

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»

На правах рукописи

БОЧКАРЕВА НАДЕЖДА ГЕННАДИЕВНА

**МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПОДГОТОВКИ
ИНТЕГРИРОВАННОЙ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель –
доктор экономических наук,
доцент Проданова Н.А.

Москва - 2018

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Теоретико-методические положения развития системы интегрированной корпоративной отчетности	15
1.1 Историко-логические этапы становления системы финансовой отчетности в Российской Федерации	15
1.2 Понятийные категории и становление института интегрированной корпоративной отчетности	35
1.3 Основополагающие подходы к формированию интегрированной корпоративной отчетности	51
Глава 2 Методическое обеспечение подготовки интегрированной корпоративной отчетности	76
2.1 Состав и содержание элементов интегрированной корпоративной отчетности	76
2.2 Особенности связанного представления информации в целях подготовки интегрированной корпоративной отчетности	97
2.3 Аналитические возможности информационного наполнения интегрированной корпоративной отчетности	110
Глава 3 Развитие методического инструментария интегрированной корпоративной отчетности	123
3.1 Совершенствование методического сопровождения подготовки интегрированной корпоративной отчетности	123
3.2 Повышение информативности интегрированной корпоративной отчетности	136
3.3. Организационно-методическое обеспечение процедуры самооценки в целях подготовки интегрированной корпоративной отчетности	150
Заключение	164
Список литературы	169

Приложение А. Изменения бухгалтерской отчетности с 1996 по 2018 гг.	196
Приложение Б. Эволюционные этапы развития бухгалтерской отчетности в России	201
Приложение В. Характеристика основных этапов развития бухгалтерской финансовой отчетности в России	202
Приложение Г. Состав элементов отчетности в области устойчивого развития крупных российских компаний в 2017 г.	206
Приложение Д. Состав элементов экологической отчетности крупных российских компаний в 2017 г.	207
Приложение Е. Содержание элементов социальной отчетности крупных российских компаний в 2016–2017 гг.	209
Приложение Ж. Раскрытое содержание элементов интегрированной отчетности крупных российских компаний в 2017 г.....	211
Приложение И. Проект регламента подготовки интегрированной корпоративной отчетности акционерного общества «Щелково Агрохим» (извлечение)	214

Введение

Актуальность темы исследования. Процессы реформирования экономических и социальных отношений на международном уровне, сложные преобразования на всех ступенях управления обществом оказывают существенное влияние на развитие бизнеса и ведут к изменениям инвестиционной политики. В этих условиях существенно возрастает роль финансовой и нефинансовой публичной отчетности и требования к качеству раскрытия в ней информации.

Приоритетным направлением представления корпоративной информации становится подготовка интегрированной корпоративной отчетности, все чаще рассматриваемой как современный эффективный инструмент управления организации, обеспечивающий необходимую информационную связность и полноту раскрытия информации об устойчивом развитии бизнеса. Такая отчетность позволяет заинтересованным сторонам своевременно получать достоверную, прозрачную информацию об использованных ресурсах организации, цепочке создания ценности, возможностях получения дополнительной стоимости с учетом воздействия внутренней и внешней среды организации.

Вместе с тем, на сегодняшний день процесс внедрения нефинансовой отчетности в России происходит гораздо медленнее, чем во многих других странах. По данным Национального Регистра корпоративных нефинансовых отчетов и Библиотеки корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей, нефинансовые отчеты представлены всего лишь 173 крупными российскими компаниями. Всего за период с 2000–2017 гг. было зарегистрировано 903 отчета, из них интегрированной отчетности – 173¹.

Ускорение и расширение процесса внедрения интегрированной корпоративной отчетности в российскую бизнес-практику возможно только при

¹Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 16.10.2018).

наличии соответствующего методического и учетно-аналитического обеспечения, отвечающего современным требованиям и высоким стандартам качества составляемых отчетов. Между тем, национальные стандарты в области подготовки интегрированной корпоративной отчетности, раскрытия в ней финансовой и нефинансовой информации, в настоящее время недостаточно проработаны. Остается множество нерешенных теоретических вопросов и практических проблем, связанных с интеграцией разнообразной информации, представлении релевантных сведений о стратегии бизнеса и системе корпоративного управления, нефинансовых результатах деятельности, перспективах бизнеса и т.д.

Необходимость разработки новых подходов к исследованию теоретико-методических вопросов, поиска современных аналитических и информационных решений, устранения существующих недостатков в методическом обеспечении подготовки интегрированной корпоративной отчетности обуславливают высокую актуальность и значимость темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Проблемам исследования отчетности и формирующим ее факторам, посвящены исследования многих российских и зарубежных ученых. Вопросы теории и практики финансовой и нефинансовой отчетности в России и за рубежом представлены в публикациях: М.А. Вахрушиной, О.В. Голиковой, И.М. Дмитриевой, О.В. Ефремовой, Е.В. Заровой, Н.А. Казаковой, Н.А. Каморджановой, В.С. Карагода, В.Э. Керимова, И.П. Курочкиной, М.И. Кутера, В.Б. Малицкой, М.Р. Мэтьюса, В.В. Панкова, М.Х.Б. Перера, В.И. Петровой, В.С. Плотникова, С.Н. Поленовой, Н.А. Ракевич, Ф.Ю. Сафоновой, Я.В. Соколова, Н.Н. Хахоновой, Л.А. Чайковской, А.Д. Шеремета, Л.Ф. Шнейдмана, Р.Дж. Экклза и др.

Исследования, посвященные проблеме корпоративной социальной ответственности, экологической ориентации и устойчивого развития бизнеса, включая вопросы раскрытия нефинансовой информации, опубликованы в работах: М.А. Вахрушиной, Л.Н. Герасимовой, Д.В. Исаева, Н.В. Малиновской, В.Д. Миловидова, И.П. Соболева, Дж. Холла.

Развитию концепции нефинансовой отчетности и, в частности, интегрированной корпоративной отчетности, способствуют международные исследования и разработки, проводимые под эгидой различных международных организаций, таких как Ассоциация сертифицированных присяжных бухгалтеров (Association of Certified Chartered Accountants - ACCA), Всемирный совет по устойчивому развитию (World Business Council for Sustainable Development, WBCSD), Международная ассоциация бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC), Международный комитет по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Committee, IIRC), Международный институт по устойчивому развитию (International Institute on Sustainable Development, IISD).

Несмотря на возрастающий поток исследований, в рассматриваемой области остаются проблемные зоны и многочисленные дискуссионные вопросы, наличие которых свидетельствует о важности и необходимости дальнейшего более глубокого и содержательного изучения нефинансовой корпоративной отчетности, развития методического обеспечения ее подготовки с учетом особенностей интеграции финансовой и нефинансовой информации, влияния различных видов капитала на обеспечение устойчивости бизнеса, что обусловило выбор темы исследования и определило его цели и задачи.

Цель и задачи исследования.

Целью исследования является развитие теоретических и методических положений бухгалтерского учета в области подготовки интегрированной корпоративной отчетности и разработка практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения процесса ее формирования на основе интеграции финансовой и нефинансовой информации в целях полноты и достоверности раскрытия информации о потенциале роста и развития бизнеса.

В соответствии с поставленной целью определены следующие основные задачи исследования:

— провести ретроспективный анализ историко-логических этапов становления системы финансовой отчетности в Российской Федерации для

определения вектора развития публичной отчетности экономических субъектов и обоснования потребности в подготовке интегрированной корпоративной отчетности, отвечающей информационным запросам заинтересованных сторон;

— выявить проблемные области подготовки корпоративной отчетности с учетом растущих информационных потребностей заинтересованных групп пользователей отчетной информации и предложить авторскую концепцию подготовки интегрированной корпоративной отчетности, обеспечивающей максимально полное раскрытие информации об использовании ресурсов (капиталов) и стратегических возможностях бизнеса;

— изучить отечественную и зарубежную практику интеграции нефинансовой информации, способы формализации интегрированной отчетности, обосновать сущность, состав и структуру интегрированной корпоративной отчетности с учетом стратегического видения потенциала роста и оценки устойчивости бизнеса в будущем;

— разработать набор ключевых показателей, раскрываемых в интегрированной корпоративной отчетности, в совокупности обеспечивающих объективную оценку эффективности процесса создания добавленной стоимости с позиций различных сегментов управления (экономического, экологического, социального) с критериями их оценки;

— предложить научно-обоснованный подход к развитию методического обеспечения системы создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, позволяющий систематизировать основные процессы ее формирования и представления, выделить ключевые позиции, по которым происходит раскрытие информации о финансовых и нефинансовых результатах бизнеса;

— разработать научно-обоснованные авторские предложения по составу и содержанию внутреннего регламента подготовки интегрированной корпоративной отчетности и предложить рабочий проект такого регламента, отвечающего особенностям ведения бизнеса в реальном секторе экономики;

— предложить методический инструментarium самооценки эффективности

вложения ресурсов (капиталов) в конечный результат деятельности с учетом особенностей внутренней и внешней среды организации.

Объектом диссертационного исследования являются корпоративные системы учета и отчетности экономических субъектов реального сектора экономики.

Предметом исследования являются комплексные взаимосвязи различных заинтересованных лиц, возникающие в процессе подготовки интегрированной корпоративной отчетности.

Теоретико-методологическую основу исследования составили научные концепции различных школ в области бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности, гипотезы, системные и диалектические подходы к интеграции информации по созданию ценности, международные и российские стандарты бухгалтерского учета, международный стандарт и иные документы по подготовке интегрированной корпоративной отчетности. В диссертации использованы труды отечественных и зарубежных ученых, международные документы по проблемам оценки результативности бизнеса в настоящем и перспективном периоде, данные Национального Регистра корпоративных нефинансовых отчетов и Библиотеки корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей. Достоверность вынесенных на защиту диссертации теоретических положений и практических рекомендаций подтверждается результатами апробации и обеспечивается постановкой цели и задач, отвечающих актуальности развития учета, нефинансовой отчетности, анализа и контроля ресурсов (капиталов) организации, использованием официальных источников и фактографических данных.

Инструментарно-методический аппарат исследования. В работе использованы нормативные акты и положения по бухгалтерскому учету, отчетности, анализу и контролю, стратегическому управлению и теории систем, разработанные отечественными и зарубежными учеными. В качестве исследовательского инструментария применялись системный анализ для объективной оценки способности организации создавать добавленную стоимость,

эмпирическое исследование, принципы формальной логики, синтез и анализ теоретического и практического материала. Для обработки и систематизации информации использованы методы классификации, группировок, математические методы, методы экспертных оценок, сравнительный анализ, обобщение, агрегация, сопоставление альтернатив. При развитии практических положений активно использовалась методология проектного подхода.

Область исследования соответствует п. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», п. 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», 1.9 «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран» Паспорта научной специальности ВАК при Минобрнауки России 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Информационной базой диссертации выступают: нормативно – правовые акты Российской Федерации в области корпоративного управления, бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности; информационно - аналитические материалы консалтинговых компаний и международных организаций, занимающихся исследованиями и внедрением интегрированной корпоративной отчетности; интегрированная отчетность и иные нефинансовые отчеты российских организаций, зарегистрированные в Национальном Регистре нефинансовых отчетов; результаты авторских исследований нефинансовой отчетности российских и зарубежных компаний.

Научная новизна диссертационной работы состоит в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по подготовке интегрированной корпоративной отчетности, создании методического инструментария представления в ней финансовой и нефинансовой информации о результатах деятельности, стратегии и потенциале развития бизнеса для удовлетворения информативных потребностей заинтересованных сторон.

Наиболее важными пунктами новизны, выносимыми на защиту, являются:

— развит парадигмальный подход к эволюции финансовой и нефинансовой отчетности в России, основанный на совокупности знаний и воззрений в области бухгалтерского (финансового) учета, позволяющий обосновать закономерности развития учетной среды, определить современные потребности информатизации бизнеса и необходимость подготовки интегрированной корпоративной отчетности; расширен терминологический аппарат исследования путем введения нового понятия «комплексная учетная информация» и уточнения определения «интегрированная корпоративная отчетность»;

— сформирована авторская концепция создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, основанная на информации, интеграция которой обеспечит реализацию бизнес-модели экономического субъекта по взаимодействию основных вовлеченных в бизнес капиталов (финансового, производственного, человеческого, интеллектуального, социального, природного) в целях создания экономической добавленной стоимости и обеспечения устойчивого бизнеса;

— уточнен состав основных элементов интегрированной корпоративной отчетности с выделением двух групп: элементы создания интегрированной корпоративной отчетности; элементы подготовки и раскрытия информации интегрированной корпоративной отчетности; предложена авторская концепция модели периметра интеграции данных для каждого элемента, объединяющей анализ цепочки создания ценности, связность используемых капиталов, участвующих в получении добавленной стоимости с учетом интересов заинтересованных пользователей и стратегии развития компании; исследованы ее особенности и даны предложения по практическому применению;

— определены способы информационного наполнения интегрированной корпоративной отчетности, предложена система критериальных характеристик и ключевых показателей оценки эффективности бизнеса; разработана модель объективной оценки способности компании создавать добавленную стоимость с учетом сегментов управления (экономического, экологического, социального) и

различных форм капитала, позволяющая определить бизнес-преимущества организации, направления максимизации возможностей и минимизации рисков по каждому из используемых капиталов, сократить информационный разрыв между финансовой и нефинансовой информацией, повысить прозрачность бизнеса;

— предложен алгоритм создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, основанный на процессном подходе к раскрытию информации, включающий инициирование процесса, подготовку к реализации, реализацию, представление результата и контроль; обоснована входная и выходная информация для каждого процесса с ориентиром на результативность бизнес-модели, что обеспечит системное последовательное представление всей совокупности шагов и действий по подготовке интегрированной корпоративной отчетности с усилением функции контроля достоверности, полноты, точности представления информации по всем существенным стратегическим аспектам бизнеса;

— разработана и внедрена в практику учета акционерного общества «Щелково Агрохим» (г. Щелково, Московской области) типовая структура внутреннего регламента подготовки интегрированной корпоративной отчетности с соблюдением положений стандартов GRI G4, на основании которого был создан формализованный интегрированный отчет, содержащий информацию, позволяющую заинтересованным пользователям оценить воздействие ключевых видов капитала на бизнес-модель и обозначить направления ее дальнейшего совершенствования;

— предложена методика самооценки организации с углубленным анализом сложившейся бизнес-модели, оценкой вклада в конечный результат деятельности каждого из капиталов с учетом специфики компании. Практическое применение предложенной методики позволит повысить уровень стандартизации подготовки интегрированной отчетности и обеспечит оптимальное управление потоком нефинансовой информации.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость диссертационной работы заключается в развитии парадигмального

подхода к эволюции финансовой отчетности в России, основанного на совокупности знаний и воззрений в области бухгалтерского (финансового) учета и отчетности. Применение парадигмального подхода позволило обосновать закономерности этапов становления учетной среды, выделить ключевые основы комплексной учетной информации, определить современные потребности информатизации бизнеса и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, уточнить понятие «интегрированная корпоративная отчетность» и ввести новое определение «комплексная учетная информация». Развита теория заинтересованных сторон, обобщены основные принципы и методические подходы, определяющие особенности формирования и раскрытия учетной информации для корпоративных субъектов. Определены подходы к интеграции информации с учетом интересов ее пользователей. Разработаны предложения по обоснованию контура интеграции и подходы к формированию интегрированной корпоративной отчетности, позволяющие оптимизировать необходимый уровень раскрытия информации о создании экономической добавленной стоимости.

Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке современного методического обеспечения процесса подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности для создания системы информации о различных аспектах результативности деятельности организации, анализа, оценки, контроля и обоснования стратегических управленческих решений внешними и внутренними субъектами бизнес отношений. Определены подходы к интеграции информации с учетом заинтересованных сторон.

Рекомендации по методическому обеспечению подготовки интегрированной корпоративной отчетности позволяют внести инновационный подход к формализации представляемых отчетов, обеспечить сравнимость и согласованность представления учетных данных на стратегическом уровне. Авторские предложения могут быть использованы в процессе анализа и оценки цепочки создания ценностей, стратегии бизнеса, разработки сценариев развития и оценки перспектив создания экономической добавленной стоимости.

Самостоятельное значение имеют практические предложения и

рекомендации по формированию и подготовке интегрированной корпоративной отчетности, в том числе в части построения организационно-методического обеспечения процедур самооценки. Это позволит организациям реального сектора экономики не только своевременно, содержательно и полно формировать прозрачную и отвечающую современным требованиям интегрированную корпоративную отчетность, но и осуществлять постоянный мониторинг и анализ различных компонентов функционирующего капитала на основе эффективной бизнес-модели. Основные положения, выводы, рекомендации исследования могут быть использованы для разработки внутренних регламентов, связанных с подготовкой интегрированной корпоративной отчетности хозяйствующими субъектами различных форм собственности и отраслевой принадлежности.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение в рамках международных научно-практических конференций: г. Чебоксары (2015 г.), г. Москва (2014-2016 гг.), г. Москва-Донецк (2017 г.).

Типовая структура внутреннего регламента с соблюдением положений стандартов GRI G4 внедрена в практику составления отчетности АО «Щелково Агрохим» (г. Щелково, 2018 г.) и послужила основой для разработки Проекта внутреннего регламента подготовки корпоративной интегрированной отчетности с учетом специфики и вида деятельности компании.

Материалы диссертационного исследования использованы: в учебном процессе и научных исследованиях ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» при разработке государственных бюджетных исследований, подготовке учебно-методических пособий по дисциплине «Анализ хозяйственной деятельности», в процессе аудиторных занятий по курсу «Бухгалтерский (финансовый) учет».

Публикации. Основные научные положения и выводы диссертационной работы отражены в 14 научных публикациях автора, среди которых, 6 статей опубликованы в журналах из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты на соискание ученой степени кандидата наук, 1 статья проиндексирована в международной базе

(Scopus). Общий объем публикаций составляет - 6,69 п.л., в том числе авторский объем - 4,71 п.л.

Логическая структура и объем диссертации соответствует теме, целям и задачам исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего в себя 206 источников, содержит 8 приложений, 11 таблиц и 21 рисунок.

Глава 1 Теоретико-методические положения развития системы интегрированной корпоративной отчетности

1.1 Историко-логические этапы становления системы финансовой отчетности в Российской Федерации

Глобализация современной экономики «вовлекающая национальные экономики в единый мировой производственный процесс»² ведет к углублению межхозяйственных связей различных стран, интернационализации бизнеса, созданию корпораций, эффективному использованию капиталов хозяйствующих субъектов. Динамичность экономических процессов требует повышения информативности управления бизнесом для решения стратегических задач, обозначенных национальными программами российского государства, интегрированному осмысливанию и кардинальному пересмотру сложившегося отношения к содержанию и составу отчетности организаций и значительному расширению числа заинтересованных сторон. В условиях неопределенности «необходима новая модель отчетности, учитывающая взаимосвязь экологических, социальных факторов, качество организационного управления»³.

Основными требованиями, предъявляемыми пользователями к отчетной информации, являются раскрытие сведений о взаимодействии организации с окружающей средой и применении адекватных методов подготовки интегрированной корпоративной отчетности.

В современных условиях существенно изменились организация и ведение

²Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Сапожникова Наталья Глебовна. – Воронеж, 2009. – С. 3. – Режим доступа: <http://vak1.ed.gov.ru/common/img/uploaded/files/vak/announcements/economich/2009/19-01/SapozhnikovaNG.pdf> (дата обращения: 24.07.2018).

³Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность: теория, методология, практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Малиновская Наталья Владимировна. – М., 2018. – С. 70. – Режим доступа: <http://old.fa.ru/dep/ods/autorefs/Dissertations/Малиновская%20Н.В.%2083a24460fbb04afc5aa8f54d26bbd2e7.pdf> (дата обращения: 02.08.2018).

бизнеса, который становится более открытым, информативно доступным, что расширяет возможности инвестирования капитала, повышения ценности компании, роста ее результативности с учетом влияния различных факторов. Раскрывая «информацию, компания получает значительное конкурентное преимущество, совершенствуя систему корпоративного управления»⁴.

Изменения экономических условий требуют новых теоретико-методологических подходов к направлениям развития учетной среды, построению моделей бухгалтерского учета, «адекватно отражающих поведение хозяйствующих субъектов»⁵. Нельзя не согласиться с мнением В.Ф. Палия, который считает, что необходимо «изменить вектор развития бухгалтерской практики, привести учетную практику в соответствие с объективными условиями развития экономики»⁶.

Наблюдаемые сегодня изменения в области теории и практики отчетности можно охарактеризовать как парадигмальный сдвиг. Для понимания сути происходящих изменений необходимо исследование исторического аспекта учетных парадигм. Применение теории «парадигм» американского историка науки Т. Куна (1922–1995 гг.) позволило выявить институциональные закономерности и изменения в теории и практике развития бухгалтерского учета и становления института финансовой отчетности в Российской Федерации.

Т. Кун в своем труде выдвигает идею парадигмы, т.е. совокупности общепризнанных знаний, «дисциплинарной матрицы», в рамках которой осуществляется «нормальное» развитие теории и практики той или иной области человеческой деятельности⁷. Таким образом, критерий научной истины обретает смысл только в рамках определенной парадигмы, как исторически сложившейся

⁴Пономаренко Т. В., Сергеев И. Б. Интегрированная корпоративная отчетность горных компаний в контексте стейкхолдерской теории [Электронный ресурс] / Т. В. Пономаренко, И. Б. Сергеев // Записки горного института. – 2013. – т. 2015. – С. 236. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/integrirovannaya-korporativnaya-otchetnost-gornyh-kompaniy-v-kontekste-steykholderskoj-teorii> (дата обращения: 26.07.2018).

⁵Сидорова М. И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета / М. И. Сидорова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – 27(273). – С. 18.

⁶Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [Электронный ресурс] / В. Ф. Палий // – Режим доступа: <https://www.nsfo.ru/docs/Theory.pdf> (дата обращения: 31.07.2018).

⁷Кун Т. Структура научных революций [Электронный ресурс] / Т. Кун – М.: Прогресс, 1977. – С. 11–12. – Режим доступа: <http://www.biometrika.tomsk.ru/Kuhn.pdf> (дата обращения: 26.07.2018).

системы воззрений. Переход от одной парадигмы к другой представляет собой научную революцию⁸. Впервые положения теории Т. Куна к бухгалтерскому учету применил Р. Дж. Чамберс (1917–1999 гг.) в 1966 г.⁹

На наш взгляд, использование концепции парадигм позволяет ввести современный методологический инструментарий философии науки в исследования теории и практики бухгалтерского учета и отчетности.

Согласно Т. Куну парадигмы определяют исторические этапы развития науки¹⁰. В соответствии с этим подходом радикальные изменения и трансформации в базовых представлениях и концептуальных основаниях научной теории, приводящие к новой картине объяснения мира, предполагают смену парадигм. При этом часто может наблюдаться определенная преемственность, наложение и сосуществование различных парадигм. Соответственно, «переход от одной парадигмы к другой связан с информационной вместимостью во времени (большее количество информации собирается за меньшее количество времени). Для каждого этапа развития общества характерна своя система бухгалтерского учета и отчетности, по мере усложнения функционирования общества, усложняется учетный процесс»¹¹.

В отечественной науке тема парадигм бухгалтерского учета и отчетности получила заметное развитие. Впервые о парадигмах бухгалтерского учета заявил Я. В. Соколов. Его классификация этапов исторического развития бухгалтерского учета базировалась на представлении о парадигмальных изменениях методологии бухгалтерского учета (униграфическая, камеральная и диграфическая парадигмы)¹², в дальнейшем ученый выделяет четыре учетные парадигмы –

⁸Пучкова С. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / С. И. Пучкова. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2005. – 272 с.

⁹Карельская С. Н., Зуга Е. И. Определение парадигм бухгалтерского учета в работах Я. В. Соколова / С. Н. Карельская, Е. И. Зуга // Финансы и бизнес. – 2012. – № 4. – С. 174–185.

¹⁰Лесневская Н. А. Современные теории бухгалтерского учета в условиях экономики нового типа [Электронный ресурс] / Н. А. Лесневская // Белорусский экономический журнал. – 2009. – № 1. – С. 119–127. – Режим доступа: http://www.bseu.by:8080/bitstream/edoc/3785/2/Lesnevskaya_N_A_Sovremennye_teorii_buhgalterskogo_ucheta_BEZh_1_2009_osr.pdf (дата обращения: 02.09.2018).

¹¹Солоненко А. А. Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций / А. А. Солоненко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 34. – С. 12.

¹²Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

натуралистический, камеральный, патримональный учет и двойная запись¹³.

Разработки Я.В. Соколова имели прорывной характер в области методологии бухгалтерского учета. Предложенный им подход получил развитие в научных дискуссиях и разработках относительно дальнейшей эволюции бухгалтерского учета и отчетности. В частности, В.В. Ковалев под парадигмой бухгалтерского учета понимал «научные достижения», которые «позволяют решать возникающие проблемы практической направленности»¹⁴. Терентьева Т.О. сформулировала принципы статей баланса, определяя парадигмы бухгалтерской отчетности¹⁵. Шигаев А.И. ввел понятие актуарного учета как «учета, нацеленного на формирование информации, необходимой существующим и потенциальным инвесторам, займодавцам и иным поставщикам капитала для оценки создаваемой экономической стоимости»¹⁶, предложив новую парадигму бухгалтерского учета для условий создания модели стоимостно-ориентированного управления. Ученые А.М. Новиков, Д.А. Новиков трактуют определение парадигмы в следующем контексте: «концепция, теория, модель постановки проблем, принятая в качестве образца решения исследовательских задач»¹⁷.

Эволюционное развитие бухгалтерского учета резко ускорилось в начале XX века, когда появились новые объекты и факты хозяйственной жизни. Ряд из них до сих пор однозначно не определен и, зачастую, носит неочевидный характер с точки зрения оценки, признания и отражения в учете и отчетности. К примеру: корпоративная культура, система контрактов, организационная структура,

¹³ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 224 с. – Режим доступа: <http://znanium.com/bookread2.php?book=183516> (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁴ Ковалев В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденций / В. В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2013. – Сер. 5. – вып. 2. – С. 102.

¹⁵ Терентьева Т. О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Терентьева Татьяна Олеговна. - СПб., 2002. – 199 с. – Режим доступа: <http://www.dslib.net/bux-uchet/sovremennye-principy-buhgalterskogo-ucheta-v-svete-jevoljucii-uchetnyh-paradigm.html> (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁶ Шигаев А. И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями: автореф. дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Шигаев Антон Иванович. – Казань, 2011. – С. 23. – Режим доступа: <https://dspace.kpfu.ru/xmlui/bitstream/handle/net/91992/2011-102.pdf> (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁷ Новиков А. М., Новиков Д. А. Методология [Электронный ресурс] / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. – М.: СИНТЕГ, 2007. – С. 71. – Режим доступа: http://www.methodolog.ru/books/methodology_full.pdf (дата обращения 10.08.2018).

лидерские качества сотрудников и др.¹⁸ В процессе применения доминирующей диграфической парадигмы обнаруживаются границы метода двойной записи (согласно терминологии Куна – «головоломки или аномалии»). В этой связи обсуждаются новые парадигмы, достаточно активно и успешно конкурирующие с уже существующей теорией. Так, О.А. Миронова, развивая теорию институционального подхода к бухгалтерскому учету отмечает, что «бухгалтерский учет в наше время начинает играть совершенно другую роль»¹⁹.

Различие концептуальных парадигм основано на доминирующем подходе к теории и практике бухгалтерского учета, который сложился в данной организации или на национальном уровне. Известные американские ученые Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда в совокупности научных подходов выделили две группы: персоналистическая группа, включающая в себя правовую, налоговую, бихевиористическую, этическую теории учета; экономическую (материалистическую) группу, основанную на социально-корпоративной, микроэкономической и макроэкономической теории²⁰.

Данные подходы фокусируются на определенных целях, ориентируются на интересы заинтересованных сторон, выстраивают свою информационную систему учета. В результате интерпретация одного и того же факта хозяйственной жизни может осуществляться как с юридической, так и с экономической точки зрения,²¹ что оказывает влияние на формирование единой бухгалтерской методологии²². Каждому историческому этапу характерны свои способы ведения учета, методы и приемы подготовки бухгалтерской отчетности, содержание учетной информации.

Существенный вклад в развитие парадигмальной концепции в бухгалтерском учете внесла Л.А. Чайковская. Она считает, что формирование

¹⁸Панков В. В., Чайковская Л. А. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля / под ред. В. В. Панкова. - М. : РЭА им. Г. В. Плеханова, 2009. – 428 с.

¹⁹Миронова О. А. Институциональность в бухгалтерском учете / О. А. Миронова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 3. – С. 23.

²⁰Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

²¹Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я. В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – С. 221.

²²Цыганков К. Ю., Фадейкина Н. В. Концептуальные основы финансовой отчетности: историко-теоретическое введение / К. Ю. Цыганков, Н. В. Фадейкина // Сибирская финансовая школа. – 2016. – № 2. – С. 117–122.

концепции бухгалтерской отчетности в нашей стране происходило преимущественно посредством революционных (перестроечных) преобразований²³. Парадигмальное изменение концепции бухгалтерской отчетности ею представлены в виде последовательности этапов, каждому из которых характерны свои черты: генезис (зарождение); становление финансовой отчетности; кризис финансовой отчетности; вытеснение старой учетной парадигмы²⁴. Нам импонирует идея парадигмального подхода, представленного на рисунке 1.1, которую целесообразно развивать применительно к подготовке финансовой отчетности.

На наш взгляд, предложенный подход позволяет рассмотреть парадигмальную логику исторического развития и формирования современных теорий к созданию института бухгалтерской финансовой отчетности и его альтернативных вариантов в виде так называемой нефинансовой отчетности.

Для целей развития парадигмального подхода к созданию и подготовке финансовой отчетности в российской практике бухгалтерского учета нами предложено составление парадигмальных матриц научного познания тотального (общего) и локального (частного) характера. В основе построения тотальной (общей) матрицы научного познания лежат бухгалтерские парадигмы в Российской Федерации и виды отчетности, подготовка которых осуществляется исходя из сформированного воззрение соответствующего этапа.

В рамках парадигмальной матрицы научных познаний бухгалтерского учета создается общая информационная вместимость, раскрывающая историко-логическую последовательность развития концептуального поля, способствующая взаимосвязи бухгалтерских парадигм и использованию научных приращений и новаций на каждом последующем этапе, что отражено на рисунке 1.2.

²³Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета: теория и методология: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Чайковская Любовь Александровна. – М., 2007. – 46 с. – Режим доступа: https://new-dissert.ru/_avtoreferats/01004245627.pdf (дата обращения: 08.03.2018).

²⁴Сумкова Н. Г. Актуальные проблемы эволюционного развития бухгалтерской отчетности экономических субъектов в России / Н. Г. Сумкова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 6. – С. 45-47.



Рисунок 1.1 – Схема парадигмального подхода к созданию и подготовке финансовой отчетности

Источник: составлено автором

Локальные (частные) матрицы научных знаний обеспечат обобщение информационного поля по созданию отдельных видов отчетности, что позволит реализовать концепции ее совершенствования в соответствии с теорией стейкхолдеров и требованиями цифровой экономики.

Использование матричного подхода в парадигмальной концепции создания и подготовки финансовой отчетности обеспечит направленность исследования

информационного поля в созданной учетной среде. Многоуровневость парадигмального подхода предусматривает последовательное исследование этапов создания научных знаний о зарождении и становлении института финансовой отчетности и ее последующего развития.

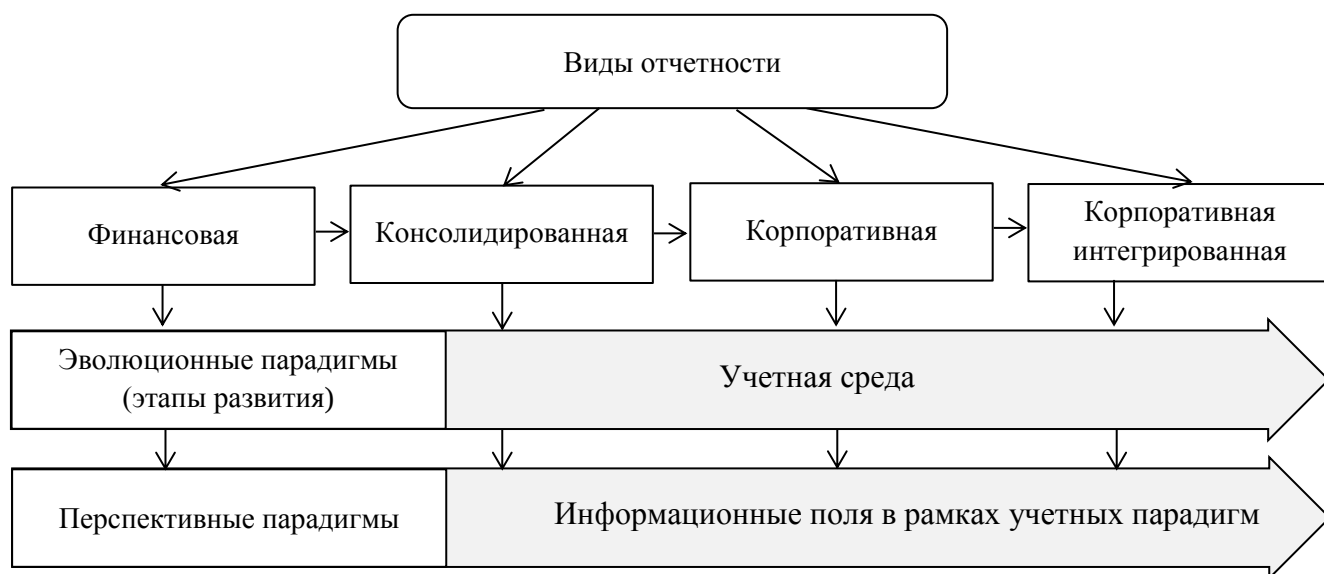


Рисунок 1.2 – Тотальная (общая) матрица научных знаний в учетной среде создания и подготовки финансовой отчетности

Источник: составлено автором

Исследование эпохи советского времени позволило сделать вывод о значимости, отводимой бухгалтерской отчетности. Несмотря на разделение функций планирования, финансового и производственного анализа, организации и ведения бухгалтерского учета, задача построения качественной информационной системы для целей управления решалась преимущественно на основе бухгалтерской отчетности. Бухгалтерский учет в советское время был ориентирован на плановую экономику, учетная информация использовалась преимущественно как основа для разработки планов государственного развития народного хозяйства. Бухгалтерский баланс рассматривался в первую очередь как инструмент контроля исполнения государственного бюджета и соблюдения финансовой дисциплины.

Такое положение достаточно резко изменилось со второй половины XX века,

что было связано с началом комплексной радикальной реформы всего народнохозяйственного механизма СССР. В условиях курса советского правительства на гласность и перестройку был принят ряд законопроектов, напрямую или опосредованно затрагивающих систему бухгалтерского учета СССР. Преимущественное значение среди них отводилось Законам СССР «О государственном предприятии (объединении)» (введен Постановлением Верховного Совета СССР 30 июня 1987 г.) и «О кооперации в СССР» (введен Верховным Советом СССР 26 мая 1988 г. № 8999-XI). Содержание данных законов способствовало существенному пересмотру и расширению системы управления предприятиями²⁵, хозяйственных прав различных объединений, предприятий, учреждений и организаций в части прав владения, пользования и распоряжения основными фондами, оборотными средствами, а также иными материальными ценностями и финансовыми ресурсами, раскрывало «потенциальные возможности кооперации, возрастание ее роли в ускорении социально – экономического развития страны»²⁶.

Активно стало использоваться понятие хозяйственного расчета – социалистического аналога рыночного механизма управления. В то время различались две формы хозяйственного расчета, основанных, соответственно, на нормативном распределении прибыли и нормативном распределении дохода, полученного после возмещения из выручки материальных затрат.

Но самое важное, заключалось в том, что была легитимизирована иная, отличная от государственной, форма собственности – коллективная. Ее появление стимулировало широкое распространение механизмов управления и контроля, отличных от централизованных, что в свою очередь способствовало возникновению новых форм бухгалтерского учета, переосмыслению роли и содержания бухгалтерской отчетности. В связи с этим, в начале 1990-х, Министерством финансов СССР был пересмотрен и уточнен действовавший с

²⁵О государственном предприятии (объединении): [Закон СССР: введен Постановлением Верховного Совета СССР 30 июня 1987 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_14078.htm (дата обращения: 31.07.2018).

²⁶О кооперации в СССР: [Закон СССР: введен Верховным Советом СССР 26 мая 1988 г. № 8999-XI] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_14781.htm (дата обращения: 31.07.2018).

1985 г. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций (утвержден Минфином СССР 28.03.1985 г. № 40), который был положен в основу ведения бухгалтерского учета «по двойной системе» предприятиями и организациями, действующими «на основе хозяйственного расчета»²⁷.

В новых условиях бухгалтерская отчетность стала рассматриваться не только как основа планирования деятельности и контроля сохранности имущества предприятий, но и как важнейший информационный источник для исчисления налога на прибыль за отчетный год. В 1991 г. полный комплект бухгалтерской отчетности состоял из четырех отчетных форм:

- Баланс предприятия – форма № 1;
- Отчет о финансовых результатах и их использовании – форма № 2;
- Отчет о состоянии имущества предприятия – форма № 5;
- Отчет о наличии и движении средств предприятия – форма № 10.

Помимо указанных форм, отчетность включала в себя пояснительную записку, характеризующую основные факторы, оказывающие влияние на хозяйственную деятельность организации и полученные ею за текущий год финансовые результаты.

Как показало проведенное нами исследование, бухгалтерская отчетность отличается существенным сокращением числа показателей. Цвейбак Я.И. по этому поводу отмечает: «число показателей баланса по сравнению с предыдущим годом сокращено на 48%, а отчета о финансовых результатах – на 60%. В балансе (в активе и пассиве) осталось всего три раздела (вместо шести в 1990 г.). Исключены разделы по капитальному строительству, затратам и источникам на формирование основного стада, а также затраты и источники внешнеэкономических операций. Затраты на капитальные вложения и источники их финансирования теперь одной статьей включены в первый раздел актива и

²⁷Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению: [приказ: утв. Минфином СССР 28 мар. 1985 г. № 40] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_12620.htm (дата обращения: 24.07.2018).

пассива баланса»²⁸.

В январе 1992 г. был принят ряд дополнительных основополагающих документов, отражающих реформирование бухгалтерского учета и отчетности в условиях перехода к рыночной экономике. В системе национальных бухгалтерских стандартов для применения в деловом обороте приняты: План счетов бухгалтерского учета вместе с Инструкцией по его применению «для рациональной организации бухгалтерского учета в новых условиях хозяйствования»²⁹, Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации «в целях обеспечения единых методологических основ организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности»³⁰, «Государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики» для повышения роли бухгалтерского учета и отчетности «в решении задач совершенствования государственного регулирования экономических процессов»³¹.

В составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности были выделены две формы отчетности, которые логично рассматриваются как дополняющие друг друга (бухгалтерский баланс – форма № 1 и отчет о финансовых результатах – форма № 2) и пояснения к ним. Особенности подготовки бухгалтерской отчетности были в дальнейшем закреплены новым ПБУ 4/96, в котором бухгалтерская отчетность определялась как «единое целое взаимосвязанных бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним»³².

²⁸Цвейбак Я. И. Проверка достоверности отчетности предприятий / Я. И. Цвейбак. – М.: Финансы и статистика, 1990. – С. 235–236.

²⁹Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: [приказ: утв. Минфином СССР 1 нояб.1991 г. № 56] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12504/ (дата обращения: 02.08.2018).

³⁰Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином России 20 мар. 1992 г. № 10] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405/ (дата обращения: 28.07.2018).

³¹О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики: [постанов.: принято Верховным Советом Российской Федерации 23 окт. 1992 г. № 3708-I] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/6316934/> (дата обращения: 26.07.2018).

³²Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/96): [приказ: утв. Минфином РФ 8 фев. 1996 г. № 10] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/prikaz-minfina-rf-ot-08021996-n-10/> (дата обращения: 26.08.2018).

Тогда же впервые введена прямая обязанность организаций публиковать годовую бухгалтерскую отчетность в целях доступности информации для заинтересованных пользователей.

Так, только за период с 1996 г. по 2018 г. форма бухгалтерского баланса менялась четыре раза³³.

По результатам исследования нормативно-правовых актов и национальных стандартов бухгалтерского учета, нами были проанализированы основные изменения в содержании и структуре форм бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, которые обобщены в Приложении А.

Вместе с тем, по целому ряду объективных причин, отечественный бухгалтерский учет по-прежнему отличался своеобразием и слабо соответствовал признанным в мире международным стандартам. Этот факт постоянно отмечался в работах того времени, в которых прямо указывалось, российский бухгалтерский учет «настолько отклоняется от международных правил, что затрудняет оценку финансового положения общества, возможность выступать в качестве равноправного партнера в международных финансовых отношениях»³⁴.

В связи с этим был продолжен курс на дальнейшее реформирование и развитие бухгалтерского учета, постепенное сближение его с международными правилами и стандартами.

В декабре 1997 г. Методологический совет по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентский совет Института профессиональных бухгалтеров одобрил документ «Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России», который определял «основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране»³⁵.

³³Сумкова Н. Г., Коноваленко И. Е. История развития бухгалтерского баланса в России / Н. Г. Сумкова, И. Е. Коноваленко // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 4-1 (57). – С. 954-956.

³⁴Бухгалтерский учет в акционерном обществе / В. Ф. Палий, С. И. Полякова, И. А. Емельянов, С. А. Николаева. – М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1991. – С. 21.

³⁵Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. [одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 дек 1997 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (дата обращения: 24.08.2018).

В развитие курса на реформирование в 1998 г. была утверждена «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности», предопределившая «необходимость адекватной трансформации бухгалтерского учета ... в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»³⁶.

В целях дальнейшего повышения качества данных, формируемых в бухгалтерском учете и отчетности, более полного удовлетворения информационных потребностей различных групп пользователей отчетности, в соответствии с решением Правительства страны был принят новый документ, получивший название «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004 – 2010 гг.)»³⁷. Концепция определила программу действий на период 2004 – 2010 гг., наметив основные направления дальнейших трансформаций института бухгалтерской (финансовой) отчетности³⁸.

По мнению разработчиков концепции, основными направлениями совершенствования учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности являлось решение следующих вопросов:

«– повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;

– создание инфраструктуры применения МСФО;

– изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;

– усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;

– существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности»³⁹.

³⁶Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: [постанов.: принято Правительством РФ 6 мар.1998 г. №283] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/postanovlenie-pravitelstva-rf-ot-06031998-n-283/> (дата обращения: 27.07.2018).

³⁷Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: [приказ: утв. Минфином РФ 1 июля 2004 г. №180] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/prikaz-minfina-rf-ot-01072004-n-180/> (дата обращения: 02.08.2018).

³⁸Там же

³⁹Там же

Как видно из приведенного перечня, происходящие изменения касались не только составления отчетности, но и культуры восприятия информации внешними пользователями.

В концепции нашел отражение один из ключевых парадигмальных сдвигов, определивших направление реформ и трансформации системы бухгалтерского учета, – переориентация учета и отчетности на множественные информационные запросы заинтересованных сторон. В концепции отмечается, что пользователи бухгалтерской отчетности должны быть дифференцированы и не могут рассматриваться одинаково. Деление пользователей на внешних и внутренних обеспечило правильное понимание различий индивидуальной и консолидированной отчетности.

В настоящий момент вопросы подготовки и представления консолидированной отчетности регулируются Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208–ФЗ «О консолидированной отчетности», в котором определено, что отчетность может составляться исключительно в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), которые признаются на территории Российской Федерации в установленном порядке⁴⁰.

Признанными стандартами формирования финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). В России МСФО и разъяснения к ним введены в действие приказом Минфина от 25 ноября 2011 г. №160н, которые были рекомендованы для составления консолидированной финансовой отчетности⁴¹. В дальнейшем, с изданием Приказа Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н произошла их актуализация и уточнен состав МСФО, используемых на территории Российской Федерации⁴².

⁴⁰О консолидированной финансовой отчетности: [федер. закон: принят Гос. Думой 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ]. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/federalnyi-zakon-ot-27072010-n-208-fz-o/> (дата обращения: 24.07.2018).

⁴¹О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином России 25 нояб. 2011 г.: по состоянию на 21 янв. 2015 г. № 160н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122870/ (дата обращения: 26.07.2018).

⁴²О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином России 28 дек. 2015 г.: по состоянию на 11 июля 2016 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/ (дата обращения: 12.08.2018).

Круг организаций, которые готовят консолидированную отчетность в соответствии с МСФО, определен ст. 8 Федерального закона №208–ФЗ «О консолидированной отчетности»⁴³. К таковым относятся «организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам; организации, облигации которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список»⁴⁴.

При этом следует отметить, что подготовка консолидированной финансовой отчетности не отменяет и не заменяет собой обязанность организации составлять индивидуальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что тренд на реформирование российской системы бухгалтерского учета не завершен. В середине 2017 г. было выпущено два ключевых документа, принципиально пересматривающие сложившуюся систему бухгалтерского учета в Российской Федерации. Суть вносимых изменений можно охарактеризовать следующим образом. Регулирование бухгалтерского учета предусмотрено осуществлять на единой, интегрированной основе. В частности, к документам регулирования бухгалтерского учета теперь стали относиться и нормативные акты Центрального Банка РФ (п. 2.1, п. 1 ст. 21)⁴⁵.

Система положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) трансформируется в систему Федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ)⁴⁶, в которой независимо от вида экономической деятельности устанавливаются план счетов

⁴³ О консолидированной финансовой отчетности: [федер. закон: принят Гос. Думой 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ]. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/federalnyi-zakon-ot-27072010-n-208-fz-o/> (дата обращения: 24.07.2018).

⁴⁴ Там же

⁴⁵ О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете»: [федер. закон: принят Гос. Думой 18 июля 2017 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220280/ (дата обращения: 02.08.2018).

⁴⁶ Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг. и о признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 июня 2017 г. № 85н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 гг. и о признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 - 2018 гг.» [приказ: утв. Минфином России 18 апреля 2018 г. № 83н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297720/ (дата обращения: 02.08.2018).

бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением планов счетов бухгалтерского учета и порядка их применения для кредитных организаций и некредитных финансовых организаций и порядка их применения. ФСБУ являются важнейшими документами в области регулирования бухгалтерского учета, которые обязательны к применению.

Каждый федеральный стандарт бухгалтерского учета представляет собой документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета⁴⁷. Соответственно, любой экономический субъект на основании законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральных и отраслевых стандартах самостоятельно формирует учетную политику, определяя в том числе, следующее:

- выбор в отношении конкретного объекта бухгалтерского наблюдения, способа ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами;
- определение способа ведения бухгалтерского учета в случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского наблюдения федеральными стандартами он не предусмотрен.

При изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами, в учетную политику организаций должны вноситься соответствующие изменения.

Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) на 2018 – 2020 гг., утвержденная приказом Минфина России от 18.04.2018 г. № 83н, определила курс на разработку указанных стандартов, а также совершенствование положений по бухгалтерскому учету, способствующих процессу реформирования и адаптации к МСФО⁴⁸.

⁴⁷Петрова Н.А. ПБУ превратились в ФСБУ / Н. А. Петрова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – № 8. – С. 28–34.

⁴⁸Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг. и о признании утратившим силу Приказа Министерства финансов РФ от 7 июня 2017 г. № 85н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 гг. и о признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 - 2018 гг.» [приказ: утв. Минфином России 18 апреля 2018 г. № 83н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297720/ (дата обращения: 02.08.2018).

Сложные, разнонаправленные институциональные процессы, происходящие по всему миру, привели к принципиальной смене представлений о том, каким образом, в каких объемах, на какой методологической платформе должно происходить раскрытие информации о деятельности отчитывающегося субъекта перед стейкхолдерами. Во многом, это определяется тем, что традиционная концепция капитала сегодня претерпела серьезную трансформацию. Капитал, вовлекаемый в создание добавленной стоимости, рассматриваемый инвесторами в качестве главной гарантии положительной отдачи и возвратности инвестиций, сегодня приобрел комплексный, интегрированный характер, и не может быть сведен только к финансовым или материальным потокам.

Соответственно, отдача на вложенные инвестиции, рост стоимости бизнеса, перспективы развития оцениваются не только через масштабы финансирования и реальное наличие материальных ценностей, но и путем рассмотрения нематериальных компонентов, таких как хозяйственные связи, сетевые взаимодействия, использование современных коммуникационных технологий, сегментация рынков, активное использование интеллектуальной собственности, экологически ориентированные бизнес-решения и т.д.

В этих условиях, бухгалтерская (финансовая) отчетность, оставаясь важнейшей основой принятия инвестиционных и финансовых решений, перестала рассматриваться в качестве единственного и главного источника информации об имущественном и финансовом положении бизнеса, и не способна удовлетворить возросшее многообразие информационных запросов различных пользователей. Поэтому, все более востребованными оказываются иные формы и виды корпоративной отчетности, такие как, например, социальная, экологическая, отчетность в области устойчивого развития и др.

Следствием процесса реформирования системы бухгалтерской учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности явился пересмотр взгляда на информационное содержание отчетов. Одной из основных причин, сыгравшей значительную роль в формировании институциональной траектории, по которой пошло развитие концепции учетной информации и бухгалтерской (финансовой)

отчетности, в частности, стало концептуальное разделение управленческого и бухгалтерского учета.

Новый виток рыночных отношений обусловлен разнообразием форм, способов и методов хозяйствования, в связи, с чем возникает насущная необходимость соответствующего информационного наполнения управленческой деятельности. Ведущая роль в решении этой проблемы принадлежит бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, которые являются основной формой взаимосвязанных и взаимообусловленных наблюдений производственных процессов и целесообразности, эффективности и законности отражения явлений.

Вместе с тем, изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды определяет необходимость продолжения соответствующей трансформации бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. И потому, сегодня мы наблюдаем непрерывно происходящие сложные и неоднозначно воспринимаемые научным сообществом процессы трансформации и пересмотра многих традиционных аспектов теории и практики ведения учета и подготовки отчетности, развития концептуальных основ с учетом требований современного времени.

