

ФИНАНСЫ, ИНВЕСТИЦИИ И СТРАХОВАНИЕ

JEL: Q56; M41; M21

Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX — начала XXI в.

М. Л. Пятов¹, Т. Н. Соловей¹, А. С. Сорокина², А. А. Гусниева¹

¹ Санкт-Петербургский государственный университет,
Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7–9

² ООО «Газпромнефть НТЦ»,
Российская Федерация, 190000, Санкт-Петербург, наб. реки Мойки, 75–79, литера Д

Для цитирования: Пятов М. Л., Соловей Т. Н., Сорокина А. С., Гусниева А. А. Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX — начала XXI в. // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2018. Т. 34. Вып. 3. С. 465–492. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2018.306>

В статье рассматривается ряд причин развития практики нефинансовой отчетности, которые характерны для всего периода формирования и распространения публичной корпоративной отчетности как элемента социально-экономических отношений — с начала XIX в. по настоящее время. Анализируются мотивы компаний, формирующих практику нефинансовой отчетности, не связанные с информационным содержанием и удовлетворением информационных запросов потенциальных пользователей отчетных данных. Определяются оказывающие влияние на распространение публичной корпоративной нефинансовой отчетности характеристики деятельности экономических субъектов: стремление к самопрезентации, обуславливающее использование новых видов отчетности как своеобразного рекламного продукта; социочувствительное поведение, делающее отчетность инструментом обеспечения соответствия требованиям среды деятельности; поиск новых конкурентных преимуществ, заключающихся в наличии у фирмы отчетности как знака принадлежности к прогрессивной части бизнес-сообщества. Впервые в контексте изучения развития публичной нефинансовой отчетности рассматриваются годовые отчеты российских акционерных обществ периода второй половины XIX в., в том числе опубликованные в «Вестнике финансов, промышленности и торговли» за период с 1885 по 1900 г.; нормативно-правовые акты дореволюционной России и советского периода развития отечественной экономики первой половины XX в. Данная статья инициирует теоретические разработки вопросов корпоративной отчетности, базой которых могут

© Санкт-Петербургский государственный университет, 2018

служить труды в области экономики и социологии, изучающие закономерности распространения новых видов благ. Результаты исследования могут быть использованы в решении вопросов регулирования практики новых видов публичной корпоративной отчетности.

Ключевые слова: отчетность, информация, нефинансовые данные, качество, достоверность, социальная ответственность, самопрезентация, легитимизация, конкурентное преимущество, социочувствительность.

Введение

Традиционно вопросы содержания публичной отчетности компаний, анализа ее данных, регулирования практики представления обсуждаются в связи с информационными потребностями участников экономической деятельности. Именно информационное обеспечение принятия управленческих решений определяет социальную роль практики представления компаниями публичной отчетности [Ковалев, 2015, с. 121–123].

Классический подход к определению содержания публичной отчетности компаний — это выявление круга (групп, типов) ее ключевых пользователей — акционеров, кредиторов, фискальных органов и т. д. и идентификация их информационных запросов (информационных интересов). В зависимости от констатируемой степени удовлетворения этих запросов оцениваются качество представляемой отчетности и уровень развития методов ее составления [Tschopp, Huefner, 2015, p. 570]. Именно с этих позиций, как правило, рассматривается история развития публичной корпоративной отчетности и определяется ее влияние на экономическую реальность. С данной точки зрения чаще всего обсуждается и распространение в настоящее время относительно новых для современной экономической жизни видов корпоративной отчетности. Это отчеты компаний, которые представляют заинтересованным лицам нефинансовые данные, характеризующие развитие и результаты их деятельности [Gray et al., 1981, p. 121; Huerta, 2012, p. 134; Painter-Morland, 2007, p. 521; Hess, 2007, p. 454].

Направленность публичной корпоративной отчетности на удовлетворение информационных потребностей участников хозяйственной жизни в настоящее время устанавливается также регулятивами, формализующими ее. К таким документам относятся Концептуальные основы финансовой отчетности МСФО¹, стандарт Global Reporting Initiative² (GRI) и инициатива Организации Объединенных Наций (ООН) Global Compact³, Международный стандарт по Интегрированной отчетно-

¹ IASB publishes revised Conceptual Framework // IASPlus. Deloitte. News. 29.03.2018. URL: <https://www.iasplus.com/en/news/2018/03/cf> (дата обращения: 01.04.2018).

² G4 Sustainability reporting guidelines // Global reporting Initiative. G4 Guidelines. 2018. URL: <https://www.globalreporting.org> (дата обращения: 25.04. 2018).

³ How Your Company Can Advance Each of the SDGs // United Nations Global Compact. The SDGS. Sustainable Development Goals. URL: <https://www.unglobalcompact.org/sdgs/17-global-goals> (дата обращения: 15.04.2018).

сти⁴, Федеральный закон о бухгалтерском учете⁵, Публичная концепция развития нефинансовой отчетности в России⁶.

Вместе с тем современное положение в практике нефинансовой публичной отчетности компаний позволяет допустить, что появление ее новых видов и скорость их распространения могут быть связаны отнюдь не только с удовлетворением информационных запросов участников экономических отношений. На это прежде всего указывает тот факт, что довольно стремительное их распространение в экономической практике сопровождается ростом числа свидетельств очевидных недостатков качества и информативности такой отчетности. Глобальное развитие практики представления нефинансовой информации в отчетности компаний стало значимым трендом экономической жизни последних десятилетий. Распространение получают принципиально новые виды корпоративной отчетности: социальная, об устойчивом развитии, интегрированная и т.п. Так, по данным, размещенным на сайте *GRI* («Глобальная инициатива по составлению отчетности»), в 2000 г. отчетность о корпоративной социальной деятельности опубликовали только 48 компаний, в 2016 г. их число возросло до 6697⁷. При этом следует учесть, что представление таких видов отчетов на протяжении данного периода являлось обязательным не для всех публиковавших их компаний.

Таким образом, развитие практики нефинансовой отчетности в современной экономике представляет собой актуальный предмет исследований. Определение факторов распространения данной отчетности может скорректировать понимание механизмов развития информационного обеспечения современной хозяйственной деятельности. Анализ тематики публикаций, посвященных вопросам нефинансовой публичной отчетности, показывает тенденцию роста критики ее качества⁸ [Garret et al., 2014; Lys et al., 2015]. Это может свидетельствовать о том, что качество и методы формирования таких отчетов — не единственные факторы, определяющие потребность в них, и позволяет предположить наличие причин развития публичной нефинансовой отчетности, которые не связаны со степенью удовлетворения информационных потребностей заинтересованных пользователей. В связи с этим актуальным является всестороннее рассмотрение причин, по которым компании прибегают к публикации нефинансовой информации на разных исторических этапах развития экономики и их оценку в контексте современных условий хозяйствования. Это опре-

⁴ Международный стандарт по интегрированной отчетности (МСИО). 40 с. URL: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 01.04.2018).

