализ конкурентов
3	Анализ общественного мнения
4	Интервью
5	Анкетирование
6	Общественный отчет/ общественные слушания

Источник: составлено автором.

Таблица Е.3 – Характеристика годового отчета

№	Показатели
1	Модель отчетности (традиционная/ интегрированная)
2	Формат раскрытия отчетной информации
3	Информационные периметр
-	–компании, вошедшие в состав экономического субъекта для годового отчета
-	- компании, вошедшие в состав консолидированной финансовой отчетности
4	Требования и стандарты формирования данных для отчетности
-	-финансовой
-	- нефинансовой
5	Данные индивидуальные по компании
6	Данные, консолидированные по группе
7	Раскрытие данных в целом по компании, по дивизионам, по группе
8	Наличие верификации и заверения (тип заверения/организация)
-	-профессиональное
-	-общественное
9	Объем отчета
10	Заинтересованные стороны
11	Ключевые разделы и показатели
12	Позиционирование рейтингов
13	Информация о компании, ее истории, структуре организации, собственниках и корпоративном управлении.
14	История компании – положительные и отрицательные факты
-	- данные отчета
-	- альтернативные данные
15	Информация о видах деятельности
16	Стратегическое видение компании, в том числе в области устойчивого развития.
17	Информация об основных бизнес-рисках компаниях и мерах по их минимизации.
18	Наличие согласованности показателей финансовой и нефинансовой отчетности
19	Карта рисков / в какой части отчета раскрывается
20	Раскрытие количественной информации о рисках
21	Базовые финансовые показатели
22	Базовые нефинансовые показатели
23	Показатели эффективности финансовые
24	Показатели эффективности нефинансовые
25	KPI
26	Раскрытые количественные модели
27	Определение существенности
28	Описание стратегии (цели, задачи и т.д.) компании
29	Степень и полнота раскрытия информации
-	а) о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации и вкладе организации в экономику
-	б) об экологических аспектах деятельности организации и их влиянии на регион присутствия организации / общество
-	в) о социальных аспектах деятельности организации и их влиянии на работников и контрагентов организации
30	Наличие глоссария
Оценка показателей по критериям:	
0 – не раскрыто	
1 – заявление (отдельное упоминание события без конкретики)	
2 – контент-раскрытие (системное раскрытие описательного характера)	
3- количественное раскрытие	
4- финансовое раскрытие	

Источник: составлено автором.

Таблица Е.4 – Формат представления отчетной информации

№	Формат
1	Годовой отчет
2	Единый отчет
	Интегрированный отчет
3	ОУР
4	ESG-отчет
5	Отдельные виды отчетов
6	Финансовая отчетность
7	Справочники
8	Презентации
9	Операционные и финансовые результаты

Источник: составлено автором.

Таблица Е.5 – Характеристика финансовой отчетности

№	Показатели
1	Модель отчетности (индивидуальная/консолидированная)
2	Информационные периметр
3	– указать компании, вошедшие в состав
4	Стандарты формирования
5	Данные индивидуальные (по компании)
6	Данные консолидированные (по группе лиц)
7	Наличие аудиторского заключения (указать аудитора)
8	Объем отчета
9	Информация о раскрытии рисков
-	виды рисков
-	созданные резервы
-	количественные модели оценки риска
-	раскрытие в пояснениях
-	связь с данными других отчетов /с картой рисков
10	Информация о созданных резервах
11	Риски непрерывности деятельности
12	Информация о раскрытии ESG-факторов
-	виды ESG-факторов
-	созданные резервы
-	количественные модели
-	раскрытие в пояснениях
-	связь с данными других отчетов
13	Наличие согласованности показателей финансовой и нефинансовой отчетности
14	Базовые финансовые показатели
Оценка показателей по критериям: 0 – не раскрыто 1 – заявление (отдельное упоминание события без конкретики) 2 – контент-раскрытие (системное раскрытие описательного характера) 3- количественное раскрытие 4- финансовое раскрытие	

Источник: составлено автором.