В соответствии с МСФО финансовая отчетность определяется как «структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов деятельности организации»⁴⁹. В МСФО проводится четкое разграничение финансовой отчетности от иной раскрываемой отчитывающимся субъектом информации «Организация должна четко обозначать и выделять финансовую отчетность из состава прочей информации, опубликованной вместе с ней в одном документе»⁵⁰.

Разработчики МСФО не уточняют, какая именно информация и в каком формате подлежит публикации совместно с финансовой отчетностью, но по контексту изложения IAS 1 становится ясно, что речь идет в числе прочего о

⁴⁹Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: [приказ: утв. Минфином России 28 дек. 2015 г. № 217н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/#dst0 (дата обращения: 24.07.2018).

⁵⁰Там же

корпоративных годовых отчетах.

Результаты проведенного исследования свидетельствуют о том, что эволюционный процесс формирования и реформирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в России следует рассматривать как сложный, социальный феномен, основанный на парадигмальных воззрениях к теории и практике бухгалтерского учета, комплексе трансформаций в правовых нормах и экономических отношениях. Данный процесс связан с развитием методологии бухгалтерского учета для удовлетворения информационных потребностей различных пользователей.

Основываясь на парадигмальном подходе, нами выявлены научные воззрения различных эпох, закономерности теории и практики создания и подготовки финансовой отчетности на разных этапах эволюционного развития, их взаимосвязь в развитии концептуального поля в информационной учетной среде. По результатам исследования в зависимости от исторического периода были выделены двенадцать эволюционных этапов развития отчетности, которые представлены в виде схемы в Приложении Б.

Особенности эволюционных этапов развития бухгалтерской финансовой отчетности в России раскрыты в Приложении В.

Для обобщения эволюционных этапов в таблице 1.1 представлена тотальная (общая) матрица научных знаний по созданию и подготовке финансовой отчетности.

Таблица 1.1 – Тотальная (общая) парадигмальная матрица научных знаний в учетной среде по эволюционным этапам

Этап	Наименование	Период	Сводные книги и ведомости	Сводные отчеты для управления	Бухгалтерская отчетность	Сводная бухгалтерская отчетность	Бухгалтерская и финансовая отчетность	Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Финансовая отчетность по МСФО	Консолидированная отчетность	Корпоративная отчетность	Интегрированная отчетность	Интегрированная корпоративная отчетность
1-й этап	Зарождение	(XVII-XIX вв.)	+										
2-й этап	Становление	(1898-1917)		+									
3-й этап	Стабилизация и военный коммунизм	(1917-1921)			+								
4-й этап	Новая экономическая политика (НЭП)	(1921-1931)			+								
5-й этап	Довоенные и военные годы	(1931-1945)			+								
6-й этап	Построение развитого социализма	(1945-1964)			+								
7-й этап	Период застоя	(1964-1985)				+							
8-й этап	Доперестроечный и перестроечный период	(1985-1994)				+							
9-й этап	Начало реформирования	(1994-1998)					+						
10-й этап	Унификация и стандартизация	(1998-2011)						+					
11-й этап	Мировая конвергенция учетных систем	(2011-2016)						+	+	+	+	+	
12-й этап	Перспективы (цифровая экономика)	(2016-по настоящее время)								+			+

Источник: составлено автором

Тотальная (общая) парадигмальная матрица взаимосвязи научных знаний в учетной среде характеризует их генезис по развитию бухгалтерского учета и отчетности. Каждая последующая парадигма основана на знаниях предыдущих периодов, что способствовало созданию нового вида отчетности.

Отдельными этапами выделено зарождение с начала XXI века в Российской Федерации института интегрированной корпоративной отчетности и отчетности об устойчивом развитии экономических субъектов. Основопологающим в такой отчетности является ориентация на удовлетворение запросов заинтересованных пользователей.

Создание и развитие интегрированной корпоративной отчетности осуществляется в два эволюционных этапа:

- этап «Мировая конвергенция учетных систем» (2011 – 2016 гг.), которому характерна интегрированная отчетность для принятия управленческих решений стейкхолдерами в соответствии со стратегий компании;

- этап «Перспективы (цифровая экономика)» (2016 г. – по настоящее время), связанный с новой эволюционной эпохой «Цифровая экономика», развитие которой предполагает создание и подготовку интегрированной корпоративной отчетности, предназначенной для принятия управленческих решений с учетом интересов стейкхолдеров, стратегии компании по созданию добавленной стоимости и направлений развития цифровой экономики.

Реализация последнего этапа ставит своей целью формирование корпоративной интегрированной отчетности не только крупными компаниями, но и малым и средним бизнесом, с учетом опыта экономически развитых стран.

1.2 Понятийные категории и становление института интегрированной корпоративной отчетности

Интеграционный процесс России в сформированную систему мировой экономики и экологической безопасности, расширение компаниями границ хозяйственной деятельности и их превращение в крупные мультинациональные корпорации потребовали необходимости их обеспечения релевантной актуальной информацией для оценки состояния и возможностей бизнеса, принятия

эффективных решений по развитию его стратегии. Основным источником в условиях цифровизации экономики становится интегрированная корпоративная отчетность.

Понятие «корпоративная отчетность» в последнее время получило широкое распространение, как в российской, так и в международной практике. Она связана с активным развитием корпоративного управления, определяющим не только интересы владельцев корпоративных ценных бумаг и иных заинтересованных лиц, но и многосторонние социальные отношения по вопросам аккумуляции, обобщения и оценки финансовой и нефинансовой информации о деятельности компании. Такая информация необходима для принятия управленческих решений и урегулирования потенциальных конфликтов интересов между акционерами и стейкхолдерами, агентами и стейкхолдерами и т.п.⁵¹

Концепция «стейкхолдеров» (stakeholders, stakeholder management, stakeholder capitalism), идеей которой было положение о том, что функционирующая корпорация является частью сложной широкой сети пересекающихся интересов⁵², была выдвинута Р. Фрименом (1984 г.). Все заинтересованные лица не только оказывают влияние на функционирование корпорации, но и оказываются в зависимости от ее результатов. В связи с чем, Р. Фримен отмечал необходимость учитывать интересы стейкхолдеров в деятельности корпорации, повышать информативность управления современными глобальными корпорациями.

Следующим этапом повышения информативности отчетности явилось создание концепции «корпоративного гражданства», которая развивала идею корпорации стейкхолдеров и акцентировала внимание на социальной ответственности компаний, направленной на расширение работы с гражданским обществом, населением, определенными социальными группами граждан по

⁵¹Миловидов В. Д. Корпоративное управление 2.0: эволюция системы корпоративных отношений в информационном обществе. [Электронный ресурс] / В. Д. Миловидов // Проблемы национальной стратегии. – 2017. – № 4(43). – С. 172–189. – Режим доступа: <https://riss.ru/images/pdf/journal/2017/4/12.pdf> (дата обращения: 02.08.2018).

⁵²Freeman R. E. The stakeholder approach revisited [Электронный ресурс] / R. E. Freeman // Zeitschrift für Wirtschaftsund Unternehmensethik, 2004. – № 5. – P. 228-254. – Режим доступа: <http://www.scirp.org/reference/ReferencesPapers.aspx?ReferenceID=2042493> (дата обращения: 02.08.2018).

созданию для них рабочих мест⁵³. Определение статуса корпоративного гражданства предусматривало создание и подготовку социальной отчетности, в которой раскрывались мнения разных социальных групп, возникновение категорий социального и «морального» инвестирования, усиление этической составляющей планирования коммерческой сделки.

Существенную проблему асимметрии информации о деятельности корпораций обнажили последствия финансового кризиса 2007 – 2008 гг. В этот период как никогда возросла необходимость усиления общественного контроля за функционированием компаний, их ответственностью перед обществом.

О необходимости раскрытия информации отмечает Б. Либерд: «Цифровая революция побуждает каждую компанию переходить от бизнес-модели, основанной на продуктах и услугах, к бизнес-модели, которая основывается на сетях и платформах»⁵⁴. Такого же мнения придерживался Е. Вермюлен, подчеркивая роль влияния «сетевого общества»⁵⁵ на развитие бизнеса и констатируя о начале сотрудничества стейкхолдеров на долгосрочную перспективу, что в свою очередь значительно изменяет требования к обработке и обобщению информации о деятельности компании, а также принципы и способы раскрытия информации акционерам. Причем не только прошлой (отчетной) информации, но и перспективной, которая удовлетворит запросы инвесторов и акционеров.

До 2014 г. в российском правовом поле практически отсутствовало понятие корпорации, и категория «корпоративная отчетность» рассматривалась преимущественно посредством обращения к западному опыту корпоративного управления⁵⁶. Однако, уже в 2014 г. ситуация изменилась, поскольку появилось

⁵³Schwab K. Global corporate citizenship. Working with governments and civil society [Электронный ресурс] / K. Schwab // Foreign Affairs, 2008. January/February. – Vol. 87. – № 1. – P. 107-118. – Режим доступа: <https://www.foreignaffairs.com/articles/2008-01-01/global-corporate-citizenship> (дата обращения: 02.08.2018).

⁵⁴Libert B., Bonchek M. To the change your strategy, first change how you think [Электронный ресурс] / B. Libert, M. Bonchek // Harvard Business Review. 2017. – May 17. – Режим доступа: <https://hbr.org/2017/05/to-change-yourstrategy-first-change-how-you-think> (дата обращения: 31.07.2018).

⁵⁵Vermeulen E. P. M. Corporate Governance in a Networked Age. [Электронный ресурс] / E. P. M. Vermeulen. – Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series. 2015. – № 16. – P. 1–23. – Режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=2641441>. (дата обращения: 10.08.2018).

⁵⁶Алексеева И. В., Осипова Р. Г. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность» [Электронный ресурс] / И. В. Алексеева, Р. Г. Осипова // Международный бухгалтерский учет – 2015. – № 12. – С. 25–34. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/razvitie-klyuchevykh-harakteristik-definititsii-korporativnaya-otchetnost>

официальное правовое понятие корпорации⁵⁷.

Традиционный правовой подход рассматривает корпорацию как «добровольное объединение юридических и физических лиц для осуществления предпринимательской деятельности; широкий диапазон видов деятельности; развитая система хозяйственных связей; наличие штата профессиональных управляющих; осуществление деятельности на основании национального законодательства»⁵⁸.

Одним из способов публичного раскрытия корпоративной информации является подготовка индивидуальной и (или) консолидированной корпоративной отчетности. На сегодняшний день единое мнение в отношении дефиниции «корпоративная отчетность» отсутствует, многие ученые раскрывают собственное понимание данной категории.

К примеру, профессор М.А. Вахрушина отмечает: «Отчетность является основным инструментом информирования заинтересованных пользователей о различных аспектах деятельности экономического субъекта, позволяющим оценить финансовое положение и финансовые результаты, экономический, социальный и экологический потенциал, качество корпоративного управления, тенденции развития организации в среднесрочной и долгосрочной перспективе для принятия адекватных экономических решений. Степень развитости отчетности организации позволяет судить о ее стремлении к информационной прозрачности, так необходимой для укрепления доверия инвесторов, повышения конкурентоспособности, снижения уровня коррупции, создания благоприятного инвестиционного климата, обеспечения устойчивого развития»⁵⁹. В такой формулировке ученого сделан акцент на многоаспектный состав корпоративной

⁵⁷Ст. 65.1 О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации с 01.09.2014 г.: [Федер. закон: принят Гос. Думой 5 мая 2014 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162608/3d0cac60971a511280cbba229d9b6329c07731f7/ (дата обращения: 02.08.2018).

⁵⁸Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Сапожникова Наталья Глебовна. – Воронеж, 2009. – С. 14-15. – Режим доступа: <http://vak1.ed.gov.ru/common/img/uploaded/files/vak/announcements/economich/2009/19-01/SapozhnikovaNG.pdf> (дата обращения: 24.07.2018).

⁵⁹Вахрушина М. А., Малиновская Н. В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16. – С. 2–3.

отчетности, интеграция информации которой будет способствовать устойчивому развитию компании.

И.В. Алексеева и Р.Г. Осипова считают, что «возникновение и развитие корпоративной отчетности обусловлено стремлением правительственных органов и профессиональных бухгалтерских организаций сделать содержание и состав этой отчетности на международном уровне приемлемыми для любого пользователя, независимо от государственной и территориальной принадлежности организации, составляющей эту отчетность. В этой связи улучшение качества корпоративной отчетности становится необходимым условием лидерства в конкурентной борьбе. Современные корпорации стремятся к интеграции финансовой и нефинансовой информации»⁶⁰. Такое определение авторов дает основные представления об интегрированной отчетности, объединяющей в своем составе финансовые и нефинансовые данные, связанные с деятельностью корпорации.

В исследованиях корпоративной отчетности, проведенных И.В. Алексеевой и Р.Г. Осиповой⁶¹, выделено несколько подходов, к определению понятия корпоративной отчетности, которые представлены на рисунке 1.3.

При этом, как отмечает И.А. Алексеева, для большинства авторов понятие корпоративной отчетности, так или иначе, соотносится с акционерной формой собственности, с понятием консолидированной группы или холдинга.

Традиционно, в состав корпоративной отчетности, включают бухгалтерскую, финансовую (индивидуальную и консолидированную), налоговую, статистическую и управленческую отчетности, отчетность об устойчивом развитии, а также комментарии (Management Commentary) или отчеты руководства (Management's report).

⁶⁰Алексеева, И. В. Осипова Р. Г. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность» [Электронный ресурс] / И. В. Алексеева, Р. Г. Осипова // Международный бухгалтерский учет – 2015. – №12. – С. 25–34. – Режим доступа: [https://cyberleninka.ru/article/v/razvitie-klyuchevyh-harakteristik-definitsii-korporativnaya-otchetnost](https://cyberleninka.ru/article/v/razvitie-klyuchevyh-harakteristik-definitcii-korporativnaya-otchetnost) (дата обращения: 31.07.2018).

⁶¹Алексеева И. В. Современные подходы к формированию корпоративной отчетности / И. В. Алексеева // Академический вестник. – 2014. – №1 (27). – С. 13–21.

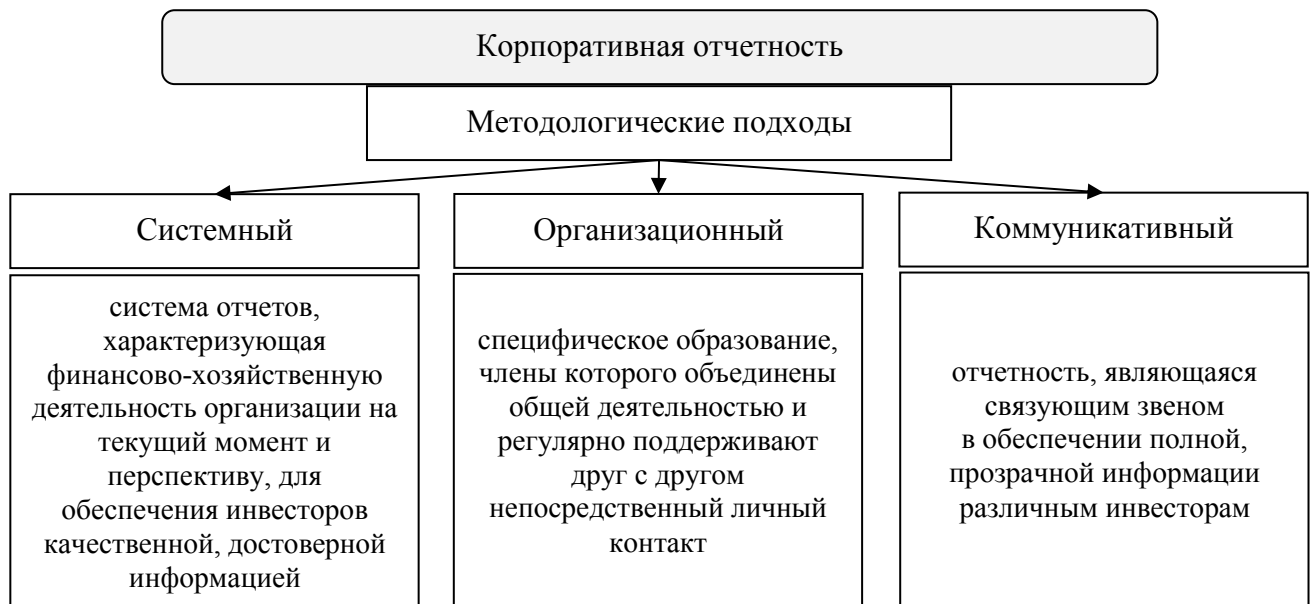


Рисунок 1.3 – Основные подходы к определению понятия корпоративной отчетности⁶²

Иной состав отчетности представлен в методике, разработанной Межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН в рамках Конференции по торговле и развитию ООН (ЮНКТАД) и рекомендованной к применению с целью диагностики качества инфраструктуры корпоративной отчетности. В методике указано, что «корпоративная отчетность включает консолидированную и индивидуальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, экологическую отчетность, отчетность о социальной ответственности, отчетность о корпоративном управлении»⁶³. Таким образом, ни налоговая, ни статистическая, ни управленческая отчетности не включаются в состав корпоративной отчетности.

Традиционная модель учета и отчетности строится на том, что в корпоративной финансовой отчетности раскрытие ключевой информации изначально происходит преимущественно на основе стоимостных показателей.

⁶²Составлено автором по материалам Алексеева И. В. Современные подходы к формированию корпоративной отчетности / И. В. Алексеева // Академический вестник. – 2014. – №1 (27). – С. 13–21.

⁶³Шнейдман Л. З. Оценка инфраструктуры корпоративной отчетности в России / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 11. – С. 6.

Заинтересованным сторонам представляется в первую очередь информация, позволяющая оценить качество управления финансовым капиталом, – об имущественном положении, о финансовых и ресурсных потоках, доходах и расходах и т.д. Такой подход к составлению отчетности в последнее время претерпел существенную трансформацию. Это вызвано ограниченностью информации об используемом финансовом капитале, которая позволяет получить всестороннюю оценку результатов бизнеса прошлых периодов, и не дает комплексного представления его стратегического развития, не раскрывает имеющийся потенциал получения дополнительной стоимости. Однако в современных условиях значение приобретает информация о стратегии бизнеса с учетом влияния экономических, социальных и политических факторов. В связи с этим, традиционная концепция капитала, как объекта финансового учета, претерпела серьезные изменения.

Интерес пользователей к раскрытию капитала, используемого для создания стоимости, требует его представления в более широком аспекте, не ограничиваясь только финансовыми или материальными потоками. Вопросы создания капитала предполагают отражение нефинансовой информации о состоянии хозяйственных связей экономического субъекта, сетевых взаимодействиях, использовании современных технологий и интеллектуальной собственности, сегментации рынков, экологической политике и т.д.

Соответственно, исследователи выделяют сегодня такие виды капитала, как: финансовый, производственный, человеческий, интеллектуальный, природный, социальный⁶⁴. При этом, становится очевидной ограниченность традиционной модели бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку она формируется преимущественно на основе стоимостных данных бухгалтерского учета без учета дополнительных факторов роста и развития бизнеса.

Одним из наиболее широко и активно продвигаемых решений, направленных на снятие указанного противоречия, является формирование

⁶⁴Калабихина И. Е., Волошин Д. А., Досиков В. С. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности / И. Е. Калабихина, Д. А. Волошин, В. С. Досиков // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31. – С. 49.

интегрированной информации.

Интеграция дает возможность объединить научные знания из разных областей, что позволяет обеспечить новое качество формируемой информации. В.А. Энгельгардт с философских позиций определил интеграцию как процесс, ведущий к состоянию связанности, смысл которой в соединении отдельных частей в единое целое, и возникновении нового свойства⁶⁵.

Указывая на многозначность понятия интеграции, Сорокина И.О. справедливо отмечает разнообразие областей его применения⁶⁶.

В частности, можно говорить о следующих видах интеграции:

- «политической интеграции (согласование стратегических интересов, законотворческая деятельность);
- социальной интеграции (родственные взаимоотношения, трудовая миграция и пр.);
- производственной интеграции (промышленные, транспортные, энергетические аспекты);
- экономической интеграции (зона свободной торговли, таможенный союз, тарифы, рынок труда и пр.);
- финансовой интеграции (инвестиционный климат, рынок капитала);
- обеспечении безопасности (борьба с организованной преступностью, наркотрафиком, военно-техническое сотрудничество, борьба с терроризмом, совместная охрана границ);
- культурной интеграции (языковое пространство, культурный обмен);
- научной и образовательной интеграции»⁶⁷.

Существуют различные определения понятия «интеграция» и производных от него терминов «интеграционный» и «интегрированный». Сорокина И.О. отмечает, что, несмотря на внешние различия определений, в каждом из них

⁶⁵Шумакова А. В. Проектирование интегративного образовательного пространства педагогического вуза: дис. ... д-ра пед. наук: 13.00.08 / Шумакова Александра Викторовна. – Астрахань, 2010. – С. 34.

⁶⁶Сорокина И. О. Теоретические основы понятия «интеграция» и принципы ее осуществления [Электронный ресурс] / И. О. Сорокина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – №2. – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru/articles/2008/2/4931.html> (дата обращения 27.07.2018).

⁶⁷Там же

используется понятие «связь», рассматриваемое «в смысле взаимной зависимости, обусловленности, соединения, скрепления, сращивания частей в целое. Отсюда можно заключить, что интеграция - это процесс, означающий состояние связанности отдельных элементов системы в единое целое»⁶⁸.

Истоки идеи интегрированности применительно к экономической информации, в том числе к той, которая подлежит раскрытию в отчетности, следует рассматривать в широком контексте. Интегрированность предполагает, что на уровне системы управления связи между ее «ранее разнородными и независимыми элементами становятся»⁶⁹ не только существенными, но и взаимодополняемыми.

Таким образом, под интеграцией понимается процесс «организации отношения элементов, в котором сохраняется их относительная самостоятельность»⁷⁰.

Понятие интеграции активно используется в менеджменте и теории организаций. Так, в классическом труде «Основы менеджмента» М. Мескона и др., приводится определение понятию «интеграция», данное Лоуренсом и Лорхом⁷¹: «это процесс достижения единства усилий всех подсистем (подразделений) организации для реализации ее задач и целей»⁷². Организационная интеграция выступает инструментом планирования будущего, и, одновременно, создания внутренней целостности хозяйствующего субъекта.

В области бухгалтерского учета, анализа и аудита, интеграция нашла отражение в развитии концепции интегрированной отчетности, которая поддержана известными отечественными учеными.

В частности, М.А. Вахрушина считает, что «интегрированная отчетность сможет существенно повысить инвестиционную привлекательность компании,

⁶⁸Сорокина И. О. Теоретические основы понятия «интеграция» и принципы ее осуществления [Электронный ресурс] / И. О. Сорокина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – №2. – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru/articles/2008/2/4931.html> (дата обращения 27.07.2018).

⁶⁹Там же

⁷⁰ Там же

⁷¹Lawrence P., Lorsch, J. Differentiation and Integration in Complex Organizations / P. Lawrence, J. Lorsch // Administrative Science Quarterly, 12, 1967. – P. 1-30.

⁷²Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: пер. с англ. / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури – М.: Дело, 1997. – С. 253.

обеспечит потенциальных инвесторов прозрачной информацией, раскрывающей текущие и будущие риски компании не только в финансовой, но и в социальной, экологической сферах»⁷³.

Подобное мнение в своих работах выражает Л.Н. Герасимова, характеризуя интегрированную отчетность, как вектор развития финансовой отчетности на международном уровне. По ее мнению, «составление интегрированных отчетов позволит организациям выводить прозрачность своей производственно-хозяйственной, социальной и общественной деятельности на абсолютно новый уровень»⁷⁴.

В научных исследованиях О.Б. Фоминой и М.В. Фомина интегрированная отчетность раскрывается как «новое направление развития корпоративной отчетности, ставящее своей целью представление разнообразным стейкхолдерам информации о ключевых факторах настоящего и будущего создания стоимости компанией...»⁷⁵. С их точки зрения, такая отчетность должна представлять комплексный обзор генерирования стоимости стратегией, эффективностью управления и возможностями компании в длительном периоде.

Н.В. Малиновской интегрированная отчетность рассмотрена как элемент управления экономическим субъектом. В ее трактовке интегрированная отчетность характеризуется как «систематизированная фактическая и прогнозная финансовая и нефинансовая информация отчитывающегося субъекта о способности создания ценности для организации и ее заинтересованных сторон в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде и ее бизнес-модели, сформированная на основе национальных или международно-признанных стандартов и признанная для удовлетворения публичных интересов заинтересованных пользователей»⁷⁶.

⁷³Вахрушина 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. – С. 44.

⁷⁴Герасимова Л. Н. Необходимость отражения в бухгалтерском учете информации нефинансового характера / Л. Н. Герасимова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – №1. – С.78.

⁷⁵Фомина О. Б., Фомин М. В. Современные тенденции развития корпоративной отчетности / О. Б. Фомина, М. В. Фомин // Вестник ТвГУ. Серия «Экономика и управление». – 2014. – вып. 23. – С. 153–154.

⁷⁶Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность: теория, методология, практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Малиновская Наталья Владимировна. – М., 2018. – С. 104. – Режим доступа: <http://old.fa.ru/dep/ods/autorefs/Dissertations/Малиновская%20Н.В.%2083a24460fbb04afc5aa8f54d26bbd2e7.pdf> (дата обращения: 02.08.2018).

Для определения состава интегрированной отчетности В.Г. Когденко и М.В. Мельник сравнивают традиционную и интегрированную отчетность, раскрывая направления «ее трансформации в систему данных, агрегирующую ключевые показатели для принятия управленческих решений»⁷⁷.

Широкую дискуссию получили вопросы информационного наполнения, которые связаны с интеграцией данных уже существующих видов учета, а также с механизмом создания нового вида – бизнес-учета, который должен стать «мотивационным элементом подтверждения правильности принятых провайдерами финансового капитала решений при распределении ресурсов и отражении результатов создания стоимости в интегрированной отчетности»⁷⁸. Между тем, «процесс интеграции, как и любой экономический процесс, должен строиться на основных правилах»⁷⁹, что свидетельствует о необходимости совершенствования методического обеспечения создания и подготовки интегрированной отчетности.

С точки зрения институционального подхода представляет интерес, каким образом интегрированная отчетность внедряется в практику подготовки отчетности на международном и национальном уровнях.

Следует отметить, что формально вопросы регулирования процедуры подготовки и представления интегрированной отчетности находятся в настоящий момент вне каких-либо национальных юрисдикций. Считается, что подготовка и публикация интегрированной отчетности осуществляется на добровольной основе в рамках широкого понимания концепции социальной ответственности и прозрачности бизнеса.

Отсутствие национального регулирования, тем не менее, не означает

⁷⁷Когденко В. Г., Мельник М. В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / В. Г. Когденко, М. В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2.

⁷⁸Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности [Электронный ресурс] / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Аудитор. – 2014. – № 10. – С. 42–50. – Режим доступа:

https://elibrary.ru/ip_restricted.asp?rpage=https%3A%2F%2Felibrary%2Eru%2Fitem%2Easp%3Fid%3D22407694 (дата обращения: 02.08.2018).

⁷⁹Сорокина И. О. Теоретические основы понятия «интеграция» и принципы ее осуществления [Электронный ресурс] / И. О. Сорокина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – №2. – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru/articles/2008/2/4931.html> (дата обращения 27.07.2018).

отсутствие регулирования вообще. Первые интегрированные отчеты в мировой практике стали появляться в середине 2000-х гг. В 2010 г. под эгидой международных организаций с целью развития единого подхода к интегрированной отчетности был создан Международный Совет по интегрированной отчетности (IIRC⁸⁰, МСИО). Ему были переданы ранее имевшиеся разработки в этой области, а основные усилия его участников были направлены на формирование соответствующего международного стандарта. Ключевые требования к формату представления интегрированной отчетности отражены в документе 2011 г. «На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в XXI веке»⁸¹.

Сегодня международный совет по интегрированной отчетности (IIRC) – это глобальная коалиция регулирующих органов, инвесторов, компаний, разработчиков стандартов, бухгалтеров и бухгалтерских фирм и специализированных негосударственных организаций. Участники коалиции разделяют мнение, что корпоративная отчетность должна развиваться и включить в себя краткие сведения о том, как стратегия, управление, деятельность и перспективы организации в контексте внешней среды ведут к созданию ценности в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде⁸².

В 2013 г. была опубликована рабочая версия международного стандарта по интегрированной отчетности, которая сегодня получила всеобщее международное признание и стала основой для соответствующих национальных разработок в данной области. Здесь представляет, как научный, так и практический интерес вопрос, каким образом на национальном уровне осуществляется процесс внедрения и институционального закрепления представленной в указанном стандарте практики формирования интегрированной отчетности.

⁸⁰Integrated reporting [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://integratedreporting.org> (дата обращения 31.07.2018).

⁸¹На один шаг ближе к интегрированной отчетности [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.labrate.ru/discus/messages/20/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus-40803.pdf (дата обращения 31.07.2018).

⁸²Консультационный Проект Международной Комплексной рамочной отчетности [Электронный ресурс]. – Международный совет Интегрированной отчетности, 2013. – 40 с. – Режим доступа: <http://ir.org.ru/attachments/article/59/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework-Russian.pdf> (дата обращения 02.08.2018).

Содержание интегрированного отчета строится на основе элементов с учетом логики связей между ними. Последовательность и полнота раскрытия каждого из элементов будет отличаться от организации к организации, но их перечень, как правило, должен оставаться неизменным.

По мнению Международного совета по интегрированной отчетности, данный перечень включает в себя взаимосвязанные элементы, такие как обзор организации и контекст деятельности; управление; возможности и риски; стратегия и планы по распределению ресурсов; бизнес-модель; результаты деятельности; перспективы на будущее⁸³. Состав элементов интегрированной отчетности согласно Международному стандарту представлен на рисунке 1.4.

Несмотря на разработку международного стандарта по интегрированной отчетности, в российской практике «методология и технология формирования данной отчетности пока находятся в стадии апробации»⁸⁴.

Особое внимание здесь уделяется способности организации создавать новую стоимость, с акцентом на краткость, стратегическую и перспективную направленность, связность информации, капиталы и их взаимосвязанность.

В качестве отличительной особенности предлагаемого подхода его разработчики рассматривают концепцию интегрированного мышления⁸⁵. Последняя «предполагает активное рассмотрение организацией связей между ее различными операционными и функциональными единицами и капиталами, которые организация использует или на которые она оказывает воздействие.

Интегрированное мышление обеспечивает интегрированное принятие решений и действий, сосредоточенных на создании стоимости в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах»⁸⁶.

⁸³Интегрированная отчетность [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/ob-integririvannoj-otchetnosti/podkhod-k-io> (дата обращения 02.08. 2018)

⁸⁴Дружиловская Т. Ю. Проблемы интегрированной отчетности в публикациях современных ученых / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 11. – С. 54.

⁸⁵Международный стандарт [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 10.08.2018).

⁸⁶Там же



Рисунок 1.4 – Элементы интегрированного отчета по международному стандарту МСИО⁸⁷

⁸⁷Составлено автором по материалам Международного стандарта [Электронный ресурс] – Режим доступа: integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 16.10.2018).

Последние годы характеризуются событиями, которые существенно влияют на отдельные государства, деятельность различных компаний; серьезно возрастает ответственность к информативности организаций, повышению качества публичной нефинансовой отчетности.

На сегодняшний день, основные требования по включению в годовые отчеты компаний финансовых и нефинансовых показателей содержатся в Директиве по прозрачности и Директиве по модернизации отчетности Европейского союза⁸⁸.

Концепцию интегрированной отчетности активно поддерживают на мировом корпоративном уровне такие стратегические глобальные компании как Danone, Deloitte, HSBC, KPMG, Microsoft, Coca-Cola, Unilever, Volvo и др.

В российской практике активно ведутся исследования в данной области. Многие известные отечественные ученые активно занимаются этой проблемой, раскрывая назначение, сущность, содержание, принципы и требования к раскрытию информации. Вместе с тем, фундаментальных работ в области формирования интегрированной корпоративной отчетности и полного объективного исследования возможностей ее аналитического и информационного потенциала недостаточно.

М.А. Вахрушина считает, что «интегрированный отчет должен раскрывать характер воздействия менеджмента на шесть видов капитала компании (финансовый, производственный, человеческий, интеллектуальный, природный и социальный)»⁸⁹. При этом информация интегрированного отчета должна содержать анализ «качества отношений организации с ее основными заинтересованными сторонами», с учетом их законных интересов и ожиданий⁹⁰.

Малиновская Н.В., основываясь на концепции «интегрированного мышления», определяет в составе интегрированной отчетности «взаимосвязь

⁸⁸Transparency Directive [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://ec.europa.eu/growth/sectors/healthcare/competitiveness/products-pricing-reimbursement/transparency-directive/index_en.htm (дата обращения: 10.08.2018)

⁸⁹Вахрушина 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. – С. 43.

⁹⁰Гетьман В. Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности / В. Г. Гетьман // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 81.

финансовой и управленческой отчетности, отчетов о корпоративном управлении и вознаграждениях, а также отчетов в области устойчивого развития»⁹¹.

В целях повышения информативности и развития интегрированной отчетности в начале 2017 г. в России был организован специальный Национальный регистр интегрированных отчетов, в базу которого «загружены интегрированные отчеты российских компаний. Всего в России за 2017 г. было выпущено 17 интегрированных отчетов, подготовленных в соответствии с рекомендациями Международного совета по интегрированной отчетности»⁹². За период с 2009 г. крупными российскими компаниями было подготовлено 133 интегрированных отчета. Динамика количества зарегистрированных Национальным Реестром корпоративных интегрированных отчетов крупных российских компаний представлена на рисунке 1.5.

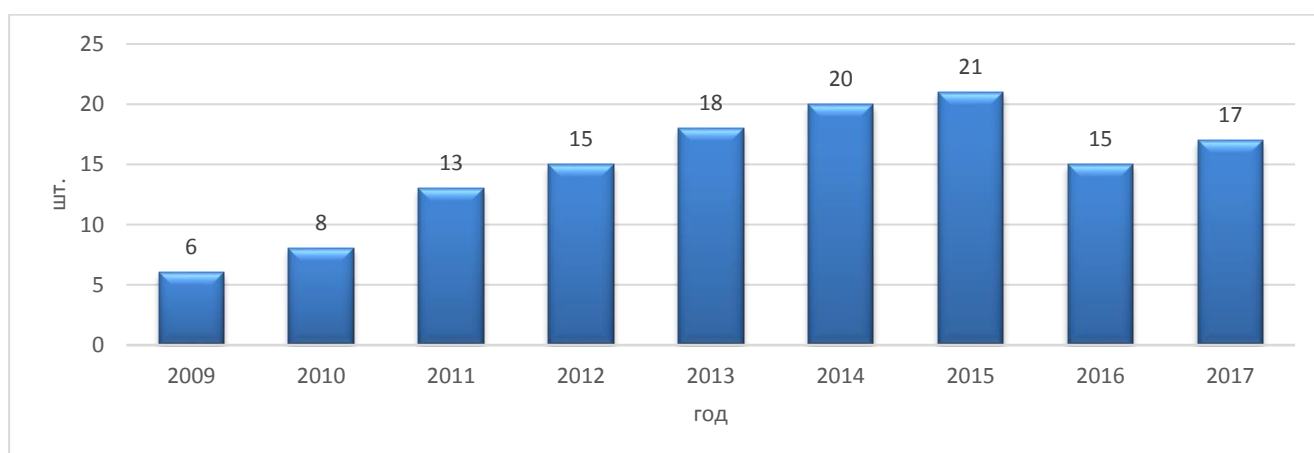


Рисунок 1.5 – Количество зарегистрированных Национальным Реестром интегрированных отчетов, шт.⁹³

Развитие концепции интегрированной отчетности является одной из актуальных задач для российского бизнеса, поскольку способствует повышению информативности и прозрачности деятельности организаций по созданию

⁹¹Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность - инновационная модель корпоративной отчетности / Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 38. – С. 13.

⁹²Интегрированная отчетность [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/ob-integrirrovannoj-otchetnosti/podkhod-k-jo> (дата обращения 02.08. 2018).

⁹³Интерактивная статистика [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://database-russian-ir.da-strateg.ru/stats> (дата обращения: 11.08.2018).

добавленной стоимости капитала, необходимой для его эффективного использования; обеспечивает удовлетворение информативной потребности заинтересованных пользователей для принятия управленческих решений; служит одним из важных факторов устойчивого развития бизнеса; вносит существенный вклад в социально-экономическое развитие регионов и страны в целом; способствует развитию природоохранных и экологических программ.

1.3 Основопологающие подходы формирования интегрированной корпоративной отчетности

Современным концепциям, связанным с подготовкой интегрированной корпоративной отчетности, как одному из направлений развития аккаунтинга и новому подходу в части организации и ведения бухгалтерских и финансовых бизнес-процессов с интеграцией финансовой и нефинансовой информации, необходимой широкому кругу стейкхолдеров, в последнее время уделяется повышенное внимание.

Фактором развития знаний в области интегрирования информации, формирования интегрированной корпоративной отчетности послужил переход России от индустриальной экономики к цифровой, которая предусматривает «формирование информационного пространства с учетом потребностей граждан и общества в получении качественных и достоверных сведений»⁹⁴; создание экономической системы, данные которой «в цифровой форме являются ключевым фактором производства во всех сферах социально-экономической деятельности», и обеспечивают эффективное взаимодействие бизнеса, научно-образовательного сообщества, государства и граждан⁹⁵.

⁹⁴ О Стратегии развития информационного общества в РФ на 2017 – 2030 годы: [указ: Президента РФ принят 9 мая 2017 г. №203]. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41919> (дата обращения: 28.07.2018).

⁹⁵ Программа «Цифровая экономика в Российской Федерации»: [распоряж.: утв. Правительством РФ 27 июля 2017 г. №1632-р]. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_221756/ (дата обращения: 26.07.2018).

Решающим шагом повышения информативности российского бизнеса на государственном уровне является принятие в мае 2017 г. Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации, в которых признана высокая значимость нефинансовой отчетности в современных экономических условиях. Суть ее в том, что такая отчетность обеспечивает предоставление различными «организациями значимой, полной, своевременной, точной, сбалансированной, сопоставимой, надежной и объективной информации об их деятельности по экономическим, экологическим, социальным аспектам и системам управления для удовлетворения информационных потребностей и запросов заинтересованных сторон»⁹⁶.

Принятие концепции позволяет по-новому взглянуть на вопросы построения методического обеспечения интегрированной отчетности.

Международный совет по интегрированной отчетности представляет ее как «комплексное компактное сообщение всем заинтересованным сторонам о том, как стратегия организации, управление ею, ее деятельность и планы на будущее с учетом внешней среды приводят к краткосрочному, среднесрочному и долгосрочному созданию дополнительной стоимости»⁹⁷. Интегрированная отчетность, идея создания которой изначально «базировалась на попытке консолидации информации - объединения в единую систему финансовых и нефинансовых показателей оценки деятельности компании»,⁹⁸ характеризуется как современный, активно используемый канал информационного взаимодействия для удовлетворения интересов широкого круга заинтересованных сторон.

Сегодня интегрированная отчетность рассматривается в первую очередь как

⁹⁶Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации»: [распоряж.: утверждено Правительством РФ 5 мая 2017 г. №876-р]. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/> (дата обращения: 26.07.2018).

⁹⁷City A. M: Business must lead the way towards a more sustainable future. 21 April, 2017. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework> (дата обращения: 27.07.2018)

⁹⁸Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности [Электронный ресурс] / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Аудитор. – 2014. – № 10. – С. 42–50. – Режим доступа: https://elibrary.ru/ip_restricted.asp?rpage=https%3A%2F%2Felibrary%2Eru%2Fitem%2Easp%3Fid%3D22407694 (дата обращения: 02.08.2018).

эффективный способ описания способности корпоративных субъектов к устойчивому функционированию и поддержанию потенциала создания стоимости. Главный ее метод заключается в обобщении и интеграции ключевой информации об управлении, стратегии, рисках, операциях, финансовой и нефинансовой деятельности. По мнению разработчиков концепции интегрированной корпоративной отчетности, такое сочетание информации с представлением широкого круга социальных, управленческих, экологических и иных вопросов, связанных с ведением бизнеса, позволяет сблизить бухгалтерскую и рыночную стоимости компаний за счет широкого раскрытия влияния различных факторов на капитал отчитывающейся организации. Признано, что повышение стоимости компании во многом определяется способностью управлять не только финансовыми и материальными потоками, но и целым комплексом капиталов и ресурсов: финансовым, производственным, человеческим, интеллектуальным, природным, социальным. Вместе с тем, подлежащие раскрытию в традиционной отчетности нефинансовые показатели, отражаются усечено, воспринимаются пользователями такой отчетности как недостаточно надежные и несопоставимые. Соответственно, их нельзя рассматривать как надежную основу большинства стратегических финансовых решений.

В современных условиях исследование принципов, концепций, составных элементов, способов составления годовых интегрированных корпоративных отчетов сталкивается с множеством вопросов теоретического и практического характера. Основные из них: что должен содержать интегрированный отчет?; какие основные виды и типы ресурсов и капитала использует организация и на что они влияют?; кому подотчетна организация и каковы информационные запросы пользователей?; каковы возможности бизнеса в области измерения, управления и соединения в едином информационном пространстве общественного и социального взаимодействия с окружающим миром?; действительно ли возможно охватить и представить в отчетности вопросы устойчивого развития и роста? Ответы на эти вопросы постоянно волнуют и тревожат огромное число заинтересованных менеджеров, руководителей,

консультантов, ученых, регуляторов и собственников по всему миру.

В этой связи особое значение приобретает правильное понимание концептуального содержания процессов интеграции систем учета и подготовки отчетности с учетом современных тенденций в области ведения бизнеса и повышения его социальной ответственности перед обществом. По мнению И.Е. Калабихиноц, Д.А. Волошина, В.С. Досикова «новая модель интегрированной отчетности рассматривается как возможность получения более полной картины деятельности рассматриваемой компании, которая отражает риски и возможности, при этом более логично связывает факторы «Environmental, Social and Governance» (ESG, экологические, социальные и государственные) и финансовые результаты компании»⁹⁹.

Как показало проведенное нами исследование, одним из ключевых отличительных элементов интегрированной корпоративной отчетности выступает информация о различных видах капитала и ресурсов, активно вовлекаемых организацией в свою хозяйственную деятельность для обеспечения устойчивого развития. Множественность, а иногда даже и неоднозначность идентификации используемых капиталов и ресурсов, диктуют необходимость полного и всестороннего раскрытия информации о них, использовании соответствующих способов ведения учета и представления в отчетности. Так, например, применительно к категории интеллектуальный капитал раскрытие информации «означает описание в годовом отчете и других отчетах компании любых свидетельств о наличии и использовании в ее деятельности неосязаемых активов»¹⁰⁰. Аналогичное справедливо для финансового, производственного, человеческого, культурного и иных капиталов.

По нашему мнению, современная концепция интегрированной корпоративной отчетности должна базироваться на информации, отражающей

⁹⁹Калабихина И. Е., Волошин Д. А., Досиков В. С. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности / И. Е. Калабихина, Д. А. Волошин, В. С. Досиков // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31. – С. 48.

¹⁰⁰Булыга Р. П. Подходы к формированию комплексной публичной отчетности организации на базе концепции интеллектуального капитала [Электронный ресурс] / Р. П. Булыга // Аудитор. – 2015. – № 11. – С. 18–29. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/57327400/> (дата обращения 10.08.2018).

полный жизненный цикл компании. По своему внутреннему содержанию процесс подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности следует рассматривать как совокупность процедур, формирующих в результате информацию о стратегической деятельности организации, о создании дополнительной стоимости с течением времени и видение относительно устойчивого развития бизнеса (рис.1.6).

В первоначальном информационном блоке интегрированной отчетности раскрывается миссия компании на российском рынке, направления стратегии бизнеса, индивидуальность бизнес-модели, факторы внутренней и внешней среды, влияющие на создание дополнительной стоимости.

Раскрытие текущего функционирования компании представляет самую информативную часть отчетности, поскольку приведенные данные должны характеризовать полученную добавленную стоимость по основным видам деятельности, а результаты достижения поставленной цели посредством отражения финансовой, социальной, общественной и экологической позиций, путем интеграции финансовых и нефинансовых показателей.

Стадию перспективного будущего в интегрированном отчете следует раскрывать в части прогноза развития устойчивого бизнеса с учетом рисков и возможностей компании в среднесрочном и долгосрочном периодах.

Реализация концепции создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности предусматривает совершенствование методического обеспечения процесса интеграции информации, определения принципов ее обобщения и анализа. Основная сущностная характеристика интеграционного процесса – объединение разрозненных элементов в единое целое, которое после интеграции начинает обладать дополнительными свойствами, не сводимыми к простой их сумме.

Такие свойства расширяют информационные и коммуникационные характеристики самой интегрированной системы, придавая ей новое качество – эмерджентность.

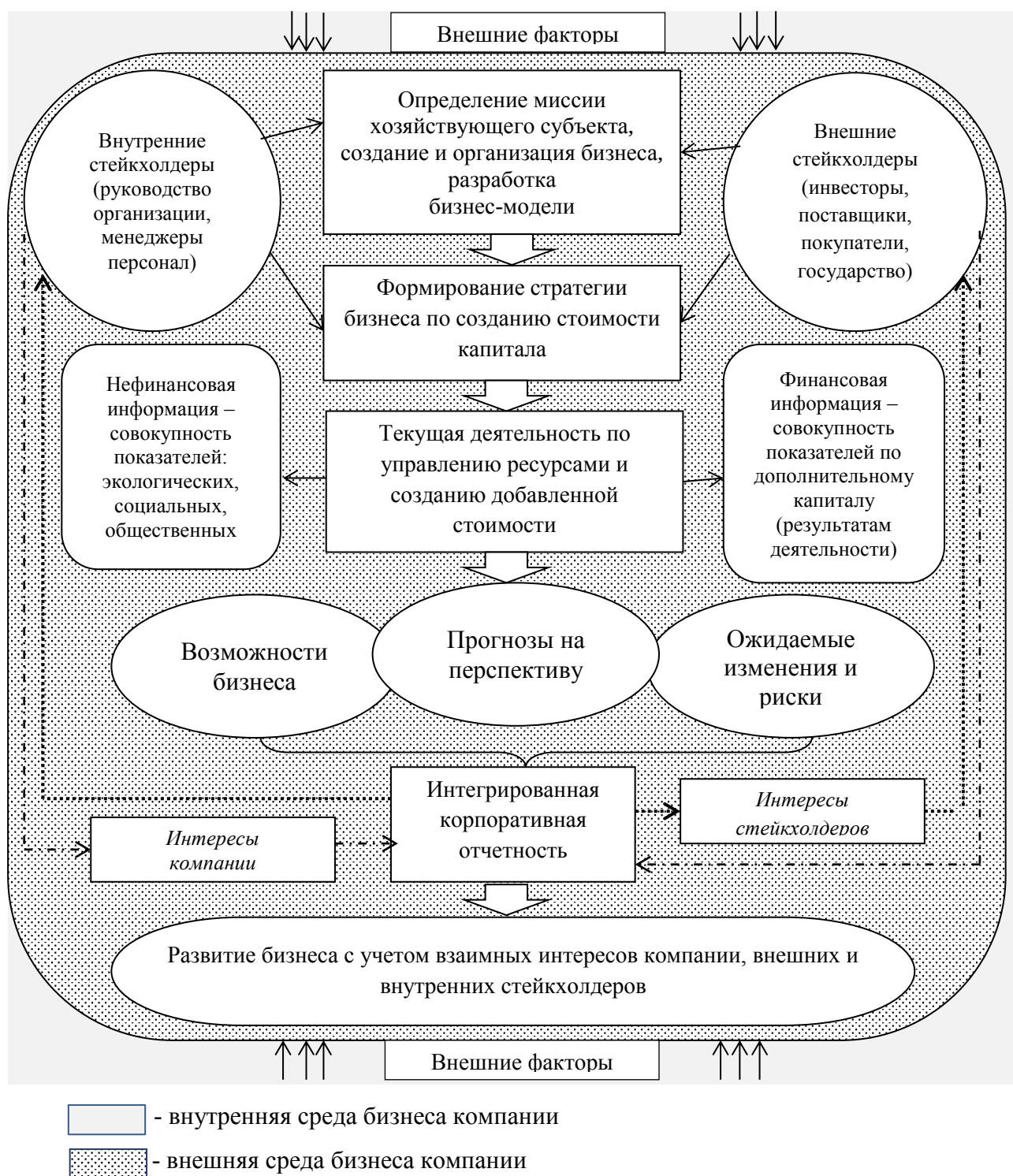


Рисунок 1.6 – Авторская концепция подготовки интегрированной корпоративной отчетности

Источник: составлено автором

Следует отметить, что аналогичный подход используется и в современной концепции корпоративного учета и отчетности, которая строится на основе

единой информационной платформы систем бухгалтерского, управленческого и налогового учета, позволяющей интегрировать разные типы учетной информации в единое целое.

В настоящий момент категория учетной информации рассматривается достаточно односторонне, хотя, исследователями и признается ее сложный системный характер.

Под учетной информацией, как правило, понимается исключительно информация, формируемая в учетной системе. При этом можно указать на многообразие и неоднозначный характер исследовательских направлений и методических подходов к вопросам формирования самой учетной информации.

«Задача интеграции видов учета решается путем выстраивания и практической реализации системы методологических элементов интеграции, применяемых ко всем ключевым компонентам и процессам учетной системы»¹⁰¹. «Только информация в совокупности и во взаимосвязи позволяет принимать обоснованные управленческие решения, что в свою очередь приводит к необходимости создания интегрированной системы учета»¹⁰².

Подобную точку зрения поддерживают Е.С. Соколова, Я.В. Соколов, А.А. Солоненко, Б. Сюзан, В. Ферди, Д. Фостер, Э.С. Хендрексен, А.Н. Хорин, Е.П. Чикунова, Л.А. Чикунова, Т.В. Шишкова, Р. Энтони и др.