⁵ Федеральный закон от 06.12.2011 (ред. от 31.12.2017) N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 01.04.2018).

⁶ Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и план мероприятий по ее реализации. Распоряжение Правительства РФ от 5 мая 2017 г. № 876-р // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631/ (дата обращения: 01.04.2018).

⁷ Sustainability Disclosure Database Home. Search for Reports & Organizations. 2000–2016. URL: <http://database.globalreporting.org/> (дата обращения: 22.04.2018).

⁸ Electricity companies less transparent than claimed — Multiple discrepancies found in sustainability reports // EPSU.Priorities. Amsterdam, 20.12.2012. URL: <https://www.epsu.org/article/electricity-companies-less-transparent-claimed-multiple-discrepancies-found-sustainability> (дата обращения: 10.05.2016); False Claims in Sustainability Reports // csr-reporting. 17.11.2012. URL: <http://csr-reporting.blogspot.com/search?q=False+Claims+in+Sustainability+Reports> (дата обращения: 10.05.2016).

делило цель и структуру данной работы, в которой рассмотрена идентификация и определение причин, влияющих на распространение новых видов публичной нефинансовой отчетности компаний в современной экономической практике.

1. Нефинансовая информация в публичной отчетности XIX века

В современной литературе развитие института нефинансовой публичной отчетности принято рассматривать как явление, распространенное в конце XX — начале XXI в. [Мэтьюс и др., 1999, с. 614–623; Мюллер, 1996, с. 55–61]. Однако представление нефинансовой информации характерно практически для всей истории публичной отчетности компаний. Первые свидетельства публикации нефинансовых данных относятся к периоду формирования института публичной отчетности как таковой. Как отмечают Д. Флэшер (D. L. Flesher), В. Сэмсон (W. D. Samson) и Г. Превитс (G. J. Previts), в США нефинансовая информация содержалась в отчетах железнодорожных компаний уже в первой половине XIX в. [Flesher et al., 2003]. Это были крупные предприятия, которые положили начало практике публикации годовых отчетов.

Авторами этих работ были изучены годовые отчеты железных дорог: «Балтимор и Огайо» (B&O), зарегистрированной в феврале 1827 г. в Мэриленде; Центральной железной дороги Иллинойса, основанной в 1850 г., и железной дороги «Мобил и Огайо» (M&O), учрежденной в 1848 г. Структура отчетов данных компаний формировалась и развивалась приблизительно в течение 25 лет, на протяжении которых они охватывали как финансовую информацию — бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков, отчет о движении денежных средств, так и нефинансовые данные, характеризовавшие их деятельность. Отчеты включали в себя сообщения об экономической конъюнктуре, новых месторождениях угля, таблицы со сравнением численности населения, количества построенных церквей, школ и магазинов [Flesher et al., 2003, p. 72]. Например, отчет Центральной железной дороги Иллинойса за 1855 год содержал следующий текст: «Обильный урожай 1855 г. вдохнул жизнь и энергию в жителей Иллинойса. Предприниматели стремятся туда, приток капитала в Иллинойс осуществляется с разных уголков страны. Вдоль южной линии дороги сооружено 15–20 лесопильных заводов. Магазины, складские помещения находятся в процессе строительства. Вблизи различных станций стали расцветать города»; «мы убеждены в том, что перевозка угля по этой дороге станет наиболее прибыльным делом» [Flesher et al., 2003, p. 72]. В части отчетности железной дороги «M & O» интерес вызывает отчет 1856 года. В нем был список несчастных случаев в компании в табличной форме, в тот же период подобную информацию в годовой отчет включили и другие компании. При этом важно обратить внимание на то, что способы представления отчетных данных в рассматриваемый период еще не были законодательно регламентированы.

Схожую ситуацию мы можем наблюдать и обратившись к данным, отражающим формирование практики публичной корпоративной отчетности во второй половине XIX в. в России. Если в США требование «периодического представления акционерам полного и справедливого баланса» было нормативно закреплено Законом о компаниях 1862 г. [Хендриксен и др., 1997, с. 45], то в России впервые обязательность опубликования отчетности компаниями была сформулирована только

15 января 1885 г. в Законе «Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентным и раскладочным»⁹.

Вместе с тем изучение материалов таких периодических изданий, как «Акционер» за 1860–1863 гг., «Биржевые ведомости» за 1861–1879 гг., «Журнал для акционеров» за 1857–1860 гг., журнал «Вестник финансов, промышленности и торговли» за 1858–1861 гг., а также исторических источников практики представления отчетности изучаемого периода по данным Российского государственного исторического архива и Российской национальной библиотеки показывает, что в рамках осуществления хозяйственной деятельности компании инициативно публиковали свою отчетность уже с середины XIX в. В указанных периодических изданиях до 1885 г. публиковались как выдержки из отчетов российских компаний, так и полные их тексты, представлявшиеся акционерам. Например, в газете «Акционер» за 1860 г. можно найти выдержки из годовой отчетности 17 акционерных обществ из 124 всего учрежденных в России на тот момент; в газете «Биржевые ведомости» за 1861 г. можно видеть опубликованные выдержки из отчетов 28 организаций из общего количества зарегистрированных (131).

Рассматриваемые годовые отчеты включали значительный объем нефинансовой информации. Сюда можно отнести, в частности, как данные, характеризовавшие технические аспекты деятельности отчитывающихся компаний, так и данные, отражавшие их, используя современную терминологию, социальную ответственность (затраты на организацию быта работников, охрану их здоровья, постройку школ и училищ для детей работников, благоустройство территорий, материальную поддержку семей погибших сотрудников, создание санитарно-гигиенических условий труда, юридическую и медицинскую помощь, устройство досуга работников и т. д.).

С 1885 г. в Российской империи законодательно была установлена обязательность представления и публикации компаниями финансовой отчетности. Закон «Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентными и раскладочными» обязал «правления предприятий представлять заключительный баланс и извлечение из годового отчета, с показанием в оном валового дохода, расхода и чистой прибыли за отчетный год, а также распределение сей последней, с означением размера дивиденда, назначенного к выдаче на каждую акцию или пай»¹⁰. Вместе с тем практика включения в годовые отчеты нефинансовых данных (в том числе информации о социальной ответственности компаний) продолжала развиваться. Это показывает содержание отчетности, опубликованной в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» за 1885–1900 гг.

