



Нормативное регулирование формирования интегрированной отчетности

Ю. Н. Киркач,
Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ),
kirkach-ulya@mail.ru

Информирование заинтересованных пользователей о результатах и перспективах деятельности организации осуществляется с помощью интегрированной отчетности, созданной на основе стандартов международного и корпоративного уровня. Информационные данные, отраженные в интегрированной отчетности, принимаются за основу при выборе инвестиционной и инновационной политики, а также приоритетов в денежных потоках и, что не менее важно, при выборе мотивационной политики топ-менеджеров.

Процесс формирования интегрированного отчета регламентируется МСИО, где основным требованием является одновременное соблюдение всех имеющихся в нем принципов

Согласно международному стандарту интегрированной отчетности (далее – МСИО) интегрированная отчетность состоит из интегрированного отчета и иных видов отчетов и документов. Учитывая данное допущение, отечественные предприятия энергетической отрасли (например, ПАО Русгидро, АО ТВЭЛ и др.) в состав интегрированной отчетности включают консолидированную финансовую отчетность, демонстрирующую финансово-хозяйственную деятельность и тем самым отражающую информацию финансового капитала; интегрированный отчет и иные различные управленческие отчеты, отражающие данные об остальных видах капитала. Правила составления каждого отчета различны.

Формирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 27.07.10 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности", обязывающим многие общественно значимые организации составлять отчетность в соответствии с МСФО. В законе четко определена методика составления отчетности, указаны сроки, адресаты, язык

и периодичность представления, установлен надзорный орган (Банк России), раскрыт порядок публикации отчетности.

Процесс формирования интегрированного отчета регламентируется МСИО, где основным требованием является одновременное соблюдение всех имеющихся в нем принципов. Эти принципы имеют определенные сходства с принципами Руководства по отчетности в области устойчивого развития (GRI 4) и Стандарта социальной отчетности компаний (AA1000 AS). Вместе с тем, несмотря на целевую направленность принципов на регламентацию приемов формирования интегрированной отчетности, наблюдается различие в этих принципах, о чем свидетельствует их сравнительная характеристика, систематизированная в таблице.

Представленная в таблице сравнительная характеристика принципов формирования различных видов отчетности, согласно международным стандартам, показывает, что Руководство по отчетности в области устойчивого развития обладает подробным набором принципов составления, по сравнению со

Стандарт социальной отчетности компаний AA1000 AS	Руководство по отчетности в области устойчивого развития	Международный стандарт интегрированной отчетности
Управленческая отчетность		Интегрированный отчет
<p>Полнота представления информации: принцип полноты представления информации требует, чтобы верифицирующая организация¹ оценила, в какой степени отчитывающаяся организация определяет и оценивает существенные аспекты показателей устойчивости</p>	<p>Полнота: охват существенных тем и показателей, а также границы отчетности должны быть достаточны для того, чтобы отразить существенное воздействие на экономику, окружающую среду и общество и дать заинтересованным сторонам возможность оценить результаты деятельности организации за отчетный период</p> <p>Точность: информация, представленная в отчете, должна быть достаточно точной и подробной, чтобы заинтересованные стороны могли оценить результаты деятельности организации, подготовившей отчет</p> <p>Сбалансированность: отчет должен отражать положительные и отрицательные аспекты результативности организации, чтобы сделать возможной обоснованную оценку общей результативности</p>	<p>Достоверность и полнота: интегрированный отчет должен включать как положительные, так и отрицательные факты о деятельности организации</p>
<p>Существенность: принцип существенности требует, чтобы верифицирующая организация указала, включена ли в отчет информация о показателях устойчивости, необходимая заинтересованным сторонам для того, чтобы делать обоснованные выводы, принимать решения и совершать действия</p>	<p>Существенность: отражают существенное экономическое, экологическое и социальное воздействие организации или показатели устойчивости, которые оказывают существенное влияние на оценки и решения заинтересованных сторон</p>	<p>Существенность и краткость: информация о деятельности организации должна быть максимально раскрыта в емкой форме; контекст, содержащийся в интегрированной отчетности должен быть достаточным, чтобы объяснить стратегию и перспективы без обременения менее существенной информацией</p>
<p>Нет аналогичного принципа</p>	<p>Сопоставимость: вопросы и информация должны быть выбраны, собраны и включены в отчет единообразно. Сообщаемая информация должна быть представлена таким образом, чтобы позволить заинтересованным сторонам анализировать изменения в результативности организации и дать возможность анализа в сравнении с другими организациями</p> <p>Своевременность: отчетность составляется на основе регулярного графика, информация доступна своевременно, так, чтобы заинтересованные стороны могли принимать информированные решения</p>	<p>Постоянство и сопоставимость: информация должна представляться на постоянной основе и таким образом, чтобы в случае необходимости можно было провести сравнение с другими организациями</p>
<p>Нет аналогичного принципа</p>	<p>Охват заинтересованных сторон: организация, готовящая отчет, должна выявить стороны, заинтересованные в ее деятельности, и пояснить в отчете, каким образом их разумные ожидания и интересы были учтены при подготовке отчета</p>	<p>Взаимодействие с заинтересованными сторонами: расположение к себе пользователей и изменение концепции ведения деятельности организации в зависимости от их мнения</p>