Таким образом, необходимо заметить, что, несмотря на наличие различных подходов и трактовок категории «учетная информация», у большинства ученых и практиков в области учета сформировано в целом единое понимание природы и сущности учетной информации. Общий подход предполагает, что теоретическая и практическая категория учетной информации базируется на более общей предметно-категорийной конструкции, связанной с информацией в целом. Последняя, в настоящий момент является предметом не только научных исследований или практических разработок, но и законодательного

¹⁰¹Малявко А. Б. Интеграция видов учета в информационной учетной системе коммерческой организации: автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Малявко Александр Борисович. – Волгоград, 2009. – 20 с. – Режим доступа: <https://dspace.kpfu.ru/xmlui/handle/net/39311> (дата обращения: 24.07.2018).

¹⁰²Короткова А. В. Принципы построения интегрированной системы учета холдинга// Экономические науки, 2012. – № 6 (91). – С. 160.

регулирования. В соответствии с трактовкой Федерального закона «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27.07.2006 г. № 149-ФЗ, под информацией понимаются любые «сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления»¹⁰³.

Ученые, занимающиеся проблемами информации и коммуникациями, используют более широкий подход, в котором находят отражение неоднозначность и многообразие системного понимания окружающего мира. Согласно их представлениям, информация связана с упорядоченностью, согласованностью окружающих нас материальных и нематериальных объектов, то есть она рассматривается как воплощенный в них физический порядок¹⁰⁴.

Всеобъемлющий характер информационных и коммуникационных взаимодействий в окружающем нас мире находят отражение в системном представлении человеческой деятельности посредством постоянно возрастающего, накапливаемого и регулярно обновляемого множества информационных единиц, имеющих не только материальную, но и духовную природу¹⁰⁵. Это позволяет учетную информацию рассматривать иерархически в виде совокупности данных различных реальных и виртуальных проявлений окружающей нас действительности.

В общем информационном пространстве можно выделить его локальные области, в частности, область управленческой экономической информации – той, на основе которой принимаются различного рода управленческие решения. Последняя, выступает главным связующим звеном между управляющей и управляемыми системами, связь между которыми осуществляется посредством данных, сведений, сообщений, которые служат «основой для выработки управленческих воздействий и решений, поступающих из управляющей системы

¹⁰³Ст. 2. Об информации, информационных технологиях и о защите информации: [федер. закон: принят Гос. Думой 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ]. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61798/ (дата обращения: 24.07.2018).

¹⁰⁴Идальго С. Как информация управляет миром и определяет историю нашей Вселенной и живущих в ней видов: пер. с англ. / С. Идальго. – М.: ЭКСМО, 2016. – С. 29–30.

¹⁰⁵Лапина М. А., Ревин А. Г., Лапин В. И. Информационное право / М. А. Лапина, А. Г. Ревин, В. И. Лапин. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Закон и право, 2004 – 242 с.

в систему, управляемую для исполнения»¹⁰⁶.

Целевой характер процесса управления неизбежно предполагает, что формируемые в нем и для его осуществления информационные массивы носят целеориентированный потоковый характер, в котором находят отражение общий смысл или внутреннее содержание той или иной хозяйственной ситуации. Традиционно, значительная часть этих информационных потоков формируется или используется для ведения бухгалтерского, налогового или управленческого учета, и трактуется как «учетная информация». Последняя, направлена на последовательное «отражение в иной форме особенностей учетных событий в структуре учетной системы»¹⁰⁷.

В узком смысле под учетной информацией понимается любая информация, регистрируемая и обрабатываемая в информационных регистрах бухгалтерского или налогового учета, главное назначение которой заключается в том, что «охватывая и людей и вещные компоненты общественных систем, она переводит результаты этого учета на язык цифр, язык денежный»¹⁰⁸.

Однако существует и более широкий подход, согласно которому учетная информация охватывает любые информационные потоки, данные и сведения, раскрываемые для соответствующей группы пользователей (заинтересованных сторон) в отчетности соответствующего уровня, в том числе управленческой и нефинансовой. Иными словами, она предназначена для своевременного, качественного получения этой группой пользователей необходимых данных о хозяйственной деятельности организации для принятия взвешенных управленческих решений¹⁰⁹.

Аналогичная трактовка принята в российском и международном законодательстве по регулированию бухгалтерского учета. К примеру, согласно

¹⁰⁶Заббарова О. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации / О. А. Заббарова – М., ЭКСМО, 2009. – С. 113.

¹⁰⁷Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 224 с. Режим доступа: <http://znanium.com/bookread2.php?book=183516> (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁰⁸Афанасьев В. Г. Человек: общество, управление, информация: Опыт системного подхода / В. Г. Афанасьев. – М.: Либроком. 2013. – С. 68.

¹⁰⁹Бабаев Ю. А., Петров А. М. Теория бухгалтерского учета: учебник / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров – 5-е изд. – М.: Проспект, 2015. – С. 22.

Федеральному закону о бухгалтерском учете, основная задача последнего, заключается в максимально полном и точном отражении реального финансового состояния организации с учетом различных информационных запросов заинтересованных пользователей, которые опираются на требования справедливости, правдивости, прозрачности и релевантности¹¹⁰.

Развитие данного подхода находит отражение в трудах ряда исследователей, которые опираются на комплексное, более сложное представление о природе учетной информации. Так, К.Н. Лебедев, проведя обстоятельное изучение различных подходов к категории учетной информации, выявил и охарактеризовал 12 различных трактовок к ее рассмотрению¹¹¹.

В диссертационном исследовании Чжан Шуан отмечается, что для полного научного представления учетной информации необходимо использовать более развернутую методологическую модель, отчасти построенную на трактовке К.Н. Лебедева. В ней используется пять концептуальных блоков, ядром которых выступает определенный практический аспект учетной информации¹¹². В частности, рассматривается два дополнительных вида учетной информации – фиксируемая в информационной системе организации, но не формирующаяся напрямую в ее учетно-аналитической подсистеме – это мнения, интерпретации, решения относительно фактов хозяйственной жизни на основе профессиональных суждений и, так называемая, внеучетная информация, которая в целях более полного информационного раскрытия представляется в пояснениях к финансовой отчетности.

В международной практике в последнее время получил подход, согласно которому учетную информацию невозможно трактовать отдельно от элементов общей учетно-информационной системы, предполагающей активное использование современных информационных технологий, сетевых решений и

¹¹⁰О бухгалтерском учете: [федер. закон: принят Гос. Думой 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ]. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 24.07.2018).

¹¹¹Лебедев К. Н. Совершенствование концепции бухгалтерской информации / К. Н. Лебедев // Бухгалтер и закон. – 2015. – № 4. – С. 38-48.

¹¹²Чжан Шуан Организационно-методическое обеспечение качества учетной информации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Чжан Шуан. – М., 2017. – 26 с. – Режим доступа: <https://dlib.rsl.ru/viewer/01006658656#?page=1> (дата обращения: 31.07.2018).

программного обеспечения. Фактически, речь здесь идет уже не столько о категории учетной информации, сколько о понятии «система учетной информации».

Система учетной информации рассматривается больше в техническом плане. Основной упор в ее изучении делается на практические и технические стороны ее реализации, на процессы формирования и обработки исходных данных и получение конечного результата – внутренней и внешней отчетности. Система учетной информации рассматривается как организационная подсистема, реализуемая посредством интеграции сложного комплекса взаимосвязанных, взаимодополняющих элементов, интегрированных в единое целое - базы данных, внутренние отчеты, программное обеспечение, процессы принятия управленческих решений, система развития деятельности, коммуникационные каналы, собственно учетные процедуры и методы и т.д. По своей природе, учетная информация рассматривается как продукт потока данных в модуле, а не компонентах системы учетной информации¹¹³.

В отличие от отечественного, такой подход ориентирован в большей степени на функции администрирования процессов формирования учетной информации, чем на ее внутреннее содержание. Широкое распространение он получил в связи с развитием современных информационных технологий и рассматривается, прежде всего, с точки зрения создания и развития учетных информационных систем. В рамках такого подхода система учетной информации представляется в виде блочной структуры. В частности, она может быть определена как совокупность следующих элементов: исходных первичных данных, систем их обработки и промежуточного представления и систем отчетности¹¹⁴.

Системы обработки учетной информации в свою очередь включают в себя как минимум два ключевых компонента: промежуточные регистры и отчеты,

¹¹³Gelinas U., Dull R. Wheeler P. Accounting information systems. [Электронный ресурс] / U. Gelinas, R. Dull. – South-Western Cengage Learning, 2011. – Режим доступа: <https://books.google.ru/books?id=iyS4lTzKKbkC&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false> (дата обращения: 02.08.2018).

¹¹⁴Hall J. A., Bennett P. E. Introduction to Accounting Information Systems. [Электронный ресурс] / J. A. Hall, P. E. Bennett - South-Western Cengage Learning, 2011. – Режим доступа: http://site.iugaza.edu.ps/hmadi/files/2014/11/JAMES-AIS_unprotected.pdf (дата обращения: 24.07.2018).

формируемые на основе Главной книги и системы журналов; внутренняя управленческая отчетность, формируемая в определенных целях, таких как принятие управленческих решений, планирование бюджета и распределения затрат по центрам ответственности и т.д. Общая процедура запускается процессом сбора исходных данных, продолжается процедурами администрирования базы данных и запуском процессов анализа и обработки внутренней информации в соответствии положениями учетной политики и требованиями к подготовке финансовой отчетности¹¹⁵.

Соглашаясь с указанной точкой зрения, можно отметить, что оформленные системно процессы получения и обработки учетной информации носят комплексный характер, основываясь на совокупности сложных процедур сбора, обработки, хранения, анализа, управления доступом и т.д. При этом, в учетно-информационной системе может накапливаться и собираться информация разного типа, относящаяся как к бухгалтерскому (финансовому), так и к управленческому учету. В последнем случае, в общую информационную базу попадает также слабоструктурированная, нечетко организованная или не поддающаяся однозначной интерпретации информация. В условиях развития современных информационных технологий, ее обработка и системное представление, хотя и имеет определенные сложности, не является невозможной.

Такая возможность представления разнородной (финансовой и нефинансовой) информации в едином формате обеспечивает необходимую техническую основу для ее релевантного и полного отражения в любых форматах корпоративной отчетности, в том числе нефинансовой. Соответственно, традиционное понимание учетной информации целесообразно расширить и ввести в научный оборот категорию «комплексная учетная информация». Под ней следует понимать сложно организованную взаимосвязанную совокупность данных и сведений как стоимостного, так и не стоимостного характера, в том

¹¹⁵Tokic M., Spanja M., Tokic I., Blazevic I. Functional structure of entrepreneurial accounting information systems [Электронный ресурс] / M. Tokic, M. Spanja, I. Tokic, I. Blazevic// Annals of faculty Engineering Hunedoara. International Journal of Engineering, 2011, Т. IX., F.2 – p.165-168. – Режим доступа: <http://search.proquest.com/docview/878736524?accountid=35796> (дата обращения: 02.08.2018).

числе не поддающихся прямому количественному измерению, накапливаемых и обрабатываемых на всех уровнях корпоративного управления с целью последующего их представления в корпоративной нефинансовой отчетности, прежде всего, интегрированной.

Формируемая на основе комплексной учетной информации нефинансовая отчетность представляет собой нечто большее, чем простое сочетание бухгалтерских показателей, искусственно объединенных и заимствованных из различных учетных подсистем.

Конечная цель интегрированной отчетности заключается в достижении определенного баланса между гибкостью и предписанием. А основная идея, лежащая в основе ее подготовки, состоит в признании существенного влияния внешних и внутренних факторов на устойчивость и финансовые результаты бизнеса. Делая упор на различия, корпоративная отчетность обеспечивает вместе с тем достаточную степень сопоставимости между организациями различных форм собственности и отраслевой принадлежности. При этом раскрываемая в ней информация также оказывается неоднородной, что отмечено, в частности, в положениях концептуальных основ международных стандартов финансовой отчетности, где прямо указывается, что раскрытию и публичному представлению подлежит два вида информации: «об экономических ресурсах организации и требованиях к отчитывающейся организации. Финансовые отчеты также содержат информацию о последствиях операций и прочих событий, которые приводят к изменениям экономических ресурсов организации и требований к ней. Оба вида информации несут в себе полезные исходные сведения для принятия решений о предоставлении организации ресурсов»¹¹⁶.

Именно по этой причине инфраструктура подготовки любой корпоративной отчетности должна фокусироваться не столько на правилах измерения и признания ее статей, раскрытия отдельных вопросов или оценки выбранного набора ключевых показателей эффективности, сколько на обобщенном связном

¹¹⁶П. ОВ12 Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160581/ (дата обращения 26.07. 2018).

представлении разнообразной информации, способной обеспечить комплексность понимания настоящего и будущего отчитывающегося субъекта. Во многом это достигается через отдельное раскрытие и представление каждого из задействованных в цепочке создания ценности капиталов, что обеспечивает правильное понимание заинтересованными пользователями стратегии и потенциала увеличения добавленной экономической стоимости.

Основная цель такого подхода – стимулировать активное рассмотрение взаимосвязей между различными операционными и функциональными подразделениями организации, используемыми ресурсами и видами капитала. При этом благодаря интегративному мышлению, продвигаемому разработчиками концепции корпоративной интегрированной отчетности, организации вынуждены сосредотачиваться не на отдельных показателях, а на их связной, структурированной в соответствии с нуждами организации совокупности, сформированной с учетом взаимозависимости различных элементов и факторов, оказывающих существенное влияние на устойчивость бизнеса.

Таким образом, через понятие интегрированности происходит логичный переход от концепции корпоративной отчетности к концепции интегрированной корпоративной отчетности. Следует отметить, что в настоящий момент в отечественной теории и практике учета отсутствует полное определение интегрированной корпоративной отчетности, в связи с этим предлагаем использовать следующую его формулировку: интегрированная корпоративная отчетность представляет собой связное представление в едином документе максимально полной достоверной информации для широкого круга заинтересованных сторон о финансовых и нефинансовых показателях деятельности организации в совокупности раскрывающих стратегию бизнеса и перспективы потенциала создания добавленной экономической стоимости.

Ключевыми элементами интегрированной корпоративной отчетности, согласно авторскому определению, являются позиции, которые зачастую не имеют точной и однозначной стоимостной оценки. К ним относятся:

- факторы внешней среды, влияющие на компанию; особенности

корпоративного управления;

- критические факторы успеха;
- долгосрочная стратегия;
- возможности и риски при ее реализации; производительность бизнеса с точки зрения создания всех видов капитала в интересах разных групп стейкхолдеров;
- перспективы и потенциальные неопределенности для бизнес-модели и будущей деятельности.

В соответствии с международными требованиями реализация принципа интегрированности в корпоративной отчетности должна базироваться на трех фундаментальных положениях:

- 1) отражение в отчетности информации о шести видах капитала, которые использует компания, а именно о природном, промышленном финансовом, интеллектуальном, человеческом, социальном и сетевом капиталах;
- 2) включение в отчетность характеристик бизнес-модели компании, а именно, информации о ресурсах, бизнес-процессах, выпускаемой продукции и формуле прибыли. Т.е. представление бизнес-модели как инструмента создания стоимости;
- 3) отражение компанией информации о создании стоимости в кратко-, средне- и долгосрочной перспективах.

На наш взгляд, рассмотренные фундаментальные положения содержат общую идеологию и базовые принципы, что позволяет объединить их в единую концепцию формирования внешней публичной отчетности современной организации, направленную на интеграцию представляемой информации об устойчивом стратегическом развитии организации с опорой на синергетическое единство всех составляющих совокупного капитала организации.

Информация, предоставленная в интегрированной корпоративной отчетности, должна обеспечить возможность заинтересованным лицам оценить создаваемую бизнесом стоимость с позиций взаимосвязи перечисленных видов капитала.

Наиболее полно в настоящий момент изучены принципы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Учитывая их универсальный характер и широту применения, следует отметить, что указанные принципы могут рассматриваться в качестве общей методической основы при подготовке отчетности практически любого содержания, в том числе, строящейся преимущественно на нефинансовых показателях.

М.И. Кутер утверждает, что, анализируя принципы и правила ведения бухгалтерского учета, их можно классифицировать по трем направлениям, выделив при этом: принципы-допущения, принципы-требования и принципы-правила, что отражено на рисунке 1.7¹¹⁷.



Рисунок 1.7 – Классификация принципов бухгалтерского учета согласно российским правилам бухгалтерского учета¹¹⁸

¹¹⁷Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник / М. И. Кутер – Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. – С. 104.

¹¹⁸Составлено автором по материалам Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник / М. И. Кутер – Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. – С. 104.

Ориентация на запросы пользователей отчетности, как внутренних, так и внешних обуславливает необходимость расширения предлагаемого набора принципов за счет рассмотрения ряда качественных характеристик представляемой информации. В частности, в составе принципов могут быть:

- принцип рациональности – рациональное отражение информации исходя из условий деятельности и величины экономического субъекта;

- принцип осмотрительности – отражение в отчетности экономического субъекта ретроспективных событий, существенно влияющих на оценку аналогичных событий заинтересованными пользователями в будущем;

- принцип проверяемости – документальное подтверждение представленной в отчетности экономических субъектов информации;

- принцип достоверности – правдивость информации (не должна содержать ошибок и пристрастных оценок, а также не фальсифицирует события хозяйственной жизни);

- принцип публичности – доступность бухгалтерской (финансовой) отчетности заинтересованным пользователям;

- принцип обратной связи – принятие эффективных управленческих решений в процессе обобщения и анализа результатов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, структурированных в отчетности;

- принцип прогнозной ценности – отражение показателей, позволяющих оценить будущие перспективы развития экономического субъекта;

- принцип уместности – отражение в отчетности показателей, объективно характеризующих финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта и способных повлиять на принятие пользователями деловых решений.

О.В. Горлова предлагает дополнить систему принципов двумя новыми: принципом открытости финансовой отчетности и принципом социальной значимости контроля достоверности финансовой отчетности¹¹⁹.

¹¹⁹Горлова О. В. Методическое обеспечение анализа отчетности кредитных организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Горлова Ольга Викторовна. – Йошкар-Ола, 2011. – С. 10.

В.Л. Поздеев утверждает «если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна аналитически обосновать факторы и причины, связанные с неопределенностью»¹²⁰.

Можно согласиться с мнением вышеуказанных авторов и особо выделить требование непрерывности деятельности в качестве одного из ключевых принципов. Правильность такого подхода подтверждается и в документе «Руководство по отчетности в области устойчивого развития»¹²¹ (GRI).

Раскрывая значение принципа непрерывности, следует акцентировать внимание на том, что для достижения основных стратегических ориентиров необходимо соблюдение принципа сбалансированности целей. Таким образом, рассматриваемый состав принципов составления отчетности органически должен быть дополнен принципом сбалансированности целей, представленным на рисунке 1.8.

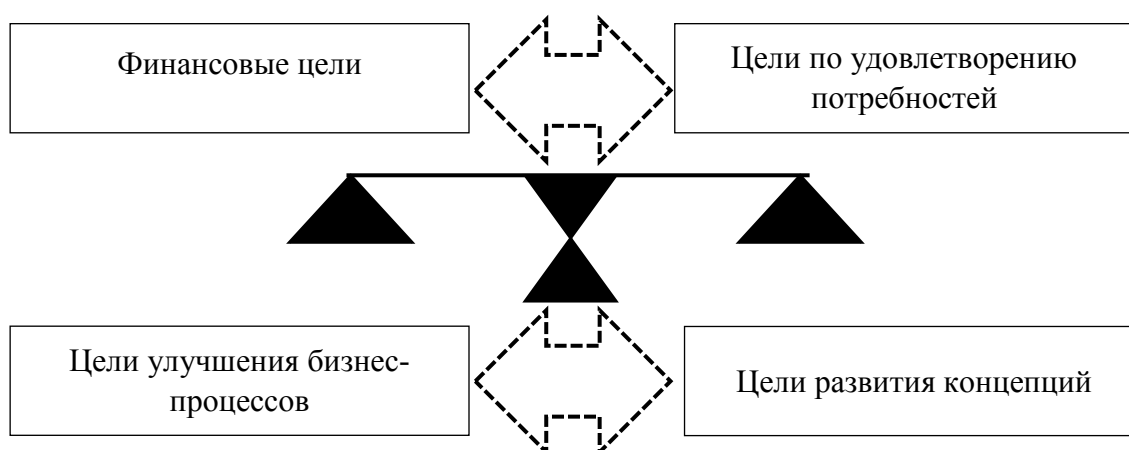


Рисунок 1.8 - Принцип сбалансированности целей

Источник: составлено автором

¹²⁰Поздеев В. Л. Актуальные проблемы стандартизации правил ведения экономического анализа / В. Л. Поздеев // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 5 – С. 5.

¹²¹ Руководство по отчетности в области устойчивого развития / пер. с англ. – М.: ООО «Эколайн», 2006. – 50 с. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://media.rspp.ru/document/1/e/6/e6aef2d23c03d8181b6230003f977361.pdf> по отчетности (GlobalReportingInitiative) (дата обращения: 24.07.2018).

Следует отметить, что российские требования к формированию принципов подготовки отчетности во многом совпадают с международным подходом, который нашел достаточно полное раскрытие в Руководстве по отчетности в области устойчивого развития.

Согласно последнему, ключевые принципы подготовки отчетности могут быть классифицированы по двум основным группам¹²².

Первая группа принципов определяет содержание самого отчета и включает принципы:

- существенность – отражение данных, существенно воздействующих на экономику, экологию и общество, а также баланс доходобразующей базы экономического субъекта, способствующий реализации принципа его непрерывности деятельности;
- охват заинтересованных сторон – интересы пользователей отчетности являются основополагающими для составителей отчетности, стремящихся укрепить доверие ее пользователей;
- устойчивое развитие – сбалансированный подход к результатам деятельности субъекта и его воздействию на экономику, экологию, общество;
- полнота – отражение тех, показателей, индикаторов и границ отчетности, которые характеризуют устойчивое развитие экономического субъекта, а также его воздействие на экономику, экологию и общество.

Вторая группа принципов, обеспечивающая качество отчетности об устойчивом развитии экономического субъекта в целом, включает:

- сбалансированность – отражение в отчетности не только положительных, но и отрицательных фактов деятельности экономического субъекта;
- сопоставимость – обеспечение сравнимости показателей, полученных различными методами, в различные периоды времени, разными субъектами;
- точность – отражение в отчетности об устойчивом развитии экономического субъекта только тех явлений, описанию которых она посвящена;

¹²²Официальный сайт Глобальной инициативы по отчетности (Global Reporting Initiative). [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org> (дата обращения: 24.07.2018).

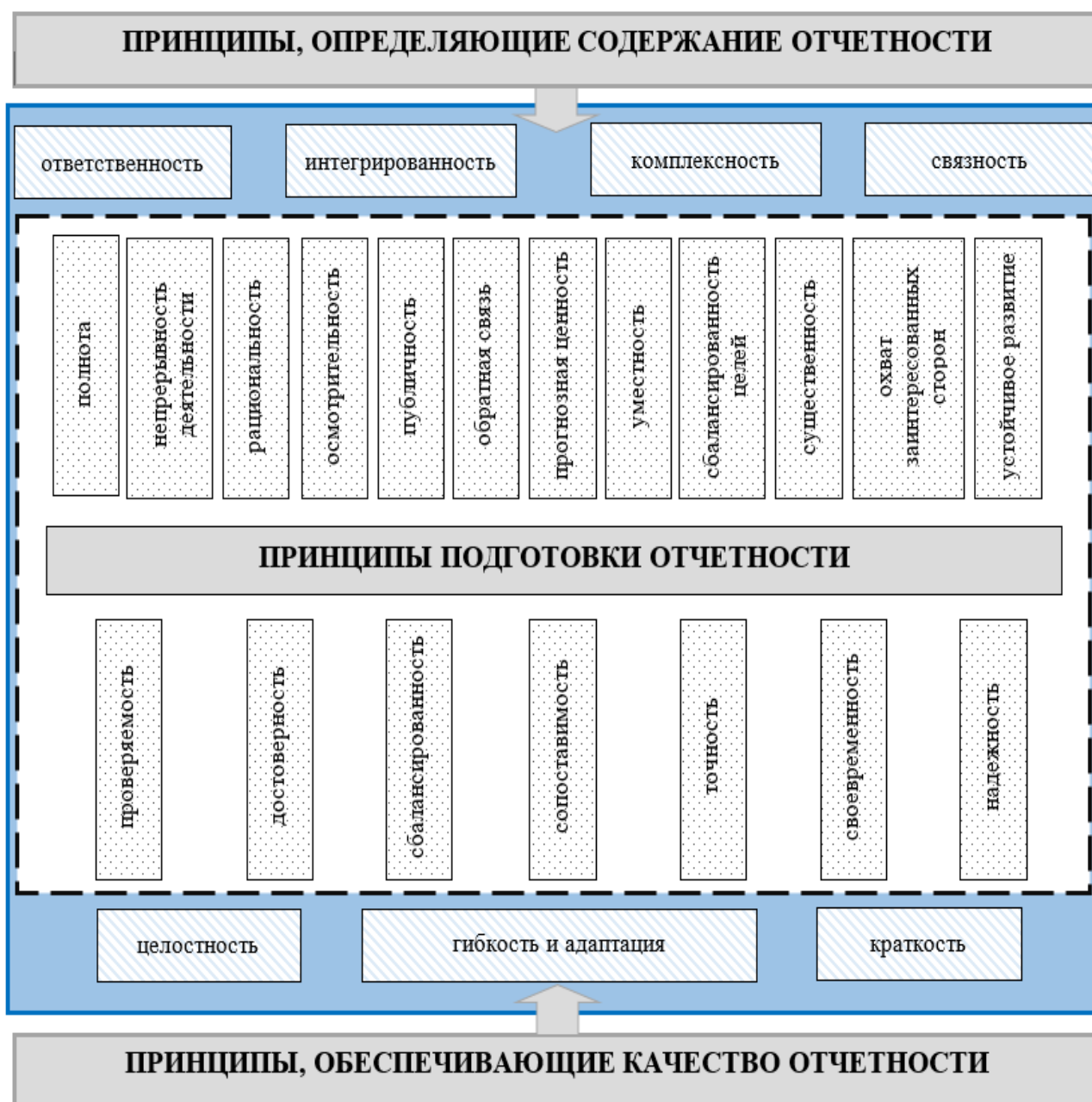
– своевременность – доступность отчетности об устойчивом развитии заинтересованным пользователям при возникновении потребностей в ней;

– надежность – беспристрастное и объективное представление заинтересованным сторонам информации о деятельности экономического субъекта в трех аспектах - экологическом, экономическом и социальном.

Для раскрытия нефинансовой информации в корпоративной отчетности Салыниной С.Ю. предложены восемь признаков корпоративной социальной отчетности: содержательность и нейтральность, сравнимость (сопоставимость), законченность (полнота отображаемой информации), регулярность и своевременность, последовательность, коммуникация, качественность или обязательность внешней проверки, непрерывное усовершенствование¹²³.

Исходя из проведенного исследования, универсальный состав принципов подготовки интегрированной корпоративной отчетности (рисунок 1.9), представляет собой синергию принципов подготовки корпоративной отчетности и новой группы принципов, связанных с процессом интеграции информации, описанных в таблице 1.2.

¹²³Салынина С. Ю. Современные тенденции формирования корпоративной отчетности в области устойчивого развития / С. Ю. Салынина // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №5. – С. 73–83.



┌ ┐ - принципы корпоративной отчетности

▬ - принципы интегрированной корпоративной отчетности

Рисунок 1.9 – Универсальные принципы подготовки интегрированной корпоративной отчетности

Источник: составлено автором

Таблица 1.2 – Принципы интегрированной корпоративной отчетности для группы «Интеграция информации»

Принципы отчетности	Характеристика принципов отчетности
<i>Принципы, определяющие содержание отчетности</i>	
Интегрированность	Поддержка интегрированного мышления, возможность объединения в однородные группы финансовой и нефинансовой информации
Комплексность	Интегрированный отчет основывается на комплексной информации о финансовых и нефинансовых показателях деятельности организации в совокупности, раскрывающих стратегию бизнеса и перспективы создания добавленной экономической стоимости.
Связность информации	Интегрированный отчет должен отражать историю создания организации, значение, взаимосвязь и взаимозависимость различных компонентов капитала и наличных ресурсов, имеющих существенное значение для понимания заинтересованными сторонами способности организации создавать стоимость
Ответственность	Реализация данного принципа при составлении интегрированной корпоративной отчетности способствует укреплению репутации и имиджа компании в глазах широкой общественности и делового сообщества, повышению инвестиционной привлекательности
<i>Принципы, обеспечивающие качество отчетности</i>	
Целостность	Представление в едином документе максимально полной достоверной информации. Единства корпоративной текущей и перспективной информации
Краткость	Информация отчета должна быть краткой. Для обеспечения краткости интегрированная отчетность может содержать ссылки на дополнительные информационные источники, предоставляемые отдельно.
Гибкость и адаптация	Возможность применения интегрированной отчетности организациями реального сектора экономики любой отраслевой принадлежности

Источник: составлено автором

В подгруппе принципов, определяющих содержание интегрированной корпоративной отчетности, предложены новые принципы такие, как интегрированность, комплексность, связность информации, ответственность.

В группе принципов, обеспечивающих качество интегрированной корпоративной отчетности, выделены такие принципы, как целостность, краткость, гибкость и адаптация.

Практическая реализация фундаментальных концепций и принципов, лежащих в основе формирования интегрированной корпоративной отчетности, предполагает переоценку внутренних процессов ведения бухгалтерского учета и

подготовки корпоративной отчетности. В этой связи возникает закономерный вопрос, каким образом традиционная бухгалтерская сфера будет существовать (кооперироваться) с такой инновацией в корпоративной отчетности.

Следует отметить, что ответ на этот вопрос неочевиден. С одной стороны, многие используемые при подготовке интегрированной корпоративной отчетности понятия и концепции соотносятся с понятиями и концепциями, используемыми в бухгалтерском учете, например, оценка или капитал.

С другой стороны, в корпоративную отчетность все в большей степени вводятся такие концепты как модели, бизнес-процессы, риски, стратегия и т.д. Тем самым, информационное содержание раскрываемой информации существенно повышается, но одновременно растут и внутренние требования к собираемой и представляемой в бухгалтерских регистрах информации. Очевидно, в этих условиях упор при подготовке отчетности все в большей степени будет делаться на структурах и информационных массивах управленческого учета. Соответственно, на уровне отчитывающейся организации закономерно возникает потребность в формировании комплексной информационной базы с технической возможностью интегрирования и объединения в конфигурациях ее различных элементов.

При этом простого использования данных регистров бухгалтерского и управленческого учета в этих условиях будет недостаточно и очевидно, что должны быть запущены дополнительные процессы коммуникации, сбора исходных данных, разработки новых учетных регистров, позволяющих более полно и точно представлять всю необходимую финансовую и нефинансовую информацию в форматах, наиболее полно удовлетворяющих информационные запросы заинтересованных сторон и интересы экономического субъекта.

Выводы

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, сохраняя свою значимость, тем не менее, сегодня уже не рассматривается в качестве единственного источника информации бизнеса. Многие информационные запросы заинтересованных пользователей выходят за рамки раскрываемых в ней финансовых показателей и

соотношений и потому, все большее значение приобретают различные подходы к формированию так называемой нефинансовой отчетности. Вместе с тем, для целей управления бизнесом различным группам стейкхолдеров необходима как финансовая, так и нефинансовая информация, позволяющая дать оценку текущего функционирования экономического субъекта и определить стратегии развития.

Приоритетным направлением раскрытия такого рода информации становится интегрированная корпоративная отчетность. Парадигмальный подход к эволюции финансовой отчетности в России, основанный на совокупности знаний и воззрений в области бухгалтерского (финансового) учета, позволил обосновать закономерности развития учетной среды, определить современные потребности информатизации бизнеса и необходимость подготовки интегрированной корпоративной отчетности.

На основе проведенного исследования обобщены методические подходы к формированию и раскрытию учетной информации для корпоративных субъектов, уточнен понятийный аппарат учета путем введения нового понятия «комплексная учетная информация» и авторской трактовки понятия «интегрированная корпоративная отчетность», под которой следует понимать связное представление в едином документе максимально полной достоверной информации для широкого круга заинтересованных сторон о финансовых и нефинансовых показателях деятельности организации в совокупности раскрывающих стратегию бизнеса и перспективы потенциала создания добавленной экономической стоимости.

В ходе исследования, сформулирована авторская концепция создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, основанная на информации, отражающей полный жизненный цикл компании, которая определяет направления развития методического обеспечения создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, отвечающей требованиям информативности широкого круга заинтересованных лиц и интересам экономического субъекта.

Принципиальным отличием интегрированной отчетности от других подходов к подготовке финансовой и нефинансовой отчетности является опора на

принцип интеграции, посредством которого реализуется внутренняя существующая бизнес-модель экономического субъекта по интегрированному взаимодействию основных вовлеченных в бизнес капиталов (финансового, производственного, человеческого, интеллектуального, социального, природного) в целях создания экономической добавленной стоимости и обеспечения устойчивого бизнеса.

Глава 2 Методическое обеспечение подготовки интегрированной корпоративной отчетности

2.1 Состав и содержание элементов интегрированной корпоративной отчетности

Взаимосвязь качества корпоративного управления с результатами деятельности, созданием и эффективным использованием капитала является актуальной проблемой для организации и все больше охватывает круг заинтересованных лиц в ее решении.

Следует согласиться с мнением Исаева Д.В., что корпоративное управление «это система отношений между собственниками (акционерами) компании, руководителями высшего звена (директорами), менеджерами нижестоящих уровней, а также другими заинтересованными лицами, складывающаяся в процессе формирования и реализации стратегий, и направленная на обеспечение устойчивого развития компании и максимально полное удовлетворение интересов всех заинтересованных лиц»¹²⁴, поэтому, результаты организации зависят не только от ее собственных усилий, но и от складывающихся отношений между участниками бизнес-процессов в текущем и перспективном периодах, их желания активно участвовать и поддерживать стратегию устойчивого бизнеса для создания дополнительной стоимости.

В теории и практике корпоративного регулирования выделяется два теоретико-методологических подхода: административный и рыночный. И в том, и в другом подходе, информационное обеспечение процесса регулирования строится на единственном механизме – обеспечении подотчетности. При этом с информационной точки зрения можно в свою очередь выделить также два типа

¹²⁴Исаев Д. В. Корпоративное управление и стратегический менеджмент: информационный аспект [Электронный ресурс] / Д. В. Исаев. – М.: Изд. дом Гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 219 с. – Режим доступа: https://www.hse.ru/pubs/share/direct/demo_document/74395688 (дата обращения 24.07.2018).

связанных между собой регулирующих механизмов, посредством которых обеспечивается защита интересов заинтересованных сторон:

- 1) законодательное регулирование, базирующееся на нормах и правилах;
- 2) регулирование посредством раскрытия информации.

Законодательное регулирование предполагает институциональное введение нормативных регулятивных требований и ограничений, определяющих сферу компетенций и разграничения управленческих функций, а также установление набора прав и обязанностей различных заинтересованных сторон в отношении отчитывающейся организации и между собой. Законодательное регулирование, как правило, определяет границы управленческих действий и санкции за нарушения закона.

В противоположность этому механизму, раскрытие информации предполагает активное информирование заинтересованных сторон о различных аспектах деятельности отчитывающейся организации, активное использование рыночных рычагов, направленных на поощрение или наказание тех или иных моделей корпоративного поведения. Считается, что большая прозрачность коррелирует с развитием бизнеса. «Рост стоимости компаний, снижение рисков при инвестировании и повышение общественного доверия к деятельности крупнейших компаний во многом зависят от того, насколько открыто и правдиво компании раскрывают информацию о своих достижениях и проблемах, о стратегии и ее реализации, об используемых ресурсах и вкладах в развитие людей, технологий, регионов и пр.»¹²⁵.

Такой подход базируется на представлении, что надлежащее раскрытие информации в условиях рынка обеспечивает наилучшую координацию действий участников рынка и способно предотвращать ненадлежащее поведение управленческого персонала. В последнее время с расширением действия неолиберальной модели функционирования общества в мире наблюдается все большее использование механизмов раскрытия информации.

¹²⁵Алексеев Э. С. Современное состояние и перспективы развития интегрированной отчетности в России. [Электронный ресурс] / Э. С. Алексеев. – Режим доступа: <http://отрасли-права.рф/article/16071> (дата обращения: 23.07.2018).

«Хотя в ситуации формирующегося финансового рынка регулирование посредством раскрытия информации может быть несовершенным, потребность в таком раскрытии от этого не становится меньше и, по всей вероятности, будет усиливаться по мере развития российских финансовых рынков»¹²⁶.

Раскрытие как можно более разнообразной информации о деятельности организаций в настоящий момент рассматривается как один из ключевых элементов взаимодействия бизнеса и общества. Важнейшим условием эффективности прозрачности ведения дел и надлежащего раскрытия информации в корпоративном секторе экономики является «наличие и взаимодействие целого ряда элементов и стимулов»¹²⁷. «В их число входят надлежащая нормативно-правовая база, эффективные механизмы правоприменения, такие как органы регулирования, которые анализируют финансовую информацию на предмет выявления искажений, и суды, обеспечивающие осуществление прав»¹²⁸, внешний аудит, независимая сертификация, средства массовой информации, функционирующие советы директоров обществ и т.д.

Вместе с тем, ежегодно проводимые Российской Региональной Сетью по интегрированной отчетности (RPC) исследования в области обеспечения прозрачности российского бизнеса показывают наличие определенных проблем с полнотой и качеством раскрытия информации в отечественном корпоративном секторе. По результатам последнего исследования, по итогам 2016 г. лишь 52 крупнейших компании РФ (6 % от общего числа обследованных субъектов) удовлетворяют современным требованиям корпоративной прозрачности, принятым в международном бизнес-сообществе (I и II уровни прозрачности). Максимально полно раскрывают необходимую информацию только 5 компаний из 855 обследованных. При этом, как правило, они руководствуются международными стандартами «Руководство глобальной инициативы по

¹²⁶Пособие по корпоративному управлению: В 6 т., т. 4: Часть IV. Раскрытие информации и прозрачность. [Электронный ресурс] – М.: «Альпина Бизнес Букс», 2004. – 111 с. – Режим доступа: <https://freedocs.xyz/view-docs.php?pdf=438070101> (дата обращения: 26.07.2018).

¹²⁷Там же

¹²⁸Там же

отчетности GRI» и Международный стандарт по интегрированной отчетности¹²⁹. Только 38 компаний стараются максимально удовлетворить информационные запросы заинтересованных сторон, проводя с ними консультации и диалоги в рамках подготовки отчетности¹³⁰.

В связи с этим, представляется необходимым провести дополнительное исследование относительно того, какие именно механизмы и способы раскрытия информации могут рассматриваться заинтересованными пользователями в качестве наиболее для них значимых. А для лучшего понимания их действия на практике проанализировать состав и содержание основных элементов интегрированной корпоративной отчетности.

Интегрированная корпоративная отчетность рассматривается как наиболее современный и эффективный механизм обеспечения прозрачности и открытости российских компаний¹³¹. Вместе с тем, создание и подготовка корпоративной интегрированной отчетности не снимает обязанности формировать и представлять целый ряд других видов отчетности, таких как бухгалтерская (финансовая) отчетность, статистическая отчетность, налоговая отчетность и т.д.

Между двумя этими подходами – бухгалтерским и нефинансовым, существуют определенные различия. По мнению В.С. Плотникова и О.В. Плотниковой, одно из принципиальных отличий в методологических подходах, определяющих процессы формирования информации, заключается в том, что МСФО «нацелены на процессы создания информации о прошлых результатах деятельности (ретроспективный подход)», в то время как при подготовке интегрированной отчетности «превалирует перспективный подход, направляя формирование информации на возможности создания стоимости во времени»¹³².

На разницу в задачах различных видов корпоративной отчетности

¹²⁹Исследование корпоративной прозрачности российских компаний – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://transparency2016.da-strateg.ru/page/main_conclusions (дата обращения 10.12.2017).

¹³⁰Там же

¹³¹РРС начала исследование корпоративной прозрачности российских компаний – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/mass-media/novosti/88-rrs-nachala-issledovanie-korporativnoj-prozrachnosti-rossijskikh-kompanij> (дата обращения 26.07.2018).

¹³²Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Аудитор. – 2014. – № 10. – С.48.

указывают Вахрушина М.А. и Малиновская Н.В. – «если финансовая отчетность описывает сложившуюся ситуацию в отношении финансового положения и финансовых результатов организации, то социальная отчетность и интегрированная отчетность помогают и руководству, и инвесторам понять, почему в организации сложилась такая ситуация, оценить возможность ее улучшения»¹³³. При этом специфика представления каждого из видов отчетности, в свою очередь предполагает различное внутреннее содержание и отличающуюся компоновку внутренних элементов. Основные структурные элементы финансовой, социальной и интегрированной отчетности в контексте Вахрушиной М.А. и Малиновской Н.В. представлены на рисунке 2.1.

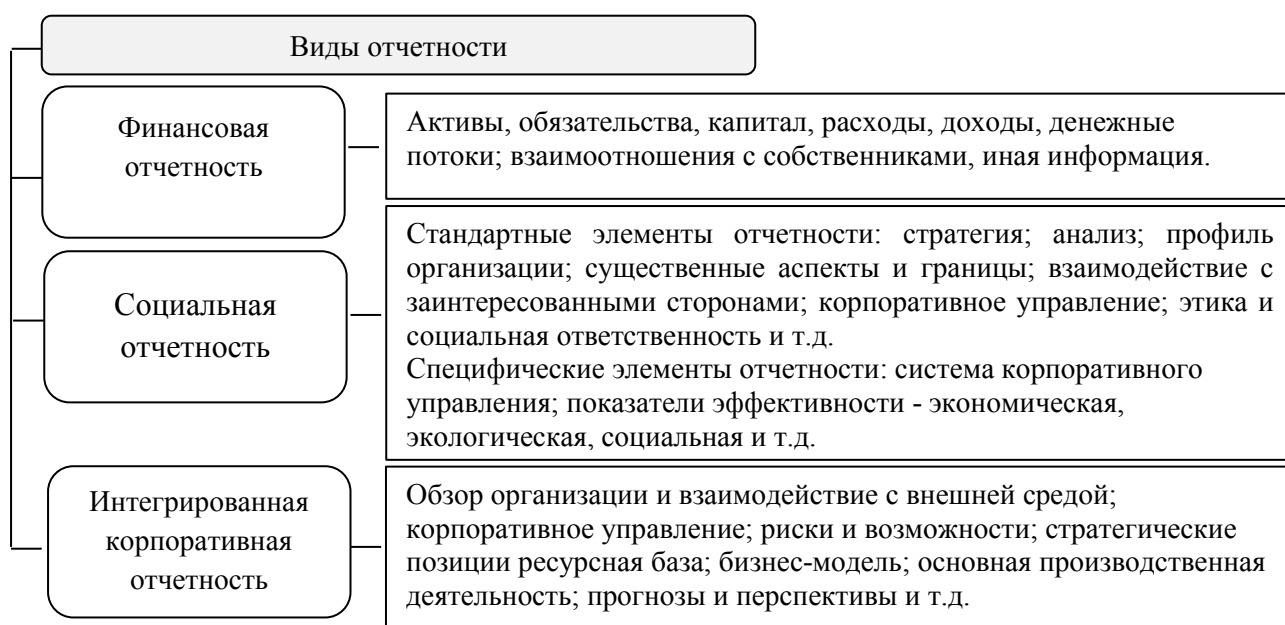


Рисунок 2.1 – Структурные элементы финансовой, социальной и интегрированной корпоративной отчетности¹³⁴

На наш взгляд, простое выделение структурных элементов, представленных на рисунке 2.1, само по себе является недостаточным.

Важнейшей характеристикой интегрированной корпоративной отчетности

¹³³Вахрушина М. А., Малиновская Н. В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16. – С.8.

¹³⁴Составлено автором на основе: Вахрушина М. А., Малиновская Н. В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16. – С.8.

является информационная концентрация на шести ключевых видах капитала (ресурсах), так или иначе включенных в контур создания добавленной стоимости. Соответственно, структура интегрированного отчета должна быть подчинена задаче наиболее полного и релевантного раскрытия информации в следующих областях ведения деятельности: финансовая, производственная, воспроизводство человеческого капитала, интеллектуальный капитал, экологическая составляющая, взаимоотношения с обществом.

На практике это можно представить, как формирование единого отчета, построенного на принципе связанного представления совокупности отчетов второго порядка, каждый из которых раскрывает свой элемент капитала. Другими словами, каждый из таких отчетов второго порядка раскрывает качественную и количественную информацию относительно ключевых элементов. Именно такая интеграция и определяет концептуально природу интегрированной корпоративной отчетности. Обобщающая схема внутренних взаимоотношений между элементами, их связь с основным содержанием интегрированной корпоративной отчетности представлены на рисунке 2.2.

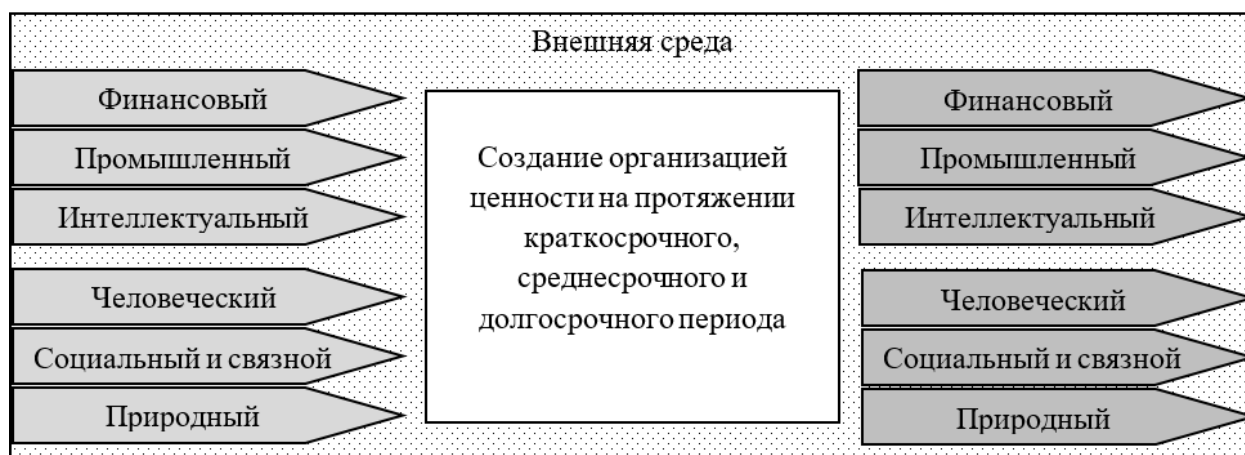


Рисунок 2.2 – Внутренние взаимосвязи между элементами интегрированной корпоративной отчетности¹³⁵

¹³⁵Консультационный Проект Международной Комплексной рамочной отчетности [Электронный ресурс]. – Международный совет Интегрированной отчетности, 2013. – 40 с. – Режим доступа: <http://ir.org.ru/attachments/article/59/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework-Russian.pdf> (дата обращения 02.08. 2018).

Проведенное исследование содержания интегрированной корпоративной отчетности отечественных и зарубежных компаний позволяет сделать вывод, что во внимание следует принимать пять ключевых характеристик: область представления, ориентированность по времени, задействованные ресурсы, тип используемой информации (финансовая/нефинансовая), тип используемых показателей (количественные/качественные). Кроме того, определенный теоретический и практический интерес представляет и вопрос определения границ отчетности, входящих в нее компонентов и уточнение зон влияния.

Как показало исследование корпоративной интегрированной отчетности, обобщенных в Национальном Регистре корпоративных нефинансовых отчетов по состоянию на 02 августа 2018 г., крупными российскими компаниями представлялись пять видов отчетности. С учетом данных 2017 г. статистика представленных отчетов в период с 2000–2017 гг. распределилась следующим образом: общее количество компаний, представивших отчеты – 173, отчетов зарегистрировано – 881, в том числе: социальные отчеты – 316, отчеты в области устойчивого развития – 317, интегрированная отчетность – 141, экологическая отчетность – 81, отраслевые отчеты – 26¹³⁶. Диаграмма на рисунке 2.3 характеризует изменение в предоставлении нефинансовых отчетов компаниями, работающими в России.

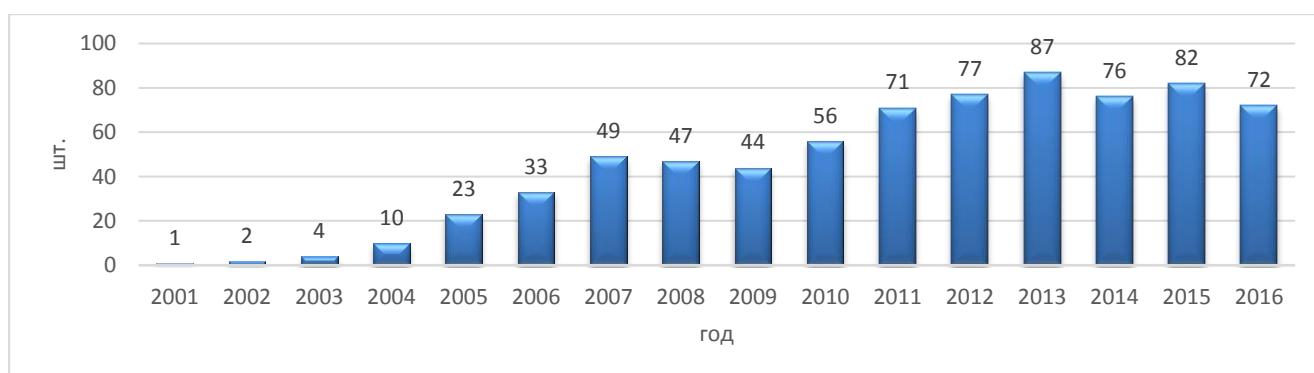


Рисунок 2.3 – Количество компаний, публикующих нефинансовые отчеты, в разбивке по годам выпуска¹³⁷

¹³⁶Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

¹³⁷Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2015–2016 годы выпуска. [Электронный ресурс] / Е. Н. Феоктистова, Л. В. Аленичева, Е. И. Долгих, Г. А. Копылова, М. Н. Озерянская, Н. В. Хонякова. – М. : РСПП. – 2017. – 136 с. – Режим доступа: <http://media.rspp.ru/document/1/7/4/743222fc4c6650093518c635d0e8ecdd.pdf> (дата обращения: 27.07.2018).