На рис. 1 показана динамика публикаций отчетов компаний, содержащих в себе нефинансовую информацию, в сравнении с общим количеством отчетов, в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» за период с 1885 по

⁹ Закон «Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентным и раскладным с инструкцией, циркулярами и разъяснениями Министерства финансов» [узаконение: утверждено Государственным советом России 24 февраля 1888 г.]. СПб.: Типография В. Киришбаума, 1885. 64 с.

¹⁰ Закон «Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентным и раскладным с инструкцией, циркулярами и разъяснениями Министерства финансов» [узаконение: утверждено Государственным советом России 24 февраля 1888 г.]. СПб.: Типография В. Киришбаума, 1885. С. 5.



Рис. 1. Динамика публикаций отчетов компаний в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» за период 1885–1900 гг. (шт.)

И с т о ч н и к: Вестник финансов, промышленности и торговли. Указатель правительственных распоряжений по Министерству финансов. Отчеты промышленных и торговых предприятий. СПб.: Типография Министерства финансов В. Киршбаума, 1885–1900 гг.

1900 г. Так, если в 1885 г. инициативно опубликованные нефинансовые данные были представлены только в 85 из 260 опубликованных отчетов в целом, то в 1900 г. их количество возросло до 364 из 1191 опубликованного отчета¹¹.

Таким образом, в целом за рассматриваемый период рост числа компаний, инициативно включавших в отчетность нефинансовые данные, можно назвать пропорциональным росту общего количества фирм, публиковавших отчетность в соответствии с законом 1885 г. Приведенные данные свидетельствуют о существовавшей в рассматриваемый период потребности в нефинансовой компоненте публичной отчетности и показывают, что практика ее представления получала развитие и расширялась. При этом, в отличие от финансовой отчетности, она не была регламентирована нормативно-правовыми актами. Более того, обращает на себя внимание и то обстоятельство, что в специальной периодической печати тех лет, освещавшей вопросы учета и отчетности компаний, обсуждалась проблематика, связанная преимущественно с финансовой отчетностью предприятий. Вопросы же представления в публичной корпоративной отчетности нефинансовой информации авторами практически не рассматривались.

2. Нефинансовые данные в отчетности предприятий СССР

В СССР практика инициативной публикации нефинансовых данных в составе отчетности предприятий в условиях строгой государственной регламентации хозяйственной жизни не могла получить развития. Сформировавшийся в 1920-е

¹¹ Подробнее см.: Асташкина А. С. Дискуссия по вопросу публичности бухгалтерской отчетности в конце XIX века в России // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20, вып. 1. С. 35–46.

годы комплекс нормативно-правовых актов в области учета и отчетности предприятий, так же как и законодательство дореволюционной России, устанавливал обязательность представления только для финансовой отчетности. В Постановлении СНК СССР от 24.08.1926 «Правила публичной отчетности промышленных и торговых предприятий и кредитных учреждений» фактически были повторены положения Закона 1885 г. и определялось, что «все предприятия (организации, учреждения), обязанные публичной отчетностью, публикуют годовые и ликвидационные балансы, а равно счета прибылей и убытков»¹². Финансовая отчетность (баланс и отчет о прибылях и убытках) рассматривалась регулирующими органами как публичная специальная информация. Нефинансовые же данные, характеризующие результаты работы предприятий, относились либо к материалам, которые следовало в максимально доступной форме представлять «трудящимся массам», либо к внутриведомственной отчетности, специфической для конкретных видов деятельности. Так, уже в 1927 г., в подписанном М. И. Калининым Постановлении ЦИК СССР, СНК СССР от 30.04.1927 «О порядке представления отчетности государственными органами, кооперативными организациями и акционерными обществами с участием государственного и кооперативного капитала» появляется раздел «Отчетность перед трудящимися массами», в котором устанавливалось, что, «помимо предусмотренной законом публичной отчетности, государственные органы и кооперативные организации обязаны в краткой и ясной форме осведомлять о своей работе трудящиеся массы (путем докладов, информации в газетах, вывешивания отчетов на заводах, фабриках и т.п.)»¹³. Примером специальной нефинансовой отчетности в конкретных отраслях народного хозяйства могут служить положения об отчетности сельскохозяйственных предприятий¹⁴.

В целом минимальный объем нефинансовых данных о результатах работы предприятий, представлявшийся, наряду с финансовой отчетностью, в довоенный период развития экономики СССР, характеризует Постановление СНК СССР от 21.08.1933 г. № 1810 «О введении сокращенной отчетности о работе предприятий». Данный документ устанавливал состав сокращенной отчетности промышленных предприятий, «успешно осваивающих производственные мощности». Такая отчетность должна была включать:

- «а) суточные или декадные (по решению соответствующего народного комиссара) донесения о выпуске продукции в натуре;
- б) месячную отчетность со следующими показателями по плану и фактическому выполнению: валовая продукция, выпуск продукции в натуре по видам

¹² Постановление СНК СССР от 24.08.1926 «Правила публичной отчетности промышленных и торговых предприятий и кредитных учреждений» П. 6 // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=25567#06955694620240667> (дата обращения: 05.02.2018).

¹³ Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 30.04.1927 «О порядке представления отчетности государственными органами, кооперативными организациями и акционерными обществами с участием государственного и кооперативного капитала». П. 14 // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=25962012844446116794655> (дата обращения: 10.02.2018).

¹⁴ Постановление СНК СССР от 28.04.1938 № 570 «Об отчетности колхозов» // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=32939#05758352883381861> (дата обращения: 12.02.2018).

- или сортам, численность всего персонала (в том числе отдельно о рабочих, служащих, ИТР), месячный фонд заработной платы всего персонала, себестоимость продукции;
- в) квартальный бухгалтерский баланс;
- г) годовой отчет и баланс»¹⁵.

Вместе с тем общие регулятивы, устанавливавшие порядок представления публичной отчетности предприятий, последовательно определяли методы формирования только ее финансовой составляющей¹⁶. Свидетельства обсуждения нефинансовой отчетности компаний в специальной научной и/или учебной литературе первой половины XX в. также чрезвычайно редки. Это в равной степени относится как к отечественным, так и к зарубежным публикациям. Предметом дискуссии продолжает выступать финансовая отчетность. Нефинансовые данные не нашли места и в обсуждении вопросов так называемой частнохозяйственной статистики [Кальмес, 1925, с. 21–26; 1926, с. 167–176].