Таблица Е.6 – Характеристика нефинансовой отчетности

№	Показатели ОУР
1	Модель отчетности
2	Информационные периметр
-	компаний, вошедшие в состав
3	Стандарты формирования данных
4	Данные индивидуальные (по компании)
5	Данные консолидированные (по группе лиц)
6	Наличие заверения (тип заверения/организация)
-	профессиональное
-	общественное
7	Объем отчета
8	Заинтересованные стороны
9	Каналы коммуникации
10	Ключевые разделы и показатели
11	Стратегическое видение компании в области устойчивого развития
12	Информация об основных бизнес-рисках компаниях и мерах по их минимизации
13	Наличие связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности
14	Карта рисков устойчивого развития / в какой части отчета раскрывается
15	Раскрытие количественной информации о рисках
16	Базовые финансовые показатели устойчивого развития
17	Базовые нефинансовые показатели устойчивого развития
18	Показатели эффективности финансовые
19	Показатели эффективности нефинансовые
20	КРІ по устойчивому развитию
21	Подходы к определению принципа «двойной существенности»
22	Описание методики принципа «двойной существенности»
Оценка показателей по критериям:	
0 – не раскрыто	
1 – заявление (отдельное упоминание события без конкретики)	
2 – контент-раскрытие (системное раскрытие описательного характера)	
3- количественное раскрытие	
4- финансовое раскрытие	

Источник: составлено автором.

Таблица Е.7 – Характеристика типов заверения

№	Заверение
1	Профессиональное заверение (вид задания)
-	Аудит финансовой отчетности
-	Аудит консолидированной финансовой отчетности
-	Обзорная проверка
2	Профессиональное заверение - уровень уверенности
-	Разумная
-	Ограниченная
-	Не выражает уверенности
3	Общественное заверение (субъект)
-	РСПП
-	Общественная палата
-	Рейтинговые агентства
-	Экспертные сообщества

Источник: составлено автором.

Приложение F

(информационное)

Развитие информационных возможностей отдельных субъектов МСП в зависимости от «степени зрелости» бизнеса

Таблица F.1 - Матрица информационных возможностей МСП в зависимости от «степени зрелости» бизнеса

Показатели	«Стадии зрелости» бизнеса									
1	2		3	4	5	6	7	8	9	10
Уровень зрелости	Становление				Активный рост и организационное развитие		Диверсификация и расширение бизнеса		Трансформация бизнеса	
Тип МСП	Микро-		Малое	Среднее	Малое	Среднее	Малое	Среднее	Малое	Среднее
Численность (количество, чел.)	До 5	От 6 до 15	До 50	До 150	51-75	151-200	76-100	201-250	100	250
Объем дохода (руб.)	До 60 млн	До 120 млн	До 400 млн	До 1 млрд	До 600 млн	До 1,5 млрд	До 800 млн	До 2 млрд	800 млн	2 млрд
Период деятельности	-	1-2 года			3 – 5 лет		До 5 лет		Более 5 лет	
Фокус интересов МСП	Выход на рынок, апробация продуктов, тестирование и завоевание доли рынка, формирование деловых связей и клиентской базы				Активные продажи и рост, расширение ассортимента и клиентской базы, внутреннее развитие		Поиск альтернативных источников внешнего финансирования, привлечение капитала		Переход в другой статус, выход на международный уровень, финансовые рынки	
Уровень прозрачности	Минимальный				Минимальный	Базовый	Базовый	Оптимальный	Базовый	Оптимальный

Продолжение таблицы F.1

1	2		3	4	5	6	7	8	9	10
Раскрытие информации и прозрачность (требования заинтересованных сторон)	Индивидуальные только для ФНС	Минимальные требования по раскрытию, Представление налоговой отчетности, Упрощенный формат бухгалтерской (финансовой) отчетности	Минимальные требования по раскрытию, Представление налоговой отчетности, упрощенный формат бухгалтерской (финансовой) отчетности	Бухгалтерская (финансовая) отчетность (по РСБУ) Годовой отчет Аудит (по требованиям законодательства)	Бухгалтерская (финансовая) отчетность (по РСБУ) (полный вариант) Раскрытие существенной нефинансовой информации Публичный профиль компании	Бухгалтерская (финансовая) отчетность (по РСБУ) Годовой отчет Аудит Нефинансовая отчетность (раскрытие существенной информации) Публичный профиль компании	Бухгалтерская (финансовая) отчетность (по РСБУ) с дополнительными раскрытиями Раскрытие существенной нефинансовой информации и по ESG – факторам Аудит Публичный профиль компании	Бухгалтерская (финансовая) отчетность (по РСБУ) Годовой отчет Аудит Нефинансовая отчетность по ESG – факторам (раскрытие существенной информации) Публичный профиль компании	Бухгалтерская (финансовая) отчетность (по РСБУ) Аудит Отчетность по МСФО для МСП Нефинансовая отчетность по ESG – факторам (по международным стандартам) Публичный профиль компании	Бухгалтерская (финансовая) отчетность (по РСБУ) Годовой отчет Аудит Отчетность по МСФО Нефинансовая отчетность по ESG – факторам (по международным стандартам) Публичный профиль компании