Первый рост количества отчетов приходится на 2007 г., который очевидно был связан с принятием Социальной хартии российского бизнеса, акцентировав внимание российских компаний на повышение ответственности к предоставлению отчетности. Второе увеличение наблюдается в 2013 г., что обосновано вступлением России в ВТО и, соответственно, привлечением зарубежных инвесторов, а также «принятием Антикоррупционной хартии российского бизнеса»¹³⁸. Внешние факторы продолжают оказывать влияние на решения, принимаемые организациями в сфере нефинансовой отчетности.

Мы провели детальное исследование состава отчетности по четырем отраслевым секторам: нефтегазовому, энергетическому сектору, химической, нефтехимической и парфюмерной отрасли, металлургической и горнодобывающей отрасли.

Таблица 2.1 – Динамика составления отчетности крупными российскими компаниями

Виды отчетности	2008 год	2009 год	2010 год	2011 год	2012 год	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год
Нефтегазовый сектор – исследовано 20 компаний										
<i>социальная</i>				1	1	1				
<i>устойчивого развития</i>	10	12	12	12	10	10	10	9	7	3
<i>интегрированная</i>								1	2	1
<i>экологическая</i>	2	2	2	2	4	4	3	2	2	3
Энергетический сектор – исследовано 42 компании										
<i>социальная</i>	1	4	4	4	4	3	2	1	1	1
<i>устойчивого развития</i>	5	3	5	5	4	3	7	7	4	1
<i>интегрированная</i>		5	7	9	10	14	11	9	9	8
<i>экологическая</i>										
Химическая, нефтехимическая, парфюмерная – исследовано 12 компаний										
<i>социальная</i>	3	4	4	2	1	1				
<i>устойчивого развития</i>				3	2	3	3	3	2	
<i>интегрированная</i>			2	3	4	6	7	5	5	2
<i>экологическая</i>								2	2	

¹³⁸ Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2015–2016 годы выпуска. [Электронный ресурс] / Е. Н. Феоктистова, Л. В. Аленичева, Е. И. Долгих, Г. А. Копылова, М. Н. Озерянская, Н. В. Хонякова. – М. : РСПП. – 2017. – 136 с. – Режим доступа: <http://media.rspp.ru/document/1/7/4/743222fc4c6650093518c635d0e8ecdd.pdf> (дата обращения: 27.07.2018).

Продолжение таблицы 2.1

Виды отчетности	2008 год	2009 год	2010 год	2011 год	2012 год	2013 год	2014 год	2015 год	2016 год	2017 год
Металлургическая и горнодобывающая – исследовано 18 компаний										
<i>социальная</i>	3	3	4	7	7	7	5	2	1	
<i>устойчивого развития</i>	3	4	4	2	4	2	3	7	4	2
<i>интегрированная</i>			4	1	1	1	3	2	2	
<i>экологическая</i>						1	1		1	

Источник: составлено автором¹³⁹

Отчетность компаний данных отраслей носит различный информативный характер. Так, интегрированная отчетность в нефтегазовом секторе составляется с 2015 года, однако основными видами отчетности являются отчеты в области устойчивого развития и экологическая отчетность. Социальная отчетность составлялась только ОАО «НИПИгазпереработка» (НИПИГАЗ) в период 2011–2013 гг.

За счет поглощения ряда нефтяных компаний общее количество отчетов в отрасли ежегодно сокращается, при этом региональные нефтедобывающие и нефтеперерабатывающие компании не включаются в этот процесс, в результате чего дальнейшего расширения процесса раскрытия нефинансовой информации в отрасли не происходит.

Более прогрессивным сектором экономики в части составления отчетности является энергетическая и атомная. Компании данного сектора представляют социальную отчетность, отчетность в области устойчивого развития и интегрированную отчетность. Экологическая отчетность в этой отрасли не практикуется. В электроэнергетической и атомной отраслях рост составления нефинансовой отчетности связан с началом развития корпоративного управления и внедрения корпоративных стандартов публичной отчетности головными управляющими компаниями. В результате сначала наблюдается всплеск отчетности дочерних обществ под влиянием головной организации, а позднее они самостоятельно определяют с подходами к этой области и принимают решения

¹³⁹Составлено автором по материалам – Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

о дальнейшей стратегии своей публичной отчетности.

В энергетическом секторе интегрированная отчетность берет начало с 2009 года. В тот период из 42 компаний отрасли, интегрированную отчетность уже предоставляли 5. Однако динамика десятилетнего периода, представленная на рисунке 2.4, свидетельствует о снижении количества предоставленных отчетов к 2017 г. по всем ее видам. Так, уже в 2017 году было составлено по одному социальному отчету и отчетности устойчивого развития.

В химической, нефтехимической и парфюмерной, а также металлургической и горнодобывающей отраслях составлялись в основном три вида отчетности, экологическая отчетность практически отсутствовала. В 2017 г. в этих отраслях было зарегистрировано всего лишь по два интегрированных отчета.

Динамика, представленная на рисунке 2.4, свидетельствует о снижении к 2017 г. количества всех видов предоставленных отраслями отчетов.

Исследование непосредственно содержания отчетов характеризуется отсутствием единого методического подхода к их созданию и подготовке, единых способов и приемов интеграции данных.

«В целом можно констатировать, что процессы нефинансовой отчетности в России имеют отчетливую отраслевую специфику»¹⁴⁰. До настоящего времени наблюдается увеличение отчетности в области устойчивого развития, созданной на основе Руководства по отчетности в области устойчивого развития (Global Reporting Initiative, GRI), которое в России за последнее десятилетие обновлялось дважды.

¹⁴⁰ Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2015–2016 годы выпуска. [Электронный ресурс] / Е. Н. Феоктистова, Л. В. Аленичева, Е. И. Долгих, Г. А. Копылова, М. Н. Озерянская, Н. В. Хонякова. – М. : РСПП. – 2017. – 136 с. – Режим доступа: <http://media.rspp.ru/document/1/7/4/743222fc4c6650093518c635d0e8ecdd.pdf> (дата обращения: 27.07.2018).

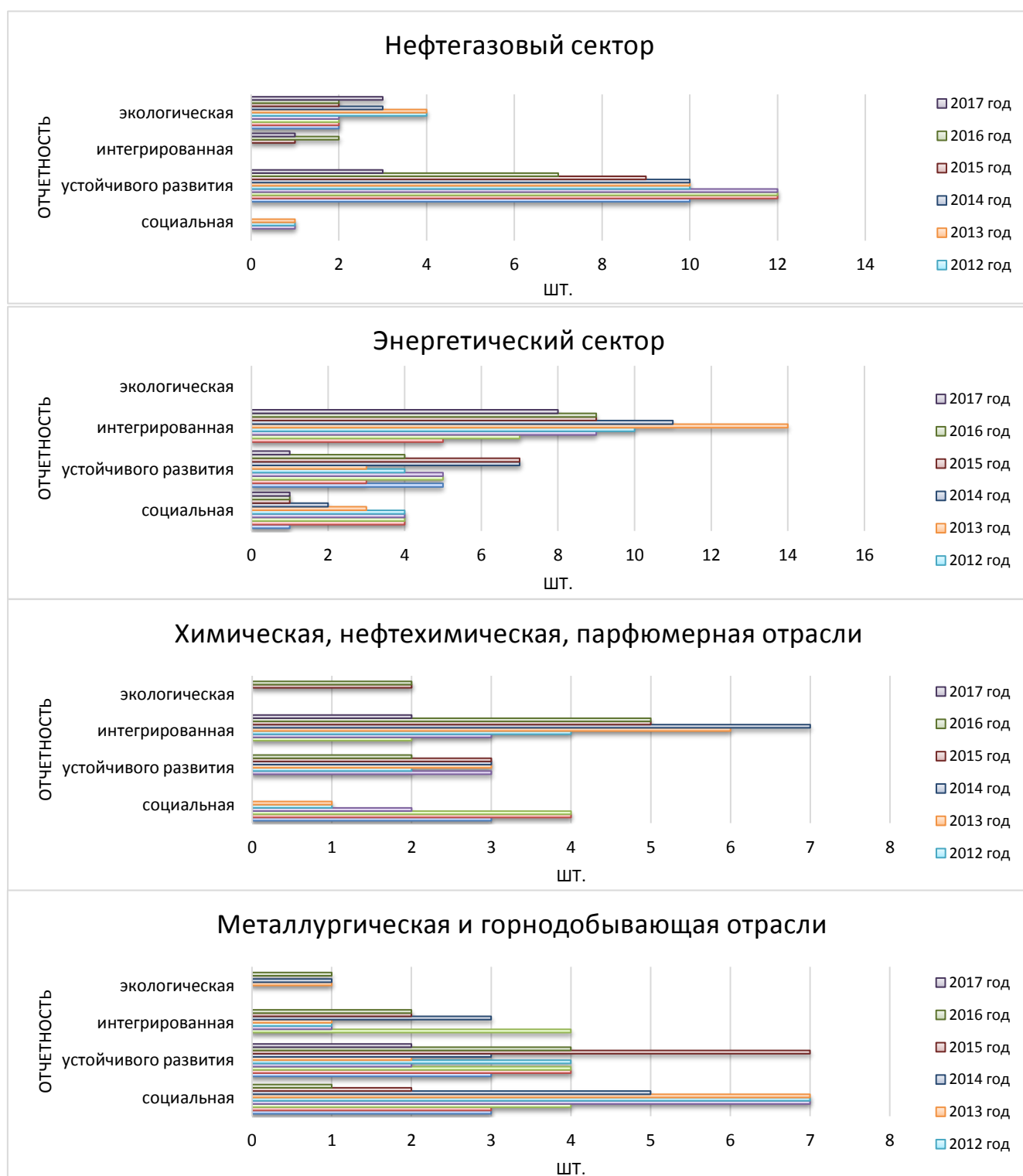


Рисунок 2.4 – Динамика составления отчетности крупными российскими организациями по отраслевым секторам¹⁴¹

¹⁴¹Составлено автором по материалам – Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

Исследование отчетности в области устойчивого развития крупных российских организаций различных отраслей экономики в 2017 г. показало, что основная доля компаний выделяет в ее составе следующие элементы: информация о компании, стратегия развития, устойчивость развития, корпоративное управление, взаимодействие с заинтересованными сторонами. Ряд компаний в составе элементов отражают экологическую составляющую. Например, ПАО «ЛУКОЙЛ» раскрывает такую информацию, как «Изменение климата. Охрана окружающей среды и промышленная безопасность», ПАО «НК «Роснефть» отражает данные «Промышленная безопасность, охрана труда и окружающей среды. Предупреждение чрезвычайных ситуаций и готовность к ликвидации их последствий». Ряд компаний отражают информацию о состоянии внешней среды, оказывающей влияние на бизнес. В отчете акционерного общества «Ростелеком» предусмотрен такой элемент, как «Благоприятная и безопасная среда». Фрагмент результатов исследования состава элементов отчетности в области устойчивого развития представлен в Приложении Г.

Подобная ситуация неоднородности состава элементов и их содержания наблюдается по экологической и социальной отчетности, фрагменты которых приведены в Приложениях Д и Е.

Составление экологической отчетности зарегистрировано по таким секторам экономики, как нефтегазовый сектор, энергетический сектор (в последнее пятилетие составлялась социальная отчетность с экологической составляющей), деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная отрасли, транспорт¹⁴². На наш взгляд, именно экологическая отчетность является наиболее структурированной и более четко отвечает ее сущности и назначению. Преобладающими элементами в ее составе по всей выборке обследуемых компаний, зарегистрированных в Национальном Реестре, являются: экологическая политика, система экологического менеджмента, стратегия природоохранной деятельности, производственный экологический контроль, влияние на окружающую среду,

¹⁴²Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

информационная экологическая открытость.

Проведенное исследование состава и содержания элементов отчетности свидетельствует о том, что на сегодняшний день интегрированная отчетность, фрагменты которой представлены в Приложении Г, практически не отличается от отчетности в области устойчивого развития, содержание справочно приведено в Приложении Ж. Компании для раскрытия информации используют разные модели. При этом наиболее распространенной моделью отчета является та, в которой находят отражение такие элементы, как анализ рынка, финансовые и производственные результаты, корпоративное управление, существенность, управление персоналом, охрана окружающей среды, социальные инвестиции, финансовая отчетность. При этом в российской практике, идея раскрытия использования капитала и условий создания добавочной стоимости в соответствии с международным стандартом интегрированной отчетности пока не реализована.

Для более полного понимания внутреннего содержания интегрированной корпоративной отчетности, обеспечения единства раскрытия информации, связности используемых капиталов, участвующих в создании добавленной стоимости уточнен состав основных элементов интегрированной корпоративной отчетности в соответствии с МСИО, который, по нашему мнению, целесообразно сгруппировать по двум направлениям, представленным на рисунке 2.5:

- элементы создания интегрированной корпоративной отчетности;
- элементы подготовки и раскрытия информации интегрированной корпоративной отчетности.

В составе элементов первой группы выделено семь обобщающих элементов; юрисдикция, управление, кадры, информатизация, культура, социальность бизнеса, стратегия. Выделенные элементы служат ориентиром для создания интегрированной корпоративной отчетности организаций, вне зависимости от отраслевого сегмента, профиля хозяйственной деятельности, организационно-правовой формы. К примеру, элемент юрисдикции определяет знания нормативно-законодательных актов организации и функционирования бизнеса,

нормативное регулирование отношений со стейкхолдерами, национальные стандарты учета и отчетности, стандарты МСФО, МСФО, профессиональные и корпоративные кодексы и т.п.



Рисунок 2.5 – Состав элементов создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности

Источник: составлено автором

Учитывая связность информации, и опираясь на авторскую концепцию создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, сформулированную в первой главе диссертации, нами рекомендована вторая группа элементов, которая позволяет интегрировать тактическую и стратегическую информацию компании в одном документе. В этой группе

выделены пять элементов, которые предлагаются организациям для раскрытия в интегрированной корпоративной отчетности: профиль компании, финансовая информация, нефинансовая информация, стратегия перспективы, презентация отчета.

Таким образом, посредством механизма интегрированного представления информации, появляется возможность выстроить историю бизнеса от простого описания действующей бизнес-модели в рамках реализации возможности по использованию каждого из видов капитала, до стратегических вопросов экономического, политического, социального характера. Тем самым реализуется одна из ключевых отличительных характеристик интегрированной корпоративной отчетности – связность содержания на различных уровнях представления.

Для раскрытия содержания каждого элемента в таблице 2.2 предложены ключевые позиции, благодаря которым, может быть достаточно полно описано влияние каждого из вовлеченных в деятельность капиталов на способность создавать добавленную стоимость, обеспечивая внутреннюю связность раскрываемой информации компании с ее бизнес-моделью и отраслевой спецификой.

Таблица 2.2 – Предлагаемые ключевые позиции (компоненты), обеспечивающие связность элементов интегрированной корпоративной отчетности

Элементы интегрированной отчетности	Ключевые позиции элементов (компоненты)	Обоснование ключевых позиций для раскрытия информации интегрированной корпоративной отчетности
Профиль компании	Определение миссии	Какова цель и назначение создания организации? Каковы правовые основы создания и функционирования деятельности компании? Какие направления и виды деятельности предусматриваются?
	Стратегия создания стоимости	Достигла ли организация своих стратегических целей, и каковы ее результаты с точки зрения эффективности накоплений
	Бизнес-модель	Что такое бизнес-модель организации, и как она формируется? Каковы положительные и отрицательные результаты реализации бизнес-модели?
	Человеческий капитал	Каковы профессиональные навыки персонала, социальный и культурный уровни, происхождение, пол, компетенции, эффективность?

Продолжение таблицы 2.2

	Организационная структура	Каким образом структура управления организации дает оценку краткосрочным, среднесрочным и долгосрочным перспективам?
	Корпоративное управление	Каковы модели корпоративного управления? Какова взаимосвязь и вознаграждения акционерам?
Финансовая информация	Интеллектуальный капитал	Какой уровень знаний в компании, имидж, репутация, бренд? Каков уровень информационных технологий, используемых программных продуктов?
	Внешняя среда	Каково место на товарном рынке, конкурентоспособность? Какие связи с заинтересованными лицами? Каковы значимые факторы внешней среды, влияющие на бизнес?
Финансовая информация	Производственные ресурсы	Куда движется организация, и каким образом планирует достичь желаемого результата? Как распределяются и используются производственные ресурсы для реализации стратегических целей?
	Выпуск продукта	Какова система трансформации используемых ресурсов через коммерческую деятельность для получения продуктов и результатов?
	Результаты деятельности	Какие достигнуты качественные показатели бизнес-модели? Какие осуществляются воздействия на капиталы по всей цепочке создания стоимости для получения стоимости?
	Затраты	Какие виды затрат связаны с созданием цепочки ценностей? Каковы мероприятия по оптимизации затрат?
	Инвестиции	Какова инвестиционная привлекательность компании? Каковы интересы инвесторов?
	Финансирование	Какие формы финансирования бизнеса использует компания? Какова стоимость заемного капитала?
	Риски	Какие источники внутренних и внешних рисков? Каковы мероприятия по снижению и управлению рисками?
Нефинансовая информация	Экологическая политика	В чем суть экологической политики? Какие природоохранные мероприятия проводятся и какова их полезность? Какое финансирование осуществляется для реализации экологической политики? Каковы формы контроля?
	Социальная политика	Каковы направления социальной политики? В чем выражается связь с общественностью? Какова социальная значимость создаваемого продукта?
	Благотворительность и волонтерство	Какие формы благотворительности и волонтерства осуществляет компания?
Стратегия перспективы	Корпоративная стратегия	Как будет развиваться стратегия корпоративного менеджмента?
	Бизнес-стратегия	Каковы направления создания добавленной стоимости в перспективном будущем?
	Функциональная стратегия	С какими трудностями сталкивается организация в процессе реализации стратегии, и каковы возможные последствия для ее бизнес-модели и будущей деятельности?
	Возможности и ожидаемые риски	Каковы возможности и риски, влияющие на способность организации давать оценку в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе, и как она работает с этим?
Презентация отчета	Внутрифирменные стандарты	На каких стандартах базируется раскрытие информации фирмы? Имеют ли место внутрифирменные стандарты, способствующие созданию стоимости?
	Приложения	Имеются ли приложения приложений отчетности?

Источник: составлено автором

Из таблицы 2.2 видно, что в процессе подготовки интегрированной корпоративной отчетности следует выделить, как минимум пять элементов с характерными ключевыми позициями, обеспечивающих связность. Их правильное описание определяет возможности заинтересованных сторон в объективной и точной интерпретации деятельности организации.

Благодаря указанным характеристикам можно достаточно точно описать возможности информационного потенциала раскрытия и прозрачности по каждому отдельно взятому элементу интегрированной корпоративной отчетности, который представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Информационный потенциал отдельных компонентов интегрированной корпоративной отчетности

Компоненты интегрированной корпоративной отчетности	Область представления	Время	Капитал	Финансовая и иная информация	Качественная/количественная информация
Корпоративное управление и стратегия	Результаты деятельности и стратегическое положение	Прошлое, настоящее	Финансовый и человеческий	Финансовая и иная информация	Количественная и качественная
Интеллектуальный капитал	Информация по интеллектуальным ресурсам и человеческому капиталу	Прошлое, настоящее, будущее	Интеллектуальный	Специальная информация	Количественная и качественная
Производственные ресурсы	Текущее положение во всех областях	Прошлое, настоящее, будущее	Финансовый и производственный	Финансовая и производственная информация	Количественная и качественная
Результаты деятельности	Результаты текущей деятельности	Прошлое, настоящее	Финансовый	Финансовая	Количественная
Социальная и экологическая компонента	Текущее положение во всех областях	Прошлое, настоящее, будущее	Социальный и экологический	Специальная информация	Количественная и качественная

Источник: составлено автором

Как было отмечено ранее, представление информации по каждому элементу интегрированной корпоративной отчетности имеет самостоятельную ценность, хотя и рассматривается в совокупности с остальными частями. При этом должны

соблюдаться два главных требования – полнота представления и ответственность перед заинтересованными сторонами.

С позиций концепции интегрированной корпоративной отчетности, ответственность перед заинтересованными сторонами предполагает не только представление им необходимой информации, но и создание обоюдного открытого диалога с ними. «Заинтересованные лица представляют полезные замечания в отношении важных для них вопросов, в том числе экономического, экологического и социального характера»¹⁴³, позволяя тем самым выявить круг значимых вопросов, формулировать и формировать стратегии; своевременно и качественно решать вопросы текущего и стратегического управления.

Каждый самостоятельный элемент интегрированной корпоративной отчетности возникает из разнообразных потребностей различных заинтересованных сторон. Так, финансовая информация на основе финансовой отчетности удовлетворяет преимущественно интересы инвесторов и акционеров, в то время как социальная и экологическая отчетность подразумевает удовлетворение запросов более широкого круга заинтересованных сторон, включая средства массовой информации, неправительственные организации, местные сообщества.

Требование же полноты предполагает, что в полном объеме интегрированной корпоративной отчетности содержится вся существенная и значимая информация, как положительная, так и отрицательная¹⁴⁴. В конечном счете, в интегрированной корпоративной отчетности находит отражение каждый существенный аспект организационной деятельности компании с учетом с интересов разных групп пользователей.

На наш взгляд, одним из главных отличительных признаков интегрированной корпоративной отчетности от других видов отчетности,

¹⁴³На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в 21 веке. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.labrate.ru/discus/messages/20/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus-40803.pdf (дата обращения: 31.07.2018).

¹⁴⁴IIRC (2013a) Consultation draft of the international <IR> framework, IIRC, New York. – p.22. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf> (дата обращения: 31.08.2018).

выступает не столько соотношение количественных (стоимостных) и качественных (нестоимостных) показателей, сколько явное смещение ориентированности представляемой информации во времени. Акцент делается не на настоящем или прошлом бизнеса, а на его будущем. Тем самым прозрачность бизнеса отодвигает вперед временные рамки его понимания, создавая тем самым оценку его стратегической устойчивости. Соответственно, большее внимание уделяется прогнозным, не представленным напрямую, а моделируемым показателям и параметрам, а также программным заявлениям руководства. «Ключ к пониманию прогнозной информации - в описании основных допущений, применяемых организацией в получении такой прогнозной информации, неустойчивости этих предположений и того, как такая информация может измениться, если предположения не сбудутся, как это описано»¹⁴⁵.

И социальная, и интегрированная отчетность нацелены на будущее, выходя при этом за традиционные «границы» отдельной организации (даже той, которая определяется в финансовой отчетности при формировании консолидированной отчетности), поскольку включают в себя помимо прочего информацию о взаимодействии бизнеса с внешней средой. Рассмотренные виды корпоративной отчетности взаимно дополняют друг друга.

При этом центральное место в корпоративном раскрытии информации, по-видимому, должна занимать корпоративная интегрированная отчетность, поскольку именно в ней наиболее полно и широко может быть отражена помимо прочего стратегическая информация «о будущей эффективности деятельности организации и ее потенциале, как мощном способе укрепления репутации организации на фондовом рынке, повышении ее инвестиционной привлекательности»¹⁴⁶.

Вышесказанное позволяет понять, каким должно быть конечное содержание интегрированной корпоративной отчетности. Наличие большого числа

¹⁴⁵Исследование интегрированной отчетности – Практическое руководство для участников Пилотной программы (октябрь 2011 г.). [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/attachments/article/13/prakticheskoe-rukovodstvo.pdf> (дата обращения 24.07.2018).

¹⁴⁶Вахрушина М. А., Малиновская Н. В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16. – С.8.

нестандартных, уникальных нефинансовых показателей определяет относительную свободу в выборе ее структуры, показателей, содержания основных элементов. Для нее характерно большое число качественных, а не количественных характеристик, и «она не может быть полностью стандартизирована по форме»¹⁴⁷.

Отечественный и зарубежный опыт показывают, что само по себе отсутствие четкого регламента и жестко унифицированного стандарта не является показателем некачественной отчетности. В конечном счете, качество информации определяется тем, насколько эффективно и широко представленные в отчетности данные, могут быть использованы в принятии управленческих решений.

В этой связи можно отметить, что качество интегрированной корпоративной отчетности во многом будет определяться глубиной, масштабами и полезностью раскрываемых в ней сведений. Анализ отечественных и зарубежных отчетов показывает, что в них должны найти отражение некоторые обязательные элементы, способные в совокупности сформировать последовательное представление о том, чем занимается отчитывающаяся организация и каковы ключевые основания, на которых она осуществляет свою деятельность.

Соответственно, содержание интегрированного отчета должно отражать как минимум следующую информацию: организационная культура, этика и ценности; имущество и неимущественные права; организационная структура и описание занимаемых рыночных ниш; производственная деятельность – описание видов и направлений деятельности, основные продуктовые сегменты и ключевые продукты; конкурентная среда и позиционирование на рынке. Кроме того, раскрытию подлежат сведения о доходах, географических сегментах деятельности, кадровом потенциале, а также о ключевых факторах, определяющих особенности внешней среды ведения бизнеса (правовые, коммерческие, социальные, экологические и политические и т.д.).

С точки зрения управления, интегрированная корпоративная отчетность

¹⁴⁷Булыга Р. П. Подходы к формированию комплексной публичной отчетности организации на базе концепции интеллектуального капитала [Электронный ресурс] / Р. П. Булыга // Аудитор. – 2015. – № 11. – С. 18–29. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/57327400/> (дата обращения 10.08.2018).

должна стать основой для объективной оценки того, насколько структура управления организации адекватна осуществляемой деятельности в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективах. Для этого, обязательному раскрытию подлежат задачи, цели, организационная структура, культура и этика управления, а также оценка их влияния на капитал, вовлеченный в деятельность компании.

Управленческий аспект тесно связан с вопросом, каким образом используются основные ресурсы организации и реализуется выбранная стратегия. Соответственно, в интегрированной корпоративной отчетности должны быть определены краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные стратегические ориентиры и определены направления их достижения.

Самостоятельное значение в интегрированной корпоративной отчетности имеет раскрытие информации о ключевых подходах к управлению рисками. В связи с этим, в ней должны быть отражены основные возможности и риски, способные повлиять на объективность организации в оценке краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспектив, а также показано то, как организация осуществляет данную оценку. Для этого, должны быть определены факторы и источники внутренних и внешних рисков, оценена вероятность их возникновения, даны характеристики потенциальных угроз и продемонстрированы методы, посредством которых реализуется функция риск-менеджмента.

Большое значение имеет представление в корпоративной интегрированной отчетности сложившейся бизнес-модели. Для ее характеристики, как правило, используются описания структурных особенностей формирования текущего финансового результата и его взаимосвязи с имеющимся в наличии капиталом.

В интегрированном отчете следует также упомянуть о будущих перспективах и проблемах, с которыми организация может столкнуться, возможных последствиях данных проблем для существующей бизнес-модели; продемонстрировано, каким образом компания будет реагировать на непредвиденные и негативные события.

2.2 Особенности связанного представления информации в целях подготовки интегрированной корпоративной отчетности

Интеграция России в мировую экономическую систему не только расширяет возможности, но и закономерно увеличивает изменчивость условий хозяйственной деятельности. Для организаций это означает необходимость постоянного поиска новых путей повышения конкурентоспособности, направлений роста и источников инвестиций. В этих условиях неизбежно растут и информационные запросы лиц, заинтересованных в результативности и эффективности бизнеса.

Основным источником получения заинтересованными пользователями финансовой информации, до последнего времени являлась бухгалтерская (финансовая) отчетность. Именно она, рассматривалась как главный, завершающий, высший этап бухгалтерского обобщения информации, своеобразной «визитной карточкой» экономического субъекта¹⁴⁸.

Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности и сейчас во многом определяют правильность и своевременность принятия управленческих решений внешними пользователями, возможности привлечения дополнительных инвестиций, рыночную оценку стоимости бизнеса. Однако в современных условиях требуются новые формы и методы раскрытия информации и повышения прозрачности бизнеса.

В исследованиях отмечается, что в сфере бухгалтерского учета только две системы стандартов дают возможность подготовить отчетность, которая является международно признанной (т.е. принимаемой большинством пользователей во всем мире). «Во-первых, это отчетность, подготовленная по МСФО (международным стандартам финансовой отчетности), во-вторых отчетность,

¹⁴⁸Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / коллектив авторов, под общ. ред. О. Е. Качковой. – М.: КНОРУС, 2014. – С. 519.

подготовленная по американским стандартам (US GAAP)»¹⁴⁹.

С данным тезисом можно согласиться лишь частично, поскольку отчетность, формируемая в соответствии с принципами МСФО, не ограждена от ошибок, так как ее составление полностью зависит от профессионального суждения бухгалтера, составляющего эту отчетность. Не лишены проблемных аспектов и стандарты GAAP, несмотря на их признание многими мировыми корпорациями, что тоже может привести к возникновению ошибок при формировании отчетности.

Как отметила Е.С. Гусева, одна из основных современных тенденций развития бухгалтерского учета заключается в создании единой интернациональной модели, обеспечивающей формирование достоверных бухгалтерских данных. Между тем, «стандарты бухгалтерского учета стран с развитой рыночной экономикой (и международные стандарты, как обобщение опыта различных учетных систем) акцентируют внимание на потребностях инвесторов»¹⁵⁰. Однако многообразие информационных потребностей не сводится только к вопросу оценки инвестиционной привлекательности бизнеса.

Финансовая отчетность, сформированная в соответствии с МСФО, сегодня начинает терять свою актуальность для пользователей, поскольку отражает финансовое положение и финансовые результаты компании за периоды уже произошедшие и не учитывает ее риски и стратегию развития в будущем.

Одним из наиболее перспективных путей решения данной проблемы является создание принципиально новых моделей отчетности, строящихся на пересечении как финансовой, так и нефинансовой информации о деятельности компании¹⁵¹.

Поэтому следует признать, что в современных условиях концепция

¹⁴⁹Бондарчук Т. А. Совершенствование системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. [Электронный ресурс] / Бондарчук Тарас Андреевич. – Пермь, 2006. – 187 с. – Режим доступа: <http://www.dslib.net/bux-uchet/sovershenstvovanie-sistemy-normativnogo-regulirovanija-buhgalterskogo-ucheta-v.html> (дата обращения: 02.08.2018).

¹⁵⁰Ракевич Н. А. Формирование интегрированной бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Ракевич Наталья Айковна. – Н. Новгород, 2012. – 24 с. – Режим доступа: <http://www.unn.ru/pages/disser/1017.pdf> (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁵¹Гусева Е. С. Особенности развития интегрированной отчетности в условиях глобализации / Е. С. Гусева // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2013. – № 5(180) – С.16.

отчетности должна формироваться не просто на основе лучших мировых практик по стандартизации бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Процесс гармонизации, стандартизации, конвергенции, трансформации системы бухгалтерского учета носит глобальный характер.¹⁵² Во всем мире все более активно используется понятие корпоративной отчетности. Российские авторы также все чаще используют этот термин.

Требования обеспечения прозрачности корпоративной отчетности диктуют новые подходы к моделированию внешней отчетности, организации рационального сбора, классификации информации для различных групп пользователей; идентификации рисков с целью управления ими и снижения влияния их последствий и др.¹⁵³

В этой связи требования к качеству, как исходной информации, так и к информации, содержащейся в корпоративной отчетности, существенно возрастают¹⁵⁴. Действующая система показателей должна определяться исходя из интересов пользователей этой отчетности, с одной стороны, и задач корпоративного управления – с другой.

В отличие от обычной бухгалтерской (финансовой) отчетности корпоративная отчетность должна содержать в большей степени качественные характеристики¹⁵⁵.

Как показало исследование, одной из наиболее перспективных форм представления информации в качестве корпоративной отчетности является интегрированная отчетность, сочетающая в себе финансовые и нефинансовые данные, позволяющие пользователю отчетности сформировать мнение об

¹⁵²Хусаинова А. С. Адаптация системы учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях к МСФО: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Хусаинова Амина Савдахановна. – СПб.-Пушкин, 2005. – 23 с. – Режим доступа: http://нэб.рф/catalog/000199_000009_002942238/viewer/ (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁵³Чистякова Ю. Е. Концепция корпоративной отчетности, ее учетно-аналитическое обеспечение и внутренний контроль: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Чистякова Юлия Евгеньевна. – Йошкар-Ола, 2010. – 18 с. <http://economy-lib.com/dissert/503572/a#?page=1> (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁵⁴Филиппов А. С. Учетно-аналитическое обеспечение управления собственным капиталом коммерческих организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Филиппова Александра Сергеевна. – Казань, 2009. – 182 с. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/uchetno-analiticheskoe-obespechenie-upravleniya-sobstvennym-kapitalom-kommercheskikh-organiz> (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁵⁵Абоянцева Л. Л. Развитие методического инструментария формирования корпоративной отчетности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Абоянцева Лариса Леонидовна. – Йошкар-Ола, 2012. – С. 37.

эффективности деятельности экономического субъекта в соответствии с соблюдением двух основополагающих принципов: непрерывность процесса создания стоимости и устойчивого развития экономического субъекта.

Российский бизнес все более широко использует интегрированную корпоративную отчетность в качестве основы для представления информации заинтересованным лицам. Цель раскрытия информации для различных групп пользователей определена международным стандартом интегрированной отчетности.

По нашему мнению, такая задача должна быть ключевым звеном в процессе интеграции данных, объединяющих связные элементы раскрытия цепочки используемых капиталов для получения добавленной стоимости.

Интеграция информации на основе ретроспективного и перспективного подходов, представленная на рисунке 2.6, позволит сформировать учетное поле, необходимое для создания интегрированной корпоративной отчетности с учетом информационных потребностей пользователей и стратегии развития организации.

Раскрытие информации для заинтересованных лиц требует исследования прикладных вопросов организации процесса подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности в российских условиях. Один из них связан с правильным выбором эффективной организации процесса интеграции и консолидации данных для формирования интегрированной корпоративной отчетности.

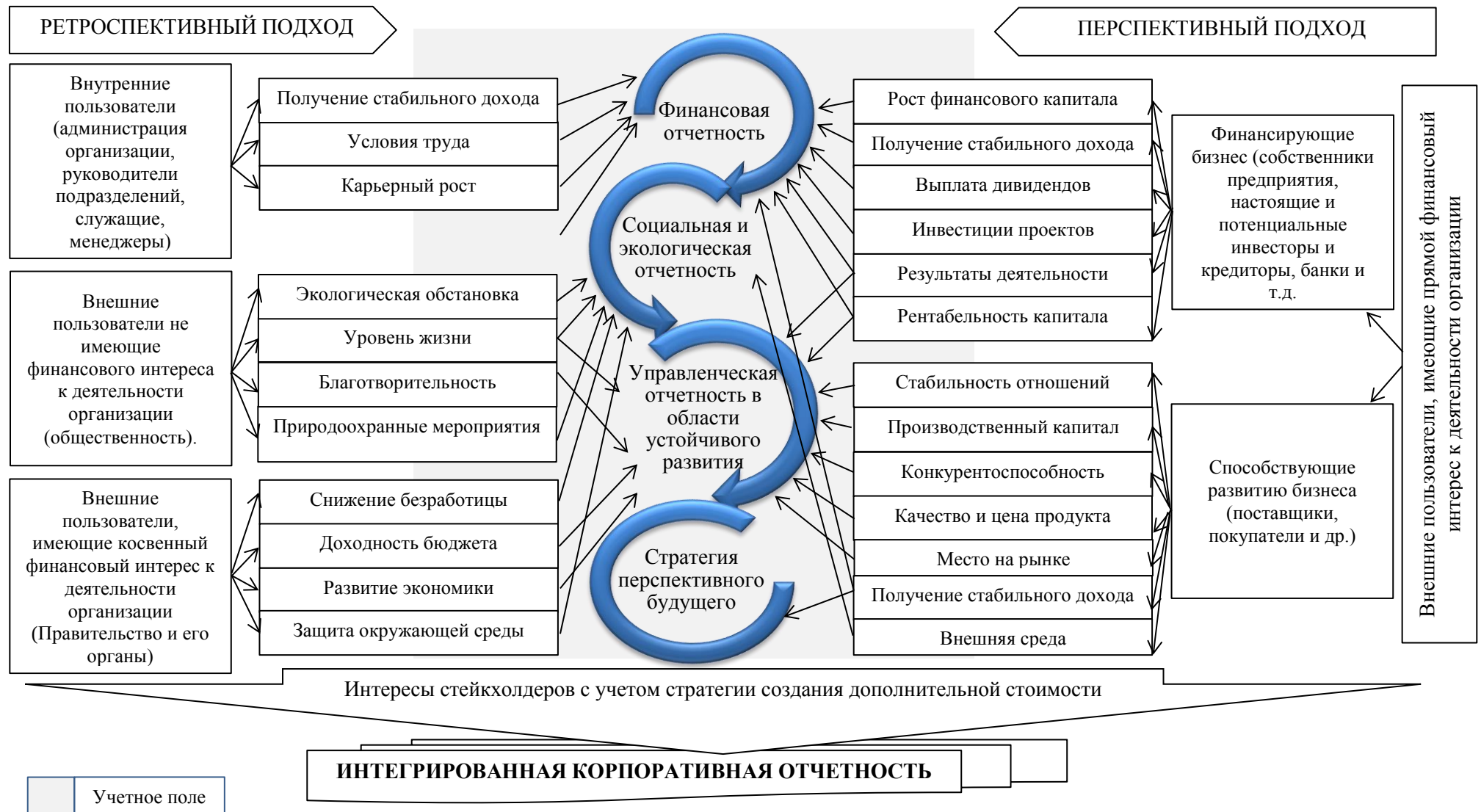


Рисунок 2.6 – Создание информационного поля для подготовки интегрированной корпоративной отчетности

Источник: составлено автором

Согласно п. 3.10 и 3.11 концептуальных основ подготовки интегрированной корпоративной отчетности, можно выделить следующие информационные компоненты, которые так или иначе оказываются связаны между собой:

- содержательные элементы: обзор деятельности организации и внешней среды, высшее управление, возможности и риски, стратегия и размещение ресурсов, бизнес-модель, результаты деятельности и перспективы;
- время: прошлое, настоящее и будущее;
- капиталы: финансовый, производственный, интеллектуальный, социально-отношенческий, человеческий и природный;
- финансовая и нефинансовая информация;
- качественная и количественная информация;
- внутренняя управленческая информация, информация для советов директоров, информация для внешних отчетов;
- информация интегрированного отчета, иная внутренняя и дополнительная внешняя информация.

В последнее время достаточно активно изучаются различные варианты интеграции информации, способы взаимосвязи частей интегрированной корпоративной отчетности между собой.

Так в исследованиях, проведенных Э. Хаттон¹⁵⁶, Р. Бергманом и Дж. Россом¹⁵⁷ делается упор на интеграцию финансовой информации с различными нефинансовыми данными, что позволяет сконцентрироваться на основных финансовых драйверах создания стоимости. М. Педрини справедливо отмечает, что в так называемом глобальном или общем отчете успешно интегрируются сведения социальной отчетности и отчетности об интеллектуальном капитале¹⁵⁸. Схожую линию аргументации, подаваемой с другим акцентом, можно отыскать в работах ученых М. Кордаццо¹⁵⁹ и

¹⁵⁶Hutton A. Beyond financial reporting - an integrated approach to disclosure / A. Hutton // Journal of Applied Corporate Finance, 2004. – vol. 16, issue 4. – P. 8-16.

¹⁵⁷Burgman R, Roos G. The importance of intellectual capital reporting: evidence and implications / R. Burgman, G. Roos // Journal of Intellectual Capital, 2007. – № 8(1). – P. 7–51.

¹⁵⁸Pedrini M. Human capital convergences in intellectual capital and sustainability reports/ M. Pedrini // Journal of Intellectual Capital, 2007. – № 8(2). – P. 346-366.

¹⁵⁹Cordazzo M. IC Statement versus Environmental and Social Reports. An Empirical Analysis of their convergencies in Italian Context / M. Cordazzo // Journal of Intellectual Capital, 2005. – № 6(3). – P. 441–464.

Д. Бранвика¹⁶⁰. Идею тесной взаимоувязки социальной отчетности и отчетов советов директоров, рассмотрели А. Колк и Дж. Пинске¹⁶¹.

Рассматривая стратегическую перспективу представления нефинансовой информации, К. Енгванич и Дж. Гатри¹⁶² отметили, что социальную отчетность и отчетность об интеллектуальном капитале следует раскрывать в тесной увязке с вопросами измерения эффективности, в частности, посредством известной сбалансированной системы показателей оценки эффективности.

На необходимость комбинации разнородной информации указывается в работах известного западного ученого Р.Дж. Экклза¹⁶³.

Он отмечает важность интеграции финансовых данных, представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, с широким набором показателей из нефинансовых отчетов. В качестве нефинансовых дополняющих данных предлагается включать сведения о нематериальных активах, ключевых показателях эффективности, корпоративном управлении и т.д.¹⁶⁴ Соглашаясь с положениями концептуальных основ подготовки интегрированной корпоративной отчетности, Экклз и Крзус подчеркивают важность интегративного мышления, позволяющего объединять в едином документе несовпадающую по форматам представления и зачастую слабо формализованную информацию разных отчетов.

Связанность не только выступает одним из важнейших принципов подготовки корпоративной интегрированной отчетности, но и является значимой чертой, отличающей ее от других видов отчетности. Само употребление термина «интегрированная корпоративная отчетность» предполагает, что в такой отчетности происходит сложное семантическое и содержательное соединение различных типов информации.

¹⁶⁰Branwijck D. Corporate social responsibility + intellectual capital ¼ integrated reporting? / D. Branwijck // In: Proceedings of the 4th European conference on intellectual capital held at Arcada University of Applied Sciences, Helsinki, 2012. – P. 75–85.

¹⁶¹Kolk A., Pinkse, J. The integration of corporate governance in corporate social responsibility disclosures / A. Kolk, J. Pinkse // Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 2010. – № 17(1):15–26.

¹⁶²Yongvanich K., Guthrie J. An extended performance reporting framework for social and environmental accounting. / K. Yongvanich, J. Guthrie. – Bus Strateg Environ 200615:309–321.

¹⁶³Eccles R., Krzus, M. One report. Integrated reporting for a sustainable strategy / R. Eccles, M. Krzus. Wiley, New Jersey, NJ, 2010 – p. 84.

¹⁶⁴Там же

В целях настоящего исследования отдельный элемент интегрированного отчета, имеющий относительно самостоятельную ценность и несущий в себе определенную смысловую нагрузку, будем называть внутренним элементом (частью) интегрированной корпоративной отчетности. Содержательно, такой элемент должен раскрывать информацию по использованию того или иного вида капитала, либо представлять собой автономно воспринимаемый компонент общего отчета (конечного отчета), в котором находит отражение информация по внутренне однородному кругу вопросов. В документах, посвященных интегрированной корпоративной отчетности, элемент также называют частным отчетом.

Если вслед за разработчиками концепции интегрированной корпоративной отчетности воспринимать интегрированный отчет как документ, раскрывающий всеобъемлющую информацию о процессе создания организацией добавленной стоимости, то различные его элементы (части) можно представлять, как репрезентацию ключевых областей (позиций), где этот процесс реализуется.

В соответствии с концептуальными основами подготовки интегрированной корпоративной отчетности, они могут составляться как самостоятельно в качестве оригинальных источников разнообразной информации, так и в соединении, когда их репрезентация осуществляется с позиций холистического, целостного представления о бизнесе.

В процессе своей деятельности организации могут создавать самые разнообразные отчеты, как требуемые законодательством, так и формируемые добровольно для обеспечения лучшей коммуникации с заинтересованными сторонами в целях удовлетворения информационных потребностей последних (например, бухгалтерскую (финансовую) отчетность или отчет об устойчивом развитии).

Если такая дополнительная отчетность формируется параллельно интегрированной корпоративной отчетности, в последнюю целесообразно

включить ссылки на релевантные отчетные формы¹⁶⁵.

Можно видеть, что на практике интегрированная корпоративная отчетность и отдельные отчеты выполняют различные функции. Изначально, в качестве главной цели подготовки интегрированной отчетности рассматривалось максимальное информирование заинтересованных сторон о способности организации создавать стоимость. Однако сегодня, эта цель рассматривается в более широком контексте – связно и последовательно продемонстрировать «историю создания стоимости» (valuecreationstory)¹⁶⁶ и раскрыть специфическую информацию об отдельных видах капитала.

В связи с этим, принципиально важное методическое значение приобретает задача формирования качественной, надежной и правильно скомпонованной интегрированной корпоративной отчетности. Ее эффективное решение во многом определяется выбором контура интегрирования, благодаря которому будет формироваться конфигурации конечного отчета, и определением центрального звена отчетности. В конечном счете, качество окончательного отчета будет определяться степенью, с которой различные части конечного отчета оказываются связанными между собой.

Данный вопрос остается неисследованным отечественными учеными, по умолчанию склоняющихся к финансово-центрированной модели, которая имплицитно строится на двух базовых предпосылках:

- один из информационных элементов интегрированного отчета является основным, в то время как остальные элементы рассматриваются как дополняющие его;

- в качестве отправной точки подготовки интегрированной корпоративной отчетности берется бухгалтерская (финансовая) отчетность.

По мнению разработчиков концепции интегрированной корпоративной отчетности, границы интегрированного отчета должны быть выравнены по

¹⁶⁵ IIRC (2013a) Consultation draft of the international <IR> framework, IIRC, New York. – p.22 – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf> (дата обращения: 31.08.2018).

¹⁶⁶ Там же

контурам финансовой отчетности. Поэтому основные организационные единицы отражаются в той же степени, как они включены в финансовую отчетность. Тем не менее, интегрированная отчетность также охватывает зоны влияния организации (экономические, экологические и социальные) по цепочке создания капитализации в кратко-, средне- и долгосрочной перспективах. Зоны же влияния, как правило, выходят за пределы границ отчетности¹⁶⁷.

Как будет показано ниже, такая модель не является единственно возможной и, по-видимому, и самой эффективной.

Уровень интегрированности информации при формировании интегрированной корпоративной отчетности во многом определяется тем, как конструируется отчет и каким образом соединяются его части.

На практике можно выделить три различных подхода, каждый из которых по-своему определяет то, каким образом может осуществляться сборка отчетности: «центрированное» объединение, «распределенное» соединение и, наконец, «смешанное». Объяснение наличия сразу трех подходов состоит в том, что используемые комбинации частей интегрированного отчета позволяют подчеркнуть особенности возможных отраслевых и национальных практик ведения бизнеса.

«Центрированное» объединение предполагает, что интегрированная корпоративная отчетность формируется на основе ключевой части отчетности, которая рассматривается как главная, «основная», в то время как остальные части только усиливают содержащуюся в ней информацию. Последние представляются как второстепенные, и в структуре отчетности носят вспомогательный характер. Здесь можно выделить два варианта формирования.

Первый заключается в том, что ведущей частью отчета оказывается финансовая (бухгалтерская) составляющая, информативность которой повышается через включение социальной или экологической составляющей.

Вторым вариантом является представление интегрированной корпоративной

¹⁶⁷Исследование интегрированной отчетности – Практическое руководство для участников Пилотной программы (октябрь 2011 г.). [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/attachments/article/13/prakticheskoe-rukovodstvo.pdf> (дата обращения 24.07.2018).

отчетности как альтернативы бухгалтерской (финансовой) отчетности, основной акцент в которой отводится социальной или экологической информации, а финансовая составляющая приводится в качестве дополнения.

На самом деле, конечный отчет, возникающий на основе такого объединения, не может рассматриваться, как полноценная интегрированная отчетность по причине неполноты и недостаточной связанности представленных частей. Главный фокус такой отчетности смещен в сторону информации, представленной в основной части. В то же время реальной интеграции, приводящей к повышению информированности пользователей, при этом не происходит, а имеет место механическое соединение частей без их внутренней взаимоувязки. В случае, когда в качестве основной части принимается финансовая составляющая, такой отчет вообще редуцируется до расширенной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такой подход, преобладает в российской практике, где отчетность характеризуется, прежде всего, как способ саморепрезентации, а не полноценного коммуникационного канала выстраивания взаимоотношений с заинтересованными сторонами.

«Распределенное» соединение предполагает, что части отчета расположены в нем как бы «пропорционально», и каждый из них создается как полноценный отчет, имеющий самостоятельную ценность. Сведения разных частей дополняют друг друга. В отличие от предыдущего подхода здесь не выделяется основная, «ведущая» часть, к которой присоединяется дополнительная информация. Вместо этого формируется относительно завершенное представление по всем линиям подотчетности. Соответственно, каждая из частей интегрированного отчета характеризует определенную область и обладает самостоятельной ценностью.

Вместе с тем, агрегирование происходит механически, преимущественно за счет того, что содержащаяся в отдельных частях информация многократно пересекается внутри конечного отчета или активно используется в других частях. Это предполагает формирование тесных взаимных информационных связей, которые в ряде случаев оказываются избыточными. Конечная интегрированная корпоративная отчетность в этом случае, хоть и является достаточно

информативной, все же не обеспечивает всесторонней синтез. Каждая из частей характеризует определенную область без потери самостоятельной ценности. В общий отчет она включается за счет выстроенных внутренних связей и перекрестных ссылок, благодаря чему может рассматриваться как элемент единого отчета. Но эти части не столько выстроены в некотором связном единстве, благодаря которому возникает целостная картина, сколько находятся рядом, дополняя друг друга. Окончательный отчет в этом случае представляет собой документ, содержащий обширный массив информации, не обладающей необходимой связностью, и потому, не обеспечивающий должного раскрытия того, каким образом различные элементы вовлеченного в бизнес капитала способны генерировать процесс создания добавленной стоимости.

Конечный отчет оказывается более агрегированным, чем в предыдущем случае, однако главным его недостатком оказывается его слабая информативность. Собранный из отдельных частей, он все же не прибавляет дополнительной информации относительно той, которая уже содержится в них.