3. Дискуссия первой половины XX века: приоритет финансовой информации

Одно из самых ранних упоминаний о необходимости и способах раскрытия нефинансовой информации в публичной корпоративной отчетности в специальной литературе можно найти в работах Р.К. Йорстона (R. K. Yorston (1902–1983)). Это австралийский ученый, «в сферу интересов которого входили бухгалтерский учет и финансовая отчетность и чей взгляд на мир бизнеса и роль бухгалтеров в нем, — как пишут Р. Андерсон (R. H. Anderson) и М. Гаффикин (M. J. R. Gaffikin), — совершенно отличался от взглядов большинства его современников» [Anderson, Graffikin, 2014, p. 543]. Авторы отмечают, что уже в своих ранних исследованиях (1946 г.) Йорстон заявлял, что информация в годовых отчетах не отвечает своему назначению, так как она не демонстрирует должным образом вклад компании

¹⁵ Постановление СНК СССР от 21. 08. 1933 № 1810 «О введении сокращенной отчетности о работе предприятий». П. 2 // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ESU;n=15208#05866123941918283> (дата обращения: 12.02.2018).

¹⁶ Постановление СНК ССР от 28.04.1938 № 570 «Об отчетности колхозов» // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=32939#05758352883381861> (дата обращения: 14.02.2018); Постановление СТиО СССР от 20.10.1927 «Правила составления баланса и оценки его статей государственными предприятиями, кооперативными предприятиями, обязанными публичной отчетностью, и акционерными обществами с преобладанием государственного капитала, за исключением кредитных учреждений» // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=2F5C6EC4FD5DE2111BECDE2503629F32&BASENODE=41&ts=896724761003385800833675434&base=ESU&n=24756&rnd=3C014B8F598AC517650579B2BC4150FF#008694756622645872> (дата обращения: 14.02.2018); Постановление СНК СССР от 29.07.1936 № 1372 «Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий» // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=D216B11E071D2FD99908E7CF15D57715&BASENODE=41&ts=92857354406843848269061954&base=ESU&n=22990&rnd=3C014B8F598AC517650579B2BC4150FF#00030476251062332427> (дата обращения: 14.02.2018); Постановление Совмина СССР от 12.09.1951 № 3447 «Об утверждении Положения о бухгалтерских отчетах и балансах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций» // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=10011#012457354049071761> (дата обращения: 14.02.2018).

в жизнь общества и непонятна для всех заинтересованных лиц. «Его мечтой была практика подготовки компаниями более простой для понимания формы годового отчета, доступной для анализа абсолютно любыми пользователями, независимо от уровня их финансовой грамотности» [Anderson, Graffikin, 2014, p. 543]. Для этого, в частности, он предлагал изменить форматы отчетности, избегать сложностей профессионального языка и отражать информацию о всех факторах, «повлиявших на деятельность компании». Йорстон также проводил исследования, направленные на то, чтобы узнать действительное мнение инвесторов о содержании предоставляемых им годовых отчетов. Лишь чуть более 50 % опрошенных лиц заявили, что финансовая часть годового отчета была им понятна. Выяснилось, что они хотят, чтобы годовой отчет содержал информацию о выпускаемой продукции с соответствующими иллюстрациями, о количестве работников, о дочерних компаниях, а также краткий рассказ о перспективах деятельности компании.

Это было в Австралии, а чуть ранее, в 1930 г., в Советском Союзе В. С. Коробков, характеризуя принципиально новый советский учет и относя его к «производственной пропаганде» как «важнейшему орудью по созданию сознательности и заинтересованности трудового коллектива» [Коробков, 1930, с. 85], писал следующее: «Результаты хозяйственной деятельности должны быть изложены перед рабочими или служащими в понятной и наглядной форме. Показатели работы предприятия должны быть выражены небольшими числами и яркими сравнительными данными, графиками и т. п., которые давали бы убедительную характеристику степени успешности работы предприятия в целом и отдельных его частей. Эти показатели должны публиковаться систематически для того, чтобы рабочая масса чувствовала непосредственное влияние своей работы на характер показателей» [Коробков, 1930, с. 85].

Обращает на себя внимание увидевшая свет в 1925 г. работа Н. Г. Филимонова «Промышленное счетоводство», в которой при описании состава годового отчета предприятий раскрывалось содержание так называемого «Отчета о производстве» — инициативной его формы, наиболее часто встречавшейся среди нефинансовых данных, публиковавшихся компаниями в «Вестнике финансов, промышленности и торговли» в период с 1885 по 1900 г. «Наиболее яркой и существенной таблицей в промышленных хозяйствах, — писал Филимонов, — является отчет о производстве. В нем должны быть сосредоточены все моменты деятельности предприятия, касающиеся этой стороны. В отчет производства должны войти следующие подробные части: отчет о движении материалов, о заработной плате, о накладных расходах, с классификацией их, о выходе продуктов. Дополнительными таблицами, поясняющими деятельность хозяйства, являются: финансовый отчет, отчет о состоянии имущества разного рода, отчет о движении полуфабрикатов и фабрикатов. Каждая таблица, помимо чисто счетных сведений, должна дать сведения статистического характера, а отчасти и технического. Так, например, отчет производства должен осветить довольно подробно движение материалов (количество, угары, цены, понижение или повышение их и т. д.), состав рабочих и служащих, возраст, пол и т. д., количество дней и часов работы, количество выхода, угара и т. д., с выводами средних значений» [Филимонов, 1925, с. 132–133]. Однако со временем этот отчет трансформируется в «отчетность о выполнении плана по продукции и по труду и заработной плате», содержащую уже исключительно финансовые данные [Жебрак, 1955, с. 317].

При этом даже в литературе, объясняющей заинтересованным пользователям «как читать финансовую и экономическую прессу», в середине XX в. в качестве ежегодной публичной отчетности компаний рассматривались исключительно «баланс и счет прибылей и убытков» [Гаскюэль, Седийо, 1962, с. 23–24]. Таким образом, в первой половине XX в. работы, в которых обсуждались вопросы представления компаниями нефинансовой отчетности, скорее были исключением на общем фоне публикаций, посвященных вопросам методологии формирования финансовой (бухгалтерской отчетности).

Итак, в период становления практики публичной отчетности компаний в XIX в. нефинансовые данные, включавшиеся в отчеты предприятий, по объему, значимости и информативности были сопоставимы с финансовыми. Пример России, где наблюдался рост числа нефинансовых отчетов, инициативно публиковавшихся компаниями в первые годы (1886–1900) после придания финансовой отчетности статуса обязательной, может свидетельствовать о существовании в то время объективной потребности пользователей в этих данных. Однако в первой половине XX в. не последовало ни обсуждения в специальной литературе, ни регулирования властными органами и/или профессиональными объединениями практики нефинансовых отчетов (в отличие от ситуации с отчетностью финансовой). Приведенные выше данные, по нашему мнению, свидетельствуют о том, что такой сценарий развития событий может быть объяснен причинами, лежащими вне информационных потребностей пользователей отчетности и ее фактического содержания.