¹ Верифицирующая организация — это одна или несколько организаций, нанятые отчитывающейся организацией на основе договора подряда для проведения верификации отчета.

Окончание таблицы

Стандарт социальной отчетности компаний AA1000 AS	Руководство по отчетности в области устойчивого развития	Международный стандарт интегрированной отчетности
Нет аналогичного принципа	Контекст устойчивого развития: отчет должен представлять результаты деятельности организации в широком контексте устойчивого развития	Связность информации: все аспекты деятельности организации связаны между собой, и информация о них должна давать потребителям полную характеристику для принятия решений и составления планов
Принципы, применяемые для конкретной отчетности		
Реагирование: принцип реагирования требует, чтобы верифицирующая организация оценила, реагирует ли отчитывающаяся организация на запросы и замечания заинтересованных сторон, на их политику и стандарты и адекватно ли отражает свою реакцию в отчете	<p>Ясность: информация должна публиковаться в форме, понятной и доступной для заинтересованных сторон, использующих отчет</p> <p>Надежность: информация и процессы, использованные при подготовке отчета, должны быть собраны, документированы, составлены, проанализированы и раскрыты таким образом, чтобы имелась возможность изучать и обеспечивать качество и существенность информации</p>	Стратегическая направленность и ориентация на будущее: отображение и поддержание приоритетов организации, помощь в достижении целей и формулировке новых целей для обеспечения функционирования организации в будущем

стандартом социальной отчетности компаний AA1000 AS, отличительным принципом которого является принцип реагирования.

В МСИО была предпринята попытка укрупнения принципов, результатом которой является возможная сопоставимость практически всех принципов интегрированного отчета со многими принципами Руководства по отчетности в области устойчивого развития. Единственным принципом, отличающим интегрированный отчет от иных видов отчетов, является стратегическая направленность и ориентация на будущее. Данный принцип отсутствует в стандартах, регламентирующих формирование других видов отчетности.

Отметим, что соблюдение всех принципов МСИО является непростой задачей и требует от бухгалтеров высокой квалификации и профессионализма. В дополнение к этому процесс формирования интегрированного отчета осложняет тот факт, что стандарт не обязывает отражать в отчете конкретные показатели и использовать определенные методы их оценки и анализа, но

выдвигает четко обозначенные требования, которые должны быть соблюдены, чтобы в целом отчетность можно было считать соответствующей стандарту.

Помимо принципов, интегрированный отчет должен соответствовать следующим требованиям:

- раскрывать анализ стратегии и пояснения того, как стратегия соотносится со способностью организации создавать стоимость;
- представлять целостную картину сочетания, взаимосвязи и взаимозависимости между факторами, влияющими на способность организации создавать стоимость в течение долгого времени;
- содержать анализ характера и качества взаимодействия организации с ее основными заинтересованными сторонами;
- раскрывать информацию по вопросам, оказывающим существенное влияние на оценку способности организации создавать стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде;
- быть кратким;

Нормативно-правовое обеспечение процессов формирования интегрированной отчетности целесообразно расширить посредством разработки рекомендаций по ее составлению, изложенных в отраслевых стандартах

— включать в себя все существенные факторы как положительные, так и отрицательные в сбалансированной форме и без существенных ошибок.