Продолжение таблицы F.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Политика в области раскрытия информации и прозрачности	Ориентир на возможности компании с учетом применения специальных налоговых режимов	Ориентир на возможность и компании	Законодательные требования по раскрытию	Законодательные требования по раскрытию, а также добровольное раскрытие в части ключевых аспектов нефинансовой информации	Законодательные требования по раскрытию и подтверждению достоверности, а также добровольное раскрытие существенной нефинансовой информации	Законодательные требования по раскрытию и подтверждению достоверности, а также добровольное раскрытие существенной нефинансовой информации и в разрезе ESG – факторов ОКБ-индекс	Законодательные требования по раскрытию и подтверждению достоверности, а также формирование нефинансовой отчетности по ESG – факторам ОКБ-индекс	Предъявляются требования по использованию международных стандартов отчетности для малых и средних предприятий и нефинансовой отчетности ОКБ-индекс	Предъявляются требования по использованию международных стандартов отчетности и нефинансовой отчетности Кредитный рейтинг ОКБ-индекс
Специфика отрасли/ Вид целевой группы	Не учитывается	Не учитывается	Учитывается при раскрытии данных финансовой отчетности	Учитывается при раскрытии данных финансовой отчетности	Учитывается при раскрытии данных финансовой отчетности и нефинансовой информации	Учитывается при раскрытии данных нефинансовой информации	Учитывается при раскрытии данных финансовой и нефинансовой отчетности	Учитывается при раскрытии финансовой и нефинансовой информации	Учитывается при раскрытии финансовой и нефинансовой информации

Источник: составлено автором по материалам [159].

Приложение G

(информационное)

Перечень событий, требующих раскрытия информации в нефинансовой отчетности, и их влияние на финансовые показатели

Таблица G.1 - Перечень событий социального значения, требующих раскрытия информации в нефинансовой отчетности и их влияние на финансовые показатели

Нефинансовая отчетность (раскрытие информации)	Событие	Финансовые показатели
1	2	3
Риски негативных событий социального характера: – высокие /существенные – низкие /несущественные	Выявление рисков негативных событий: сбор, обработка, анализ данных необходимых для выявления рисков и их оценки	Увеличение расходов и уменьшение прибыли Выплаты денежных средств
Перечень мер по нейтрализации риска негативных событий социального характера	Разработка плана действий по нейтрализации риска негативных событий социального характера	Затраты на разработку плана и ожидаемые затраты на мероприятия плана Признание оценочных обязательств
Реализация плана действий по нейтрализации риска негативных событий социального характера	Проведение конкретных плановых мероприятий, направленных на: - обеспечение лояльности сотрудников к организации (оплата образования, отдыха детей и членов семьи) - благоустройство рабочих мест; обеспечение безопасности для сотрудников - поддержание уровня оплаты труда на соответствующем уровне - повышение уровня образования сотрудников (оплата образования) - обеспечение равных возможностей для карьерного роста - соблюдение прав сотрудников	Затраты на плановые мероприятия Уменьшение оценочных обязательств Выплаты денежных средств
Реализация дополнительных (не запланированных ранее) мероприятий по нейтрализации риска негативных событий социального характера	Проведение незапланированных мероприятий Проведение мероприятий по ликвидации последствий неожиданных негативных событий социального характера	Увеличение текущих и прочих расходов, уменьшение прибыли Выплаты денежных средств
Назначение штрафа за нарушение законодательства в социальной сфере или совершение действий, подпадающих под штраф	Случаи нарушения законодательства в социальной сфере	Увеличение прочих расходов Выплаты денежных средств
Затраты в виде судебных издержек и присужденных судом выплат	Участие в судебных разбирательствах в качестве ответчика по делам социального характера	Увеличение прочих расходов Признание оценочных обязательств Выплаты денежных средств
Реализация плана действий по благотворительной деятельности, нуждающимся в помощи группам населения	Осуществление благотворительной деятельности	Признание оценочных обязательств