«Смешанное» соединение предполагает, что части интегрированной корпоративной отчетности соединяются не по признаку отдельной области раскрытия информации (например, финансовая/бухгалтерская или экологическая информация, информация об интеллектуальном капитале и т.д.), а по признаку соотнесенности со стратегией бизнеса или процессом создания в нем добавленной стоимости. Соответственно, интегрированная корпоративная отчетность формируется не как совокупность самостоятельных отчетов, а как целостный, последовательно выстраиваемый комплексный документ, создаваемый на основе баланса между детализацией и аналитичностью информации, представленной в нем. Соответственно, в него попадает только необходимая, отобранная по принципу существенности и значимости релевантная информация, а не весь комплекс данных из отдельных нефинансовых и финансовых отчетов.

За счет сужения предмета информационного раскрытия (как указано выше, это стратегия бизнеса или характеристика процесса создания им добавленной стоимости), при «смешанном» соединении происходит устранение

информационного пересечения, исключаются излишняя детализация и нерелевантная информация. Таким образом, реализуется не только требование интегрированности информационного содержания, но и соответствие конечной интегрированной корпоративной отчетности краткости¹⁶⁸.

«Смешанное» соединение представляет собой наиболее оптимальный подход к формированию интегрированной корпоративной отчетности.

В дополнение к сказанному выше, следует сделать несколько замечаний относительно соотношения интегрированной корпоративной отчетности и других видов отчетности.

Между различными видами отчетов всегда существует определенное наложение информационной области. Так, можно увидеть связь между социальной отчетностью и отчетом об интеллектуальном капитале, между отчетом Совета директоров и Управленческим отчетом и т.д. Многие элементы нефинансовой информации все более широко используются в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Рассмотренные выше «центрированное» и «распределенное» соединения строятся путем прямого включения в интегрированную корпоративную отчетность элементов других видов отчетности. Такое включение в ряде случаев оправдано, но оно неизбежно ведет к избыточности информационного содержания, перегруженности интегрированной корпоративной отчетности деталями, второстепенными сведениями и повторяющимися данными.

Обращение к критерию краткости предполагает, что информация, содержащаяся в различных отчетах, которые готовятся самостоятельно, должна включаться в интегрированную корпоративную отчетность лишь частично, без прямой привязки к первоначальному источнику¹⁶⁹. Интегрированная корпоративная и другие виды отчетности должны формироваться отдельно, быть автономными. Поскольку их функции различны, информация в них будет

¹⁶⁸ IIRC (2013a) Consultation draft of the international <IR> framework, IIRC, New York. – p.22 – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf> (дата обращения: 31.08.2018).

¹⁶⁹ Там же

взаимодополняться, но, одновременно, она будет и взаимопересекаться.

В то время как интегрированная корпоративная отчетность обеспечивает обобщенную целостную оценку процесса создания стоимости бизнеса, остальные виды отчетности отражают детальную информацию по различным направлениям деятельности и типам используемого капитала. Содержащаяся в них информация оказывается более специфичной и направлена на «суженное» информирование заинтересованных пользователей о различных областях ведения бизнеса.

Следует признать, что в настоящий момент вопрос соотношения информационного поля интегрированной корпоративной отчетности и других видов отчетности остается дискуссионным, поскольку исследования в этом направлении, как и практика подготовки интегрированной корпоративной отчетности, начаты относительно недавно. Тем не менее, сделанные выводы уже позволяют обеспечить определенную методическую поддержку процесса подготовки интегрированной корпоративной отчетности российскими компаниями.

2.3 Аналитические возможности информационного наполнения интегрированной корпоративной отчетности

Классическая учетная мысль предполагает, что предметом познания бухгалтерского учета, как элемента практической деятельности, «выступают те полезные результаты исследования деятельности конкретного предприятия, которыми бухгалтерия снабжает объекты ее внешней среды, в том числе подразделения предприятия и объекты внешней среды предприятия»¹⁷⁰.

По мнению Будович Ю.И., представляемые в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности результаты могут быть сгруппированы по следующим категориям: общие данные о деятельности организации (объем реализации,

¹⁷⁰Будович Ю. И. Объект и предмет познания бухгалтерского учета - практики и науки: экономико-теоретический анализ/ Ю. И. Будович // Бухгалтер и закон. – 2015. – № 3. – С. 4.

величина задолженности, иная информация); данные по отклонениям результатов и процессов от запланированных показателей (фактических или возможных); внутренняя и внешняя отчетность и т.д.

Такая группировка представляется необоснованно зауженной, поскольку не учитывает дополнительные аспекты деятельности хозяйствующих субъектов и дифференциацию информационных запросов заинтересованных пользователей. В частности, следует признать, что контур представления учетной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности в последние десятилетия был существенно расширен на основе двух методологически продуктивных идей – консолидации по группе взаимосвязанных лиц и включением в отчетность нефинансовых показателей.

Указанное расширение будет рассмотрено в следующей главе, в то время как логика проводимого исследования предполагает обращение к вопросу формирования интегрированной корпоративной отчетности.

Традиционная модель бухгалтерской (финансовой) отчетности строится на необходимости представления информации в финансовом разрезе, который сегодня рассматривается в качестве основного.

Сравнение показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности разных стран, позволяет сделать вывод о том, что в целом состав форм и ключевых статей, оцениваемых различными пользователями, идентичен. В связи с этим, на первый план выходит проблема выбора наиболее репрезентативных и значимых финансовых и нефинансовых показателей, представление которых в составе интегрированной корпоративной отчетности является наиболее целесообразным. В таблице 2.4 сгруппированы основные показатели, представляющие интерес у пользователей отчетной информации ряда стран.

Таблица 2.4 – Сравнительная характеристика показателей

Наименование страны	Основные показатели	Пользователи информации
Россия	Показатели ликвидности, платежеспособности, устойчивого развития, рентабельности, эффективности финансово-хозяйственной деятельности	Акционеры, собственники, контролирующие государственные органы, инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели
Белоруссия	Показатели ликвидности, платежеспособности, устойчивого развития, рентабельности, эффективности финансово-хозяйственной деятельности	Акционеры, собственники, контролирующие государственные органы, инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели
Болгария	Показатели ликвидности, платежеспособности, устойчивого развития, рентабельности	Акционеры, собственники, контролирующие государственные органы, инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели
Великобритания	ROM, ROFA, ROS, ROL, BER, ROA, ROE, ROIC, ROCE, ROTA, ROBA, RONA, OPR, NSAL, GM, EBIT, SAL, NINC, VCOST	Акционеры, собственники, контролирующие государственные органы, инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели
Китай	ROM, ROFA, ROS, ROL, BER, ROA, ROE, ROIC, ROCE, ROTA, ROBA, RONA, OPR, NSAL, GM, EBIT, SAL, NINC, VCOST	Акционеры, собственники, контролирующие государственные органы, инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели
Франция	ROM, ROFA, ROS, ROL, BER, ROA, ROE, ROIC, ROCE, ROTA, ROBA, RONA, OPR, NSAL, GM, EBIT, SAL, NINC, VCOST	Акционеры, собственники, контролирующие государственные органы, инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели

Источник: составлено автором

Анализ содержания таблицы 2.4 позволяет сделать вывод о том, что интересы внешних и внутренних пользователей отчетности различных стран сводятся прежде всего к сведениям об инвестиционной привлекательности, устойчивом развитии, эффективности и прибыльности деятельности экономического субъекта.

В.В. Бердников отмечает «при отборе и последующем мониторинге реализации инвестиционных проектов, кроме традиционных индикаторов (деловой активности, покрытия долга активами, рентабельности по денежному потоку, дисконтированному периоду окупаемости и добавленной стоимости), необходимо использовать показатели, оценивающие потенциал риска проекта для инвесторов и будущие выгоды от участия в проекте компании:

– инвестиционные индикаторы (NPV; IRR; MIRR);

- инвестиционные индикаторы, скорректированные на стоимость опционов значения NPV, IRR, MIRR;
- показатели роста (выручка от продаж; прибыль от продаж; стоимость активов);
- показатели доходности (валовая рентабельность; рентабельность активов по EBITDA; рентабельность инвестиций ROIC);
- показатели платежеспособности (коэффициент покрытия процентов, TIE; соотношения EBITDA и стоимости TD);
- индикатор стоимости (добавленная рыночная стоимость MVA);
- показатели риска (волатильность денежных потоков δ^2 (DCF);
- индикаторы риск/доходность (VaR/NPV; NPV/волатильность; RAROC (рентабельность активов с поправкой на риск));
- специальные показатели оценки опционов, вероятность исполнения каждого из опционов – P_o . Подбор проводится индивидуально для каждого типа опциона на основе симуляции»¹⁷¹.

Несмотря на то, что некоторые компании разрабатывают новаторские подходы к усилению возможностей учета различных видов капитала, инвесторы требуют более объективных и однозначных данных. Поэтому раскрытие нефинансовых показателей способствует установлению более доверительных отношений с вкладчиками.

Учитывая отсутствие общепринятых моделей для оценки и измерения эффективности информации в интегрированной корпоративной отчетности, представляется важным обозначить предполагаемый состав критериев и показателей интегрированной отчетности.

На наш взгляд, в целях надежной оценки способности компании создавать добавленную стоимость, достаточно рассмотреть четыре группы критериев, требующих отражения в корпоративной интегрированной отчетности и позволяющих обеспечить надежную объективную оценку способности компании

¹⁷¹Бердников В. В. Контроллинг бизнеса: модели, развитие, проблемы, решения: монография / В. В. Бердников. – М. : Издательский дом «Экономическая газета», 2012. – С. 456-457.

создавать добавленную стоимость с минимальными затратами:

- интегрированная структура создания стоимости (цепочка создания стоимости);
- управление и стратегия (внутренние процессы);
- управление интеллектуальным капиталом (инновации и знания);
- конкурентоспособность и передовой опыт.

В этом контексте ключевые показатели эффективности (КПЭ) характеризуются как важный элемент интегрированной корпоративной отчетности. Благодаря им появляется возможность комплексной оценки финансовых и нефинансовых факторов, оказывающих влияние на бизнес. В то время как менеджеры и финансовые аналитики давно используют ключевые показатели эффективности, включение их в корпоративную интегрированную отчетность позволяет широко применять их и другим категориям заинтересованных лиц.

Процесс определения КПЭ для интегрированной корпоративной отчетности может строиться по следующей схеме. На начальном этапе, определяются стратегические цели компании с учетом как материальных, так и нематериальных аспектов, финансовых и нефинансовых параметров. Стратегические цели должны быть связаны с ожиданиями каждой категории пользователей информации.

Интегрированный отчет должен давать представление о качестве отношений компании с заинтересованными сторонами, т.е. о том, как и в какой степени, организация понимает, учитывает и отвечает на их правовые потребности и информационные запросы.

На самом деле, понимание потребностей внешних пользователей отчетной информации, имеет решающее значение не только для обеспечения их эффективного участия в капитале, но и правильного определения общей эффективности бизнеса. Отсутствие понимания с заинтересованными сторонами может привести руководство компании к мысли о том, что они определили стоимость верно, когда в действительности, все наоборот. Чтобы избежать этого, необходимо установить прямой диалог сторон, с тем, чтобы обеспечить

максимальное доверие и взаимодействие. После спецификации стратегические цели должны быть скорректированы.

Идентификация предполагаемого результата для каждого действия позволяет менеджерам достичь конкретных целей и планируемых результатов. Интегрированный отчет должен объяснить, каким образом доход был переведен в меру, т.е. КПЭ в состоянии дать количественную оценку способности руководства организации в достижении стратегических целей. В то время как ключевые показатели, представленные независимо от стратегий и процессов создания добавленной стоимости, могут усложнить бизнес-отчетность, исчерпывающий набор показателей, связанных со стратегией и поддерживаемым контекстом будет представлять собой полезный способ для совершенствования бизнес-модели.

КПЭ должны охватывать краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные периоды, в том числе дифференцированные прогнозы и целевые показатели. Сравнение расчетных данных и реальных показателей и доказательство степени точности управления прогнозами, имеет большое значение для акционеров. Это сравнение позволяет преобразовывать элементы интегрированной корпоративной отчетности в прогнозы доходов и эффективности системы управления, которые, как правило, считаются важными для принятия инвестиционных решений на финансовых рынках.

Правильные прогнозы являются эффективным элементом успеха в бизнесе, поскольку обеспечивают, определенную гарантию для инвесторов. Вместе с тем, сами инвесторы зачастую не обладают профессиональными навыками в части проверки прогнозов менеджеров, выявлении ошибок в перспективных расчетах и окончательных результатах при анализе интегрированной корпоративной отчетности и т.д., что вызывает заметное снижение информационной стабильности на финансовом рынке, а также влияет на качество и полноту представленных данных.

Для полезности ключевым показателям эффективности необходимо обладать некоторыми важными характеристиками. Во-первых, они могут быть

включены в системы измерения качества работы, созданные для внутренних целей. Согласно международным правилам, пакет отчетности должен четко разграничивать внешнюю информацию с информацией, сообщенной высшему руководству в целях принятия решений. Это означает, что большая часть информации, используемая менеджерами для ведения бизнеса и оценивания достижений компании, совпадает с требованиями вкладчиков и других заинтересованных лиц при принятии решений.

Во-вторых, ключевым показателям эффективности следует быть ясными и понятными. Таким образом, интегрированная корпоративная отчетность сможет предоставить любую информацию, позволяющую заинтересованным сторонам четко понимать каждый показатель эффективности. В связи с чем, для каждого ключевого индикатора необходимо предусмотреть следующие позиции: определение индикатора и методика расчета; цель и основание того, что это «ключ» и источник исходных данных и каких-либо предположений.

В-третьих, требованием к ключевым показателям за определенные сроки является сопоставимость между организациями (по крайней мере, в одной отрасли). Обеспечение сопоставимости предусматривается по двум различным уровням:

- 1) межфирменная сопоставимость;
- 2) сопоставимость за определенный период.

Комбинация указанных выше групп элементов позволяет предложить рабочую структуру модели объективной оценки способности компании создавать добавленную стоимость, основанную на сбалансированных показателях эффективности и устойчивости бизнеса (рисунок 2.7).

В то время как экономические субъекты могут принять эту структуру для управления целями и определения стратегии и поведения, инвесторы и другие заинтересованные стороны смогут использовать ее для оценки качества управления и способности организации создавать стоимость.

Каждую группу критериев следует рассматривать с трех точек зрения: экономической, экологической и социальной, что обеспечивает необходимую

интеграцию финансовой и нефинансовой информации. Кроме того, каждый аспект необходимо оценивать через различные формы капитала (человеческий, социальный, природный, интеллектуальный, производственный и финансовый).

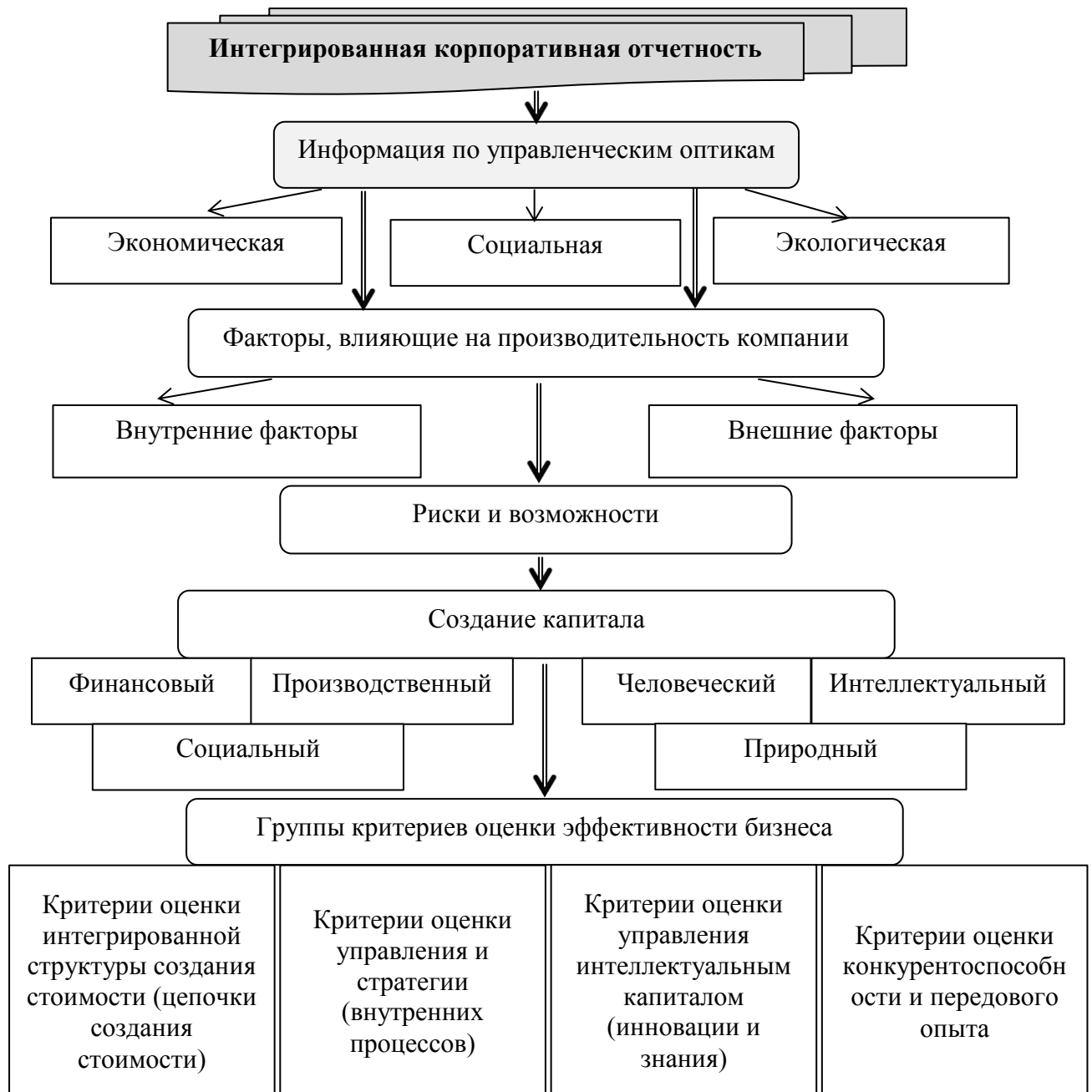


Рисунок 2.7 – Модель объективной оценки способности компании создавать добавленную стоимость

Источник: составлено автором

При этом следует понимать, что построение бизнес-преимуществ заключается в максимизации возможностей и минимизации рисков. Таким образом, во внимание должны быть приняты основные риски и возможности по каждому из используемых капиталов.

Интегрированная структура создания стоимости (цепочка создания стоимости). Основное внимание уделяется цепочке ценностей экономической, социальной и окружающей среды, а также оценке отдельных ее звеньев таких как «Потребители и заказчики» и «Поставки и снабжение», что позволяет понять основы построения бизнеса, принципы распределения создаваемой стоимости; возможности для расширения сотрудничества в рамках цепочки создания стоимости, а также для защиты и укрепления отношений с клиентами и поставщиками; возможности для снижения неблагоприятного воздействия на окружающую среду по цепочке добавленной стоимости; возможности внести свой вклад в развитие организации в конкретных географических районах (округах, районах низкого социального уровня, развивающихся странах) или с особой социальной значимостью и т.д.

Потребители и заказчики. На конкурентных рынках предложение продуктов и услуг, отвечающих требованиям заказчика, является основным аспектом. Таким образом, определение наиболее соответствующего значения атрибутов в глазах клиента становится существенным. Впоследствии, они могут быть переведены, в параметрах и ключевых показателях эффективности, как ведущие показатели способности компании создавать ценность за счет увеличения своих капиталов посредством привлечения клиентов; предоставления продуктов и услуг в соответствие с ожиданиями клиентов; достижения приемлемого уровня прибыльности клиента; контролирования риска невыполнения заказчиком своих финансовых обязательств; учреждения и защиты корпоративного бренда; установления более тесных и синергетических взаимоотношений с клиентами и т.д.

Поставки и снабжение. Поставки являются важным фактором конкурентного преимущества и устойчивого исполнения обязательств. Этот аспект

свидетельствует о производительности организации; стоимости процесса закупок с точки зрения совокупной стоимости владения, которая, в дополнение к стоимости покупки материалов, также предполагает оплату расходной деятельности (выдача заказов, прием товаров, проверки и т.д.), поддержание запасов (физического пространства, стоимости капитала, инспекции и т.д.) и другие качественные аспекты (например, отходы, переделка, возврат товара); стабильности отношений с поставщиками и т.д.

Управление и стратегия (внутренние процессы). При построении системы КПЭ этой критериальной группы можно выделить две цели. Первая относится к оценке внутренних процессов с точки зрения их эффективности и затрагивает различные формы капитала, доступные для организации. В данном случае, эффективность внутренних процессов может быть определена путем оценки:

- производительности внутренних процессов;
- стоимости операций;
- воздействия на окружающую среду используемыми технологиями, с точки зрения ее загрязнения, потребления энергии, выбросов, рециркуляции и т.д.;
- возможностью создания новых рабочих мест;
- соответствия законодательным и нормативным требованиям, касающимся безопасности жизнедеятельности и др.

Вторая цель состоит в том, чтобы оценить содержание стоимости деятельности самой компании. Ключевые показатели эффективности, связанные с этим аспектом, могут соответствовать следующим критериям:

- установление предельно допустимого количества и стоимости непригодных отходов;
- возможности сокращения количества отходов;
- возможности снижения штрафов и затрат на судебные разбирательства.

Управление интеллектуальным капиталом (инновации и знания). Инновации и знания являются основными ценностями любой организации. На данный аспект следует обратить особое внимание с позиций выявления полезных элементов для оценки текущих и перспективных конкурентных преимуществ компании и

повышения устойчивости бизнес-модели.

Ключевые показатели могут измерить инновационный потенциал компании с точки зрения следующих критериальных характеристик:

- новых товаров / услуг, разработанных в течение отчетного периода;
- новых технологий / процессов / материалов, введенных в отчетном периоде;
- способности компании защитить инновации с помощью патентов и товарных знаков;
- эффективности инновационного процесса;
- усилий, направленных на осуществление инноваций (инвестиции, расходы и т.д.) и др.

Этот аспект также касается управления знаниями и человеческими ресурсами и определением их влияния на удовлетворенность и производительность работников, их лояльность, повышение мотивации, сохранение опытных кадров и привлечение высококвалифицированных специалистов, предоставление возможностей для развития персонала, организационный климат, безопасность на рабочем месте, соблюдение прав человека и равных возможностей и т.д.

Конкуренты и передовой опыт. Этот аспект предназначен для мониторинга конкурентов и их производительности и позволяет проводить сравнительный анализ бизнес-процессов, благодаря чему достигается межфирменная сопоставимость.

Показатели компании могут быть лучше оценены по экономическим, экологическим и социальным результатам конкретных конкурентов или всей отрасли в целом. Соответственно, в этой группе критериев ключевые показатели должны подчеркивать сильные и слабые стороны бизнеса:

- рентабельность и рост сопоставимых групп конкурентов;
- различные структуры затрат, отражающие конфигурации альтернативного процесса, технологии, цели клиентов и т.д.;
- альтернативные стратегии и их социальные и экологические последствия.

Выводы

Формируемая на основе комплексной учетной информации интегрированная корпоративная отчетность представляет собой большее, чем простое сочетание бухгалтерских искусственно объединенных в едином отчете и заимствованных из различных видов учета показателей. Конечная цель ее подготовки заключается в достижении определенного баланса между гибкостью и предписанием при раскрытии существенной корпоративной информации с учетом влияния внешних и внутренних факторов. В работе показано, что одной из ключевых отличительных характеристик интегрированной корпоративной отчетности выступает связность ее содержания на различных уровнях представления; обозначены основные элементы отчетности и методические механизмы, обеспечивающие указанную связность.

В частности, рассмотрены основные подходы к построению оптимального периметра интеграции данных, обеспечивающего наилучшее представление информации в интегрированной корпоративной отчетности.

С этой целью, предложено отдельный элемент интегрированного отчета, имеющий относительно самостоятельную ценность и несущий в себе определенную смысловую нагрузку, называть внутренним элементом (компонентом) интегрированной корпоративной отчетности. Для каждого такого элемента были определены ключевые позиции, позволяющие раскрывать информацию о создании добавленной стоимости с учетом интересов стейхолдеров и в соответствии со стратегией компании.

Проанализированы три основных типа соединения элементов, обеспечивающих различную связность итогового отчета: центрированное, распределенное и смешанное. Учитывая отличительные особенности интегрированной корпоративной отчетности, рекомендовано при построении отчета оптимальным периметром интеграции данных, считать комбинацию «смешенного» соединения, при которой части интегрированной корпоративной отчетности соединяются не по признаку отдельной области раскрытия информации, а по признаку соотнесенности со стратегией бизнеса или процессом

создания в нем добавленной стоимости.

Исследованы аналитические возможности информационного наполнения интегрированной корпоративной отчетности и сформулированы предложения по системе критериальных характеристик и показателей оценки эффективности бизнеса.

Разработана модель объективной оценки способности компании создавать добавленную стоимость с учетом сегментов управления (экономического, экологического, социального) и различных форм капитала, позволяющая определить бизнес-преимущества компании, направления максимизации возможностей и минимизации рисков по каждому из используемых капиталов, сократить информационный разрыв между финансовой и нефинансовой информацией, повысить прозрачность бизнеса.

Глава 3 Развитие методического инструментария интегрированной корпоративной отчетности

3.1 Совершенствование методического сопровождения подготовки интегрированной корпоративной отчетности

В современном деловом пространстве развитие бухгалтерского учета сопровождается кардинальным пересмотром отношения заинтересованных пользователей к содержанию и составу отчетности организаций. Основными требованиями, предъявляемыми пользователями учетной информации, являются ее открытость и способность отражать особенности взаимодействия организации с окружающей средой.

Современное развитие отчетности организаций во многом определяется стремлением международной профессиональной общественности выработать научно обоснованные и подкрепленные положениями международных стандартов требования к ней, способствующие повышению ее информативности в рыночных условиях, особенно в кризисных ситуациях¹⁷².

Заинтересованным пользователям должна представляться понятная, прозрачная, объективно отражающая положение экономического субъекта информация, раскрывающая механизм создания экономическим субъектом стоимости, его отношение к использованию ресурсов, влияние его деятельности на окружающую среду и т.п.

Особенностью интегрированной корпоративной отчетности является то, что в ней необходимо совмещать финансовые аспекты деятельности организации с показателями ее устойчивого развития, что позволяет давать оценку ожидаемым

¹⁷²Шилова Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Шилова Любовь Федоровна. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с. – Режим доступа: <https://dspace.kpfu.ru/xmlui/bitstream/handle/net/107200/0-793194.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата обращения: 24.07.2018).

результатам хозяйственной деятельности, предусматривать возможные риски.

Интеграция в отчетности информации предусматривает также набор показателей, характеризующих эффективность деятельности экономического субъекта в части кадрового обеспечения, общей системы корпоративного управления, разработки проектов в социальной сфере, в области охраны окружающей среды и т.п.

Таким образом, происходит соединение информации финансового, управленческого, экологического, кадрового и т.д. учетов, что способствует «повышению информативности отчетности за счет расширения дополнений и пояснений, в которых переплетаются данные»¹⁷³ из разных сфер деятельности.

Совершенно справедливы по этому поводу высказывания О.В. Голиковой, которая отметила, что объективная характеристика любой организации на основе отчетности зависит от детализации минимального объема показателей, отражающих специфику ее деятельности и позволяющих пользователям понять причины спада или роста объемов производства, прогнозировать последствия отрицательных отклонений и т.д.¹⁷⁴

Эффективность (efficiency) В.В. Ковалевым и Вит. В. Ковалевым определяется как «соотношение между полученным результатом (эффектом) и некоторой характеристикой фактора (или ресурса), использованного для достижения данного результата»¹⁷⁵. Такое соотношение можно измерять либо в физическом (натуральном), либо стоимостном выражении; в первом случае говорят о технологической эффективности, во втором – об экономической.

Определить, эффективно работает организация или нет, можно только посредством сравнения информации, отраженной в бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности за ряд лет. Для этого, необходим также анализ

¹⁷³Ракевич Н. А. Формирование интегрированной бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Ракевич Наталья Айковна. – Н. Новгород, 2012. – 24 с. – Режим доступа: <http://www.unn.ru/pages/dissert/1017.pdf> (дата обращения: 28.07.2018).

¹⁷⁴Голикова О. В. Развитие учетно-аналитического обеспечения корпоративной отчетности российских организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Голикова Ольга Владимировна. – Йошкар-Ола, 2009. – 253 с. – Режим доступа: <http://www.dissertcat.com/content/razvitie-uchetno-analiticheskogo-obespecheniya-korporativnoi-otchetnosti-rossiiskikh-organiz> (дата обращения: 11.08.2018).

¹⁷⁵Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент: учебно-методическое пособие / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – С. 552-553.

эффективности на отраслевом уровне. «Выявление отличительных особенностей успешных компаний может обеспечить понимание факторов, влияющих на развитие фирмы, и, следовательно, улучшить понимание процесса роста»¹⁷⁶.

Соответственно, доминирующий в настоящее время концептуальный подход к корпоративной отчетности организаций заключается в ее восприятии как особой системы отражения информации о деятельности экономического субъекта в соответствии с определенными принципами ее подготовки, обеспечивающими удовлетворение запросов пользователей информации. Комплексное понимание деятельности включает понимание экономической ситуации в стране и в отрасли, в которой функционирует организация¹⁷⁷.

Ф.Ю. Сафанова предлагает подготовку интегрированного отчета проводить в два этапа¹⁷⁸: *первый* – подготовка методической базы для формирования отчета; *второй* – процесс организации сбора необходимой для составления отчета информации.

Первый этап подготовки интегрированной корпоративной отчетности, по сути, является организационным, определяющим методическую основу ее составления, ее форму и содержание, а также ответственных лиц за формирование, обработку и контроль информации.

При реализации второго этапа формирования интегрированного отчета ответственное лицо (отдел) должно:

- определить вопросы, раскрываемые в интегрированном отчете;
- выбрать ключевые показатели, которые будут использованы для раскрытия выбранных тем;
- уточнить перечень и формат отчетов в целях подготовки данных для интегрированного отчета;
- подготовить запросы в структурные подразделения компании о

¹⁷⁶Луночкина Е. А. Аудит и анализ финансового состояния предприятия на различных стадиях его развития: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Луночкина Елена Александровна. – М., 2011. – С. 10.

¹⁷⁷Жарылгасова Б. Т. Планирование аудита финансовых результатов деятельности и отчетности экономических субъектов / Б. Т. Жарылгасова – М.: Экономистъ, 2007. – С. 31.

¹⁷⁸Сафанова Ф. Ю. Методика формирования интегрированного отчета: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Сафанова Фаина Юсиевна. – СПб., 2014. – 27 с. – Режим доступа: <https://dlib.rsl.ru/viewer/01005549231#?page=1> (дата обращения: 21.07.2018).

предоставлении необходимой информации;

- провести сбор и анализ предоставленной информации;
- сделать запрос о возможных корректировках и уточнениях в случае необходимости.

Ключевые вопросы, решаемые на каждом из предлагаемых Ф.Ю. Сафановой этапов подготовки интегрированной корпоративной отчетности, представлены на рисунке 3.1.

Необходимо заметить, что алгоритм, базирующийся на двух этапах, представляется упрощенным, и явно недостаточным, а местами по внутреннему содержанию он выглядит даже избыточным. При этом не принимается во внимание главная цель интегрированной корпоративной отчетности – комплексное информирование пользователей о способности создавать стоимость. Также проигнорирован вопрос, каким образом интегрированная корпоративная отчетность соотносится с другими способами раскрытия информации за исключением подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. В предложенной методике не видно, как интегрированная корпоративная отчетность вписывается в общую схему корпоративного управления и как соотносится со стратегическими целями отчитывающейся организации.

Опираясь на концепцию создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, сформулированную в первой главе диссертации, в целях ее развития и реализации целесообразно предложить рассматривать алгоритм подготовки интегрированной корпоративной отчетности на основе процессного подхода с позиции жизненного цикла компании.

В основе процессного подхода лежит понятие процесса. Под ним понимается последовательность действий, благодаря которым происходит преобразование входящих элементов или предметов в требуемый результат, задаваемый на выходе. Процессный подход предполагает реализацию следующих базовых требований:

- четкое разграничение операций и действий во времени и пространстве;
- фиксацию и регистрацию входных и выходных данных процессов;

- определение зон ответственности за результаты процесса;
- разграничение и даже алгоритмизацию реализуемых в процессе операций и определение точек переходов между ними;
- выраженная целевая ориентация на конечный результат.



Рисунок 3.1 – Основные этапы подготовки интегрированной корпоративной отчетности¹⁷⁹

Характерной особенностью процессного подхода является постоянное

¹⁷⁹Разработано автором на основе Методика формирования интегрированного отчета: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Сафонова Фаина Юсиевна. – СПб., 2014. – 27 с. – Режим доступа: <https://dlib.rsl.ru/viewer/01005549231#?page=1> (дата обращения: 21.07.2018).

отслеживание конечного результата с позиций оценки результативности, эффективности и гибкости. При этом результативность характеризует степень соответствия конечного выхода процесса запланированному результату. Эффективность отражает качественную и количественную оценку степени использования задействованных ресурсов. Гибкость определяет адаптивность и способность к устойчивому функционированию при изменении каких-либо параметров внешней среды.

Процессный подход также предполагает, что реализация всей последовательности операций и действий должна удовлетворять принципу системности, то есть процедуру подготовки интегрированной отчетности следует рассматриваться как определенную организационную и структурную целостность, сформированную на основе совокупности взаимосвязанных элементов.

Основные требования, предъявляемые к интегрированной корпоративной отчетности с позиций принципа системности: задание системы путем идентификации структурных элементов и установления связей между ними; упорядочивание входа и выхода каждого элемента и системы в целом, ориентация на конечный результат; понимание внутренних отношений между элементами, четкое разграничение их от внешней среды; непрерывное совершенствование и развитие системы путем оценки реализации основных функций; определение приоритетов выполнения операций и заданий.

Обращение к процессному подходу при подготовке интегрированной корпоративной отчетности предполагает, что последовательность процесса ее создания можно представить в виде шагов (этапов), представленных на рисунке 3.2: инициирование процесса; подготовка к реализации; реализация процесса; представление результата; контроль процесса.

При этом общий процесс предполагает создание на выходе конечного информационного продукта – интегрированной корпоративной отчетности.

Применительно к процессу создания бухгалтерской финансовой отчетности такой подход описан в статье Корягина М.В. и Куцык П.А., которые предлагают

рассматривать «систему бухгалтерского учета как определенный производственный процесс, результатом функционирования которого является создание информационного продукта, и который базируется на организационно-техническом структурировании системы управления предприятием»¹⁸⁰.

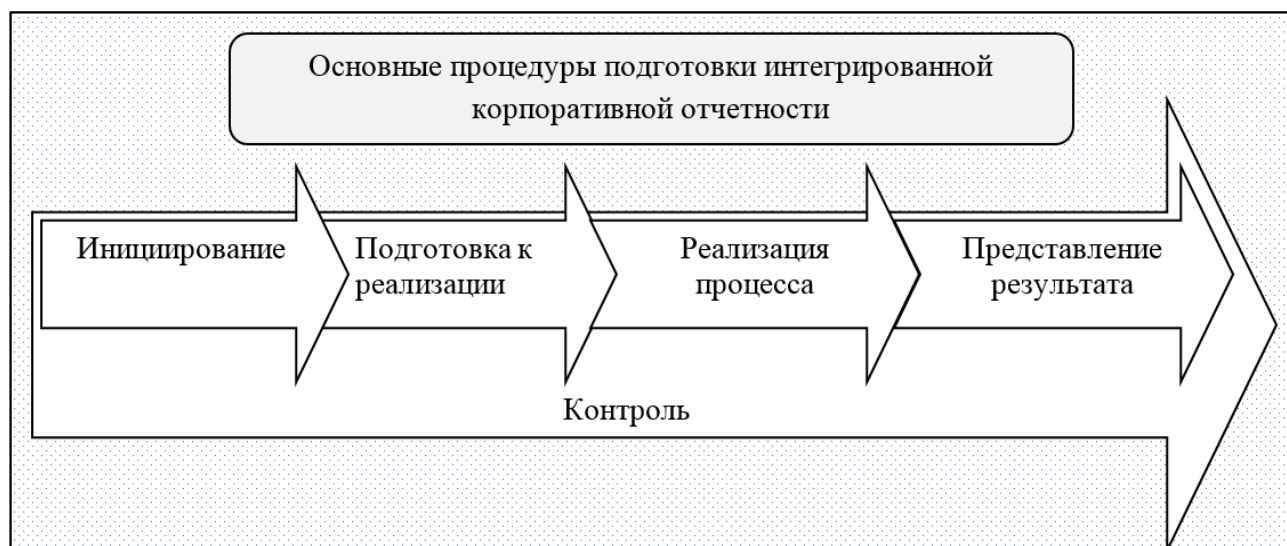


Рисунок 3.2 – Процесс создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности

Источник: составлено автором

Указанными авторами бухгалтерский учет в качестве процесса понимается как «совокупность взаимосвязанных элементов метода учета (инвентаризация, документирование, счета, оценка, калькулирование, баланс, отчетность), что превращает входные информационные ресурсы в выходной информационный продукт. Информационный продукт, или продукт учетной системы – это нематериальная информационная продукция, являющаяся результатом учетного процесса, что предполагает соблюдение учетных правил и осуществления выбора из имеющихся альтернатив на основе профессионального суждения бухгалтера»¹⁸¹.

¹⁸⁰Корягин М. В., Куцык П. А. Качество бухгалтерской отчетности как информационного продукта учетной системы / М. В. Корягин, П. А. Куцык // Международный бухгалтерский учет – 2016. – № 2. – С. 48.

¹⁸¹Там же

Несмотря на дискуссионность предложения представить систему бухгалтерского учета в виде производственного процесса, сама постановка вопроса представляется перспективной, поскольку позволяет рассмотреть процедуры подготовки любой отчетности на системной основе с позиций проектного подхода.

В соответствии со стандартом функционального моделирования IDEF0, который активно используется при описании бизнес-процессов в менеджменте и в информационных системах, для каждого процесса определены следующие компоненты: выход, вход, управление и ресурсы.

Выход – результат выполнения учетного процесса, результирующая учетная информация, призванная удовлетворить информационные запросы заинтересованных пользователей.

Вход – первичная информация, используемая учетным процессом для создания результирующей учетной информации.

Управление – факторы, которые регулируют и определяют последовательность выполнения основных и вспомогательных процессов в учетной системе. За основу элементов управления учетной системой можно принять совокупность нормативно-правовых актов, договоров, регламентов, стандартов, внутренних положений и инструкций, а также иных документов, предписывающих ведение учета, определяющих процедуры ведения учета и формы ведения учета в организации.

Ресурсы – то, с помощью чего осуществляется учетный процесс, а именно: персонал, информационная система и необходимая инфраструктура, включая средства делопроизводства, инженерно-техническое оборудование и т.д.

Другими словами, создание интегрированной корпоративной отчетности определяется связанностью выделенных процессов.

Внутреннее содержание основных процессов формирования и представления интегрированной корпоративной отчетности и их целевая ориентация раскрыты в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Основные процессы формирования и представления интегрированной корпоративной отчетности

Название процесса	Вход и выход процесса	Разграничение операций и определение зон ответственности	Целевая ориентация заинтересованных сторон
Инициирование создания отчетности	Вход: оценка потребности в подготовке интегрированной отчетности; оценка возможных затрат, рисков и выгод Выход: поручение, распоряжение либо иной документ, на основе которого реализуются действия, период и сроки подготовки, задействованные ресурсы	Уточнение контура интеграции, состава и объемов раскрытия информации, содержания будущего отчета, определение ответственных исполнителей за создание интегрированной отчетности	Формирование идеи создания интегрированной отчетности – собственники организации, руководство, менеджеры, персонал
Подготовка к реализации	Вход: дополнительные сведения о жизненном цикле и иная информация в случае необходимости Выход: определение (уточнение) полномочий исполнителей, уточнение сроков и глубины раскрытия информации, массив исходной информации	Сбор исходных данных, подготовка и согласование макетов отчетности, разработка таблиц, графиков, регламентов взаимодействия, оценка уровня существенности, определение ответственности за сбор и обработку информации	Создание банка данных для раскрытия информации о компании, функционировании и стратегии перспективного будущего экономического субъекта
Реализация процесса формирования корпоративной интегрированной отчетности	Вход: база данных, созданная на предыдущем этапе, включая финансовую и нефинансовую информацию по созданию капитала, дополнительные данные Выход: предварительная форма корпоративной интегрированной отчетности, представленная для утверждения	Формирование запросов на предоставление информации, анализ и оценка собранных данных, уточнение и согласование основных положений, отдельных элементов и окончательного отчета, определение ответственных лиц за подготовку текущей и прогнозной информации	Раскрытие информации о текущих результатах и перспективной стратегии организации в соответствии с интересами заинтересованных пользователей
Представление результатов	Вход: предварительная отчетность для создания итоговой Выход: утвержденная и согласованная корпоративная интегрированная отчетность	Корректировки сформированной информации, проведение процедур подписания и утверждения отчетности, публикация и представление ее внешним пользователям, ответственность за отчетность рабочей группы	Раскрытие информации о создании дополнительной стоимости в соответствии со стратегией организации и интересами разных групп заинтересованных пользователей

Продолжение таблицы 3.1

Название процесса	Вход и выход процесса	Разграничение операций и определение зон ответственности	Целевая ориентация заинтересованных сторон
Контроль	Вход: результаты предыдущих этапов, итоговая отчетность, информация о соблюдении сроков и регламента подготовки Выход: замечания, предложения по исправлению ошибок и недостатков, совершенствованию процесса, результатам контроля	Проведение процедур контроля и подтверждения соблюдения сроков и регламентов подготовки интегрированной отчетности, Ответственность руководства и исполнителей за качество раскрытой информации	Оценка информации о создании дополнительной стоимости в соответствии с интересами заинтересованных пользователей

Источник: составлено автором

Применение процессного подхода обеспечивает системное последовательное представление всей совокупности шагов и действий по подготовке интегрированной корпоративной отчетности. Более того, четкая и ясная формулировка каждого из представленных этапов создает необходимую методическую основу для последующей детальной алгоритмизации каждого этапа.

Процессный подход позволяет также конкретизировать и уточнить основные требования к объему и потребительским характеристикам учетно-аналитического обеспечения для подготовки интегрированной корпоративной отчетности. Учетно-аналитическое обеспечение в данном контексте понимается как «совокупность информации, сформированной в учетной системе экономического субъекта, и совокупность методов и методик анализа, применяемых для обработки этих данных, позволяющая получить информацию для принятия управленческих решений»¹⁸².

По нашему мнению, система создания, подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности представляет собой сложный ориентированный на конечный результат организационный комплекс,

¹⁸²Бахтин К. В. Контрольно-аналитическое обеспечение управления кредитоспособностью хозяйствующих субъектов: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Бахтин Кирилл Владимирович. – В., 2011. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/kontrolno-analiticheskoe-obespechenie-upravleniya-kreditosposobnostyu-khozyaistvuushchikh-s> (дата обращения: 02.08.2018).

основанный на связности процессов, направленных на преобразование исходной информации в конечный интегрированный отчет с учетом интересов компании и заинтересованных пользователей. Помимо основных процессов, в нем реализуется также целый ряд действий и процедур вспомогательного и поддерживающего характера. Отдельно в предлагаемой системе выделяются блоки внутреннего контроля, а также аудита и внешней верификации, которые представлены на рисунке 3.3.



Рисунок 3.3 – Система подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности

Источник: составлено автором

Осуществление процедур внутреннего контроля необходимо:

- для подтверждения соблюдения сроков и регламентов в рамках каждого процесса создания и подготовки корпоративной интегрированной отчетности, а также итогового отчета в целом;

- усиления зоны ответственности исполнителей по выполнению обозначенных заданий и руководства компании за качество раскрываемой информации в соответствии с интересами внешних и внутренних пользователей.

Подтверждение соответствия интегрированной корпоративной отчетности принципам и требованиям международных и национальных стандартов раскрытия информации должно осуществляться посредством аудита и внешней верификации, что обеспечит доверие стейкхолдеров к бизнесу компании.

В целях качественной реализации предлагаемой системы интегрированной корпоративной отчетности и ее методического обеспечения, целесообразно разработать внутренний локальный регламент или совокупность документов, определяющих регламент процесса ее составления, подготовки и представления, рекомендуемое содержание которых представлено в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Рекомендуемое содержание типового регламента подготовки интегрированной корпоративной отчетности экономического субъекта

Область регламентации	Содержание раздела
1 Общие положения	1.1. Введение
	1.2. Нормативная база
	1.3. Цепочка создания стоимости организации
	1.4. Основные принципы подготовки интегрированной корпоративной отчетности
2 Основные понятия и термины	2.1. Глоссарий, термины и определения сокращения
3 Состав интегрированной корпоративной отчетности	3.1. Состав элементов интегрированного корпоративного отчета
	3.2. Связь с другими форматами отчетности
	3.3. Уровни соответствия интегрированной корпоративной отчетности
4 Общие требования к содержанию интегрированной корпоративной отчетности	4.1. Исходная информация для подготовки интегрированной корпоративной отчетности и процедуры самооценки
	4.2. Раскрытие содержания интегрированной корпоративной отчетности по элементам: профиль компании, финансовая информация, нефинансовая информация, стратегия перспективы, презентация отчета

Продолжение таблицы 3.2

Область регламентации	Содержание раздела
	4.3. Раскрытие содержания интегрированной корпоративной отчетности по видам капитала: финансовый, производственный, человеческий, интеллектуальный, социальный, природный
	4.4. Периметр интеграции данных интегрированной корпоративной отчетности
	4.5. Аналитические возможности информационного наполнения интегрированной корпоративной отчетности
5 Ответственность и контроль исполнения	5.1. Права, обязанности и ответственность за предоставление исходной информации и формирование интегрированной корпоративной отчетности
	5.2. Порядок и сроки формирования интегрированной корпоративной отчетности
	5.3. Внутренний контроль интегрированной корпоративной отчетности
6 Порядок представления интегрированной корпоративной отчетности	6.1. Утверждение интегрированного корпоративного отчета
	6.2. Порядок и способы публичного представления интегрированной корпоративной отчетности
	6.3. Независимое подтверждение информации, содержащейся в интегрированной корпоративной отчетности
7 Заинтересованные стороны	7.1. Взаимоотношения с заинтересованными сторонами
8 Заключительные положения	8.1. Сфера действия и порядок утверждения регламента подготовки отчетности

Источник: составлено автором

Следует отметить, что в настоящий момент сформирован общепризнанный перечень основных элементов или частей интегрированной корпоративной отчетности. Как определено в документах международного совета по корпоративной интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council – IIRC), в качестве элементов интегрированного отчета могут быть представлены: финансовая отчетность (Financial Statement), пояснения руководства (Management Commentary), отчет о социальной активности и взаимоотношениях с внешней средой (Social and Environmental Report), отчет о корпоративном управлении (Corporate Governance Report) и отчет об интеллектуальном капитале (Intellectual Capital Report)¹⁸³.

¹⁸³IIRC Towards integrated reporting. Communicating value in the 21st century, IIRC, New York, 2011. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_single.pdf - р. 6 (дата обращения 26.07.2018).

Предполагается, что каждый из представленных элементов может рассматриваться в качестве основы информационного раскрытия относительно той или иной части процесса создания стоимости. Соответственно, как уже было показано выше, все они так или иначе соотнесены с различными видами капитала¹⁸⁴. Более того, в них содержится разнородная по своему внутреннему содержанию информация, не только относящаяся непосредственно к вопросу создания стоимости, но и иная информация, которая, например, может носить обязательный характер в связи с требованиями местного законодательства или, наоборот, может быть включена на добровольной основе для более полного представления состояния дел.

Дискуссионным представляется вопрос о том, насколько полным и всеобъемлющим должны оказаться разделы, определяющие требования к методическому и нормативному обеспечению, информационно-аналитической поддержке и организационному обеспечению процесса формирования корпоративной интегрированной отчетности.

3.2 Повышение информативности интегрированной корпоративной отчетности

Основное преимущество интегрированной корпоративной отчетности, по сравнению с другими видами, заключается в ее системном характере и связности представляемых в ней элементов. При этом необходимо подчеркнуть индивидуальность каждого проектного решения по подготовке интегрированной корпоративной отчетности, которое в свою очередь отражает особенности и уникальность отчитывающегося субъекта. Выше уже отмечалось, что интеграция предполагает наличие общих целей, идей и

¹⁸⁴IIRC (2013a) Consultation draft of the international <IR> framework, IIRC, New York. – p.22 – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf> (дата обращения: 31.08.2018).

организационных решений, которые рассматриваются как центр приложения усилий всех работников организации. Именно этот интегрирующий элемент и должен находить отражение в интегрированной корпоративной отчетности, отличая ее от других способов раскрытия информации (например, посредством бухгалтерской отчетности).

В связи с этим, автором настоящего исследования была проведена работа по формированию современного методического инструментария подготовки интегрированной корпоративной отчетности с соблюдением положений стандартов GRI G4.

Исследование показало, что для организации, которая до этого ни разу не формировала интегрированную корпоративную отчетность, и готовит первый комплект такой отчетности, целесообразно подойти к данному вопросу с позиций проектной методологии. Правомерность этого подхода определяется тем, что достаточно удобно рассматривать процессы подготовки отчетности как целенаправленную упорядоченную деятельность, завершающуюся конкретным результатом. То есть, этим процессом можно управлять, определяя его составные элементы и устанавливая их ключевые характеристики, в том числе, за счет формирования совокупности критериев и показателей оценки прохождения каждого из подпроцессов. Тем самым автоматически решается вопрос дополнительного контроля достоверности и надежности представляемой в комплекте отчетности информации и осуществляется процесс самообучения организации, формирования у ответственных сотрудников необходимых навыков сбора требуемых данных и их правильного представления для целей подготовки отчетности.