Международный стандарт интегрированной отчетности предоставляет маневренность составления интегрированного отчета и право использовать любые документы в процессе его создания. Так, интегрированный отчет может являться самостоятельным или включенным в другой отчет или документ в качестве отдельной, значимой и доступной части.

Следовательно, формирование интегрированного отчета в большинстве своем сегодня носит произвольный характер, зависит от субъективного мнения того или иного топ-менеджера (группы менеджеров) материнской компании и, как того требует корпоративная этика, закрепляется во внутрикорпоративных стандартах.

Данное обстоятельство свидетельствует о том, что низкий уровень проработанности методического обеспечения формирования интегрированного отчета, представленный в МСИО, вынуждает организации частично использовать иные нефинансовые стандарты и разрабатывать дополнительные корпоративные стандарты, чтобы требуемый объем информации был сформирован и упорядочен в интегрированном отчете.

Сложившаяся ситуация приводит к разобщенности подходов изложения информации и требований, что является недопустимым. Каждый из нефинансовых стандартов имеет определенные цели, поэтому использование при составлении интегрированного отчета всевозможных стандартов, в том числе GRI и AA1000 AS, приводит к путанице, вследствие которой должным образом не выстраивается процесс создания стоимости, идея которого заложена в основу интегрированного отчета. С другой стороны, применение в процессе составления интегрированного отчета внутрикорпоративных стандартов также приводит к

разрозненности в изложении данных среди предприятий даже одной отраслевой направленности, что также является недопустимым.

Полагаем, что решение проблемы развития информативности интегрированной отчетности базируется на расширении нормативно-правовой составляющей, регламентирующей формирование интегрированной отчетности в следующих направлениях:

- нормативное обеспечение расширения содержания ресурсного потенциала интегрированного отчета;
- нормативное обеспечение расширения содержания информационно-аналитической результативности интегрированного отчета.

Цель исследования не предполагает изменения уже действующих форматов консолидированной финансовой отчетности, утвержденной отечественным законодательством, которые раскрывают заинтересованным пользователям состояние финансового капитала организации. Поэтому нормативно-правовое обеспечение процессов формирования интегрированной отчетности целесообразно расширить посредством разработки рекомендаций по ее составлению, изложенных в отраслевых стандартах, что впоследствии позволит получить в интегрированном отчете не только более информативные показатели о ресурсном потенциале организации и результатах ее деятельности, но и структурировать элементы содержания.

Сложившаяся ситуация, на наш взгляд, может быть решена посредством унификации первоочередных правил составления интегрированной отчетности, к которым относятся следующие:

- расширение набора принципов составления интегрированного отчета;
- уточнение методики определения периметра консолидации в процессе формирования интегрированного отчета;
- определение периодичности составления интегрированной отчетности.

При составлении консолидированной финансовой отчетности материнская компания находится в центре периметра консолидации

Представленная сравнительная характеристика принципов стандартов (табл.) и упомянутые иные требования требуют значительных усилий при формировании качественного интегрированного отчета, однако в условиях высокой рискованности эволюционирующей экономики и высокой конкуренции в части привлечения инвестиций предприятиям на отраслевом уровне необходимо создать дополнительные правила формирования интегрированного отчета, которые не усложнят процесс ее составления, а уточнят и внесут ясность как для управленцев и бухгалтеров, так и для инвесторов. На наш взгляд, необходимо внедрить дополнительные принципы, к числу которых относятся:

1) принцип сбалансированности: отчет должен отражать положительные и отрицательные аспекты результативности организации, для того чтобы сделать возможной обоснованную оценку общей результативности;

2) принцип единства: при формировании отчета используются единые методы расчетов и оценки показателей, а также устанавливается единая отчетная дата;

3) принцип экономического эффекта: показатель ресурсного аспекта должен оказывать существенное влияние на деятельность организации и приносить экономическую выгоду/убыток хозяйствующему субъекту, а также иметь возможность отразить степень эффективности использования материальных, трудовых, денежных ресурсов и природных богатств;

4) принцип распространяемости информации: одни и те же показатели могут разукрупняться в зависимости от вида отчета, входящего в состав интегрированной отчетности, но оставаться неизменными;

5) принцип "золотой середины": не следует утомлять пользователей слишком подробной информацией, но не стоит давать информацию и в слишком сжатой форме.