Продолжение таблицы G.1

1	2	3
Участие в национальных проектах по оказанию социальной поддержки территориям присутствия для реализации направлений: человеческий капитал (образование, демография, культура); комфортная среда для жизни (безопасные и качественные автомобильные дороги; жилье и городская среда)	Принятие обязательств по перечислению и перечисление средств на социальные цели (в рамках национальных проектов)	Капитальные затраты на реализацию национальных проектов Возникновение оценочных обязательств
Реализация поддержки пенсионного обеспечения сотрудников	Создание программ поддержки пенсионного обеспечения сотрудников, для собственных пенсионеров по участию в прибылях Единовременные выплаты собственным сотрудникам пенсионерам, оплата оказанных им медицинских услуг, отдых	Обязательства по созданным пенсионным программам Выплаты денежных средств
Партнеры по проектам в социальной сфере	Заключение договоров с организациями, выступающими партнерами для реализации социальных проектов	Затраты на поиск партнеров, их проверку на предмет требующейся для совместной работы благонадежности Выплаты денежных средств
Реализация антикоррупционных мероприятий	Разработка и проведение антикоррупционных мероприятий	Увеличение расходов

Источник: составлено автором по материалам [159].

Таблица G.2 - Перечень событий экологического характера, требующих раскрытия информации в нефинансовой отчетности и их влияние на финансовые показатели

Нефинансовая отчетность (раскрытие информации)	Событие	Финансовые показатели
1	2	3
Риски негативных событий экологического характера: – высокие /существенные – низкие /несущественные	Выявление рисков негативных событий: сбор, обработка, анализ данных необходимых для выявления рисков и их оценки	Увеличение расходов и уменьшение прибыли Выплаты денежных средств
Перечень мер по нейтрализации риска негативных событий экологического характера	Разработка плана действий по нейтрализации риска негативных событий экологического характера (связанных с деятельностью и возможными экологическими катастрофами (стихийными бедствиями, техногенными катастрофами, пандемиями и т.п.)	Затраты на плановые мероприятия Уменьшение оценочных обязательств Выплаты денежных средств
Реализация плана действий по нейтрализации риска негативных событий экологического характера.	Проведение плановых мероприятий, направленных на обеспечение: - экологической безопасности производственных процессов; - утилизации вредных отходов производства (деятельности); - утилизации объектов основных средств; - мониторинга изменений климата и его возможного влияния на организацию	Затраты на плановые мероприятия Уменьшение оценочных обязательств Выплаты денежных средств

Продолжение таблицы G.2

1	2	3
Реализация дополнительных (не запланированных ранее) мероприятий по нейтрализации риска негативных событий экологического характера	Проведение не запланированных мероприятий Затраты на незапланированные мероприятия	Увеличение текущих и прочих расходов, уменьшение прибыли Признание оценочных обязательств Выплаты денежных средств
Случаи нарушения законодательства в экологической сфере	Например, осуществление выброса в атмосферу вредных веществ, превышающего допустимый уровень согласно действующему законодательству	Назначение штрафа за нарушение законодательства в экологической сфере или совершение действий, подпадающих под штраф Возникновение оценочных обязательств Выплаты денежных средств
Затраты в виде судебных издержек и присужденных судом выплат	Участие в судебных разбирательствах в качестве ответчика по делам экологического характера	Увеличение прочих расходов Признание оценочных обязательств Выплаты денежных средств
Показатели реализации ответственной экологической политики	Принятие обязательств по участию в мероприятиях экологического характера: эффективного обращения с отходами производства и потребления; ликвидации несанкционированных свалок; снижение уровня загрязнения атмосферного воздуха; повышения качества питьевой воды для населения; сохранения биологического разнообразия; сохранения лесов	Увеличение расходов и уменьшение прибыли. Уменьшение активов. Возникновение оценочных обязательств. Выплаты денежных средств
Партнеры по проектам в экологической сфере	Заключение договоров с организациями, выступающими партнерами для реализации собственных экологических проектов	Затраты на поиск партнеров, их проверку на предмет требующейся для совместной работы экологической благонадежности Выплаты денежных средств
Обеспечение экологической чистоты цепочки поставок	Поиск поставщиков технологий и ресурсов, оптовых покупателей, выполняющих экологическое законодательство, обеспечивающих экологическую чистоту процессов производства и потребления продукции и услуг	Увеличение расходов и уменьшение прибыли. Выплаты денежных средств

Источник: составлено автором по материалам [159].