Исследование проведено на основе материалов акционерного общества «Щелково Агрохим» г. Щелково Московской области (далее – Компания), одного из ведущих отечественных производителей экологически чистых продуктов питания и биопрепаратов. Главным преимуществом Компании по сравнению с другими производителями является более низкая себестоимость продукции и ориентация на экологически чистое сырье. На фоне растущей актуальности

безопасности продуктов питания во всем мире продукция акционерного общества находит широкий спрос не только у отечественных, но и зарубежных покупателей.

Представляя собой вертикально интегрированную структуру, Компания реализует «замкнутый цикл производства» – от выращивания до переработки и реализации продукции. Готовая продукция реализуется через собственную сбытовую сеть в России, а также через торговые представительства на приоритетных для Компании рынках стран Латинской Америки, Европы и Азии. В планах Компании расширение линейки производимых продуктов, внедрение современных бережливых технологий, использование инновационных экологически ориентированных производственных решений и создание собственной логистической инфраструктуры, что позволит укрепить не только свои конкурентные позиции, но и обеспечить устойчивый рост в будущем.

До последнего времени Компания готовила отчетность только по Российским стандартам бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако, в связи с активной рыночной стратегией, ориентированной на устойчивое развитие в ближайшие три года, было принято решение о подготовке первой интегрированной корпоративной отчетности, ориентированной на целостное представление о способности организации к устойчивому развитию и созданию экономической добавленной стоимости без ущерба для общества и окружающей среды. Данный факт явился одним из ключевых мотивирующих моментов, обуславливающих потребность в подготовке такого рода отчетности.

Переход к составлению интегрированной корпоративной отчетности предполагает не только изменение способов раскрытия информации, но и позволяет по-новому посмотреть на бизнес «изнутри» с учетом влияния различных типов капитала на процессы принятия решений.

Обобщение отечественного и международного опыта подготовки интегрированной корпоративной отчетности позволило сформулировать ключевые требования к содержанию макета интегрированной отчетности с учетом особенностей отраслевой специфики Компании. Они сформулированы в

следующем контексте:

- четко определенные границы отчетности – периметр подготовки должен включать в себя все организационные единицы, дочерние компании, совместные фирмы и охватывать ключевые аспекты цепочки создания добавленной стоимости;
- существенность и полнота – в отчетности должны быть отражены все существенные элементы и раскрыты все аспекты деятельности, необходимые для понимания деятельности Компании в текущем периоде и перспективы в будущем;
- достоверность и надежность представляемой информации – отчетность должна обеспечивать необходимый уровень прозрачности и раскрытия всей необходимой информации, и прежде всего о тех аспектах деятельности, которые не нашли отражение в бухгалтерской отчетности;
- отчетность должна ясно и недвусмысленно репрезентовать цели Компании и цели подготовки отчетности – в частности, должно иметь место ясное и недвусмысленное заявление о приверженности декларируемым принципам – устойчивое развитие, соответствие экологическим нормам, социальная ответственность бизнеса и т.д. Для Компании важно информировать пользователей обо всех существенных аспектах, которые могут оказать воздействие на ее деятельность, и помочь им понять, как они сами влияют на выбранную стратегию, операционную деятельность, финансовые показатели, долгосрочную устойчивость бизнеса Компании и ее ценность для всех заинтересованных сторон;
- в интегрированном корпоративном отчете достаточно подробно следует раскрывать информацию об инвестициях в человеческий капитал, о внимании, которое уделяется вопросам охраны труда и промышленной безопасности, а также работе с населением в регионах присутствия Компании. В отчете также должно быть представлено детальное описание того, каким образом планируется трансформировать систему управления Компании в соответствии с принятыми нормами деловой этики и экологического подхода к окружающей среде, какие меры принимаются для сокращения воздействия на окружающую

среду, и какой подход использует Компания в работе с основными заинтересованными сторонами;

- раскрытие бизнес-модели – из содержания отчетности должно формироваться ясное понимание, каким образом формируется и поддерживается сложившаяся бизнес-модель, в чем ее особенности, и как благодаря ей компания способна создавать и преумножать экономическую стоимость. При этом для рассматриваемой Компании следует помнить, что одним из ключевых ее преимуществ является исключительное качество находящейся в ее распоряжении сырьевой базы, а также наличие внутренних ноу-хау и интеллектуальных разработок, обеспечивающих устойчивое конкурентное преимущество на ближайшую перспективу. Именно здесь закладывается основа долгосрочной стратегии развития, которая предполагает дальнейший рост производства, расширение и укрепление конкурентных позиций в отрасли и закрепление в ней на лидирующих позициях;

- представление стратегии – в отчетности должно быть сформулировано, каким образом Компания реализует видение будущего, в каком направлении она движется, какие ресурсы для этого способна привлекать и т.д.;

- вовлечение разных видов капитала в создание стоимости – в идеале, это должны быть понятные и хорошо репрезентуемые количественные, либо качественные показатели, характерные для бизнесов, в которых участвует компания.

Указанные требования, не являясь жестко закрепленными, все же должны быть каким-то образом представлены как в содержании самой отчетности, так и во внутренних методических документах (регламентах, положениях и т.д.), определяющих процесс ее создания. В частности, они могут выступать основой для разработки рабочего макета интегрированного отчета.

Поскольку установленной формы оформления интегрированной корпоративной отчетности в настоящий момент нет, ее структуру и содержание каждая организация может выбрать самостоятельно с учетом международно признанных требований. При этом, хотя основные восемь

структурообразующих элемента формально могут быть представлены в любой последовательности, все же, представляется, что необходимо соблюдать определенную логику, отражающую связный характер раскрытия информации и особенности применения к деятельности Компании интегрированного мышления. Данная логика находит отражение в требовании провести определенную формализацию процесса подготовки и представления интегрированной отчетности. Под формализацией понимается системное, структурное оформление действий по подготовке отчетности, выделение основных ее элементов (разделов, подразделов, параграфов и т.д.) и определение общих подходов к заполнению каждого из них.

В целях методического обеспечения создания и подготовки корпоративной интегрированной отчетности и формализации действий на основе содержания типового регламента экономического субъекта, предложенного автором в параграфе 3.1 диссертации, разработан «Проект регламента подготовки интегрированной корпоративной отчетности акционерного общества «Щелково Агрохим», представленный в Приложении И.

Процесс подготовки интегрированной отчетности может быть формализован с выделением следующих ключевых подпроцессов:

- самообследование и формирование предварительной информации по каждому из раскрываемых видов капитала;
- регистрация и сбор исходной информации для подготовки предварительного проекта интегрированного отчета;
- формирование предварительного проекта;
- анализ предварительного проекта, уточнение его состава и содержания и подготовка проформы интегрированного отчета для согласования и утверждения;
- утверждение проформы в качестве официального интегрированного отчета и подготовка последнего к размещению в открытом доступе и представлению заинтересованным сторонам;
- публичное размещение и независимое подтверждение интегрированной отчетности.

Автор настоящего исследования полагает, что такой алгоритм подготовки интегрированной корпоративной отчетности является не только организационно выстроенным, но и эффективным, несмотря на дополнительные затраты, поскольку позволяет уделить максимальное внимание информационным и организационным аспектам данного процесса.

Как видно из представленной выше схемы запуск процесса подготовки интегрированной корпоративной отчетности должен начинаться с процедур самообследования. Целью их проведения является предварительный сбор сведений и данных, на основе которых определяется информационное содержание основных блоков интегрированного отчета. Самообследование на данный момент является относительно новой процедурой для российских компаний и не используется ими широко. Но в условиях, когда основные информационные массивы организаций формируются в специализированных учетных системах, ориентированных в первую очередь на потребности бухгалтерского и налогового учета, только самостоятельное внутреннее анкетирование способно обеспечить необходимую дополнительную информацию о нефинансовых и интеграционных аспектах деятельности организации.

По результатам самообследования должен быть организован сбор и целенаправленная регистрация полученных данных в форматах, удобных для последующего их представления в макете интегрированного отчета. Регистрация входных данных может осуществляться как вручную, так, и автоматизировано, при наличии соответствующего программного решения, после чего происходит их анализ, обобщение и агрегирование с последующим представлением в форме, удобной для подготовки макета интегрированного отчета.

Здесь уместно поставить вопрос о том, как может быть организована указанная форма – в виде отдельного отчета или просто удобно организованные файлы. По мнению автора настоящего исследования, целесообразно формировать специальные промежуточные внутренние формы, которые могут рассматриваться как формы управленческого учета. Такое представление информации позволит фиксировать ее в качестве исходной с идентификацией мест ее возникновения,

ответственных за нее лиц и возможностью использования для решения других задач управленческого учета.

Представляется логичным, что число таких отчетных форм должно соответствовать ключевым блокам и информационным разделам проекта интегрированного отчета, подготавливаемого на их основе. При этом следует понимать, что проект представляет собой промежуточный рабочий документ, на основе которого в будущем будет формироваться рабочий проект, утверждаться и приниматься уже как основной документ.

В таблице 3.3 представлена авторская формализованная структура проекта интегрированного отчета, разработанного для акционерного общества «Щелково Агрохим» по итогам деятельности за 2018 г. с учетом предложенных во второй главе диссертации элементов и ключевых позиций (компонентов), обеспечивающих связность элементов корпоративной интегрированной отчетности для раскрытия информации.

Таблица 3.3 – Основные элементы проекта интегрированного корпоративного отчета АО «Щелково Агрохим»

Элементы и ключевые позиции	Компоненты ключевых позиций	Раскрытие информации корпоративной интегрированной отчетности
Профиль компании		
<i>Преамбула</i>	Обращение руководства	Общее представление интегрированного отчета и характеристика ключевых (значимых) событий деятельности Компании в отчетном периоде
	Ключевые события	
	Ключевые показатели	
	Дополнительная информация	
<i>Общие сведения о компании</i>	Миссия организации	Раскрывается содержание основных направлений деятельности компании и условия, в которых данная деятельность осуществляется, правовые основы создания и функционирования компании
	Производимая продукция, услуги	
	Состояние отрасли	
	Международная экономическая активность	
<i>Стратегия создания стоимости и риск-менеджмент</i>	Стратегическое целеполагание	Раскрывается содержание основных стратегических целей, сущность используемой бизнес-модели. Дается характеристика рыночного окружения и конкурентной позиции. Раскрываются основные риски и демонстрируется способность Компании управлять ими
	Основная бизнес-модель	
	Целевые рынки	
	Конкурентная позиция	
	Политика управления рисками	
	Внешняя среда	
	Организационная структура	

Продолжение таблицы 3.3

Элементы и ключевые позиции	Компоненты ключевых позиций	Раскрытие информации корпоративной интегрированной отчетности
Корпоративное управление	Система корпоративного управления	Раскрываются состав и структура корпоративного управления. Демонстрируется приверженность лучшим практикам корпоративного управления, подходы к управлению качеством, внутреннему контролю
	Основные органы управления	
	Инвестиционная деятельность	
	Внутренний контроль и аудит	
	Управление качеством	
Финансовая информация		
Цепочка создания стоимости	Производственный капитал	Даются основные характеристики производственного процесса. Раскрываются особенности реализуемой компанией цепочки создания стоимости и участие в этом процессе основных видов капиталов, достигнутые качественные показатели бизнес-модели
	Закупки	
	Виды продукции	
	Результаты деятельности	
	Финансовый капитал	
	Интеллектуальный капитал	
	Инвестиции	
Риски	Финансовые риски	Характеризуются источники внутренних и внешних рисков, мероприятия по снижению ключевых рисков
	Управленческие риски	
	Стратегические риски	
Нефинансовая информация		
Экологическая политика	Природный капитал	Раскрываются направления экологической политики, природоохранные мероприятия. Характеризуется финансирование экологической политики
	Экологическая политика и охрана окружающей среды	
	Формы контроля экологической политики	
Социальная политика	Человеческий капитал	Обеспечение безопасности условий труда. Раскрываются ключевые показатели эффективности социальной политики, повышения кадрового потенциала, связь с общественностью
	Социальный капитал	
	Благотворительность	
	Связь с общественностью	
	Создание рабочих мест	
Стратегия перспективы		
Политика в области устойчивого развития	Перспективы развития и роста	Показываются основные подходы, благодаря которым у Компании реализуются возможности дальнейшего роста и развития. Раскрываются особенности взаимодействия с заинтересованными сторонами с соблюдением их интересов
	Публичная отчетность по российским стандартам	
	Взаимодействие с заинтересованными сторонами	
	Общественное заверение достоверности отчетности	
Презентация отчета		
Внутрифирменные стандарты	Список сокращений	Технический раздел. Раздел, содержащий иллюстративный материал, дополняющий основное содержание
	Глоссарий	
	Приложения	

Источник: составлено автором

До того, как будет формироваться проформа интегрированного отчета,

проект должен быть проанализирован и по возможности пройти предварительный внутренний контроль. Поскольку большая часть содержащейся в нем информации носит нефинансовый характер, такой контроль целесообразно проводить посредством реализации комплаенс-процедур, направленных на выявление несоответствий действующим нормам и правилам, внутренних противоречий и информационных пробелов. Проформа интегрированного корпоративного отчета должна представлять собой документ, в целом повторяющий внутреннюю структуру и содержание проекта интегрированного отчета, но информационно более точный и готовый для последующего согласования и утверждения в качестве окончательного варианта отчетности.

Как видно из представленного материала проформа как рабочий документ готовится уже после прохождения предварительного внутреннего контроля, выявления и оценки наиболее существенных финансовых и нефинансовых аспектов деятельности Компании. Соответственно, она после согласования и утверждения автоматически трансформируется в окончательный официальный документ, готовый к представлению заинтересованным пользователям.

Последним звеном представленной последовательности формирования интегрированной отчетности выступает процедура ее подтверждения – аналог независимого аудита. В методических документах по подготовке интегрированной корпоративной отчетности используется термин «верификация». Верификация – это метод, который с помощью ряда конкретных принципов и подходов позволяет оценить качество подготавливаемых организацией материалов, например, ее отчетов, существующих в организации систем, а также процессов и уровень компетентности, которые обеспечивают эффективность ее работы.

В документах GRI используется иной термин – «внешнее заверение», рассматриваемый «в отношении деятельности, итогом которой является заключение о качестве отчета и информации, представленной в нем. GRI использует выражение «внешнее заверение» как обобщенный термин, который относится к широкому спектру видов внешней проверки процесса подготовки

данных и отчета в области устойчивого развития. Термин «внешнее заверение» может также быть отнесен к деятельности, конечным результатом которой может быть подготовка заключения (по отчету), выстраивание систем (например, сбора информации) или процесса (например, процесса применения принципа существенности или процесса взаимодействия с заинтересованными сторонами). Такое понимание отличается от деятельности, цель которой – оценка или проверка качества и/или степени соответствия (т. е. прохождение сертификации системы управления или получение документа о соответствии)»¹⁸⁵.

Проведение верификации (внешнего подтверждения), как правило, осуществляется с использованием специальных стандартов серии Account Ability (AA1000), разработанных британским Институтом подотчетности (Accountability Institute)¹⁸⁶.

Их отличительной особенностью является системный подход к организации взаимодействия с заинтересованными сторонами, как к фактору повышения качества управления и отчетности. В систему входят следующие стандарты:

- стандарт принципов подотчетности AA1000APS (The AA1000 Account Ability Principles Standard) является основой для распознавания и выявления компаниями наиболее важных проблем в области устойчивого развития и реагирования на них. Другие стандарты серии AA1000 базируются на принципах этого стандарта и направлены на их достижение.

- стандарт верификации отчетов AA1000AS (The AA1000 Assurance Standard) предоставляет верифицирующим организациям методологию для оценки уровня соответствия базовым принципам стандарта Account Ability, на котором находятся отчитывающиеся компании. По своему статусу это свободный стандарт, использовать который может любая организация (имеющая лицензию от разработчика – Account Ability Institute). Он предполагает возможность проведения верификации как с подтверждением, так и без подтверждения надежности информации, представленной в отчете.

¹⁸⁵International Auditing and Assurance Standards Board. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/05/2013_IAASB_Handbook_Vol-1.0.pdf (дата обращения 02.08.2018).

¹⁸⁶Standards. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.accountability.org> (дата обращения: 02.08.2018).

Оба стандарта являются описательными, а не предписывающими, т.е. содержат набор принципов и норм, которыми следует руководствоваться при проведении верификации. Указанные принципы и нормы должны быть использованы лицами, проводящими верификацию, в качестве основы для разработки собственных методик и процедур проверки.

Серия стандартов AA1000 основана на трех базовых принципах¹⁸⁷:

- вовлеченность (Inclusivity) – для организации, которая признает свою ответственность перед заинтересованными сторонами, вовлеченность – это участие заинтересованных сторон в выработке ответственных стратегических решений в целях достижения устойчивого развития;

- существенность (Materiality) – существенность определяет актуальность и значимость проблемы для организации и ее заинтересованных сторон. Существенный вопрос – это проблема, которая будет влиять на решения, действия и результативность организации или ее заинтересованных лиц;

- реагирование (Responsiveness) – осуществление мер, принимаемых организацией в ответ на проблемы заинтересованных сторон, которые влияют на ее результативность в области устойчивого развития и реализуются через решения и действия организации, а также в рамках процесса взаимодействия с заинтересованными сторонами.

Основная общественно значимая роль внешнего заверения отчета – это повышение качества и статуса нефинансовой отчетности как общепринятой бизнес-практики. В отличие от аудита финансовой отчетности, цели, содержание и методика верификации нефинансовых отчетов имеют более широкий спектр, и компании могут выбрать тот вид (или виды) внешнего заверения, которые наилучшим образом соответствуют решению стоящих перед ними задач.

Предметом внешнего заверения могут быть различные документы, элементы документов и процессы, например:

- качество и достоверность данных и фактов, содержащихся в отчете;

¹⁸⁷THE SIGMA GUIDE TO THE AA1000 ASSURANCE STANDARD – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.projectsigma.co.uk/Toolkit/SIGMAGuideToAA1000.pdf> (дата обращения: 24.07.2018).

- полный текст отчета или отдельные разделы;
- процесс сбора информации для отчета или его отдельные этапы;
- выбор показателей, которые будут в нем отражены, и их надежность;
- процесс определения существенных тем для отчета;
- процесс взаимодействия с заинтересованными пользователями отчетной информации;
- заявления, сделанные в отчете, цитируемые внутренние документы;
- корректность применения системы отчетности.

Объем и масштабы верификации в настоящий момент являются предметом профессионального мнения. Во многом они определяются тем, как сформированы задачи и цели самой проверки. Это означает, что конечная методика верификации и подтверждения может отличаться в зависимости от структуры и содержания окончательного отчета.

Указанные стандарты признаны международным сообществом, но и их официальный статус в российском законодательном поле пока что остается неопределенным. Вместе с тем, их применение обеспечивает необходимую правомочность и легитимность проводимых независимых подтверждений и потому, по мнению автора, они все могут быть использованы в части, не противоречащей действующему законодательству.

Для целей внешнего подтверждения интегрированной корпоративной отчетности могут быть также использованы стандарты внешнего аудита в части, не противоречащей основам подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности. На сегодняшний день, это международные стандарты аудита. При этом, поскольку в российском правовом поле, регламентирующем аудиторскую деятельность, аудиту подлежит только бухгалтерская (финансовая) отчетность, подтверждение корпоративной интегрированной отчетности может рассматриваться только в рамках выполнения согласованных аудиторских процедур и выполняться в рамках «заданий, обеспечивающих уверенность». Последние, предполагают выражение аудиторского мнения, содействующего росту доверия пользователей к нефинансовому отчету. На практике можно

выделить два уровня верификации: «задания, обеспечивающие разумную уверенность» и «задания, обеспечивающие ограниченную уверенность». Оба уровня соответствуют уровням риска, что проверяемая информация не соответствует определенным критериям и принципам¹⁸⁸.

Альтернативой верификации в настоящий момент выступает так называемое общественное заверение отчетов – сравнительно новый инструмент в практике представление нефинансовой отчетности, например, авторитетными общественными организациями либо так называемое «стейкхолдерское заверение», т.е. заверение группой частных лиц, представляющих заинтересованных пользователей отчетной информации компании. Такая практика получает все большее распространение наряду с практикой профессионального заверения, развивается параллельно с последним.

Общественное заключение может быть выражено в различных формах в зависимости от целей и задач, которые ставились перед этим видом верификации. В России заключение, которое получают компании, прошедшие процедуру общественного заверения в Совете по нефинансовой отчетности при Российском союз промышленников и предпринимателей, как правило, содержит три части: информацию о регламенте и процедуре оценки, краткий результат анализа содержания отчета с точки зрения полноты и значимости информации в контексте принципов ответственной деловой практики, рекомендации на будущее.

Опираясь на рекомендации, полученные в ходе общественного заверения, компании имеют возможность последовательно повышать уровень открытости и прозрачности с учетом информационных запросов заинтересованных сторон, что находит понимание и признание во внешнем сообществе. Такая оценка и рекомендации по ее результатам являются, кроме того, важным стимулом налаживания коммуникаций и конструктивного взаимодействия как внутри компании, так с внешними заинтересованными сторонами.

¹⁸⁸Ответственная деловая практика в зеркале отчетности. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2012–2014 годы выпуска [Электронный ресурс] / Л. В. Аленичева, Е. Н. Феоктистова, Н. В. Хонякова, М. Н. Озерянская, Г. А. Копылова. – М.: РСПП, 2015. – 136 с. – Режим доступа: <http://media.rspp.ru/document/1/f/c/fc84b1337dbdd2411f73f3ca3f1bd173.pdf> (дата обращения: 10.08.2018).

3.3 Организационно-методическое обеспечении процедуры самооценки в целях подготовки интегрированной корпоративной отчетности

Отечественный и международный опыт формирования интегрированной корпоративной отчетности показывает, что при разработке соответствующих методических материалов и попытке их практического применения, российские ученые и методологи неизменно сталкиваются с рядом концептуальных вопросов и проблем: отсутствие полной необходимой информации, как в открытых источниках, так и в учетных системах организаций, недостаток данных и статистики в нужном аналитическом разрезе, использование сложных индикаторов, неприспособленность учетных систем к предоставлению релевантной нефинансовой информации и т.д.

В связи с этим, несмотря на наличие высокой потребности в качественных методических разработках в области организационно-методического обеспечения подготовки интегрированной корпоративной отчетности в отношении них наблюдается заметный недостаток. Рекомендации международного стандарта интегрированной отчетности, рассмотренные ранее, носят достаточно общий характер, подход. Вместе с тем, очевидно, что указанные рекомендации могут послужить необходимой теоретической и методологической основой для соответствующих разработок.

Предлагаемый методический подход направлен на формирование действенного механизма подготовки исходной информации для создания интегрированной корпоративной отчетности. Его исходным методологическим допущением является признание того, что существующая учетно-информационная система отечественных организаций реального сектора экономики ориентирована, прежде всего, на сбор и представление стоимостной информации и потому, недостаточно хорошо приспособлена для нефинансовой информации в форматах, требуемых для представления в нефинансовой отчетности. В то же время, создание отдельной службы, занимающейся

исключительно этим вопросом, зачастую оказывается нецелесообразным из-за повышенных издержек сбора и обработки нужной информации, значительная часть которой, как правило, формируется различными подразделениями и организациями, объединенными в бизнес. В этих условиях возможным решением может стать упорядоченный, хотя и распределенный механизм сбора информации путем проведения внутренней самооценки.

С точки зрения процесса подготовки интегрированной корпоративной отчетности самооценка может рассматриваться одновременно, как самостоятельно проводимое ответственными исполнителями внутреннее анкетирование и как всесторонний, систематически организованный анализ действующей бизнес-модели с учетом задействованных в ней основных капиталов. Самооценка может дать общее представление о деятельности организации и степени зрелости ее системы управления.

Концептуальную основу, обеспечивающую единство, сопоставимость, правильность и точность механизма самооценки должны формировать изложенные ранее принципы подготовки интегрированной корпоративной отчетности. При этом такая самооценка должна быть организована таким образом, чтобы на ее основе можно было сформировать обобщенное (а в некоторых случаях и детальное) представление обо всех значимых элементах и сегментах бизнеса, информация о которых будет затем представлена в интегрированном отчете.

Самооценка может рассматриваться одновременно как внутренний аналитический инструмент и как своеобразный механизм замены техники сплошной непрерывной регистрации объектов и операций в традиционных учетных регистрах. При правильном построении системы самооценки она может обеспечить необходимый уровень полноты и надежности представленной в ней информации с учетом требований к уровню корпоративной прозрачности и раскрытия информации. Поэтому применительно к ней могут быть вполне использованы общие подходы, определяющие основные требования к любым системам обеспечения прозрачности бизнеса, в частности:

- ориентация на информацию, либо содержащуюся в системе управления, либо получаемую на ее основе с использованием техник финансового и статистического анализа и моделирования;
- ориентация на информационные потребности основных заинтересованных пользователей. Процедуры самооценки необходимо проводить так, чтобы на ее основе формировалась «именно та информация, которая нужна пользователям, и в удобной форме»¹⁸⁹;
- достоверность, точность и полнота получаемой информации, которая должна обеспечивать внутренним и внешним пользователям возможность правильной и своевременной оценки экономических, экологических, социальных и т.д. аспектов деятельности бизнеса, его возможностей по устойчивому развитию и перспективам создания дополнительной экономической стоимости в будущем;
- баланс затрат и выгод от создания системы самооценки, уравнивание рисков и возможностей при использовании содержащейся в ней информации. То есть, руководство бизнеса должно хорошо понимать и уметь уравнивать потенциальные выгоды от роста уровня прозрачности и связанные с их получением расходы и потери.

Представленный ниже авторский подход к проведению самооценки, основан на материалах обследования, а также современных методических разработках, рассматриваемых в соответствующих стандартах построения системы управления, ориентированной на достижение успеха¹⁹⁰.

Главная цель такой самооценки – достижение комплексного видения основных внутренних процессов, понимание того, каким образом на их основе реализуется выбранная бизнес-модель. Бизнес-модель, как объект самооценки, логично рассматривать посредством вовлеченных в ее реализацию видов капитала. Краткая характеристика основных элементов каждого капитала,

¹⁸⁹DiPiazza, S., Eccels R. Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting [Электронный ресурс] / S. DiPiazza, R. Eccels. Wiley&SonsInc, 2002. – p. 188. – Режим доступа: <http://bookre.org/reader?file=1067747&pg=1> (дата обращения 02.03.2018).

¹⁹⁰ГОСТ Р ИСО 9004–2010 Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент для достижения устойчивого успеха организации. Подход на основе менеджмента качества [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200082555> (дата обращения: 04.07.2018).

подлежащего процедуре самооценки, приведена в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Оценка воздействия ключевых видов капитала на бизнес-модель¹⁹¹

Вид капитала	Исследуемые элементы	Характеристика результатов исследования
Финансовый	Источники финансирования деятельности (стратегические и текущие); Направления финансирования; Риски финансирования; Оценка стоимости капитала для бизнеса; Инвестиции; Сведения о будущих инвестиционных проектах.	Оценка способности к самофинансированию, потенциала финансирования с учетом долгосрочных планов; Оценка рисков, связанных с финансированием деятельности и эффективности мер по их снижению; Оценка перспектив роста стоимости бизнеса.
Производственный	Характеристика основных средств по группам и категориям; Характеристика инфраструктурных объектов; Организация производственного процесса; Закупочная система и организация цепи поставок; Маркетинг, сбытовая политика и организация цепочки сбыта и дистрибьюции.	Оценка производственно-технического потенциала; Оценка производственных возможностей с точки зрения устойчивого роста; Оценка эффективности материального обеспечения производственных процессов; Оценка сбытовых возможностей.
Интеллектуальный	Количество и стоимость авторских прав, лицензий, патентов, ноу-хау и иных видов нематериальных активов; Вложения в исследования и разработки, приобретение новых нематериальных активов; Наличие интеллектуальной инфраструктуры (архитектура бизнеса, базы знаний, внутренние сети); Наличие описаний бизнес-процессов и их конфигурации; Кадровый состав и среднесписочная численность работников по подразделениям и сегментам; Расходы на повышение квалификации и дополнительное образование работников, приобретение ими специальных знаний; Мотивационные программы и программы производительности труда.	Оценка потенциала создания добавленной стоимости на базе имеющихся нематериальных активов; Анализ потенциальной отдачи от будущих вложений в нематериальные активы; Оценка профессионального и образовательного уровня работников; Оценка опыта персонала и способности выполнять работу; Техническая и методическая оснащенность труда; Оценка вклада работников в достижение намеченных результатов.

¹⁹¹Бочкарева Н. Г., Проданова Н. А. Внутренняя самооценка деятельности организации как важнейший этап подготовки интегрированной корпоративной отчетности / Н. Г. Бочкарева, Н. А. Проданова // Бухучет в строительных организациях. – 2018. – № 9 (175). – С. 4–8.

Продолжение таблицы 3.4

Вид капитала	Исследуемые элементы	Характеристика результатов исследования
Природный	Используемая сырьевая база и потребляемые природные ресурсы; Использование в деятельности различных видов возобновляемых и невозобновляемых ресурсов; Влияние бизнеса на окружающую среду Затраты на экологию, восстановление окружающей среды; Затраты на энерго- и ресурсосбережение.	Оценка ограничений и возможностей по использованию природных ресурсов и сырья; Риски и возможности действующей бизнес-модели в рамках существующих природных экосистем; Оценка влияния производственной деятельности на окружающую среду.
Социальный (отношенческий)	Анализ системы отношений с заинтересованными пользователями отчетной информации; Расходы на социальную инфраструктуру; Размер оплаты труда и прочих выплат работникам; Затраты в создание совместных технологий, участие вертикальных цепочках поставок; Затраты на социальные инвестиции, спонсорство, благотворительность; Затраты на создание общественного имиджа и обеспечение открытости бизнеса (присутствие в социальных сетях, взаимодействия с медиа, связи с общественность и т.д.).	Оценка потенциала влияния заинтересованных пользователей отчетной информации на бизнес; Оценка эффекта от социальных инвестиций, спонсорства и благотворительности в регионах присутствия бизнеса; Оценка вклада социального (отношенческого) капитала в результаты бизнеса.

Источник: составлено автором

Самооценка должна соответствовать специфике деятельности конкретной организации, давая полное, ясное, достоверное представление обо всех компонентах капиталов, задействованных в бизнесе. Дополнительно, она может включать в себя вопросы обеспечения качества корпоративного управления по таким основным направлениям, как:

- права акционеров и инвесторов;
- деятельность совета директоров;
- системы корпоративного управления и организация внутреннего контроля;
- действия, направленные на раскрытие информации и повышение информационной прозрачности бизнеса;
- корпоративная социальная ответственность и соблюдение требований

деловой этики;

– комплайенс по всем ключевым направлениям деятельности и т.д.¹⁹²

В развернутом виде методика самооценки должна содержать в себе совокупность анкет и опросных листов, представленных в виде таблиц. Их заполнение проводится соответствующими структурными организационными подразделениями. Тем самым, посредством системного представления внутренней и внешней среды организации, как «сочетания внутренних и внешних факторов и условий, способных повлиять на достижение целей организации и ее поведение в отношении заинтересованных сторон»¹⁹³ обеспечивается необходимая информационная основа для формирования интегрированной корпоративной отчетности.

Ниже представлены основные методы и подходы сбора данных в целях проведения самооценки для подготовки интегрированной корпоративной отчетности. В качестве примера рассмотрен фрагмент, связанный с самооценкой интеллектуального капитала.

Интеллектуальный капитал – один из ключевых элементов бизнес-модели, посредством которого в бизнесе создается дополнительная добавленная стоимость, превышающая его обычные производственные возможности. Интеллектуальный капитал формируется за счет «потенциальной ценности различных компонент или потоков капиталов в организации; взаимоотношений и совместной деятельности, которая может увеличивать ценность и применимость этого потенциала для решения реальных бизнес- или организационных задач»¹⁹⁴.

По своей природе интеллектуальный капитал имеет комплексную структуру и включает, как правило, три основных компонента: интеллектуальную собственность, нематериальные активы и корпоративные знаниевые активы.

¹⁹²Бочкарева Н. Г., Проданова Н. А. Внутренняя самооценка деятельности организации как важнейший этап подготовки интегрированной корпоративной отчетности / Н. Г. Бочкарева, Н. А. Проданова // Бухучет в строительных организациях. – 2018. – № 9 (175). – С. 4–8.

¹⁹³п. 3.2 ГОСТ Р ИСО 9004–2010 Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент для достижения устойчивого успеха организации. Подход на основе менеджмента качества [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200082555> (дата обращения: 04.07.2018).

¹⁹⁴ГОСТ Р 53894 – 2016 Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент знаний. Термины и определения [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200140429> (дата обращения: 04.07.2018).

Последний компонент наименее изучен и практически не представлен в традиционной учетной системе. Предметом серьезного изучения в теории и практике учета он стал относительно недавно, и потому, существующие сегодня классификации формирующих его элементов разнородны и неоднозначны. Считается, что в знаниевые активы могут быть включены такие позиции, как человеческий капитал, структурный капитал, капитал заказчика. Но также он «может включать знания сотрудников, информацию о производственных процессах, экспертов, продукты производства, заказчиков, конкурентов, интеллектуальную собственность в виде патентов и лицензий (находящихся в ведении регулятивных органов для защиты общественных интересов)»¹⁹⁵.

На основе такой классификации можно предложить схему процедуры самооценки, представленную на рисунке 3.4:

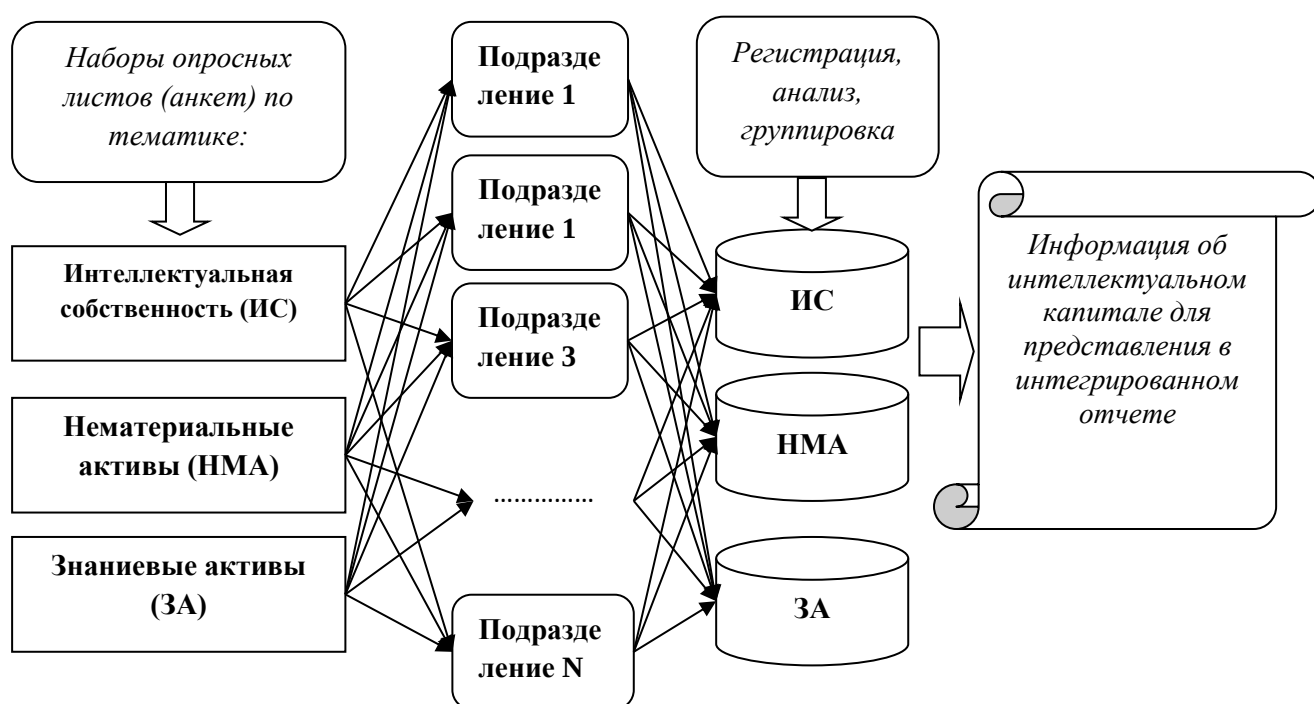


Рисунок 3.4 – Схема процедуры самооценки интеллектуального капитала

Источник: разработано автором

¹⁹⁵ГОСТ Р 53894 – 2016 Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент знаний. Термины и определения [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200140429> (дата обращения: 04.07.2018).

Опросные листы самооценки должны формироваться в группы по тематике, характеру оцениваемой области и по подразделениям (сегментам) бизнеса. При этом можно предусмотреть два варианта схемы самооценки: стандартная и расширенная.

Стандартная схема предполагает, что анкетирование подразделений (сегментов) бизнеса проводится на общих основаниях без выделения их специфики. Преимущество такого подхода очевидно – опросные листы (анкеты) формируются в стандартной форме, вопросы в них одинаковы, специфика может проявляться только на уровне ответов. Данный вариант самооценки может быть рекомендован организациям, которые только впервые или относительно недавно начали формировать интегрированную корпоративную отчетность, и не создали еще эффективные, хорошо отлаженные внутренние организационные и инструментальные средства сбора и обработки соответствующей нефинансовой информации в требуемом формате представления.

Расширенная схема предполагает, что анкетирование подразделений (сегментов) бизнеса проводится индивидуально с учетом их особенностей и информационных потребностей внутренних пользователей. В этом случае, стандартный набор вопросов, содержащихся в анкетах, может модифицироваться путем уточнения их формулировок, расширения или, наоборот, сокращения числа рассматриваемых позиций. Соответственно, появляется возможность более полно и глубоко учитывать специфику интеллектуального капитала, принимая во внимание нюансы его организационной, территориальной, управленческой структуры, выявляя его слабые и сильные стороны с учетом рисков и возможностей дальнейшего роста.

Такая схема может быть рекомендована бизнесу, который уже неоднократно формировал корпоративную интегрированную отчетность и, соответственно, обладает необходимым опытом и техническими возможностями по совершенствованию механизмов и инструментов ее подготовки.

Следует отметить, что в общем виде процедура самооценки во многом может быть сведена к заполнению опросных листов (анкет) и их последующей

обработке. Соответственно, этот процесс может быть организован двумя способами.

Первый способ может быть охарактеризован принципом «снизу-вверх». Он предполагает, что заранее сформированные опросные листы с утвержденными формулировками ответов могут быть направлены непосредственно в обследуемые подразделения. Руководство последних на основе внутренних регламентов и распоряжений вышестоящих органов управления самостоятельно определяют способы их заполнения и лиц, ответственных за этот процесс. Соответственно, именно руководители подразделений несут ответственность за достоверность и полноту сведений, в заполненных анкетах.

Во втором способе реализуется обратный принцип - «сверху-вниз», когда анкетирование осуществляется централизованным подразделением либо силами независимой рабочей группы, в полномочия которой входит непосредственная организация процесса самооценки.

Способы проведения самооценки капитала представлены на рисунке 3.5.

В функции рабочей группы помимо прочего могут входить следующие вопросы:

- выявление и устранение информационных ограничений на местах, препятствующих объективной, своевременной и полной самооценке;
- обеспечение согласованности действий по организации процесса анкетирования с руководством оцениваемых подразделений;
- обеспечение эффективного и быстрого информационного внутриорганизационного обмена не только информацией, но и знаниями и опытом, стимулирование тесного взаимодействия между исполнителями.

Ответственность за достоверность и полноту сведений в заполненных анкетах здесь более централизована.

Дискуссионным моментом является степень автоматизации и формализации процесса заполнения анкет. Принцип соотношения затрат и выгод получения информации предполагает, что расходы на получение информации с учетом критериев точности, надежности и срочности должны быть разумными.

Соответственно, определенная часть информации может и должна формироваться непосредственно в учетной информационной системе без участия людей. Но это предполагает достаточный уровень ее развития, наличие хорошей аналитики и поддержку требуемых форматов представления данных. Очевидно, что часть информации, представляемая в количественном виде, действительно может быть получена путем обращения к современным информационным технологиям. Но скорее это будет актуально не для первого представления интегрированной корпоративной отчетности.

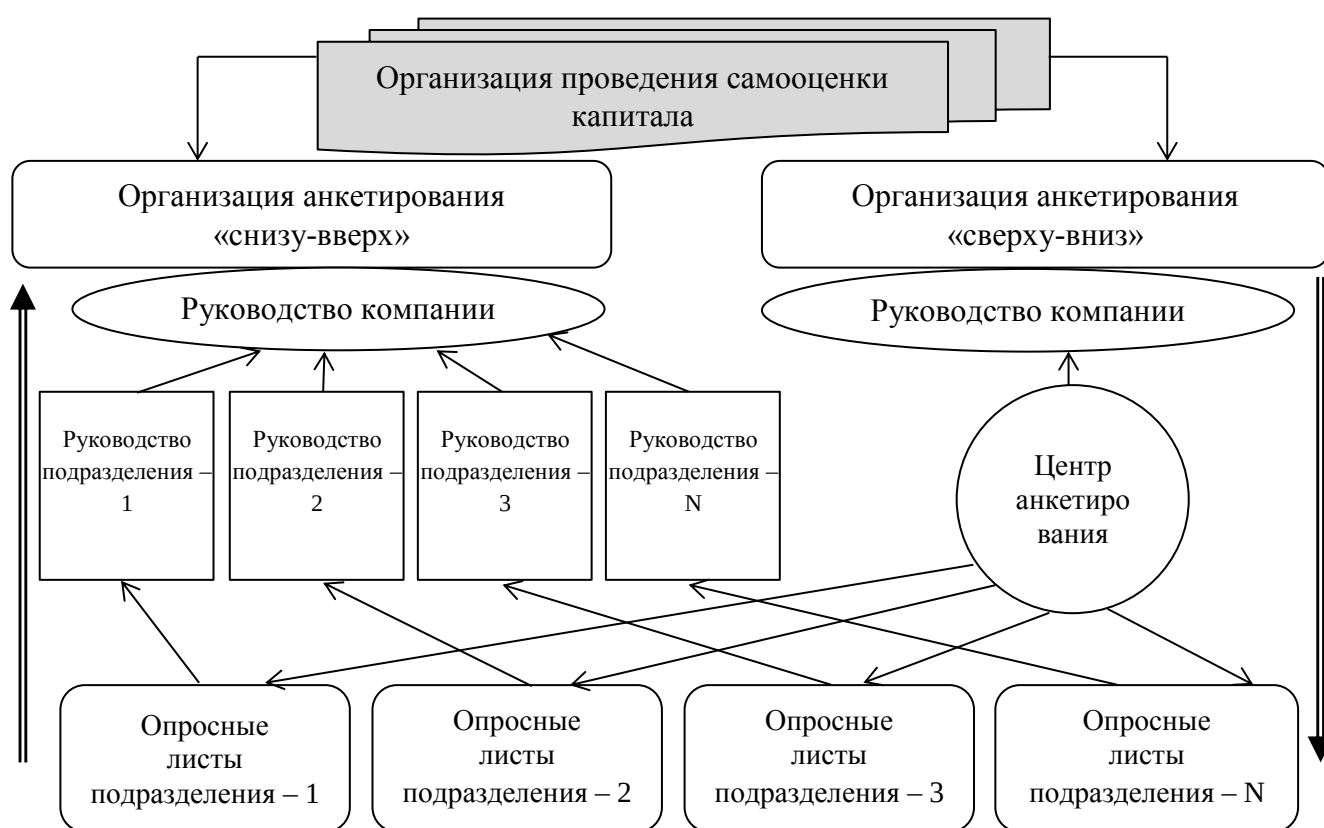


Рисунок 3.5 – Способы организации и проведения самооценки капитала компании

Источник: составлено автором

Для оценки капитала в содержании опросных листов предусматриваются вопросы с количественными и качественными характеристиками. В этой связи, на уровне внутренних методических разработок целесообразно разграничить количественную и качественную информацию.

В частности, по интеллектуальному капиталу количественные показатели

могут характеризовать: долю расходов на охрану труда и обеспечение безопасности; прирост рабочих мест; уровень травматизма и т.п.

Качественные показатели характеризуют наличие программ карьерного и профессионального роста; соответствие между заявленными и реальными условиями труда, выполнение (невыполнение) плана повышения квалификации в текущем периоде и т.п.

Примеры качественных и количественных показателей, а также связанных с ними вопросов, приведены в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Качественные и количественные показатели оценки интеллектуального капитала в части оценки уровня профессиональной компетенции персонала организации

Показатели	Описание	Способ представления в анкете
Количественные показатели		
$K_{ик\ 3.1} = P_{ох}/P_{общ}$	Доля расходов на охрану труда, обеспечения безопасности	Расчетный, автоматизирован
$K_{ик\ 3.2} = C_{отр\ об}/C_{отр\ общ}$	Доля сотрудников компании, прошедших профессиональное обучение (переподготовка, повышение квалификации) в течение года	Расчетный, автоматизирован
$K_{ик\ 3.3} = P_{ком\ п}/1000000$	Коэффициент производственного травматизма, в пересчете на 1 млн. отработанных рабочих часов	Расчетный, автоматизирован
$K_{ик\ 3.4} = PM_{нов}/(PM_{ст} + PM_{нов})$	Коэффициент прироста рабочих мест	Расчетный, автоматизирован
$K_{ик\ 3.5} = Раб_м/(Раб_м + Раб_{ст})$	Доля молодых специалистов в общем числе работников	Расчетный, автоматизирован
Качественные показатели		
Удовлетворенность работников условиями труда	Определены ли условия труда в трудовом договоре, коллективном договоре Имеется ли соответствие между заявленными и реальными условиями труда Наличие жалоб работников на несоблюдение требований к условиям труда Наличие сертификатов соответствия техническим и санитарным нормам на рабочие места Наличие замечаний в ходе внутренних и внешних проверок	Неформальный, личный опрос
Результативность мер по повышению квалификации работников	Выполнение (невыполнение) плана повышения квалификации Наличие программ самоподготовки работников и условий для их реализации Наличие программ карьерного и профессионального роста	Неформальный, личный опрос

Источник: составлено автором

Самооценка должна способствовать не только выявлению общих фактов и закономерностей в собранной информации, но и способствовать лучшему пониманию со стороны персонала значимости его роли в деятельности организации, объективной оценке индивидуального вклада в создание экономической добавленной стоимости.

По результатам самооценки могут быть приняты дополнительные меры, направленные на решение таких задач, как:

- организация процессов обмена знаниями и опытом, повышение квалификации, построение программ по внесению предложений по улучшению производственных процессов и повышению качества продукции;
- совершенствование систем материального вознаграждения и нематериального стимулирования с учетом индивидуального вклада работника и его личных достижений;
- создание системы карьерного роста, плановой ротации персонала в целях стимулирования личного развития и повышения профессиональной компетенции работников;
- разработка корпоративных программ наставничества и обучения молодых специалистов и т.д.

В перспективе роль предлагаемой методики самооценки для целей управления может оказаться значительно шире, поскольку ее информационное содержание можно использовать для анализа устойчивости развития или повышение общего качества управления, выявления областей, нуждающихся в улучшении и совершенствовании, формировании стратегических приоритетов и определении очередности осуществления тех или иных управленческих действий или решений.

Кроме того, для усиления общего информационно-аналитического эффекта полная методика самооценки может предусматривать включение дополнительных инструментов анализа внутренних процессов и оценки результатов бизнеса относительно выбранного эталона (бенчмаркинга). В результате организация получает возможность качественных и количественных сопоставительных оценок

с другими организациями с целью лучшего понимания своих рыночных позиций, а также отслеживания и мониторинга изменений за определенный период времени с позиций достижения намеченных стратегических целей и формирования новых стратегических ориентиров.

Организации следует использовать самооценку для выявления возможностей совершенствования и инноваций, установления приоритетов и разработки планов действий с целью достижения устойчивого успеха. Результаты самооценки показывают сильные и слабые стороны бизнеса, уровень его зрелости и этапа жизненного цикла. Благодаря им появляется дополнительная ценная информация не только для анализа бизнеса, но и для обучения персонала в целях правильного представления у него понимания существующей бизнес-модели и потенциале создания стоимости.

Предлагаемая методика самооценки, таким образом, обладает самостоятельным значением и определенной значимостью. И потому, она должна рассматриваться не столько как механизм создания дополнительной учетной системы, альтернативной уже существующей, сколько как управленческий инструмент, позволяющий оптимально управлять и эффективно использовать поток нефинансовой информации.

Выводы

Среди российских ученых до настоящего момента не сформировалось однозначного мнения относительно единого методического подхода к процессу формирования интегрированной корпоративной отчетности. В настоящей работе предложено использование алгоритма подготовки интегрированной корпоративной отчетности с позиций жизненного цикла компании на основе процессного подхода. Его применение позволяет обеспечить необходимую результативность и системность реализации шагов по подготовке интегрированной корпоративной отчетности. В работе определены основные внутренние процессы создания, подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности, раскрыто их ключевое содержание, входная и

выходная информация с учетом интересов заинтересованных сторон.

По результатам исследования сформирована система подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности, в которой кроме основных процессов реализуется ряд действий и процедур вспомогательных поддерживающих подсистем, обеспечивающих нормативную и методическую, организационную, информационно-аналитическую и контрольную поддержку основного процесса. Методическим обеспечением реализации процессов предложенной системы является разработанная структура внутреннего локального документа, определяющего регламент реализации процесса подготовки нефинансовой отчетности.

Практическое применение указанных предложений нашло отражение в авторских рекомендациях по разработке методического обеспечения создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, которое включает Проект регламента подготовки интегрированной корпоративной отчетности акционерного общества «Щелково Агрохим»; последовательные шаги создания и подготовки отчетности с интеграцией финансовой и нефинансовой информации; формализованную структура проекта интегрированного отчета, обеспечивающую связность элементов интегрированной корпоративной отчетности для раскрытия информации.

Обоснован вывод о необходимости независимой верификации интегрированной корпоративной отчетности после ее формирования. Определена роль «внешнего заверения» отчета, как фактора повышения качества и статуса нефинансовой отчетности для общепринятой бизнес-практики.