Используя указанные принципы при формировании информации о ресурсном потенциале, состав интегрированного отчета будет раскрывать все особенности предприятия и его возможности. Предложенные принципы можно раскрывать в элементе содержания "Основные принципы подготовки и презентации отчета".

Следующим шагом в процессе формирования отчета является определение периметра консолидации. В основе данного процесса лежит концепция периметра отчетности, которая предусматривает, что организация, представляющая финансовую отчетность, находится в центре периметра и определяет, какие дочерние организации, совместные предприятия и операции с ассоциированными компаниями, а также связанные с ними события, включаются в финансовый отчет организации.

Согласно российскому законодательству организация, имеющая одно или несколько дочерних предприятий, называется материнской, находится в центре периметра консолидации. Важно отметить, что и при составлении консолидированной финансовой отчетности материнская компания также находится в центре периметра консолидации.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать два вывода.

Первый. Требование определения периметра отчетности является общим как при составлении консолидированной финансовой отчетности, так и при формировании интегрированного отчета, что свидетельствует о сходстве последовательности их составления. Данное требование может быть сформировано как одно из правил формирования интегрированной отчетности в целом.

Второй. Поскольку МСФО предписывает определять периметр отчетности, а в центре периметра отчетности находится материнская компания, имеющая дочерние и ассоциированные организации и образующая группу компаний в целом, то можно

Сформированный отчет является публичным и не содержит коммерческой тайны организации

сделать вывод о том, что стандарт ориентирован на представителей крупного бизнеса, в связи с чем включение консолидированной финансовой отчетности в состав интегрированной отчетности является целесообразным.

Определение периодичности составления также является нерешенной проблемой. Этому способствует тот факт, что в интегрированном отчете необходимо отражать стратегическую направленность и ориентацию на будущее, как правило, на долгосрочный период, интервал которого не конкретизируется. При этом следует учитывать, что в составе интегрированной отчетности отражается консолидированная финансовая отчетность, периодичностью составления которой, как правило, является один календарный год, однако могут быть и иные периоды, если это закреплено в учетной политике, например, отчетность за полугодие.

Поскольку годовая консолидированная финансовая отчетность формируется в обязательном порядке и подлежит размещению в информационных системах общего пользования, то интегрированный отчет также следует формировать с периодичностью в один календарный год. При этом в составе интегрированного отчета следует отражать тактические данные, направленные на достижение стратегии, под которыми следует понимать плановые направления деятельности организации на будущий отчетный год, раскрывающие предполагаемые действия и скорректированный курс деятельности для достижения стратегических целей.

Иными словами, стратегия достигается посредством тактического планирования, которое предполагает детальное планирование действий, раскрывающих наиболее эффективные способы достижения стратегических целей. При этом согласно теории менеджмента тактическое планирование осуществляется в промежутке 1–5 лет,

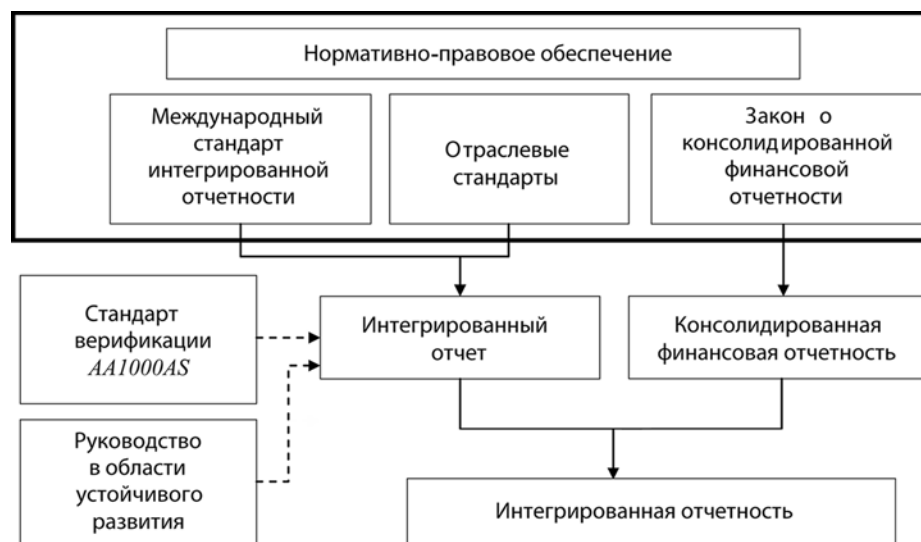
формируется на основе стратегического планирования и является ядром осуществления стратегических планов. В данном случае тактические данные предлагаем формировать именно на будущий отчетный год, по причине быстро меняющегося рынка и условий осуществления деятельности, которые являются трудно прогнозируемыми.