4. Развитие практики нефинансовой отчетности

В середине XX в. практика включения нефинансовых данных в отчетность компаний отнюдь не прекращается. Здесь интересно обратить внимание на исследование Н. Абдельрехима (N. Abdelrehim) и соавторов, в котором были изучены методы представления нефинансовой информации компаниями *British Petroleum (BP)* и *Shell* во время двух масштабных кризисов, — национализации нефтяной промышленности в Иране (1950–1951) и Суэцкого канала в Египте (1956–1957) [Abdelrehim et al., 2015]. Целью авторов было выяснить, как эти события, значительно сказавшиеся на деятельности данных компаний, повлияли на отражение ими в отчетности нефинансовой информации в период с 1950 по 1958 г.

Во время Иранского кризиса в 1950–1951 гг. в годовых отчетах *BP* появилась подробная информация о взаимоотношениях компании с правительством Ирана и о негативном влиянии существовавшей ситуации на ее конкурентоспособность. В этот период значительно возрастает объем годового отчета *BP*: с 23 страниц в 1949 г. до 33 в 1951 г.; появляется информация о персонале, в частности о социальных услугах, предоставленных иранским работникам. Авторы отмечают изменение содержания отчетов и с эстетической точки зрения. Так, в отчете *BP* за 1950/51 г. увеличился объем информации, представленной в графическом виде (с 3 страниц в 1949 до 13 страниц в 1951 г.). Появляются фотографии бурения и переработки нефти, танкерного флота, визита членов королевской семьи на нефтезавод *BP*. После кризиса, в 1952 г., объемы представленных графических материалов сокращаются (7 фотографий и 1 график). В 1954 г., когда бизнес становится рентабельным,

графические данные в том или ином виде полностью исчезают. Аналогичная картина наблюдается и в отчетности *Shell* [Abdelrehim et al., 2015].

Примерно в конце 1960-х — начале 1970-х годов обсуждению проблематики представления нефинансовой информации в публичной корпоративной отчетности уделяется все большее внимание. Публикации данного периода в основном касаются вопросов, связанных с учетом человеческих ресурсов как инструмента менеджмента для более эффективного управления персоналом и (уже чуть позже) как информации, которую необходимо отражать в отчетности. С середины 1970-х годов появляются исследования, направленные на выяснение того, влияет ли раскрытие информации о человеческих ресурсах на принятие решений инвесторами. Результаты некоторых работ подтвердили, что такое влияние, несомненно, имеет место [Acland, 1976, p. 133]. В тот же период времени были опубликованы статьи, посвященные критике традиционного (финансового) учета и бухгалтеров за их узкий взгляд и упущение многих важных фактов, характеризующих компанию в ее отчетности [Gambling, 1974; Gambling, 1976; Kavasseri et al., 1976; Lev et al., 1971]. Авторами тех лет предлагалось раскрывать в отчетах следующую информацию: пол, возраст персонала, ранжирование заработной платы, данные об образовании, факты причинения вреда здоровью сотрудников, коэффициент абсентеизма, сообщения о найме и увольнении работников.

Помимо темы учета человеческих ресурсов, в публикациях начинают обсуждаться вопросы, связанные с представлением в отчетности компаний социальных и экологических характеристик их деятельности. «Социальный учет» изначально, так же как и вопрос учета человеческих ресурсов, рассматривался в двух аспектах: внутреннем (эффективность менеджмента) и внешнем (представление информации заинтересованным пользователям). Однако указанные аспекты в данном случае уже не исключали, а дополняли друг друга [Epstein et al., 1976]. В эти годы высокий уровень корпоративной социальной ответственности стал определяться как признак хорошего менеджмента в компании, делающий вложения в нее выгодными.

В 1971 г., когда в экономических журналах только начинали появляться публикации с рассуждениями о необходимости отражения отдельных нефинансовых показателей в отчетности, уже 239 компаний из списка «Fortune 500» представляли в своих годовых отчетах нефинансовую информацию социальной и/или экологической направленности. В 1973 г. число таких компаний возросло до 298. Например, объем нефинансовой информации в годовом отчете *General Motors* за этот год составлял 92 страницы [Epstein et al., 1976, p. 28]. В начале 1970-х годов создаются инвестиционные фонды социальной ответственности (*First Spectrum Fund*, *Dreyfus Third Century Fund*, *Pax World Fund*), которые формировали специальные инвестиционные пакеты из акций социально ответственных компаний [Epstein et al., 1976, p. 24].

В 1975 г. Комиссия по ценным бумагам и биржам США (*The United States Securities and Exchange Commission*, SEC) провела слушания по вопросам раскрытия нефинансовой информации. В то же время Управляющий комитет по стандартам бухгалтерского учета в Лондоне (*Accounting Standards Steering Committee*, ASSC) выпустил «Корпоративный отчет» (“The Corporate Report”), в котором также поднимались вопросы об отражении нефинансовой (социальной и экологической) информации. Эти обстоятельства, вероятно, обусловили рост посвященных нефинансовой отчетности публикаций в середине 1970-х годов [Epstein et al., 1976].

В 1973 г. в США исследовательская группа по целям финансовой отчетности предложила в качестве одной из основных ее целей считать «сообщение о тех видах деятельности предприятия, которые могут быть определены, описаны или изменены и которые влияют на окружающую среду предприятия» [Epstein et al., 1976, p. 24]. В 1973 г. Комитет Национальной ассоциации бухгалтеров по вопросам учета корпоративной социальной ответственности (*The National Association of Accountants' Committee on Accounting for Corporate Social Performance*) выделил следующие группы показателей, подлежащих раскрытию в годовых отчетах: участие в общественной жизни; человеческие ресурсы; материальные ресурсы и воздействие на окружающую среду; влияние производимого продукта/оказываемой услуги на общество [Bowman, Haire, 1976, p. 13].