Проведен анализ воздействия ключевых видов капитала на бизнес-модель компании, на основе результатов которого автором показано, что одним из эффективных методов подготовки интегрированной корпоративной отчетности является проведение процедуры внутренней самооценки. С этой целью в работе сформирован ряд предложений по совершенствованию организационно-методического обеспечения процедуры проведения такой самооценки и раскрыто основное содержание ее этапов.

Заключение

Современное развитие экономики предполагает пересмотр классических требований к бизнесу, который сегодня должен быть направлен уже не столько на получение прибыли, сколько на устойчивое стратегическое развитие, поддержание способности к сохранению и приумножению различных видов капитала. В новых условиях востребованным оказывается бизнес, способный решать не только производственные или финансовые вопросы, но и сложные социально-экономические задачи, связанные с формированием конкурентоспособной, инновационно-ориентированной бизнес-среды, решением разнообразных научно-технических, технологических, экологических задач, в том числе, направленных на улучшение жизни всех социальных групп населения.

И потому неизбежно, возникает устойчивый внешний запрос на получение достоверной и прозрачной информации о таком бизнесе, его возможностях по созданию материальных благ и нематериальных ценностей, способности к росту и приумножению капиталов различного вида, привлечения широкого круга заинтересованных сторон в процессы создания добавленной стоимости. Особая роль в удовлетворении указанного информационного запроса отводится интегрированной корпоративной отчетности, способной полно и достоверно раскрыть всю необходимую финансовую и нефинансовую информацию о бизнесе и стратегии его развития.

Интегрированная корпоративная отчетность является относительно новым, набирающим все большую популярность механизмом раскрытия корпоративной информации. Внедрение указанного механизма в практику российского бизнеса способно существенно повысить прозрачность бизнеса, снизить классическую «информационную асимметрию», при которой руководство бизнеса благодаря управленческому учету и дополнительным, не отражаемым в бухгалтерской (финансовой) отчетности данным, лучше внешних пользователей понимает и оценивает подлинное состояние дел.

В работе подробно рассмотрена взаимосвязь между отчетностью и управлением бизнесом: с одной стороны, чем качественнее отчетность, тем эффективнее управление; с другой - чем эффективнее бизнес, тем качественнее отчетность. Показано, что расширение состава показателей, увеличение доли нефинансовой информации и уровней раскрытия информации путем формирования организацией интегрированной корпоративной отчетности способствует развитию бизнеса, в том числе за счет создания более эффективного и разностороннего взаимодействия с заинтересованными сторонами. С этой целью был изучен ряд ключевых вопросов подготовки интегрированной корпоративной отчетности, исследованы существующие методические подходы к ее формированию, изучены факторы, определяющие качество ее внутреннего содержания и подготовлены авторские рекомендации по методическому обеспечению подготовки интегрированной корпоративной отчетности.

Проведенное исследование позволило сформулировать выводы и представить соответствующие результаты.

1. Осуществлен ретроспективный историко-логический анализ этапов становления системы финансовой отчетности в Российской Федерации с использованием парадигмального подхода, основанного на совокупности знаний и воззрений в области бухгалтерского (финансового) учета и отчетности. Исследование бухгалтерских парадигм показало, что эволюция учетных систем в значительной мере обусловлена влиянием различных социальных и культурных факторов. Полученные результаты позволили выявить закономерности развития учетной среды, выделить ключевые основы формирования комплексной учетной информации, определить направления информатизации бизнеса с учетом необходимости представления в отчетности финансовой и нефинансовой информации, а также скорректировать существующий терминологический аппарат исследования путем введения нового понятия «комплексная учетная информация» и уточнения определения «интегрированная корпоративная отчетность».

2. Разработана авторская концепция формирования интегрированной

корпоративной отчетности, учитывающая информацию о жизненном цикле экономического субъекта. Выявлено значение принципа интеграции, обеспечивающего внутреннюю целостность существующей бизнес-модели экономического субъекта за счет согласованного действия капиталов различного вида (финансового, производственного, человеческого, интеллектуального, социального, природного), в целях создания экономической добавленной стоимости и обеспечения устойчивого развития бизнеса. Реализация концепции обеспечит развитие методических подходов к процессу интеграции информации, определению принципов ее обобщения и анализа, созданию дополнительных свойств и качеств интегрированной системы с расширением информационных и коммуникационных характеристик по сравнению с входящими в нее ранее элементами.

3. Уточнен состав основных элементов интегрированной корпоративной отчетности, группируемый по элементам создания интегрированной корпоративной отчетности и элементам подготовки и раскрытия информации интегрированной корпоративной отчетности. Осуществлена оценка информационных возможностей и ограничений традиционной бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также основных моделей нефинансовой отчетности. Проведен анализ различных подходов к формированию периметра интеграции данных в интегрированной корпоративной отчетности с учетом особенностей цепочки создания ценности, связности используемых капиталов и интересов заинтересованных сторон. Выявлены особенности каждого из рассмотренных подходов, даны практические предложения по выбору оптимального периметра интеграции элементов интегрированной корпоративной отчетности;

4. Определены способы информационного наполнения интегрированной корпоративной отчетности; предложена система критериальных характеристик и ключевых показателей для оценки эффективности бизнеса. Разработана модель объективной оценки способности компании создавать добавленную стоимость с учетом управленческих оптик: экономической, экологической и социальной, различных форм капитала. Использование модели позволяет определить бизнес-

преимущества компании, направления максимизации возможностей и минимизации рисков по каждому из используемых капиталов, сократить существующий информационный разрыв между финансовой и нефинансовой информацией, повысить прозрачность бизнеса.

5. На основе анализа отечественного и зарубежного опыта подготовки нефинансовых отчетов предложен авторский алгоритм последовательности создания и подготовки интегрированной корпоративной отчетности, основанный на процессном подходе к раскрытию информации с позиций жизненного цикла компании: инициирование процесса; подготовка к реализации; реализация процесса; представление результата; контроль процесса. Внутреннее содержание основных процессов формирования и представления интегрированной корпоративной отчетности определено входной и выходной информацией, связность которой ориентирует на конечную результативность деятельности организации. Применение процессного подхода обеспечивает системное последовательное представление всей совокупности шагов и действий по подготовке интегрированной корпоративной отчетности с усилением функции контроля.

6. Разработаны практические предложения по внедрению в практику корпоративного учета акционерного общества «Щелково Агрохим» (г. Щелково, Московской области) интегрированной корпоративной отчетности. В частности, предложена типовая структура внутреннего регламента с соблюдением положений стандартов GRI G4, определяющая состав и порядок составления отчетности, ответственных и заинтересованных лиц в представлении отчетности. Типовая структура положена в основу разработки Проекта внутреннего регламента подготовки интегрированной корпоративной отчетности АО «Щелково Агрохим» с учетом специфики и вида деятельности компании, что позволило создать формализованный интегрированный отчет, предоставляющий возможность оценить воздействие ключевых видов капитала на существующую бизнес-модель.

7. Внесены предложения по разработке методики самооценки бизнеса в

целях формирования интегрированной корпоративной отчетности. Особенностью предлагаемого методического решения является ориентация на углубленный анализ сложившейся бизнес-модели, оценку вклада в конечный результат деятельности организации каждого из капиталов с учетом особенностей внутренней и внешней среды и отраслевой специфики. Практическое применение предложенной методики в качестве одного из инструментов корпоративного управления позволяет повысить уровень стандартизации подготовки интегрированной отчетности и обеспечить оптимальное управление потоками финансовой и нефинансовой информации.

Научные положения и практические рекомендации, изложенные в диссертационной работе, создают возможность для дальнейшего развития методического обеспечения интегрированной корпоративной отчетности в контексте повышения качества системы управления организации, обеспечения устойчивого бизнеса и повышения уровня прозрачности информации с учетом интересов заинтересованных сторон и стратегии развития компании.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): [федер. закон: принят Гос. Думой 30 нояб.1994 г.: по состоянию на 7 февр. 2017 г.]. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 24.07.2018).
2. ГОСТ ISO 9000 – 2011 Межгосударственный стандарт. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200093424> (дата обращения: 64.07.2018).
3. ГОСТ Р ИСО 9004–2010 Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент для достижения устойчивого успеха организации. Подход на основе менеджмента качества [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200082555> (дата обращения: 04.07.2018).
4. ГОСТ Р 53894 – 2016 Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент знаний. Термины и определения [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200140429> (дата обращения: 04.07.2018).
5. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: [одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 дек 1997 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (дата обращения: 24.08.2018).
6. Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации»: [распоряж.: утверждено Правительством РФ 5 мая 2017 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/> (дата обращения: 26.07.2018).
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: [приказ: утв. Минфином России 28 дек.

2015 г. № 217н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/#dst0 (дата обращения: 24.07.2018).

8. Новая экономическая политика: [принята X Съездом РКПб 15.март. 1921 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://data2.lact.ru/f1/s/1/761/basic/1662/141/NOVAYA_EKONOMICHESKAYA_POLITIKA__NEP_.pdf?t=1541844345 (дата обращения: 24.07.2018).

9. Об информации, информационных технологиях и о защите информации: [федер. закон: принят Гос. Думой 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61798/ (дата обращения: 24.07.2018).

10. Об обязательных формах публичной отчетности и об обмене контокоррентными выписками: [приказ: введен ВСНХ РСФСР и НКФ РСФСР от 10 март. 1928 №405].

11. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: [приказ: утв. Минфином РФ 1 июля 2004 г. №180] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/prikaz-minfina-rf-ot-01072004-n-180/> (дата обращения: 02.08.2018).

12. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению: [приказ: утв. Минфином СССР 28 мар. 1985 г. № 40] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_12620.htm (дата обращения: 24.07.2018).

13. Об утверждении Положения о бухгалтерских отчетах и балансах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций: [постановление: введено Советом Министров СССР 12 сент. 1951 г. № 3447] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=ESU;n=10011;req=doc#008346030093164813> (дата обращения: 05.06.2018).

14. Об утверждении Положения о бухгалтерских отчетах и балансах: [Постановление: введено Советом Министров СССР 29 июня 1979 г. № 663] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=ESU;n=1001;req=doc#07238674180522406> (дата обращения: 05.06.2018).

15. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: [приказ: утв. Минфином СССР 1 нояб.1991 г. № 56] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12504/ (дата обращения: 02.08.2018).

16. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: [приказ: утв. Минфином РФ 31 окт. 2000 г. № 94н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 02.08.2018).

17. Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином России 20 мар. 1992 г. № 10] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405/ (дата обращения: 28.07.2018).

18. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/96): [приказ: утв. Минфином РФ 8 фев. 1996 г. № 10] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/prikaz-minfina-rf-ot-08021996-n-10/> (дата обращения: 26.08.2018).

19. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: [постанов.: принято Правительством РФ 6 мар.1998 г. №283] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/postanovlenie-pravitelstva-rf-ot-06031998-n-283/> (дата обращения: 27.07.2018).

20. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и

бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином РФ 29 июля 1998 г. № 34н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW;n=111058;req=doc#015277823692226056> (дата обращения: 05.05.2018).

21. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): [приказ: утв. Минфином РФ 6 июля 1999 г. № 43н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/ (дата обращения: 10.08.2018).

22. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): [приказ: утв. Минфином РФ 13 дек. 2010 г. № 167н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/ (дата обращения: 25.08.2018).

23. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: [постановление: утв. Правительством РФ 25 февр. 2011 г. № 107] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111243/ (дата обращения: 10.08.2018).

24. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг. и о признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 июня 2017 г. № 85н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 гг. и о признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 - 2018 гг.» [приказ: утв. Минфином России 18 апреля 2018 г. № 83н] [Электронный

ресурс] – Режим доступа:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297720/ (дата обращения:
 02.08.2018).

25. О бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий: [положение: введено Советом народных комиссаров СССР 29 июля 1936 г. № 1372] [Электронный ресурс] – Режим доступа:
<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=22990#0857453327301997> (дата обращения 10.05.2018).

26. О бухгалтерском учете: [федер. закон: принят Гос. Думой 23 февр. 1996 г. № 129-ФЗ] [Электронный ресурс] – Режим доступа:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/ (дата обращения 10.05.2018).

27. О бухгалтерском учете: [федер. закон: принят Гос. Думой 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ] [Электронный ресурс] – Режим доступа:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 24.07.2018).

28. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином России 25 нояб. 2011 г.: по состоянию на 21 янв. 2015 г. № 160н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122870/ (дата обращения: 26.07.2018).

29. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином России 28 дек. 2015 г.: по состоянию на 11 июля 2016 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/ (дата обращения:

12.08.2018).

30. О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации с 01.09.2014 г.: [федер. закон: принят Гос. Думой 5 мая 2014 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162608/3d0cac60971a511280cbb a229d9b6329c07731f7/ (дата обращения: 02.08.2018).

31. О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете»: [федер. закон: принят Гос. Думой 18 июля 2017 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220280/ (дата обращения: 02.08.2018).

32. О государственном предприятии (объединении): [Закон СССР: введен Постановлением Верховного Совета СССР 30 июня 1987 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_14078.htm (дата обращения: 31.07.2018).

33. О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики: [постанов.: принято Верховным Советом Российской Федерации 23 окт. 1992 г. № 3708-I] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/6316934/> (дата обращения: 26.07.2018).

34. О кооперации в СССР: [Закон СССР: введен Верховным Советом СССР 26 мая 1988 г. № 8999-XI] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_14781.htm (дата обращения: 31.07.2018).

35. О консолидированной финансовой отчетности: [федер. закон: принят Гос. Думой 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/federalnyi-zakon-ot-27072010-n-208-fz-o/> (дата обращения: 24.07.2018).

36. О мерах по реализации Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики:

[постановление: введено Советом Министров - Правительством РФ 12 февр. 1993 г. № 121] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/5137825/> (дата обращения: 24.07.2018).

37. О Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации: [приказ: утв. Минфином России 28 июня 2000 г. № 60н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28130/ (дата обращения: 12.08.2018).

38. О признании утратившими силу и внесении изменений в решения Правительства СССР по вопросам финансов, кредита и расчетов в народном хозяйстве в связи с Законом СССР «О государственном предприятии (объединении)» и другими решениями о перестройке управления экономикой: [постановление: введено Советом Министров СССР 8 окт. 1987 г. № 1123] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=ESU&n=7647&req=doc#05450957391545225> (дата обращения: 05.06.2018).

39. О торговых книгах: [декрет: введен Советом народных комиссаров РСФСР от 27 июля 1918 г.] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=18674#09511320453457008> (дата обращения: 05.06.2018).

40. О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы: [указ: Президента РФ принят 9 мая 2017 г. №203] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41919> (дата обращения: 28.07.2018).

41. О формах бухгалтерской отчетности организаций (вместе с «Указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности», «Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности»: [приказ: утв. Минфином РФ 13 янв. 2000 г. № 4н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/prikaz-minfina-rf-ot-13012000-n-4n/> (дата обращения: 31.07.2018).

42. О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином РФ 22 июля 2003 г.: по состоянию на 8 нояб. 2010 г. № 67н] – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/ons_doc_LAW_43798/ (дата обращения: 31.07.2018).

43. О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином России 2 июля 2010 г. № 66н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 31.07.2018).

44. Программа «Цифровая экономика в Российской Федерации». [распоряж.: утв. Правительством РФ 27 июля 2017 г.]. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_221756/ (дата обращения: 26.07.2018).

45. Абоянцева, Л. Л. Развитие методического инструментария формирования корпоративной отчетности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Абоянцева Лариса Леонидовна. – Йошкар-Ола, 2012. – 187 с.

46. Алексеев, Э. С. Современное состояние и перспективы развития интегрированной отчетности в России. [Электронный ресурс] / Э. С. Алексеев. – Режим доступа: <http://отрасли-права.рф/article/16071> (дата обращения: 23.07.2018)

47. Алексеева, И. В. Современные подходы к формированию корпоративной отчетности / И. В. Алексеева // Академический вестник. – 2014. – №1 (27). – С. 13–21.

48. Алексеева, И. В. Осипова Р. Г. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность» [Электронный ресурс] / И. В. Алексеева, Р. Г. Осипова // Международный бухгалтерский учет – 2015. – №12. – С. 25–34. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/razvitie-klyuchevykh-harakteristik-definititsii-korporativnaya-otchetnost> (дата обращения: 31.07.2018).

49. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2015–2016 годы выпуска. [Электронный ресурс] / Е. Н. Феоктистова, Л. В. Аленичева, Е. И. Долгих, Г. А. Копылова, М. Н. Озерянская, Н. В. Хонякова. – М. : РСПП. – 2017. – 136 с. – Режим доступа:

<http://media.rspp.ru/document/1/7/4/743222fc4c6650093518c635d0e8ecdd.pdf> (дата обращения: 27.07.2018).

50. Афанасьев, В. Г. Человек: общество, управление, информация: Опыт системного подхода / В. Г. Афанасьев. – М. : Либроком. 2013. – 208 с.

51. Бабаев, Ю. А., Петров А. М. Теория бухгалтерского учета: учебник / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров – 5-е изд. – М. : Проспект, 2015. – 240 с.

52. Бахтин, К. В. Контрольно-аналитическое обеспечение управления кредитоспособностью хозяйствующих субъектов: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Бахтин Кирилл Владимирович. – В., 2011. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/kontrolno-analiticheskoe-obespechenie-upravleniya-kreditosposobnostyu-khozyaistvuyushchikh-s> (дата обращения: 02.08.2018).

53. Белоусова, А. А., Гурская М. М. Принципы формирования отчета о финансовых результатах в отечественной и зарубежной практике / А. А. Белоусова, М. М. Гурская // В сборнике: Проблемы экономики в современном мире и роль бухгалтерского учета и аудита в их решении: материалы международной науч.-практ. конф. – Краснодар. – 2017. – С. 64-69.

54. Бердников, В. В. Контроллинг бизнеса: модели, развитие, проблемы, решения: монография / В. В. Бердников. – М. : Издательский дом «Экономическая газета», 2012. – 488 с.

55. Бондарчук, Т. А. Совершенствование системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. [Электронный ресурс] / Бондарчук Тарас Андреевич. – Пермь, 2006. – 187 с. – Режим доступа: <http://www.dslib.net/bux-uchet/sovershenstvovanie-sistemy-normativnogo-regulirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-v.html> (дата обращения: 02.08.2018).

56. Бочкарева, Н. Г., Проданова Н. А. Институциональная среда подготовки интегрированной отчетности / Н. Г. Бочкарева, Н. А. Проданова // Экономические исследования, ИНФРА-М, – 2016. – Т. 2. № 5. – С.5

57. Бочкарева, Н. Г., Проданова Н. А. Внутренняя самооценка

деятельности организации как важнейший этап подготовки интегрированной корпоративной отчетности / Н. А. Проданова, Н. Г. Бочкарева // Бухучет в строительных организациях. – 2018. – № 9 (175). – С. 4–8.

58. Бочкарева, Н.Г., Кожухов В.Л. Принципы формирования корпоративной интегрированной отчетности / Н. Г. Бочкарева, В. Л. Кожухов // Аудитор. – 2018. – №3. – С. 34–40.

59. Будович, Ю. И. Объект и предмет познания бухгалтерского учета - практики и науки: экономико-теоретический анализ/ Ю. И. Будович // Бухгалтер и закон. – 2015. – № 3. – С. 2–9.

60. Булыга, Р. П. Подходы к формированию комплексной публичной отчетности организации на базе концепции интеллектуального капитала [Электронный ресурс] / Р. П. Булыга // Аудитор. – 2015. – № 11. – С. 18–29. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/57327400/> (дата обращения 10.08.2018).

61. Бухгалтерский учет в акционерном обществе / В. Ф. Палий, С. И. Полякова, И. А. Емельянов, С. А. Николаева. – М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1991. – 128 с.

62. Бухгалтерский учет и отчетность: комплект презентаций / под ред. Н.Н. Хахоновой. – М. : РИОР : ИНФРА-М, 2017. – 1621 с.

63. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / коллектив авторов, под общ. ред. О. Е. Качковой. – М.: КНОРУС, 2014. – 568 с.

64. 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. – С. 38–46.

65. Вахрушина, М. А., Малиновская Н. В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16. – С. 2– 8.

66. Герасимова, Л. Н. Необходимость отражения в бухгалтерском учете информации нефинансового характера / Л. Н. Герасимова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – №1. – С.77–81.

67. Гетьман, В. Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности / В. Г. Гетьман // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 74–85.
68. Голикова, О. В. Развитие учетно-аналитического обеспечения корпоративной отчетности российских организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Голикова Ольга Владимировна. – Йошкар-Ола, 2009. – 253 с. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/razvitie-uchetno-analiticheskogo-obespecheniya-korporativnoi-otchetnosti-rossiiskikh-organiz> (дата обращения: 11.08.2018).
69. Гомон, А. А., Гурская М. М. Этапы развития бухгалтерской отчетности в России / А. А. Гомон, М. М. Гурская // В сборнике: Проблемы современного общества и пути их решения: материалы II междунар. науч.-практ. конф. Майкоп. – 2017. – С. 73-76.
70. Горлова, О. В. Методическое обеспечение анализа отчетности кредитных организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Горлова Ольга Викторовна. – Йошкар-Ола., 2011. – 23 с.
71. Гусева, Е. С. Особенности развития интегрированной отчетности в условиях глобализации / Е. С. Гусева // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2013. – № 5(180) – С. 15-18.
72. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет с основами МСФО: учебник и практикум (Бакалавр. Академический курс) / И. М. Дмитриева. – М.: ЮРАЙТ, 2017. – 323 с.
73. Дмитриева, И. М. Основные этапы реформирования учета и отчетности России / И. М. Дмитриева // В сборнике: Современная экономика: концепции и модели инновационного развития: материалы VIII Междунар. науч.-практ. конф.: в 3 книгах. – М. – 2016. – С. 204-207.
74. Дружиловская, Т. Ю. Проблемы интегрированной отчетности в публикациях современных ученых / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 11. – С. 55–64.
75. Ефимова, О.В. Парадигма устойчивого развития: проблемы

информационно-аналитического обеспечения / О.В. Ефимова // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 1(13). – С. 22-31.

76. Жарылгасова, Б. Т. Планирование аудита финансовых результатов деятельности и отчетности экономических субъектов / Б. Т. Жарылгасова – М.: Экономистъ, 2007. – 160 с.

77. Заббарова, О. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации / О. А. Заббарова – М., ЭКСМО, 2009. – 320 с.

78. Зарова, Е.В. Показатели производительности труда в системе индикаторов устойчивого развития / Е.В. Зарова // Вопросы статистики. – 2017. – № 12. – С. 16-24.

79. Идальго, С. Как информация управляет миром и определяет историю нашей Вселенной и живущих в ней видов: пер. с англ. / С. Идальго. – М.: ЭКСМО, 2016. – 256 с.

80. Интегрированная отчетность. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/ob-integrirrovannoj-otchetnosti/podkhod-k-io> (дата обращения 02.08.2018).

81. Интегрированные отчеты за 2016 год загружены в базу Национального реестра интегрированных отчетов. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/en/mass-media/novosti/283-integrirrovannye-otchety-za-2016-god-zagruzheny-v-bazu-natsionalnogo-reestra-integrirrovannykh-otchetov> (дата обращения 10.08.2018).

82. Интерактивная статистика. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://database-russian-ir.da-strateg.ru/stats> (дата обращения: 11.08.2018).

83. Исаев, Д. В. Корпоративное управление и стратегический менеджмент: информационный аспект [Электронный ресурс] / Д. В. Исаев. – М.: Изд. дом Гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 219 с. – Режим доступа: https://www.hse.ru/pubs/share/direct/demo_document/74395688 (дата обращения 24.07.2018).

84. Исследование интегрированной отчетности – Практическое руководство для участников Пилотной программы (октябрь 2011 г.).

[Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/attachments/article/13/prakticheskoe-rukovodstvo.pdf> (дата обращения 24.07.2018).

85. Исследование корпоративной прозрачности российских компаний – [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://transparency2016.da-strateg.ru/page/main_conclusions (дата обращения 10.12.2017).

86. Казакова, Н.А. Современный стратегический анализ: учебник и практикум для магистратуры / Н.А. Казакова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2017. – 386 с.

87. Казакова, Н. А., Трофимова Л. Б., Федченко Е. А. Методология формирования релевантной информации в условиях глобализации экономических процессов: монография / Н. А. Казакова, Л. Б. Трофимова, Е. А. Федченко. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 247с.

88. Калабихина, И. Е., Волошин Д. А., Досиков В. С. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности / И. Е. Калабихина, Д. А. Волошин, В. С. Досиков // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31. – С. 47–57.

89. Каморджанова, Н. А. Цифровая экономика: изменение парадигмы бухгалтерского учета / Н. А. Каморджанова // В сборнике: Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития: материалы XII междунар. науч. конф. студентов, аспирантов, преподавателей. – СПб. – 2017. – С. 31-36.

90. Карагод, В. С., Протасова О. Н. Применение средств автоматизации бухгалтерского учета для получения контрольных показателей интегрированной отчетности / В. С. Карагод, О. Н. Протасова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 6-1 (59-1). – С. 799-803.

91. Карельская, С. Н., Зуга Е. И. Определение парадигм бухгалтерского учета в работах Я. В. Соколова / С. Н. Карельская, Е. И. Зуга // Финансы и бизнес. – 2012. – №4. – С. 174–185.

92. Керимов, В. Э. Управленческий учет - информационная база для

формирования и реализации показателей стратегического развития в агрохолдингах / В. Э. Керимов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – № 2. – С. 62-69.

93. Ковалев, В. В., Ковалев Вит. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент: учебно-методическое пособие / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 688 с.

94. Ковалев, В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденций / В. В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2013. – Сер. 5. – вып. 2. – С. 90-111.

95. Когденко, В. Г., Мельник М. В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / В. Г. Когденко, М. В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2–14.

96. Консультационный Проект Международной Комплексной рамочной отчетности [Электронный ресурс]. – Международный совет Интегрированной отчетности, 2013. – 40 с. – Режим доступа: <http://ir.org.ru/attachments/article/59/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework-Russian.pdf> (дата обращения 02.08. 2018).

97. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160581/ (дата обращения 26.07. 2018).

98. Короткова, А. В. Принципы построения интегрированной системы учета холдинга / А. В. Короткова // Экономические науки. – 2012. – № 6 (91). – С. 159–162.

99. Корягин, М. В., Куцык П. А. Качество бухгалтерской отчетности как информационного продукта учетной системы / М. В. Корягин, П. А. Куцык // Международный бухгалтерский учет – 2016. – № 2. – С. 34 – 48

100. Кун, Т. Структура научных революций [Электронный ресурс] / Т. Кун – М.: Прогресс, 1977. – 300 с. – Режим доступа: <http://www.biometrika.tomsk.ru/Kuhn.pdf> (дата обращения: 26.07. 2018).

101. Курочкина, И. П., Новожилова Ю. В. О формировании интегрированной отчетности с позиции устойчиво функционирующего бизнеса / И. П. Курочкина, Ю. В. Новожилова // Социальные и гуманитарные знания. – 2016. – № 2 (2). – С. 90-101.
102. Кутер, М. И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник / М. И. Кутер – Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. – 521 с.
103. Лапина, М. А., Ревин А. Г., Лапин В. И. Информационное право / М. А. Лапина, А. Г. Ревин, В. И. Лапин. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Закон и право, 2004 – 242 с.
104. Лебедев, К. Н. Совершенствование концепции бухгалтерской информации / К. Н. Лебедев // Бухгалтер и закон. – 2015. – № 4. – С. 38-48.
105. Левичева С.В., Пислегина Н.В. Актуальные проблемы подготовки корпоративной отчетности [Электронный ресурс] / С.В. Левичева, Н.В. Пислегина // Гуманитарные и социальные науки. – 2014. – № 2. – С. 747-750. – Режим доступа: <http://hses-online.ru/2014/02/158.pdf>. (дата обращения: 11.09.2018).
106. Лесневская, Н. А. Современные теории бухгалтерского учета в условиях экономики нового типа [Электронный ресурс] / Н. А. Лесневская // Белорусский экономический журнал. – 2009. – № 1. – С. 119-127. – Режим доступа: http://www.bseu.by:8080/bitstream/edoc/3785/2/Lesnevskaya_N_A_Sovremennye_teorii_buhgalterskogo_ucheta_BEZh_1_2009_ocr.pdf (дата обращения: 02.09.2018).
107. Луночкина, Е. А. Аудит и анализ финансового состояния предприятия на различных стадиях его развития: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Луночкина Елена Александровна. – М., 2011. – 201 с.
108. Малиновская, Н. В. Интегрированная отчетность - инновационная модель корпоративной отчетности / Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 38. – С. 12–17.
109. Малиновская, Н. В. Интегрированная отчетность: теория, методология, практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Малиновская Наталья Владимировна. – М., 2018. – 381 с. – Режим доступа:

<http://old.fa.ru/dep/ods/autorefs/Dissertations/Малиновская%20Н.В.%2083a24460fbb04afc5aa8f54d26bbd2e7.pdf> (дата обращения: 02.08.2018).

110. Малицкая В. Б., Лаирова Ю. И. Исследование требований к бухгалтерской отчетности в соответствии с российскими правовыми актами / В. Б. Малицкая, Ю. И. Лаирова // В сборнике: Достижения и проблемы современной науки: междунар. науч.-практ. конф. – Уфа. – 2015. – С. 83-87.

111. Малявко, А. Б. Интеграция видов учета в информационной учетной системе коммерческой организации: автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Малявко Александр Борисович. – Волгоград, 2009. – 20 с. – Режим доступа: <https://dspace.kpfu.ru/xmlui/handle/net/39311> (дата обращения: 24.07.2018).

112. Международный стандарт. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 10.08.2018).

113. Мескон, М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: пер. с англ. / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури – М.: Дело, 1997. – 488 с.

114. Миловидов, В. Д. Корпоративное управление 2.0: эволюция системы корпоративных отношений в информационном обществе. [Электронный ресурс] / В. Д. Миловидов // Проблемы национальной стратегии. – 2017. – № 4(43). – С. 172–189. – Режим доступа: <https://riss.ru/images/pdf/journal/2017/4/12.pdf> (дата обращения: 02.08.2018).

115. Миронова, О. А. Институциональность в бухгалтерском учете / О. А. Миронова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 3. – С. 20–23.

116. Мэтьюс, М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учеб. для студентов вузов / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ./ под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. - М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. - 663 с.

117. Мэтьюс, М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: ЮНИТИ. – 1999. – 322 с.

118. На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в

21 веке. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.labrate.ru/discus/messages/20/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus-40803.pdf (дата обращения: 31.07.2018).

119. Научная организация бухгалтерского учета / В. И. Петрова. – М. : Финансы, 1975. - 133 с.

120. Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

121. Новиков, А. М., Новиков Д. А. Методология / А. М. Новиков, Д. А. Новиков – М.: СИНТЕГ, 2007. – 668 с. – Режим доступа: http://www.methodolog.ru/books/methodology_full.pdf (дата обращения 10.08.2018).

122. Новожилова, Ю. В. Интегрированная отчетность и ее место в системе корпоративных отчетов / Ю. В. Новожилова // Социальные и гуманитарные знания. – 2015. – № 4 (4). – С. 248–255.

123. Ответственная деловая практика в зеркале отчетности. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2012–2014 годы выпуска [Электронный ресурс] / Л. В. Аленичева, Е. Н. Феоктистова, Н. В. Хонякова, М. Н. Озерянская, Г. А. Копылова. – М.: РСПП, 2015. – 136 с. – Режим доступа: <http://media.rspp.ru/document/1/f/c/fc84b1337dbdd2411f73f3ca3f1bd173.pdf> (дата обращения: 10.08.2018).

124. Официальный сайт Глобальной инициативы по отчетности (Global Reporting Initiative) – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org> (дата обращения: 24.07.2018).

125. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. [Электронный ресурс] / В. Ф. Палий // — Режим доступа: <https://www.nsfo.ru/docs/Theory.pdf> (дата обращения: 31.07.2018)

126. Панков, В. В., Чайковская Л. А. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля / под ред. В. В. Панкова. – М.: РЭА им. Г. В. Плеханова, 2009. – 428 с.

127. Петрова, Н. А. ПБУ превратились в ФСБУ/ Н. А. Петрова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – № 8. – С. 28–34.
128. Плотников, В. С., Плотникова О. В. Концепция конструктивного обязательства как элемент проекта концепции международной интегрированной отчетности / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 47. – С. 2–11.
129. Плотников, В. С., Плотникова О. В. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности [Электронный ресурс] / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Аудитор. – 2014. – № 10. – С. 42–50. – Режим доступа: https://elibrary.ru/ip_restricted.asp?rpage=https%3A%2F%2Felibrary%2Eru%2Fitem%2Easp%3Fid%3D22407694 (дата обращения: 02.08.2018).
130. Поздеев, В. Л. Актуальные проблемы стандартизации правил ведения экономического анализа / В. Л. Поздеев // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 5 – С. 3–9.
131. Поленова, С. Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности и перспективы ее развития / С. Н. Поленова // Современные научные исследования и разработки. – 2018. – № 3 (20). – С. 454-458.
132. Поленова, С. Н. Экономические интересы пользователей и стандартизация бухгалтерского учета / С. Н. Поленова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 3. – С. 41-47.
133. Пономаренко, Т. В., Сергеев И. Б. Интегрированная корпоративная отчетность горных компаний в контексте стейкхолдерской теории [Электронный ресурс] / Т. В. Пономаренко, И. Б. Сергеев // Записки горного института. – 2013. – т. 2015. – С. 232–237. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/integrirovannaya-korporativnaya-otchetnost-gornyh-kompaniy-v-kontekste-steykholderskoy-teorii> (дата обращения: 26.07.2018).

134. Пособие по корпоративному управлению: В 6 т., т. 4: Часть IV. Раскрытие информации и прозрачность. [Электронный ресурс] – М.: «Альпина Бизнес Букс», 2004. – 111 с. – Режим доступа: <https://freedocs.xyz/view-docs.php?pdf=438070101> (дата обращения: 26.07.2018).
135. Пучкова, С. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / С. И. Пучкова. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2005. – 272 с.
136. Развитие интегрированной системы учета и отчетности. Методология и практика / под общ. ред. Н. А. Каморджановой – М.: Проспект, 2015. – 192 с.
137. Ракевич, Н. А. Формирование интегрированной бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Ракевич Наталья Айковна. – Н. Новгород, 2012. – 24 с. – Режим доступа: <http://www.unn.ru/pages/disser/1017.pdf> (дата обращения: 28.07.2018).
138. Российский энциклопедический словарь. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.vedu.ru/> (дата обращения: 24.07.2018).
139. РРС начала исследование корпоративной прозрачности российских компаний – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://ir.org.ru/mass-media/novosti/88-rrs-nachala-issledovanie-korporativnoj-prozrachnosti-rossijskikh-kompanij> (дата обращения 26.07.2018).
140. Руководство по отчетности в области устойчивого развития / пер. с англ. – М.: РОО «Эколайн», 2006. – 50 с. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://media.rspp.ru/document/1/e/6/e6aef2d23c03d8181b6230003f977361.pdf> по отчетности (GlobalReportingInitiative) (дата обращения: 24.07.2018).
141. Салынина, С. Ю. Современные тенденции формирования корпоративной отчетности в области устойчивого развития / С. Ю. Салынина // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №5. – С. 73–83.
142. Сапожникова, Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Сапожникова Наталья Глебовна. – Воронеж, 2009. – 48 с. – Режим доступа: <http://vak1.ed.gov.ru/common/img/uploaded/files/vak/announcements/economich/2009/19-01/SapozhnikovaNG.pdf> (дата обращения: 24.07.2018).

143. Сафанова, Ф. Ю. Методика формирования интегрированного отчета: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Сафанова Фаина Юсиевна. – СПб., 2014. – 27 с. – Режим доступа: <https://dlib.rsl.ru/viewer/01005549231#?page=1> (дата обращения: 21.07.2018).
144. Сидорова, М. И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета / М. И. Сидорова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – 27(273). – С.18 – 25.
145. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
146. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 224 с. Режим доступа: <http://znanium.com/bookread2.php?book=183516> (дата обращения: 28.07.2018).
147. Соколов, Я. В. Управленческий учет: учебное пособие (Бакалавриат) / Я. В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 428 с.
148. Соколова, Е. С. Требования к содержанию бухгалтерской (финансовой) информации при оценке ее качества / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 9. – С. 291–298.
149. Солоненко, А. А. Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций / А. А. Солоненко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 34. – С. 9–17.
150. Сорокина, И. О. Теоретические основы понятия «интеграция» и принципы ее осуществления [Электронный ресурс] / И. О. Сорокина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – №2. – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru/articles/2008/2/4931.html> (дата обращения 27.07.2018).
151. Сумкова, Н. Г., Коноваленко И. Е. История развития бухгалтерского баланса в России / Н. Г. Сумкова, И. Е. Коноваленко // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 4-1 (57). – С. 954-956.
152. Сумкова, Н. Г. Внешние факторы влияния на институт бухгалтерского учета / Н. Г. Сумкова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 4-1 (57). –

С. 824-831.

153. Сумкова, Н. Г. Актуальные проблемы эволюционного развития бухгалтерской отчетности экономических субъектов в России / Н. Г. Сумкова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 6. – С. 45-47.

154. Сумкова, Н. Г. Современная парадигма информации бухгалтерской отчетности, формируемой для обеспечения запросов пользователей / Н. Г. Сумкова // Образование. Наука. Научные кадры. – 2015. – № 4. – С. 160 – 167.

155. Сумкова, Н. Г. Совершенствование отчетных форм как инструмент повышения достоверности бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений / Н. Г. Сумкова // Двадцать седьмые Международные Плехановские чтения М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В.Плеханова». – 2014. – С.158-159.

156. Сумкова, Н. Г., Проданова Н. А. Бухгалтерская документация: исторический обзор / Н. Г. Сумкова, Н. А. Проданова // В сборнике: Преобразования, риски, безопасность: социально-экономические, правовые, международные аспекты развития предпринимательства. – 2015. – С. 508-514.

157. Сумкова, Н. Г. Российский и зарубежный опыт принципов построения отчетности / Н. Г. Сумкова // Актуальные направления научных исследований: от теории к практике: материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. – Чебоксары. : – 2015. С. 290-291.

158. Сумкова, Н. Г. Мошенничество в финансовой отчетности / Н. Г. Сумкова // Двадцать восьмые Международные Плехановские чтения М. : ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В.Плеханова». – 2015. – С.176-179.

159. Сумкова, Н. Г., Проданова Н. А. Качество управления компанией как фактор, определяющий достоверность финансовой отчетности / Н. Г. Сумкова, Н. А. Проданова // Бизнес и дизайн ревю. – 2016. – Т. 1. – № 2 (2). – С. 1.

160. Сумкова, Н. Г. Институциональная среда бухгалтерской отчетности / Н. Г. Сумкова // в сборнике: Синергия учета, анализа и аудита в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства Сборник материалов II международной межвузовской научно-практической конференции, посвященной

памяти проф. Петровой В.И. и проф. Баканова М.И. М.: – 2016. – С. 256-259.

161. Терентьева, Т. О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: дис. ... канд. экон. наук.: 08.00.12 – [Электронный ресурс] / Терентьева Татьяна Олеговна. – СПб., 2002. – 199 с. – Режим доступа: <http://www.dslib.net/bux-uchet/sovremennye-principy-uhgalterskogo-ucheta-v-svete-jevoljucii-uchetnyh-paradigm.html> (дата обращения: 28.07.2018).

162. Филиппова, А. С. Учетно-аналитическое обеспечение управления собственным капиталом коммерческих организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Филиппова Александра Сергеевна. – Казань, 2009. – 182 с. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/uchetno-analiticheskoe-obespechenie-upravleniya-sobstvennym-kapitalom-kommercheskikh-organiz> (дата обращения: 28.07.2018).

163. Фомина, О. Б., Фомин М. В. Современные тенденции развития корпоративной отчетности / О. Б. Фомина, М. В. Фомин // Вестник ТвГУ. Серия «Экономика и управление». – 2014. – вып. 23. – С. 148–160.

164. Хендриксен, Э. С, Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

165. Хорнгрен, Ч. Т., Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен; пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

166. Хусаинова, А. С. Адаптация системы учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях к МСФО: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Хусаинова Амина Савдахановна. – СПб.-Пушкин, 2005. – 23 с. –

Режим доступа: http://нэб.рф/catalog/000199_000009_002942238/viewer/ (дата обращения: 28.07.2018).

167. Цвейбак, Я. И. Проверка достоверности отчетности предприятий / Я. И. Цвейбак. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 240 с.

168. Цыганков, К. Ю., Фадейкина Н. В. Концептуальные основы финансовой отчетности: историко-теоретическое введение / К. Ю. Цыганков,

Н. В. Фадейкина // Сибирская финансовая школа. – 2016. – № 2. – С. 117–122.

169. Чайковская, Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета: теория и методология: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Чайковская Любовь Александровна. – М., 2007. – 46 с. – Режим доступа: https://new-disser.ru/_avtoreferats/01004245627.pdf (дата обращения: 08.03.2018).

170. Чайковская, Л. А., Якушев А. Ж. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как информационная база стратегического управления / Л. А. Чайковская, А. Ж. Якушев // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 6. – С. 58-65.

171. Чжан, Шуан Организационно-методическое обеспечение качества учетной информации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Чжан Шуан. – М., 2017. – 26 с. – Режим доступа: <https://dlib.rsl.ru/viewer/01006658656#?page=1> (дата обращения: 31.07.2018).

172. Чистякова, Ю. Е. Концепция корпоративной отчетности, ее учетно-аналитическое обеспечение и внутренний контроль: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Чистякова Юлия Евгеньевна. – Йошкар-Ола, 2010. – 18 с. <http://economy-lib.com/disser/503572/a#?page=1> (дата обращения: 28.07.2018).

173. Шеремет, А. Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия / А. Д. Шеремет // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 45 (396). – С. 2-10.

174. Шигаев, А. И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Шигаев Антон Иванович. – Казань, 2011. – 47 с. – Режим доступа: <https://dspace.kpfu.ru/xmlui/bitstream/handle/net/91992/2011-102.pdf> (дата обращения: 28.07.2018).

175. Шилова, Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс] / Шилова Любовь Федоровна. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с. – Режим доступа: <https://dspace.kpfu.ru/xmlui/bitstream/handle/net/107200/0->

793194.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата обращения: 24.07.2018).

176. Шнейдман, Л. З. Оценка инфраструктуры корпоративной отчетности в России / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 11. – С. 6–9.

177. Шумакова, А. В. Проектирование интегративного образовательного пространства педагогического вуза: дис. ... д-ра пед. наук: 13.00.08 / Шумакова Александра Викторовна. – Астрахань., 2010. – 435 с.

178. Экклз, Р., Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности: как вернуть доверие общества. Пер. с англ. / Р. Экклз, С. Дипиаза – М.: Альпина Паблишер, 2003.

179. Экклз, Р. Дж., Герц, Р. Х. и др. Революция в корпоративной отчетности. Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли. пер. с англ. / Р. Дж. Экклз, Р. Х. Герц и др. – М.: Олимп-Бизнес, 2002.

180. Bochkareva, N. G., Mushrub V. A., Tukhkanen T. N., Domnina O. L., Psareva N. Yu. Analysis of the Main Methods of Business Valuation (Scopus) / N. G. Bochkareva, V. A. Mushrub, T. N. Tukhkanen, O. L. Domnina, N. Yu. Psareva // International Journal of Applied Business and Economic Research. - 2017. - Vol. 15. - № 23. - С. 47-54.

181. Branwijck, D. Corporate social responsibility + intellectual capital ¼ integrated reporting? / D. Branwijck // In: Proceedings of the 4th European conference on intellectual capital held at Arcada University of Applied Sciences, Helsinki, 2012. – P. 75–85.

182. Burgman, R., Roos, G. The importance of intellectual capital reporting: evidence and implications / R. Burgman, G. Roos // Journal of Intellectual Capital, 2007. – № 8(1). – P. 7–51.

183. Cordazzo, M. IC Statement versus Environmental and Social Reports. An Empirical Analysis of their convergencies in Italian Context / M. Cordazzo // Journal of Intellectual Capital, 2005. – № 6(3). – P. 441–464.

184. DiPiazza, S., Eccels R. Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting [Электронный ресурс] / S. DiPiazza, R. Eccels. Wiley&SonsInc, 2002. – p. 188. – Режим доступа: <http://bookre.org/reader?file=1067747&prg=1> (дата обращения

02.03.2018).

185. Eccles, R., Krzus, M. One report. Integrated reporting for a sustainable strategy / R. Eccles, M. Krzus. Wiley, New Jersey, NJ, 2010 – p. 84.

186. Freeman, R. E. The stakeholder approach revisited [Электронный ресурс] / R. E. Freeman // Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, 2004. – № 5. – P. 228-254. – Режим доступа: <http://www.scirp.org/reference/ReferencesPapers.aspx?ReferenceID=2042493> (дата обращения: 02.08.2018).

187. Gelinas, U., Dull, R. Wheeler P. Accounting information systems. [Электронный ресурс] / U. Gelinas, R. Dull. – South-Western Cengage Learning, 2011. – Режим доступа: <https://books.google.ru/books?id=iyS4ITzKKbkC&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false> (дата обращения: 02.08.2018).

188. City, A. M. Business must lead the way towards a more sustainable future. 21 April, 2017. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework> (дата обращения: 27.07.2018).

189. GRI Second G4 PublicComment // GlobalReportingInitiative; Руководство по отчетности в области устойчивого развития / пер. сангл. – М.: ООО «Эколайн», 2006. – 50 с.

190. Hall, J. A., Bennett P. E. Introduction to Accounting Information Systems. [Электронный ресурс] / J. A. Hall, P. E. Bennett - South-Western Cengage Learning, 2011. – Режим доступа: http://site.iugaza.edu.ps/hmadi/files/2014/11/JAMES-AIS_unprotected.pdf (дата обращения: 24.07.2018).

191. Hutton, A. Beyond financial reporting - an integrated approach to disclosure / A. Hutton // Journal of Applied Corporate Finance, 2004. – vol. 16, issue 4. – P. 8-16.

192. IIRC Towards integrated reporting. [Электронный ресурс] Communicating value in the 21st century, IIRC, New York, 2011. – Режим доступа: http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf. - p. 6 (дата обращения 26.07.2018).

193. IIRC (2013a) Consultation draft of the international <IR> framework, IIRC, New York. – p.22. – [Электронный ресурс] – Режим доступа:

<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf> (дата обращения: 31.08.2018).

194. Integrated reporting. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://integratedreporting.org> (дата обращения 31.07.2018).

195. International Auditing and Assurance Standards Board. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/05/2013_IAASB_Handbook_Vol-1.0.pdf (дата обращения 02.08.2018).

196. Kolk, A., Pinkse, J. The integration of corporate governance in corporate social responsibility disclosures / A. Kolk, J. Pinkse // *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 2010. – № 17(1):15–26.

197. Lawrence, P., Lorsch, J. Differentiation and Integration in Complex Organizations / P. Lawrence, J. Lorsch // *Administrative Science Quarterly*, 12, 1967. – P. 1-30.

198. Libert, B., Bonchek, M. To the change your strategy, first change how you think [Электронный ресурс] / B. Libert, M. Bonchek // *Harvard Business Review*. 2017. – May 17. – Режим доступа: <https://hbr.org/2017/05/to-change-yourstrategy-first-change-how-you-think> (дата обращения: 31.07.2018).

199. Pedrini, M. Human capital convergences in intellectual capital and sustainability reports/ M. Pedrini // *Journal of Intellectual Capital*, 2007. – № 8(2). – P. 346-366.

200. Schwab, K. Global corporate citizenship. Working with governments and civil society [Электронный ресурс] / K. Schwab // *Foreign Affairs*, 2008. January/February. – Vol. 87. – № 1. – P. 107-118. – Режим доступа: <https://www.foreignaffairs.com/articles/2008-01-01/global-corporate-citizenship> (дата обращения: 02.08.2018).

201. Standards. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.accountability.org> (дата обращения: 02.08.2018)

202. THE SIGMA GUIDE TO THE AA1000 ASSURANCE STANDARD. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.projectsigma.co.uk/Toolkit/>

SIGMAGuideToAA1000.pdf (дата обращения: 24.07.2018).

203. Tokic, M., Spanja M., Tokic I., Blazevic I. Functional structure of entrepreneurial accounting information systems [Электронный ресурс] / M. Tokic, M. Spanja, I. Tokic, I. Blazevic// Annals of faculty Engineering Hunedoara. International Journal of Engineering, 2011, Т. IX., F.2 –р.165-168 – Режим доступа: <http://search.proquest.com/docview/878736524?accountid=35796> (дата обращения: 02.08.2018).

204. Transparency Directive. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://ec.europa.eu/growth/sectors/healthcare/competitiveness/products-pricing-reimbursement/transparency-directive/index_en.htm (дата обращения: 10.08.2018).

205. Vermeulen, E. P. M. Corporate Governance in a Networked Age. [Электронный ресурс] / E. P. M. Vermeulen. – Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series. 2015. – № 16. – Р. 1–23. – Режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=2641441>. (дата обращения: 10.08.2018).

206. Yongvanich, K., Guthrie J. An extended performance reporting framework for social and environmental accounting. / K. Yongvanich, J. Guthrie. – Bus Strateg Environ 200615:309–321.