Использование предложенного подхода к публикации интегрированной отчетности позволит заинтересованным пользователям оценить возможности организации, результат ее работы за отчетный период и сравнить плановые и фактические результаты за конкретный период.

Унификация первоочередных правил позволяет определить последовательность использования нормативно-правового обеспечения в процессе формирования интегрированной отчетности. Рекомендуемая последовательность формирования интегрированной отчетности изображена на рисунке.

Представленная последовательность определяется следующим образом: при формировании интегрированной отчетности организация формирует интегрированный отчет на основе МСИО и отраслевых стандартов, содержащих особенности и методику составления интегрированного отчета. Дополнительно предприятие имеет право использовать Руководство по отчетности в области устойчивого развития и Стандарт верификации AA1000AS. Отметим, что консолидированная финансовая отчетность формируется с учетом положений и правил действующего отечественного законодательства.

Сформированный отчет является публичным и не содержит коммерческой тайны организации. В случае необходимости в дополнение к интегрированному отчету и КФО могут быть сформированы публичные управленческие отчеты, раскрывающие подробную информацию о каких-либо аспектах деятельности предприятия.



Для создания цепочки стоимости в интегрированном отчете организации показатели необходимо отражать таким образом, чтобы пользователям было понятно, что поставленные планы на определенный период были реализованы в том или ином объеме. Поэтому в отчете необходимо отражать не только отчетные показатели, но и прогнозные, запланированные на будущий календарный год. Кроме того, для формирования тактических данных следует разработать механизм работы предприятия посредством оптимизации бизнес-процессов. Эта задача ставится перед топ-менеджерами организации.

Представленные в интегрированном отчете и КФО показатели являются результатом работы предприятия за отчетный период. Для дальнейшего развития предприятия и достижения поставленных стратегических целей управленцам следует сформировать тактические данные на будущий год и разработать механизм их реализации через оптимизацию бизнес-процессов. В итоге сопоставление запланированных тактических показателей и достигнутых отчетных позволит выявить эффективность управления организацией, а также вероятность достижения установленной стратегии.

Для устранения субъективности форматов предлагаем разработать рекомендации по составлению интегрированных отчетов среди предприятий одной отраслевой направленности, отраженные в отраслевых стандартах. Кроме того, предлагаем расширить набор принципов составления интегрированного отчета, уточнить методики определения периметра консолидации в процессе формирования интегрированного отчета, определить периодичность составления интегрированной отчетности. Сформированная таким образом информация позволит максимально точно раскрыть в интегрированном отчете процесс создания стоимости ■

Литература

1. Международный стандарт интегрированной отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf.
2. Стандарт социальной отчетности компаний AA1000 AS [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://expert.ru/siberia/2007/47/mezhdunarodnye_standarty.
3. Руководство по отчетности в области устойчивого развития GRI [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://xn--o1aabe.xn--p1ai/12/11938.pdf>.
4. Интегрированная отчетность ПАО Русгидро за 2018 год [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://xn--o1aabe.xn--p1ai/activity/social/registr>.
5. Интегрированная отчетность АО ТВЭЛ за 2018 год [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://xn--o1aabe.xn--p1ai/activity/social/registr>.
6. Ланкин В. Е. и др. Учебное пособие для подготовки к государственному итоговому междисциплинарному экзамену профессиональной подготовки менеджера по специальности 080507 "Менеджмент организации", бакалавра менеджмента по направлению 080500 "Менеджмент" [Текст] / В. Е. Ланкин, Т. В. Алесинская, Л. Н. Дейнека, А. Н. Прошкин, Л. В. Фоменко, А. В. Татарова и др. — Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2006. — 304 с.
7. Неелова Н. В. Институт консолидированной финансовой отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=7888>.