В конце 1970-х — начале 1980-х годов были проведены исследования с целью оценить влияние раскрытия в отчетности компаний нефинансовой информации на принятие решений инвесторами. А. Белкоуи (A. R. Belkaoui) выдвинули ряд гипотез о наличии взаимосвязи между представлением компаниями информации о социальной ответственности и решениями инвесторов [Belkaoui, 1980]. Методология проведенного им исследования заключалась в том, что опрашиваемые инвесторы должны были определить, в какую из двух предложенных фирм они решат вкладывать свои средства. Были выбраны три независимые переменные: 1) принадлежность опрашиваемых к конкретной профессиональной группе (банкиры, бухгалтеры, студенты); 2) наличие или отсутствие у компании как объекта потенциальных инвестиций информации о ее социальной ответственности (в данном случае — затраты на предотвращение загрязнения окружающей среды); 3) предлагаемая инвестиционная стратегия (дивиденды или прирост капитала). Участники опроса должны были сравнить две фиктивные фирмы — *Abel Chemical* и *Jabel Chemical* — и выбрать, в какую инвестировать. При этом прибыль *Abel Chemical* была меньше, чем прибыль *Jabel Chemical*, за счет затрат на предотвращение загрязнения окружающей среды. Опрашиваемым были предоставлены: традиционная финансовая отчетность обеих компаний; та же отчетность, но уже с примечаниями, показывающими затраты на предотвращение загрязнения окружающей среды; отчетность, где информация о затратах на предотвращение загрязнения окружающей среды была раскрыта не только в примечаниях, но и в отчете о прибылях и убытках. Эти материалы были выданы участникам опроса случайным образом: кому-то достался первый вариант, кому-то — второй, кому-то — третий. В ходе исследования подтвердились все выдвинутые Белкоуи гипотезы. Банкиры для инвестирования выбирали социально ответственную компанию с меньшей прибылью.

Вместе с тем в другой своей работе тех лет Белкоуи отмечал, что выявил лишь некоторый краткосрочный рост курса акций, вероятно вызванный публикацией компаниями данных о своей социально ответственной деятельности. «Наше исследование, — писал он, — опровергает предположение о том, что отъявленные разрушители, выявленные по результатам их отчетов о социальных издержках, будут «наказаны» на рынке капитала. Дополнительные опубликованные данные могут, как максимум, привести к тому, что администрации фирмы будет рекомендовано направить часть ресурсов компании на охрану окружающей среды и отчитаться перед акционерами о соответствующих расходах» [Belkaoui, 1976, p. 28].

Чуть позже Махapatра Сантану (Mahapatra Santanu) показал в своей работе, что, как правило, инвесторы рассматривают затраты на охрану окружающей среды, понесенные принудительно или добровольно, как нерациональное расходование ресурсов, которые можно было бы разместить с выгодой, и «не поощряют» проявление социальной ответственности компаний [Mahapatra, 1984]. Любопытны также результаты исследования М. Фрийдмана (M. Freedman) и А. Стаглиано (A. J. Stagliano), проведя которое авторы «не выявили ни прямой, ни обратной зависимости курса акций от введения в состав публикуемой отчетности сведений о затратах на профилактику загрязнения окружающей среды» [Freedman, Stagliano, 1984].

В середине 1990-х годов вопрос о заинтересованности пользователей в нефинансовой информации продолжал рассматриваться как дискуссионный. Была разработана тематика систематизации нефинансовой информации в отдельные группы данных. По мнению ряда исследователей тех лет, инвесторы были наиболее заинтересованы в раскрытии трех аспектов деятельности компаний: лояльность потребителей, интеллектуальный капитал и передовые технологии бизнеса [Dresser, 1997]. И вот именно 1990-е годы становятся переломным моментом для практики нефинансовой отчетности компаний. Нефинансовая информация не только начинает включаться в годовые отчеты, но и постепенно принимает форму самостоятельных отчетов, представляемых уже независимо от бухгалтерских (финансовых) данных, а не как определенные пояснения к ним.

Этот качественный скачок практики нефинансовой отчетности хорошо иллюстрирует ее представление в литературе тех лет. В 1991 г. Г. Мюллер (G. G. Mueller), Х. Гернон (H. Gernon) и Г. Миик (G. Meek) писали о том, что «еще один аспект социальной ориентации годовых отчетов крупных европейских фирм заключается в предоставлении данных о затратах на сохранение окружающей среды», и довольно сдержанно отмечали, что «это направление повышения аналитичности годового отчета является весьма перспективным» [Мюллер и др., 1996, с. 61]. В качестве примера тогда была приведена лишь отчетность «немецкой фирмы *Bayer*» [Мюллер и др., 1996, с. 61]. И вот вышедшее всего пять лет спустя, в 1996 г., третье издание книги М. Р. Мэтьюса (M. R. Mathews) и М. Х. Б. Переры (M. H. B. Perera) «Теория и развитие бухгалтерского учета» [Mathews et al., 1996] уже содержало отдельную главу — «Социальный учет» (Social accounting) [Mathews et al., 1996, p. 364–394]. А уже в 1999 г. инвесторам был предложен Dow Jones Sustainability Index (Индекс устойчивого развития Доу Джонса)¹⁷, в котором учитываются такие факторы, как уровень корпоративного управления, подходы к управлению рисками, престиж торговой марки фирмы, изменения психологического климата в компании, характер отношений в цепочке поставок и характеристики трудовых отношений. В 1998–1999 гг. международной организацией «Глобальная инициатива по отчетности» (*Global Reporting Initiative*) были разработаны «Методологические предпосылки» составления нефинансовой отчетности компаний¹⁸.

¹⁷ DJSI World. Ticker: W1SGI // S&P Dow Jones Indices LLC, a division of S&P Global, 2018. URL: <http://eu.spindices.com/indices/equity/dow-jones-sustainability-world-index> (дата обращения 01.02.2018).

¹⁸ GRI's history // Global reporting initiative. Home. Information. About gri. Gri's history URL: <http://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's%20history.aspx> (дата обращения: 02.02.2018).

5. Нефинансовая отчетность компаний в XXI веке

Прошло относительно немного времени, и описанные выше тенденции приобрели совсем иные масштабы. Сегодня невозможно представить себе крупную международную компанию, не публикующую нефинансовую отчетность. Более того, в настоящее время уже практически сформировался институт социального аудита¹⁹. Ведущие аудиторские компании (например, *PWC*, *Deloitte*, *Ernst & Young*, *KPMG*)²⁰ в настоящее время оказывают услуги по заверению (аудиту) нефинансовых отчетов компаний, акцентируя внимание клиентов на интерес пользователей отчетности к нефинансовой информации и оценке нефинансовых рисков.

В XXI в. практика нефинансовой отчетности компаний начинает стандартизироваться. До недавнего времени стандартизация касалась исключительно методов формирования новых видов отчетности и ее аудита. Это были носящие рекомендательный характер стандарты неправительственных профессиональных организаций. В 2000 г. был принят так называемый Глобальный договор ООН, который продекларировал десять принципов в области прав человека, трудовых отношений, охраны окружающей среды и борьбы с коррупцией. На сегодняшний день к нему присоединилось более 13 000 компаний и организаций из 170 стран мира, которые, в соответствии с условиями «Глобального договора», обязаны ежегодно отчитываться о достигнутых результатах, составляя отчет и размещая его на сайте Глобального договора ООН²¹.