Приложение А
(обязательное)

Таблица А.1 - Изменения бухгалтерской отчетности с 1996 по 2018 гг.¹⁹⁶

Законодательный акт	Изменения в бухгалтерской отчетности	Характеристика
Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/96): [приказ: утв. Минфином РФ 8 фев. 1996 г. № 10]	1. Выделены две основные формы бухгалтерской отчетности: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах. 2. Предусмотрено раскрытие информации и правила оценки статей бухгалтерской отчетности в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета. 3. Сокращено число показателей в содержании форм бухгалтерской отчетности с правом самостоятельного определения раскрытия дополнительной информации. 4. Предусмотрено приведение данных за период, предшествовавший отчетному. 5. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах предусмотрено раскрывать в соответствии с учетной политикой организации в соответствии с ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия». 6. Сопровождение бухгалтерской отчетности организации за отчетный год отчетом ее исполнительного органа, образованного в соответствии с законодательством РФ 7. Аудит бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями законодательства. 8. Предусмотрено соблюдение принципа открытости посредством публичности бухгалтерской отчетности.	Определены направления перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с Государственной программой и требованиями развития рыночной экономики
Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): [приказ: утв. Минфином РФ 6 июля 1999 г. № 43н]	1. Внесено добавление, в части обеспечения нейтральности информации, т. е. исключения одностороннего удовлетворения интересов одних групп пользователей отчетности, перед другими. 2. Изменено содержание формы бухгалтерского баланса с отражением числовых показателей в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин, информация по которым раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. 3. Предусмотрено раскрытие в отчете о прибылях и убытках доходов и расходов как обычных и чрезвычайных в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.	Определены направления развития бухгалтерской отчетности в соответствии с Программой реформирования

¹⁹⁶Сумкова Н. Г., Коноваленко И. Е. История развития бухгалтерского баланса в России / Н. Г. Сумкова, И. Е. Коноваленко // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 4-1 (57). – С. 954-956.

Продолжение таблицы А.1

	4. В составе сведений, которые дополнительно подлежат раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, предусмотрена информация о событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности (ПБУ 7/98, ПБУ 8/98); о прекращенных операциях; об аффилированных лицах; о государственной помощи и прибыли, приходящейся на одну акцию. 5. Предусмотрены требования к содержанию отчета о движении денежных средств и отчета об изменениях капитала. 6. Отменена обязательность составления и представления отчета исполнительного органа организации. 7. Использование термина «реализация» заменено на термин «продажа» в соответствии с международными стандартами. 8. Введено название «промежуточной» бухгалтерской отчетности, вместо «периодической»	бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности ¹⁹⁷
О формах бухгалтерской отчетности организаций (вместе с «Указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности», «Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности»: [приказ: утв. Минфином РФ 13 янв. 2000 г. № 4н]	Основные внесенные изменения в форму бухгалтерского баланса: 1. В состав нематериальных активов введено понятие «деловая репутация». 2. К доходным вложениям в материальные ценности, которые отражались общей суммой, введена детализация: имущество для передачи в лизинг и имущество, представленное по договору проката. 3. Исключен показатель малоценных и быстро изнашивающихся предметов, который стал отражаться по строке 211 «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности». 4. Дополнительно введен показатель «Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев» и исключен «Инвестиции в зависимые общества». 5. Из оборотных активов удален показатель «Убытки», а в раздел «Капитал и резервы» пассива баланса добавлены стоки непокрытый убыток прошлых лет и непокрытый убыток отчетного года. 6. Изменены названия разделов «Долгосрочные пассивы» и «Краткосрочные пассивы» на «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства», соответственно.	Конкретизированы отдельные позиции ПБУ 4/99, а также определены образцы форм бухгалтерской отчетности ¹⁹⁸

¹⁹⁷Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: [постанов.: принято Правительством РФ 6 мар.1998 г. №283] [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/postanovlenie-pravitelstva-rf-ot-06031998-n-283/> (дата обращения: 27.07.2018).

¹⁹⁸Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): [приказ: утв. Минфином РФ 6 июля 1999 г. № 43н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/ (дата обращения: 10.08.2018).

Продолжение таблицы А.1

	7. Внесены изменения по порядку формирования показателей бухгалтерской отчетности в связи с принятием нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению ¹⁹⁹	
О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином РФ 22 июля 2003 г.: по состоянию на 8 нояб. 2010 г. № 67н]	1. В раздел «Внеоборотные активы» и «Долгосрочные обязательства» добавлены новые строки для отражения показателей, формируемых в учете на основании ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»: отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, соответственно. 2. Собственные акции, выкупленные у акционеров, вычитаются из общей суммы капитала, тогда как ранее этот показатель находил отражение в активе баланса. Данное новшество, безусловно направлено на повышение качества информации в бухгалтерском балансе, так как фактически, выкупленные акции не увеличивают стоимость имущества организации, а лишь символизируют отвлечение ее капитала, уменьшение величины «работающего» капитала. 3. В новой форме бухгалтерского баланса упразднены показатели «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирование и поступления». Создание данных фондов законодательно не регулируется. 4. Обобщены показатели нераспределенной прибыли и убытка. Это нововведение также связано с обеспечением качества раскрываемой информации, так как такие пользователи, как собственники бизнеса, заинтересованы в рассмотрении общей величины прибыли независимо от того, за счет чего она сформирована.	Введены в действие новые формы бухгалтерской отчетности. Форма бухгалтерского баланса сокращена по объему за счет полного отсутствия обязательных расшифровок. Изменения содержания отчетности достаточно плотно коснулись качественных характеристик. Сокращение формы бухгалтерского баланса повысило его понимание
О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином России 2 июля 2010 г. № 66н]	1. В разделе «Внеоборотные активы» строка «Незавершенное строительство» упразднена, суммы капитальных вложений организация вправе отражать либо по строке «Прочие внеоборотные активы», либо в строке «Основные средства». 2. Отсутствует разделение дебиторской задолженности по срокам погашения (ранее в бухгалтерском балансе для дебиторской задолженности со сроком погашения менее года и менее года отводились две строки в разделе «Оборотные активы»). 3. Названия строк «Финансовые вложения» приводятся без их характеристики по видам: долгосрочные и краткосрочные. 4. Приведено более полное наименование строки «Уставный капитал»: «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)».	Данный приказ утверждает обязательные к применению формы бухгалтерского баланса и иных форм бухгалтерской

¹⁹⁹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: [приказ: утв. Минфином РФ 31 окт. 2000 г. № 94н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 02.08.2018).

Продолжение таблицы А.1

	5. Строка «Резервный капитал» обобщена, не приводится расшифровки отдельно для резервного капитала, образованного в соответствии с законодательством, и отдельно в связи с учредительными документами. 6. Введены отдельные строки, конкретизирующие величину добавочного капитала: в части переоценки и отдельных его составляющих. 7. Статья «Целевое финансирование» упразднена. В новой форме отчетности суммы целевого финансирования для некоммерческих организаций надлежит учитываться в статье «Уставный капитал», для коммерческих организаций – в составе краткосрочных обязательств. 8. Утверждены формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках субъектов малого предпринимательства (в ред. от 17.08.2012 N 113н). 9. В четвертом разделе баланса строка «Займы и кредиты» изменила название на «Заемные средства», введена строка «Резервы под условные обязательства». 10. В пятом разделе строка «Кредиторская задолженность» приводится без расшифровки по видам, как было в ранее действующей форме. 11. Ликвидирован раздел, посвященный остаткам по забалансовым счетам. 12. Вводится графа «Пояснения», в которой надлежит указывать номера таблиц, в которых сгруппированы пояснения к соответствующим строкам бухгалтерского баланса. 13. В органы государственной статистики в обязательном порядке формы отчетности, в том числе бухгалтерский баланс, надлежит представлять с кодами строк.	отчетности. Приказ не использует формулировки «Форма 1». Изменения коснулись и количества информации, представляемой в бухгалтерском балансе – данные надлежит представлять за последние три года, один из которых отчетный. Ранее данные представлялись только за два года.
О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином России 2 июля 2010 г. № 66н] (ред. от 06.04.2015)	1. Появились новые виды внеоборотных активов, для которых предусмотрены соответствующие строки: «Нематериальные поисковые активы» и «Материальные поисковые активы». Эти изменения прежде всего связаны с введением в действие ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».	Изменения внесены в соответствии с Федеральным Законом «О бухгалтерском учете»²⁰⁰

²⁰⁰О бухгалтерском учете: [федер. закон: принят Гос. Думой 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 24.07.2018).

Продолжение таблицы А.1

	2. Строки «Резервы предстоящих расходов и платежей» сменили название на «Оценочные обязательства». Эти изменения связаны с введением в действие норм ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы»²⁰¹. В п. 4 ПБУ 8/2010 указаны случаи, когда могут возникнуть оценочные обязательства: а) из законодательных и нормативных правовых актов, судебных решений, договоров; б) в результате принятия организацией обязательств, выполнение которых ожидают третьи лица. 3. Осуществлена замена названия отчета «Отчет о прибылях и убытках» на «Отчет о финансовых результатах» в целях адаптации национальных форм отчетности к содержанию МСФО. 4. Установлены варианты оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в табличной и (или) текстовой форме.	в целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организаций
О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином России 2 июля 2010 г. № 66н] (ред. от 06.03.2018)	1. Ограничена сфера применения приказа - состав бухгалтерской отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. 2. Приведена форма отчета о целевом использовании средств (ранее - данная форма была приведена в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах). 3. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств некоммерческая организация может раскрывать информацию о доходах и расходах, движении денежных средств с учетом существенности применительно к составу показателей отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств, соответственно. 4. Уточнено, что организации при составлении бухгалтерской отчетности используют установленные приказом формы бухгалтерской отчетности, если иные формы не установлены федеральными или отраслевыми стандартами бухгалтерского учета.	В целях исключения несогласованности требований Приказа №66н ²⁰² и отдельных отраслевых стандартов бухгалтерского учета, устанавливающих порядок составления бухгалтерской отчетности

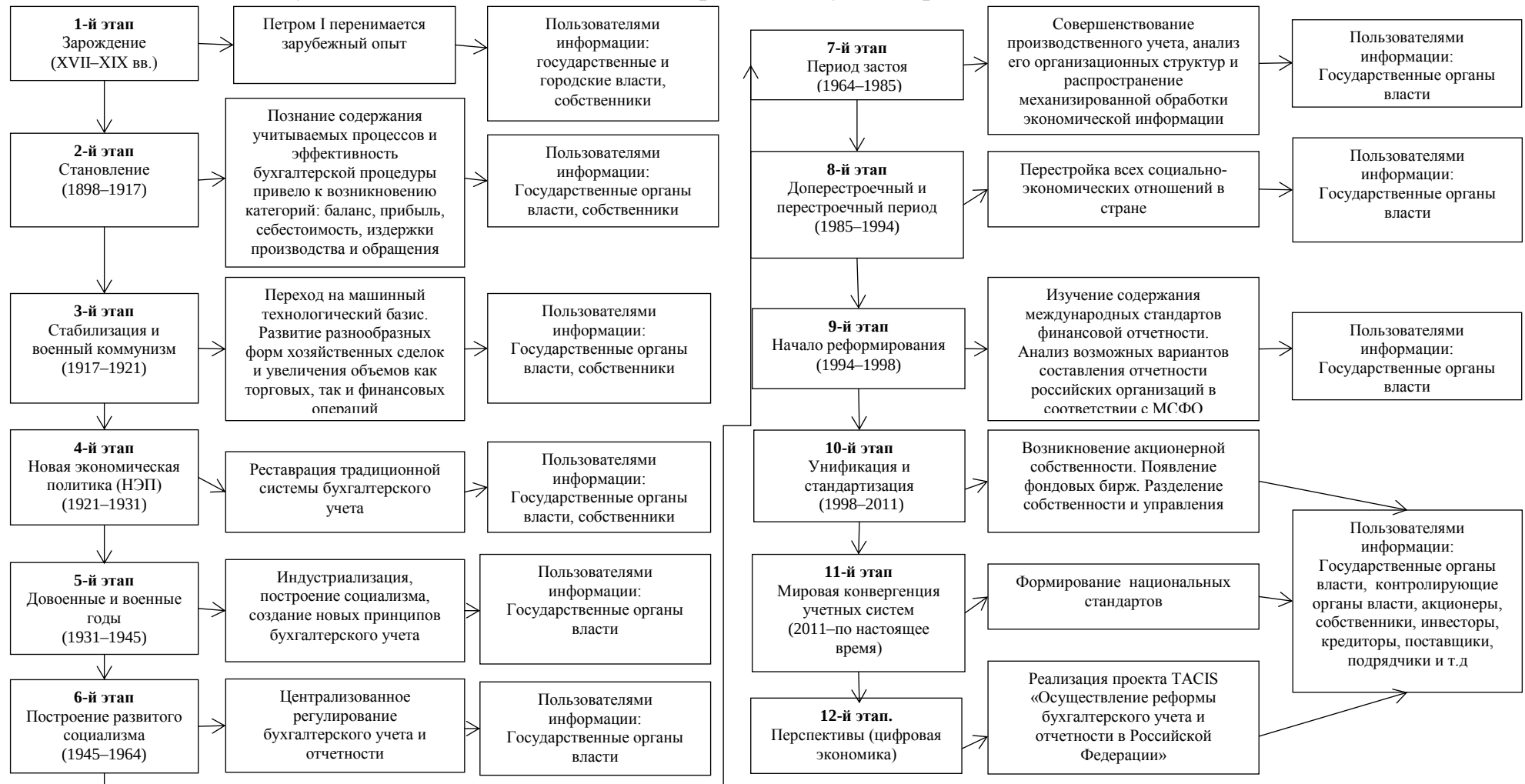
Источник: составлено автором на основе нормативных актов и национальных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности

²⁰¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): [приказ: утв. Минфином РФ 13 дек. 2010 г. № 167н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/ (дата обращения: 25.08.2018).

²⁰² О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином России 2 июля 2010 г. № 66н] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 31.07.2018).

Приложение Б (обязательное)

Рисунок Б.1 - Эволюционные этапы развития бухгалтерской отчетности в России²⁰³



Источник: составлено автором

²⁰³Сумкова Н. Г. Актуальные проблемы эволюционного развития бухгалтерской отчетности экономических субъектов в России / Н. Г. Сумкова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 6. – С. 45-47.

Приложение В
(обязательное)

Таблица В.1 – Характеристика основных этапов развития бухгалтерской финансовой отчетности в России

Наименование этапа	Ученые, занимающиеся балансоведением и финансовой отчетностью	Особенности	Характеристика основных документов
Зарождение	Зарубежный опыт, перенимаемый при Петре I, историк, экономист М.Д. Чулков	1672–1725 гг. перенимается зарубежный опыт ведения простой бухгалтерии с использованием персонифицированных счетов.	1722 г. – Регламент управления адмиралтейства и верфи. 1800 г. – Банкротский устав 1834 г. – Закон о порядке ведения купцами торговых книг
Становление	Создатель балансовой теории Н.С. Лунский; Р.Я. Вейцман; А.П. Рудановский; Н.А. Кипарисов	Обработка отчетности управляющим поместья, которым вверенное имущество собственника рассматривается как задолженность перед владельцем. Попытки стабилизации хозяйства, пути адаптации традиционных методов учета к новой системе хозяйствования.	1899 г. – Устав о промысловом налоге
Стабилизация и военный коммунизм	Н.А. Блатов	Отчетность признается средством управления	О торговых книгах: [декрет: введен Советом народных комиссаров РСФСР от 27 июля 1918 г.]
Новая экономическая политика	И.Р. Николаев	Реставрация традиционной системы бухгалтерского учета. Индустриализация, построение социализма, создание новых принципов бухгалтерского учета. Развитие (распространение) финансовой направленности отчетности, ее выделение в качестве функции распределения средств и ресурсов; практика использования калькуляции не только в торговле, достаточно совершенные методы ее исчисления себестоимости	Новая экономическая политика: [принята X Съездом РКПб 15.март.1921 г.]; Об обязательных формах публичной отчетности и об обмене контокоррентными выписками: [приказ: введен ВСНХ РСФСР и НКФ РСФСР от 10 март. 1928 №405].
Довоенные и военные годы	А.М. Галаган и др.		О бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий: [положение: введено Советом народных комиссаров СССР 29 июля 1936 г. № 1372]

Продолжение таблицы В.1

Построение развитого социализма	С.Г. Струмилин, Н.С. Помазков	Приоритет законодательного регулирования хозяйственной деятельности предприятий, организаций, объединений, ведомств и министерств. Централизованное регулирование бухгалтерского учета и отчетности. Преобладание регулирования бухгалтерской отчетности над регламентацией процедур бухгалтерской отчетности. Отсутствие в нормативном учетном регулировании принципов бухгалтерского учета и отчетности. Первостепенность методик бухгалтерской отчетности и оценки ее объектов перед правилами отчетности. Единство регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Жесткие правила отражения особенностей видов экономической деятельности в бухгалтерском учете субъектов хозяйствования.	Об утверждении Положения о бухгалтерских отчетах и балансах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций: [Постановление: введено Советом Министров СССР 12 сент. 1951 г. № 3447]
Период застоя	Н.Р. Вейцман	Совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации	Об утверждении Положения о бухгалтерских отчетах и балансах: [Постановление: введено Советом Министров СССР 29 июня 1979 г. № 663]
Доперестроечный и перестроечный период	В.В. Ковалев	Перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета. Преобладание регулирования бухгалтерской отчетности над регламентацией процедур бухгалтерской отчетности. Отсутствие в нормативном учетном регулировании принципов бухгалтерского учета и отчетности. Первостепенность методик бухгалтерской отчетности и оценки ее объектов перед правилами отчетности. Анализ европейских учетных систем и возможностей их использования в российской учетной практике	О признании утратившими силу и внесении изменений в решения Правительства СССР по вопросам финансов, кредита и расчетов в народном хозяйстве в связи с Законом СССР «О государственном предприятии (объединении)» и другими решениями о перестройке управления экономикой: [Постановление: введено Советом Министров СССР 8 окт. 1987 г. № 1123] О мерах по реализации Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики: [постановление: введено Советом Министров - Правительством РФ 12 февр. 1993 г. № 121]

Продолжение таблицы В.1

Начало реформирования	В.В. Ковалев	Эмпирически доказана возможность калькулирования без использования системы двойной записи. Наличие определенной системы счетов для учета затрат (прямых и косвенных). Изучение содержания международных стандартов финансовой отчетности. Анализ возможных вариантов составления отчетности российских организаций в соответствии с МСФО	О бухгалтерском учете [федер. закон: принят Гос. Думой 23 февр. 1996 г. № 129 -ФЗ]; Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: [постанов.: принято Правительством РФ 6 мар.1998 г. №283]; Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином РФ 29 июля 1998 г. № 34н] (с изменениями и дополнениями от 24 дек. 2010 г.)
Унификация и стандартизация	В.Ф. Палий	Формирование саморегулируемых профессиональных бухгалтерских объединений. Влияние факторов внешней среды на формирование учетных принципов и методик. Возникновение акционерной собственности и как следствие, концентрации капитала и труда. Появление фондовых бирж. Разделение собственности и управления	Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): [приказ: утв. Минфином РФ 6 июля 1999 г. № 43н]; О формах бухгалтерской отчетности организаций (вместе с «Указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности», «Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности»: [приказ: утв. Минфином РФ 13 янв. 2000 г. № 4н] О Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации: [приказ: утв. Минфином России 28 июня 2000 г. № 60н]; О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином РФ 22 июля 2003 г.: по состоянию на 8 нояб. 2010 г. № 67н]; О формах бухгалтерской отчетности организаций: [приказ: утв. Минфином России 2 июля 2010 г. № 66н]; О консолидированной финансовой отчетности: [федер. закон: принят Гос. Думой 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ].

Продолжение таблицы В.1

Мировая конвергенция учетных систем	А.С. Бакаев, С.В. Модеров, Л.З. Шнейдман и др.	Изменение отношений собственности, повлиявшее на регулирование бухгалтерского учета и отчетности на национальном уровне. Формирование национальных стандартов Определилось содержание экономических интересов пользователей бухгалтерской отчетности. Возможность сравнительного анализа компаний инвесторами и акционерами. Создание, функционирование и поступательное развитие транснациональных корпораций, международных финансовых институтов	О бухгалтерском учете: [федер. закон: принят Гос. Думой 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ]; Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: [постановление: утв. Правительством РФ 25 февр. 2011 г. № 107] (ред. от 26.08.2013 г.); О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: [приказ: утв. Минфином России 25 нояб. 2011 г.: по состоянию на 21 янв. 2015 г. № 160н]
Перспективы (цифровая экономика)	Н.А Ермакова, Л. З. Шнейдман, Н.Н. Хахонова и др.	Развитие венчурного бизнеса. Составление финансовой отчетности для заинтересованных пользователей согласно международным стандартам. Составление интегрированной отчетности и отчетности об устойчивом развитии. Реализация проекта TACIS «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации»	Утверждение проекта приказа о введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС) [Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н (ред. от 02.04.2013, с изм. от 21.01.2015) «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 05.12.2011 N 22501)]

Источник: составлено автором

Приложение Г
(обязательное)

Таблица Г.1 - Состав элементов отчетности в области устойчивого развития крупных российских компаний в 2017 г.²⁰⁴

ПАО «ЛУКОЙЛ»	ПАО «НК «Роснефть»	ОАО «Сетевая компания»	ПАО «ГМК «Норильский никель»	ОАО «Ростелеком»
Обращение Президента ПАО «ЛУКОЙЛ»	Обращение Председателя Совета директоров ПАО «НК «Роснефть»	Обращение Председателя Совета директоров	1. Обращение Президента	Обращение Президента
Об отчете	Об отчете	Информация об Отчете и существенности	2. Ключевые цифры	1. Портрет компании
1. О компании	1. Основные показатели в области устойчивого развития	1. Ключевые результаты деятельности	3. О группе компаний «Норникель»	2. Права человека
2. Стратегия группы «ЛУКОЙЛ» в области устойчивого развития	2. Компания в 2017 году: общая информация	2. О компании	4. Стратегия	3. Устойчивое цифровое будущее
3. Изменение климата	3. Система корпоративного управления	3. Управление устойчивым развитием	5. Управление	4. Взаимодействие с заинтересованными сторонами
4. Охрана окружающей среды и промышленная безопасность	4. Управление в области устойчивого развития	4. Существенные аспекты устойчивого развития	6. Соблюдение глобального договора ООН	5. Инвестируем в наших сотрудников
5. Управление персоналом	5. Управление рисками и внутренний контроль	5. Приложения	7. Развитие регионов	6. Благоприятная и безопасная среда
6. Местные сообщества	6. Взаимодействие с заинтересованными сторонами	6. Глоссарий, сокращения	8. Приложения	7. Создаем качественные услуги для наших клиентов
7. Приложения	7. Инновационное и научно-техническое развитие		9. Контакты	8. Вклад в общество
	8. Промышленная безопасность, охрана труда и окружающей среды			
	9. Предупреждение чрезвычайных ситуаций и готовность к ликвидации их последствий			
	10. Персонал			
	11. Общество			
	12. Приложения			

²⁰⁴Составлено автором по данным Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

Приложение Д
(справочное)

Таблица Д.1 - Состав элементов экологической отчетности крупных российских компаний в 2017 г.²⁰⁵

ПАО «Газпром»	ОАО «Сургутнефтегаз»	Международный аэропорт Шереметьево	АО «Уральский электрохимический комбинат»	АО «Сибирский химический комбинат»
Обращение к читателям заместителя Председателя Правления ПАО «Газпром»	Вступительное слово первого заместителя генерального директора	Введение	1. Общая характеристика и основная деятельность АО «УЭХК»	1. Общая характеристика и основная деятельность АО «СХК»
Введение	1. Экологическая политика	1. Система экологического менеджмента	2. Интегрированная система менеджмента	2. Экологическая политика АО «СХК»
1. Управление природоохранной деятельностью	2. Политика по взаимодействию с коренными малочисленными народами севера	2. Ключевые показатели эффективности	3. Экологическая политика АО «УЭХК»	3. Системы экологического менеджмента, менеджмента качества, менеджмента охраны здоровья и безопасности труда, энергетического менеджмента. Интегрированная система менеджмента
2. Показатели воздействия на окружающую среду и энергосбережение	3. Основные направления природоохранной деятельности	3. Финансирование охраны окружающей среды	4. Основные документы, регулирующие природоохранную деятельность АО «УЭХК»	4. Основные документы, регулирующие природоохранную деятельность АО «СХК»
3. Предупреждение негативного воздействия на окружающую среду	4. Обеспечение экологической безопасности нефтепромысловых сооружений	4. Санитарно-защитная зона и зоны санитарных разрывов	5. Производственный экологический контроль и мониторинг окружающей среды	5. Производственный экологический контроль и мониторинг
4. Научно-техническое обеспечение охраны окружающей среды	5. Охрана, рациональное использование земель	5. Ответственность в области охраны окружающей среды	6. Воздействие на окружающую среду	6. Воздействие на окружающую среду

²⁰⁵Составлено автором по данным Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

Продолжение таблицы Д.1

5. Международное сотрудничество	6. Охрана атмосферного воздуха	6. Заключение	7. Реализация экологической политики	7. Реализация экологической политики в отчетном году
6. Информационная открытость	7. Охрана водных ресурсов и рациональное водопользование		8. Экологическая, информационно-просветительская деятельность	8. Экологическая и информационно-просветительская деятельность. Общественная приемлемость
7. Проведение добровольных экологических мероприятий	8. Обращение с отходами производства			
8. Заключение	9. Показатели воздействия на окружающую среду			
9. Глоссарий основных понятий и сокращений	10. Ведомственный экологический мониторинг			
10. Приложения	11. Производственный экологический контроль			
	12. Экологическое просвещение и профессиональная подготовка персонала			
	13. Внедрение принципов «Зеленого Офиса»			
	14. Сохранение биоразнообразия и поддержка особо охраняемых природных территорий и других территорий с особым режимом хозяйствования			
	15. Научно-исследовательские работы в области охраны окружающей среды			
	16. Взаимодействие с общественными организациями и СМИ			
	17. Итоги года экологии			

Приложение Е (справочное)

Таблица Е.1 - Содержание элементов социальной отчетности крупных российских компаний в 2016–2017 гг.²⁰⁶

ПАО «Межрегиональная распределительная сетевая компания Сибири», 2017 г.	ООО «Нестле Россия» (производство пищевых продуктов), 2016 г.	ОАО «Магнитогорский металлургический комбинат», 2016 г.
1. О Компании	Обращение генерального директора регионам России	Обращение президента компании
2. Вклад в экономическое развитие Сибири	1. «Нестле» в мире и России	Значимые события за год
2.1. Обеспечение бесперебойного и качественного энергоснабжения	2. Наш бизнес и наши ценности	1. О группе «Алроса»
2.2. Потери в сетях и энергоснабжение	2.1. «Создание общих ценностей». Наш вклад в достижение	1.1. Основные сведения
2.3. Тарифная политика	2.2. Принципы ведения бизнеса.	1.2. Стратегия Группы АЛРОСА
3. Социальное воздействие	2.3. Взаимодействие с заинтересованными сторонами	1.3. Производственная цепочка и география деятельности
3.1. ПАО «МРСК Сибири» ответственный работодатель	3. Правильное питание и здоровье человека	1.4. Новые проекты перспективного развития
3.2. Охрана труда	3.1. Глобальный подход «Нестле» к вопросам питания	2. Устойчивое развитие
3.3. Благотворительность и спонсорство	3.2 Производство сбалансированных пищевых продуктов и напитков	2.1. Политика в области устойчивого развития
3.4. Система противодействия коррупции	3.4. Популяризация здорового образа жизни среди детей и родителей	2.2. Управление устойчивым развитием
3.5. Взаимодействие с потребителями	3.6. Образовательная программа для сотрудников NQ	2.3. Результаты деятельности в области устойчивого развития
3.6. Система обслуживания потребителей	3.7. Сотрудничество с заинтересованными сторонами	2.4. Взаимодействие с заинтересованными сторонами
3.7. Технологическое присоединение потребителей	3.8. Информирование населения о правильном питании	2.5. Этика и антикоррупционная деятельность
4. Взаимодействие с поставщиками	3.9. Этический маркетинг и реклама	2.6. Инновационное развитие
4.1. Принципы организации закупочной деятельности	4 Забота о сохранении окружающей среды	3. Экономическая результативность
4.2. Поддержка отечественных товаропроизводителей	4.1 Рациональное использование водных ресурсов	3.1. Ключевые показатели экономической результативности

²⁰⁶Составлено автором по данным Составлено автором по данным Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

Продолжение таблицы Е.1

5. Экологическое воздействие	4.2 Экологическая устойчивость	3.2. Создание и распределение экономической стоимости
5.1. Воздействие компании на окружающую среду	5. Забота о сотрудниках	4. Экологическая ответственность
5.2. Реализация экологической политики в 2017 году	5.1 Соблюдение требований законодательства и прав человека	4.1. Экологическая политика АК «АЛРОСА» (ПАО)
6. Приложения	5.2 Оплата труда и мотивация персонала	4.2. Финансирование природоохранных мероприятий
6.1. Таблица соответствия стандартных элементов отчетности показателям результативности GRI	5.3 Здоровье и безопасность сотрудников	4.3. Показатели природоохранной деятельности
	5.4. Обучение и развитие сотрудников	4.4. Природоохранная деятельность дочерних обществ АК «АЛРОСА» (ПАО)
	5.5. Ответственное использование ресурсов. Качество продукции и развитие поставщиков	5. Социальная ответственность
	5.6. Противодействие коррупции и взяточничеству	5.1. Персонал
	5.7. Спорт и здоровый образ жизни	5.2. Социальное партнерство и права человека
	6. Вклад в развитие общества	5.3. Промышленная безопасность
	6.1. Поддержка культуры	5.4. Социальные инвестиции
	6.2 Поддержка местных сообществ и благотворительность	5.5. Социальная ответственность дочерних обществ
	6.3 Волонтерское движение в «Нестле Россия»	6. Об отчете
		7. Приложения

Приложение Ж
(обязательное)

Таблица Ж.1 - Раскрытое содержание элементов интегрированной отчетности крупных российских компаний в 2017 г.²⁰⁷

ПАО «Татнефть»	ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы»	ОАО «ФосАгро»	ПАО «Уралкалий»	ПАО «ИНТЕР РАО ЕЭС»
<i>Совместное обращение</i>	1. Стратегический отчет	1. О компании	1. О компании	1. Стратегический отчет
Основные показатели	1.1. О компании	1.1 Профиль Компании	1.1. Об «Уралкалий»	1.1.Группа «Интер РАО» сегодня
1. О компании	1.2. Обращение	1.2. Итоги 2017 года	1.2. «Уралкалий» в цифрах	1.2. Об Отчете
2. Стратегия роста	1.3. Ключевые события	1.3. Где мы работаем	1.3. Основные события 2017 года	1.3. Обращение
2.1. Финансовая устойчивость	1.4. География деятельности	1.4. Бизнес-модель	1.4. Глобальная география продаж	1.4. Кратко о Компании
2.2. Устойчивое развитие	1.5. Бизнес-модель	2. Стратегический отчет	2. Стратегический отчет	1.5. Обзор рынка, Стратегия и КПЭ
2.3. Инвестиционная привлекательность	1.6. Обзор рынка	2.1. Обращение	2.1. Обращение	1.6. Управление рисками и внутренний контроль
3. География деятельности	1.7. Стратегия развития	2.2. Обзор рынка	2.2. Рынок и продажи	1.7. Инвестиционная деятельность
4. Бизнес-модель	1.8. Результаты деятельности	2.3. Стратегия	2.3. Что такое калий и почему он важен.	1.8. Производственные результаты деятельности по сегментам
5. Стратегия 2025	2. Отчет о корпоративном управлении	3. Обзор бизнеса	2.4. Спрос на калий в 2017 году	1.9. Анализ финансовых результатов деятельности
6. Основные этапы истории компании	2.1. Общая информация о корпоративном управлении	3.1. Наши активы	2.5. Экспортные продажи. Продажи на внутреннем рынке	2. Корпоративное управление
7. Глобальные вызовы	2.2. Общее собрание акционеров, совет директоров	3.2. Финансовые результаты	2.6. Бизнес-модель. Обзор операционной деятельности	2.1. Общая информация о корпоративном управлении в Компании
8. Компоненты устойчивого развития	2.3. Система внутреннего контроля и управления рисками	4. Отчет об устойчивом развитии	2.7. Анализ и оценка руководством финансового положения и результатов деятельности	2.2. Общее собрание акционеров. Обзор деятельности Совета директоров Общества.

²⁰⁷Составлено автором по данным Национальный регистр и Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов. Российский союз промышленников и предпринимателей. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rspp.ru/simplepage/157> – (дата обращения: 02.08.2018).

Продолжение таблицы Ж.1

9. Отчет совета директоров по стратегическим направлениям развития компании	2.4. Внешний аудитор	4.1. Отчет по экологии	2.8. Стратегия и управление рисками. Совершенствуем управление рисками	2.3. Исполнительные органы управления
10. Корпоративное управление	2.5. Урегулирование конфликта интересов	4.2. Промышленная безопасность и охрана труда	2.9. Реализуем нашу стратегию. Ключевые показатели эффективности	2.4. Система вознаграждения членов Совета директоров и членов Правления
11. Финансовые результаты	2.6. Антикоррупционная деятельность	4.3. Наши сотрудники	3. Корпоративная и социальная ответственность	2.5. Корпоративный контроль
11.1. Отчетность, составленная в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета	2.7. Акционерный капитал, обращение ценных бумаг	4.4. Социальные инвестиции	3.1. Компания и общество. Наши приоритеты	2.6. Информация для акционеров и инвесторов
11.2. Существенные аспекты учетной политики и предоставление информации в бухгалтерской отчетности	3. Финансовая отчетность	4.5. Основные внутренние документы	3.2. Диалог с заинтересованными сторонами	3. Отчет о деятельности в области устойчивого развития
11.3. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности	3.1. Основные формы годовой бухгалтерской отчетности 206 ПАО «ФСК ЕЭС» за 2017 год по РСБУ	4.6. Взаимодействие с заинтересованными сторонами	3.3. Устойчивое развитие	3.1. Заинтересованные стороны
12. Социальная ответственность и взаимодействие с заинтересованными сторонами	3.2. Основные формы консолидированной финансовой отчетности ПАО «ФСК ЕЭС» за 2017 год по МСФО	4.7. Управление рисками	3.4. Охрана окружающей среды	3.2. Управление человеческим капиталом и корпоративная культура
12.1. Социальные инвестиции	4. Дополнительная информация	5. Корпоративное управление	3.5. Охрана труда и промышленная безопасность	3.3. Производственная безопасность
12.2. Целевые аудитории социальных программ Компании	4.1. Информация об отчете	5.1. Система и принципы корпоративного управления	3.6. Наши люди	3.4. Энергосбережение и энергоэффективность
12.3. Практика информирования о деятельности в области устойчивого развития и корпоративной социальной ответственности		5.1. Совет директоров Правление ПАО	3.7. Развитие региона присутствия	3.5. Экология и защита окружающей среды

Продолжение таблицы Ж.1

12.4. Корпоративные стандарты и регламенты по взаимодействию с заинтересованными сторонами	4.2. Аудиторское заключение по нефинансовой отчетности	5.2. Внутренний контроль и аудит	4. Корпоративное управление	3.6. Закупочная деятельность
12.5. Социальные программы	4.3. Заключение об общественном заверении отчета	5.3. Информация для акционеров	4.1. Совет директоров. Правление	3.7. Социальная политика
12.6. Благотворительная деятельность	4.4. Глоссарий и сокращения	6. Финансовая отчетность	4.2. Информация для акционеров и инвесторов	4. Контактная информация
13. Промышленная безопасность. Экологическая политика	5. Приложения	6.1. Отчет независимого аудитора	5. Финансовая отчетность	5. Приложения
13.1. Политика Компании в области промышленной безопасности, охраны труда и окружающей среды		6.2. Финансовая отчетность и примечания к ней	5.1. Аудиторское заключение независимого аудитора	
13.2. Промышленная безопасность и охрана труда		7. Дополнительная информация	5.2. Консолидированный отчет о финансовом положении и примечания к отчетности за 2017 год	
13.3. Система экологического менеджмента		8. Приложения	6. Дополнительная информация	
14. Приложения			6.1. Отчет о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления	
			6.2. Обзор минеральных ресурсов	
			6.3. Глоссарий. Ограничение ответственности	

Приложение И

№ _____
« ____ » _____ 2018г.

Утверждаю
Председатель Совета
Директоров
акционерного общества
«Щелково Агрохим»

(подпись)

**Проект регламента
подготовки интегрированной корпоративной отчетности
акционерного общества «Щелково Агрохим»
(извлечение)**

1. Общие положения

1.1 Введение

1.1.1. Настоящим Положением определены порядок и последовательность процессов создания, подготовки, публичного представления, контроля и независимой верификации интегрированной корпоративной отчетности акционерного общества «Щелково Агрохим (далее – АО «Щелково Агрохим», Общество).

1.1.2. Предметом настоящего положения являются внутренние правила, требования или процедуры, на основе которых реализуются процессы подготовки, формирования, публичного представления, контроля и независимой верификации интегрированной корпоративной отчетности Общества.

1.1.3. Область действия настоящего Положения распространяется только на те подразделения и ответственные лица, которые непосредственно задействованы в процессе формирования интегрированной корпоративной отчетности. Внутренний порядок ведения бухгалтерского, налогового и управленческого учета определяется соответствующими внутренними документами и не может быть заменен какими-либо нововведениями данного Положения.

1.1.4. Конечной целью реализации рассматриваемых процессов является интегрированная корпоративная отчетность Общества, сформированная таким образом, чтобы максимально полно, достоверно и прозрачно представить заинтересованным сторонам в текущей и стратегической перспективе все ключевые аспекты деятельности Общества, определяемые существующей бизнес-моделью, обеспечить правильное понимание перспектив роста и развития.

1.1.5. Регламент является внутренним локальным нормативным актом Общества, обязателен для использования и исполнения его структурными

подразделениями, участвующими в процессах создания, подготовки и представления годовой интегрированной корпоративной отчетности.

1.2 Нормативная база

1.2.1. Настоящий регламент составлен на основе нормативных правовых актов, методических и иных документов, отраженных в Стратегии развития Общества в области интегрированной корпоративной отчетности, локальными нормативными регламентами Общества в области корпоративной политики, иными нормативно-правовыми в области публичности информации Общества.

(перечень нормативно-правовых актов)

1.3 Цепочка создания стоимости организации

1.3.1. В целях представления информации в интегрированной корпоративной отчетности раскрывается цепочка создания стоимости — продукции или услуг, которые организация выводит на рынок сбыта.

1.3.2. Бизнес-модель Общества характеризуется системой используемых ресурсов для создания капиталов, осуществления производственной и коммерческой деятельности, получения результатов деятельности и создание добавленной стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периоде.

1.4 Основные принципы подготовки интегрированной корпоративной отчетности

(не приводится)

2. Основные понятия и термины

Базовые индикаторы – совокупность показателей, позволяющих провести количественную и качественную оценку результатов деятельности и стратегических перспектив Общества, как в целом, так и в части вклада каждого из используемых капиталов с учетом связанных с ними рисков и возможностей. Применение базовых индикаторов способствует лучшему и более аналитичному представлению основных сторон бизнеса, оценке его долгосрочной устойчивости и конкурентоспособности.

Бизнес-модель – системное представление того, каким образом объединяются, структурируются, организуются капиталы, задействованные в бизнесе, и создается экономическая добавленная стоимость;

Интегрированная корпоративная отчетность – оформленный соответствующим образом, утвержденный Советом директоров вид нефинансового отчета, предназначенный для внутренних и внешних пользователей, подготовленный в соответствии с требованиями международного стандарта подготовки интегрированной отчетности и настоящим Положением;

Нефинансовый отчет – оформленный соответствующим образом,

утвержденный Советом директоров документ, предназначенный для внутренних и внешних пользователей, отличный от бухгалтерской (финансовой) отчетности, представляющий достоверное и связанное описание ключевых фактов и событий в раскрываемой области деятельности, представляющих наибольший интерес для основных заинтересованных сторон.

Общество – акционерное общество «Щелково Агрохим».

Правление Общества – Совет директоров акционерного общества «Щелково Агрохим».

Самооценка – процесс подготовки исходной информации для целей формирования интегрированной корпоративной отчетности, оформленный в виде совокупности процедур заполнения анкет или аналитических форм по Обществу в целом, отдельным его структурным подразделениям или бизнес-сегментам. Может использоваться службой внутреннего контроля для внутренней оценки деятельности Общества.

Структурное подразделение – выделенная в организационной структуре Общества структурная единица (центр ответственности), обладающая определенным управленческим функционалом и несущая за него внутреннюю ответственность в рамках корпоративной системы подотчетности. Структурными подразделениями могут быть отделы, службы, цеха и т.д.

3. Состав и содержание интегрированной корпоративной отчетности

3.1 Состав годового интегрированного корпоративного отчета

(не приводится)

3.2 Связь с другими форматами отчетности в АО «Щелково Агрохим»

3.2.1. Подготовка интегрированной корпоративной отчетности не отменяет и не заменяет обязанность Общества формировать в соответствии с нормативными требованиями или добровольно иную отчетность.

3.2.2. Интегрированная корпоративная отчетность по решению Совета директоров полностью или частично может быть представлена в общем корпоративном отчете.

3.2.3. При подготовке интегрированной корпоративной отчетности могут быть использованы сведения и данные бухгалтерской (финансовой) отчетности в порядке, предусмотренном настоящим Положением.

3.3 Уровни соответствия интегрированной корпоративной отчетности

3.3.1. Регламент характеризует следующие уровни соответствия: корпоративный и международный уровень.

3.3.2. В приложении к отчету размещается таблица с указанием того, какие элементы международного уровня соответствия могут раскрываться в отчетности.

4. Общие требования к содержанию интегрированной корпоративной отчетности

4.1 Исходная информация для подготовки интегрированной корпоративной отчетности в АО «Щелково Агрохим» и процедуры самооценки

(не приводится)

4.2 Раскрытие содержания интегрированной корпоративной отчетности по элементам

4.2.1. Раскрытие отчетности обеспечивает прозрачность и информационную открытость Общества, что является важным аспектом в реализации бизнес-модели, и позволяет принимать заинтересованными сторонами/стейкхолдерами взвешенные решения, в том числе инвестиционные.

4.2.2. Раскрытие информации может осуществляться посредством механизма интегрированного представления информации - экономическое, экологическое, социальное позиционирование бизнеса по элементам отчетности: профиль компании, финансовая информация, нефинансовая информация, стратегия перспективы, презентация отчета.

4.3 Раскрытие содержания интегрированной корпоративной отчетности по видам капитала

4.3.1. Для раскрытия бизнес-привлекательности и создания добавленной стоимости может отражаться информация по видам капитала Общества: финансовый, производственный, человеческий, интеллектуальный, социальный, природный.

4.3.2. Раскрытие качественной и количественной информации относительно ключевых элементов всех видов капитала может быть представлено совокупностью отчетов второго порядка, каждый из которых раскрывает свой элемент капитала.

4.4 Периметр интеграции данных интегрированной корпоративной отчетности

4.4.1. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрытие финансовой информации может осуществляться с использованием международно признанных стандартов ведения учета и подготовки отчетности.

4.4.2. Составление интегрированной корпоративной отчетности, раскрытие финансовой информации может осуществляться с использованием международного стандарта интегрированной отчетности.

4.4.3. Для интегрирования информации может быть использовано «Смешанное» соединение частей отчета по признаку соотнесенности с процессом создания добавленной стоимости. Интегрированная корпоративная отчетность формируется как целостный, последовательно выстраиваемый комплексный документ, в котором аккумулируется наиболее существенная и значимая

релевантная информация.

4.5 Аналитические возможности информационного наполнения интегрированной корпоративной отчетности

4.5.1. Определение ключевых финансовых и нефинансовых показателей, представление которых в составе интегрированной корпоративной отчетности наиболее целесообразно для проведения аналитических процедур.

4.5.2. В целях комплексной оценки эффективности бизнеса можно использовать четыре критериальных характеристики, на основе которых может проводиться оценка способности организации создавать стоимость: интегрированная структура создания стоимости (цепочка создания стоимости; управление и стратегия (внутренние процессы); управление интеллектуальным капиталом (инновации и знания); конкурентоспособность и передовой опыт.

5. Ответственность и контроль исполнения

5.1 Права, обязанности и ответственность за предоставление исходной информации и формирование интегрированной корпоративной отчетности

(не приводится)

5.2 Порядок и сроки формирования интегрированной корпоративной отчетности в АО «Щелково Агрохим»

5.2.1. Обработка информации для формирования интегрированной корпоративной отчетности осуществляется силами департамента корпоративной отчетности в соответствии с предоставленными ему полномочиями.

5.2.2. Процесс формирования интегрированной корпоративной отчетности Общества проходит в два этапа:

- создание рабочего проекта интегрированной корпоративной отчетности;
- подготовка макета интегрированной корпоративной отчетности для последующего утверждения.

5.2.3. В целях создания рабочего проекта используются заполненные рабочие формы и аналитические расчеты, сформированные в процессе подготовки исходной информации для подготовки интегрированной корпоративной отчетности Общества.

5.2.4. На основе указанной в п. 5.2.3 информации определяется основное содержание соответствующих разделов рабочего проекта интегрированной корпоративной отчетности.

5.2.5. По итогам формирования анализируется на предмет согласования и уточнения в случае необходимости информация по следующим направлениям информационного раскрытия:

Таблица И.1 – Предмет согласования информации

Область согласования	Источник информации
Пояснения руководства и данные о корпоративном управлении	Публичные заявления руководства; Информация с корпоративного сайта; Информация об АО «Щелково Агрохим» в масс-медиа
Интеллектуальный капитал	Данные о зарегистрированных в госреестре патентах, лицензиях, товарных знаках; Данные о заявках на регистрацию в госреестре патентах, лицензиях, товарных знаках
Финансовая информация	Бухгалтерская (финансовая) отчетность; Внутренняя управленческая отчетность; Налоговая отчетность.
Нефинансовая информация (социальная политика и взаимоотношения с внешней средой)	Публичные заявления руководства; Информация с корпоративного сайта; Информация об АО «Щелково Агрохим» в масс-медиа

5.2.6. По итогам согласования рабочий проект передается на внутреннюю экспертизу в отдел внутреннего контроля. Экспертиза проводится в течение пяти рабочих дней с момента передачи рабочего документа на рассмотрение. Порядок экспертизы определяется соответствующей внутренней инструкцией отдела внутреннего контроля.

5.2.7. В случае выявления в процессе экспертизы существенных ошибок или неточностей в рабочем проекте по нему выдается отрицательное заключение, и он возвращается на доработку. При наличии положительного заключения проект возвращается в отдел корпоративной отчетности для подготовки макета интегрированной корпоративной отчетности для последующего утверждения.

5.2.8. Подготовка макета предполагает окончательное форматирование, добавление общей информации, нумерацию и т.д. Она должна занимать не более 5 рабочих дней с момента получения положительного экспертного заключения.

5.2.9. Окончательный макет интегрированной корпоративной отчетности передается в Совет Директоров Общества на утверждение не позднее 5 рабочих дней с момента его передачи.

5.2.10. Утвержденный макет получает внутренний статус официальной интегрированной корпоративной отчетности АО «Щелково Агрохим», и подлежит дальнейшему независимому внешнему подтверждению (верификации) и публичному представлению всем заинтересованным пользователям.

5.3 Внутренний контроль интегрированной корпоративной отчетности

5.1. Обществом организуется соответствующий внутренний контроль основных процессов формирования исходной информации на основе реализации процедур самооценки.

5.2. В рамках контроля осуществляется отслеживание нормального хода реализации процедуры самооценки с последующим выявлением отклонений. Отслеживанию подлежат время и сроки исполнения, полнота и правильность данных и т.д.

5.3. Организация такого внутреннего контроля осуществляется силами, как службы внутреннего контроля, так и руководителями соответствующих подразделений в рамках предоставленных им полномочий в соответствии с утвержденным регламентом работы. При этом должно быть соблюдено требование независимости, согласно которому, лица, осуществляющие контрольные действия, не были ранее заняты в сборе и подготовке проверяемой информации.

5.4. Последовательность и масштабы контрольных действий определяются в рабочем порядке.

6. Порядок представления интегрированной корпоративной отчетности

6.1 Утверждение интегрированного корпоративного отчета

6.1.1. Интегрированная корпоративная отчетность формируется ежегодно одновременно с подготовкой годового отчета Общества до начала общего собрания акционеров.

6.1.2. Утверждение отчета осуществляется годовым общим собранием акционеров Общества.

6.2. Порядок и способы публичного представления интегрированной корпоративной отчетности АО «Щелково Агрохим»

6.2.1. Утвержденная интегрированная корпоративная отчетность подлежит размещению на официальном сайте Общества в сети Интернет с предоставлением общего доступа в срок не позднее 3 (трех) рабочих дней с даты подписания протокола Совета Директоров, на котором принято решение об утверждении интегрированной корпоративной отчетности Общества.

6.2.2. Текст интегрированной корпоративной отчетности должен быть доступен на соответствующей интернет странице в течение с 5 лет с момента его размещения.

6.2.3. Дополнительно, в целях обеспечения удобства доступа к содержанию интегрированной корпоративной отчетности, могут быть использованы иные

способы ее предоставления заинтересованным пользователям по их требованию:

- направление на бумажном носителе непосредственно заинтересованному лицу;
- раскрытие существенных и наиболее значимых сведений и данных, содержащихся в интегрированной корпоративной отчетности в средствах массовой информации в порядке, определенном Советом Директоров.

6.3 Контроль и независимое подтверждение информации, содержащейся в интегрированной корпоративной отчетности

АО «Щелково Агрохим»

6.3.1. В целях обеспечения открытости и прозрачности интегрированной корпоративной отчетности Общество проводит независимое внешнее подтверждение (верификацию) содержащейся в ней информации.

6.3.2. С этой целью осуществляется передача утвержденной интегрированной корпоративной отчетности в Российский союз промышленников и предпринимателей, где указанное независимое внешнее подтверждение проводится в соответствии с установленным внутренним регламентом.

7. Заинтересованные стороны

7.1. Взаимоотношения с заинтересованными сторонами осуществляется в соответствии со Стандартом публичной отчетности.

7.2. Данный процесс может предусматривать: разработку программ встреч и диалогов; встречу с заинтересованными сторонами в ходе подготовки интегрированного отчета; формирование протоколов проведения мероприятий с заинтересованными сторонами; разработку планов Общества по выполнению обязательств перед заинтересованными сторонами.

8. Заключительные положения

8.1. Настоящее Положение распространяется на все подразделения Общества и отдельные ответственные лица, занятые предоставлением исходной информации и формированием интегрированной корпоративной отчетности.

8.2. Настоящее Положение не может быть использовано в целях подготовки иной нефинансовой отчетности. Но его положения могут служить основой для формирования соответствующих внутренних регламентов, направленных на подготовку такой отчетности.