Отдельным направлением международной (глобальной) стандартизации методов составления нефинансовой отчетности стала *Global Reporting Initiative (GRI)* — международная организация, выпускающая стандарты корпоративной социальной отчетности, цель которой определяется ею как помощь частным и государственным компаниям, властным органам и иным структурам в осознании и представлении заинтересованным лицам их влияния на окружающую среду, развитие общества и человека, противодействие коррупции и т. п. Важным этапом в стандартизации нефинансовой отчетности стало создание в 2010 г. под эгидой организации «Учет для устойчивого развития» (*Accounting for sustainability, A4S*) и *GRI* Международного совета по интегрированной отчетности (МСИО, *IIRC*)²². Разработки *A4S* в области интегрированной отчетности были переданы МСИО, который сосредоточился на разработке Международного стандарта, опубликованного в 2013 г. Наряду с этим, в США в 2011 г. был создан Совет по учету деятельности компаний, направленной на их устойчивое развитие (*Sustainability Accounting Standards Board (SASB)*) — организация, призванная разрабатывать отраслевые

¹⁹ GRI The external assurance of sustainability reporting. Global Reporting Initiative. Research and development series. 2013. 20 p. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Assurance.pdf> (дата обращения: 01.04.2018); Building trust in the air: Is airline corporate sustainability reporting taking off? 2011. 28 p. // PWC. PwC Global. Services. Audit and assurance services. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/sustainability/assets/pwc-airlines-cr.pdf> (дата обращения: 05.02.2018).

²⁰ Коротецкий И. Отчетность в области устойчивого развития. Исследование КПМГ 2017 года // KPMG. 26.10.2017. URL: <https://home.kpmg.com/ru/ru/home/insights/2017/10/the-kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.html> (дата обращения: 01.03.2018).

²¹ A local lens for global change // United Nations Global Compact. Engage Locally. 2016–2018. URL: <https://www.unglobalcompact.org/engage-locally> (дата обращения: 20.02.2018).

²² THE IIRC // Integrated reporting. Home. The IIRC. URL: <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/> (дата обращения: 20.02.2018).

стандарты по учету в целях представления инвесторам качественной информации об устойчивом развитии компаний²³.

Последним на сегодняшний день шагом в направлении стандартизации практики нефинансовой отчетности компаний стало вступление в 2017 г. в силу директивы Европейского союза EU Directive 2014/95/EU²⁴, обязавшей крупные компании и корпорации представлять отчетную информацию об их социальной ответственности. Согласно данной Директиве, более 6000 компаний должны информировать заинтересованных пользователей о своей стратегии развития, влиянии на окружающую среду, соблюдении прав и свобод человека, предлагаемых работникам условиях труда, а также раскрывать содержание мероприятий, проводимых в рамках борьбы с коррупцией.

На практике на сегодняшний день получили распространение следующие виды отчетности: корпоративная социальная; об устойчивом развитии; социально-экологическая и социальная. Они раскрывают такие данные о деятельности компаний, как количество рабочих мест, средняя заработная плата, количество женщин, занимающих руководящие должности, методы борьбы с коррупцией, негативное воздействие на окружающую среду и т. п. Это позволяет утверждать, что практика нефинансовой отчетности приняла глобальные масштабы на рубеже XX–XXI в.

Для периода до 2000 г. отсутствует общемировая статистика о количестве компаний, представлявших новые формы нефинансовой отчетности и ее содержании. Доступны только обсуждавшие данные процессы публикации и свидетельства представления таких отчетов в тех или иных странах и/или отдельными компаниями.

Иллюстрацией распространения практики составления и инициативной публикации компаниями нефинансовой отчетности по стандартам GRI («Глобальная инициатива по составлению отчетности») с 2000 г. может служить рис. 2.

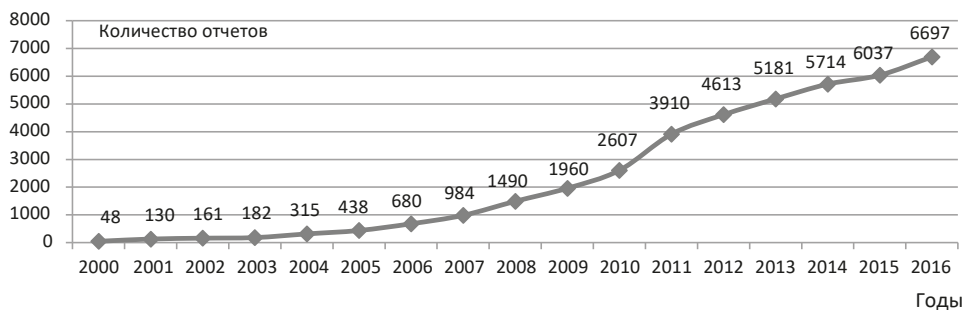


Рис. 2. Количество корпоративных социальных отчетов по данным *Global Reporting Initiative*

Источник: Sustainability Disclosure Database Home. Search for Reports & Organizations. 2000–2016. URL:<http://database.globalreporting.org/> (дата обращения: 22.04.2018).

Далее рассмотрим причины такого стремительного роста.

²³ About the SASB // Sustainability Accounting Standards Board. The SASB. URL: <https://www.sasb.org/about-the-sasb/> (дата обращения: 06.03.2018).

²⁴ Member State Implementation of Directive 2014/95/EU. A comprehensive overview of how Member States are implementing the EU Directive on Non-financial and Diversity Information // Policy & Reporting. CSR Europe and GRI. 2017. 36 p. URL: https://www.globalreporting.org/resource/library/NFRpublication%20online_version.pdf (дата обращения: 11.11.2017).

6. Объективная потребность заинтересованных пользователей

Еще в 1981 г. С. Грей (S. J. Gray) и соавторы писали, что фактический уровень корпоративной социальной ответственности — это постоянно меняющийся компромисс между восприятием потребностей заинтересованных пользователей и взглядом на управление компанией в целом [Gray et al., 1981]. Авторы целого ряда современных публикаций, в которых обсуждаются вопросы практики нефинансовой корпоративной отчетности, в качестве основного фактора ее распространения называют именно объективно существующую потребность в предоставляемых ею данных со стороны стейкхолдеров отчитывающихся компаний. Д. Хесс (D. Hess) отмечает, что растущий интерес к корпоративной экологической и социальной отчетности как к «инструменту» для достижения корпоративной прозрачности связан с реализацией так называемой новой модели управления (New Governance model of regulation), ориентированной на максимизацию внимания компании к интересам третьих лиц [Hess, 2007]. В качестве инструмента управления социальная отчетность здесь имеет две цели: организационная прозрачность и участие заинтересованных сторон в управлении компанией [Hess, 2007]. Р. Боливар (R. Bolivar), анализируя экологическую отчетность компаний, приходит к выводу о том, что заинтересованные стороны в ближайшее время будут ожидать не только роста уровня прозрачности отчетности, но и возможности диалога с компаниями по представленным ими экологическим показателям [Bolivar, 2009].

И. Болл (I. Ball), генеральный директор Международной федерации бухгалтеров (*CEO of the International Federation of Accountants*), в выступлении, посвященном формированию комитета по интегрированной отчетности, отметил: «Мы все заинтересованы в устойчивом обществе. Единая отчетность сама по себе не может обеспечить “устойчивость”, она является мощным механизмом, помогающим нам всем принимать правильные решения о том, что мы потребляем, и о жизни, которую мы ведем».²⁵ По его мнению, отчетность компаний, содержащая нефинансовую информацию, — это «зеркало» не только ее деятельности, но и жизни каждого из нас, поэтому активная позиция заинтересованных пользователей является одним из факторов распространения нефинансовой отчетности.

Общее мнение авторов, придерживающихся данной точки зрения, заключается в том, что заинтересованные пользователи демонстрируют озабоченность вопросами корпоративной социальной ответственности транснациональных корпораций и раскрытия ими соответствующей финансовой и нефинансовой информации в отчетности. Д. Тчопп (D. Tschopp) и Р. Хёффнер (R. J. Huefner) отмечают, что, хотя корпоративная социальная отчетность находится в зачаточном состоянии, ее отличительной особенностью является ориентированность на удовлетворение информационных потребностей широкого круга заинтересованных сторон, включая сотрудников, клиентов, поставщиков, акционеров, руководство, правительство, неправительственные организации, средства массовой информации и широкую общественность [Tschopp, Huefner, 2015]. М. Хуэрта (M. C. Huerta) определяет современную нефинансовую отчетность как средство коммуникации компаний в сфере устойчивого развития, отражающее факты и показатели их «социального имиджа».

²⁵ Why we need integrated reporting? // Newsletter. 2010, December. Iss. 1. P. 1–7. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/03/IIRCNewsletterDec2010.pdf> (дата обращения: 15.10.2017).

Он пишет, что нефинансовая отчетность (речь идет о корпоративной социальной отчетности) — это инструмент, ориентированный на исследователей и заинтересованные стороны для анализа социального положения компании [Huerta, 2012].

7. Самопрезентация и легитимизация

В большом количестве публикаций высказываются очевидные сомнения в благонамеренности компаний, активно включившихся в процесс представления нефинансовой отчетности о социальной ответственности, устойчивом развитии и динамике всех видов своего капитала. Такие работы начинают появляться практически одновременно с «пропагандирующими» новую отчетность статьями 1970-х годов. В них добровольно раскрываемая экологическая информация подвергается довольно жесткой критике за неточность данных, несопоставимость по методам формирования, непроверяемость и за то, что она публикуется исключительно в собственных интересах [Dierkes, Preston, 1977; Churchill, 1978, p. 10; Nader, 1978, p. 26]. Так, например, проведенное Д. Вайзмен (J. Wiseman) исследование отчетности 26 крупнейших компаний металлургической, нефтяной и целлюлозно-бумажной промышленности за периоды: 1972 и 1976 гг. — металлургическая промышленность, 1974 — нефтяная, 1972 г. — бумажная промышленность²⁶ — показало, что количество представленной экологической информации отнюдь не говорило о ее качестве. Инициативно опубликованные экологические отчеты компаний были неполными и несопоставимыми по методам формирования. Основные элементы, раскрытие которых Совет по экономическим приоритетам (CEP)²⁷ считал необходимым, не были отражены должным образом. Исходя из этого, полезность экологической информации в корпоративных годовых отчетах была поставлена исследователями под сомнение [Wiseman, 1982].

В связи с этим причина, обуславливающая стремление компаний представить заинтересованным лицам новые виды своих отчетов, в настоящее время определяется многими авторами как попытка самопрезентации, нацеленной произвести на получателей отчетных данных «нужное» впечатление. Отчетность в данном случае выступает своеобразной формой рекламного продукта фирмы. Оценивая его содержание, вряд ли стоит ожидать объективности и непредвзятости относительно данных о деятельности компании.

Как отмечают, например, Ф. Хэфлин (F. Heflin) и Д. Вэллас (D. Wallace), самопрезентация как причина представления новых видов необязательных нефинансовых публичных отчетов предполагает, например, «дополнительное раскрытие информации об окружающей среде в целях управления впечатлением (мнением) заинтересованных пользователей. Часто случается так, — пишут авторы, — что

²⁶ Исследуемая выборка состояла из 26 крупнейших компаний металлургической, нефтяной и целлюлозно-бумажной промышленности. Именно эти отрасли приносили наибольший вред окружающей среде и имеют наибольшие затраты для борьбы с загрязнением. Из каждой отрасли были выбраны на основе доступности данные об экологической деятельности, представленные в соответствии с требованиями Совета по экономическим приоритетам (см.: Wiseman J. An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports // Accounting, Organizations and Society. 1982. Vol. 7, no. 1. P. 53–63).

²⁷ Mission of Council on Economic Policies // CEP. About. URL: <https://www.cepweb.org> (дата обращения: 03.11.2017).

компаниям, в действительности менее озабоченные защитой окружающей среды, раскрывают больше «экологической» информации, чтобы создать образ заботящейся об окружающей среде компании» [Heflin, Wallace, 2017, p. 338].

По мнению ряда авторов, можно отделить подходы к самопрезентации в отчетности, носящие «наступательный» и «оборонительный» характер. О «наступательной» стратегии можно говорить в том случае, когда компания раскрывает дополнительную информацию, считая, что такое ее поведение, вероятно, будет воспринято публикой позитивно. «Оборонительная» стратегия используется для того, чтобы минимизировать критику сторонних лиц, что предполагает раскрытие дополнительной информации в отчетности от случая к случаю [Chiang et al., 2015; Samkin, Schneider, 2010].

Характерной здесь является ситуация с предоставлением отчетности компаниями — участниками Международной инициативы *Global Compact (GC)*²⁸. Начиная с 2001 г. данной организацией декларируется ежегодное увеличение числа компаний-участниц. Они должны ежегодно предоставлять отчетность о достигнутом прогрессе в области своей социально ответственной деятельности, с ее последующим размещением на сайте GC. В ряде проведенных исследований отмечается «импульсивный» характер вступления в данную организацию²⁹. Значит, пройдя формальную процедуру вступления в GC и получив статус участника этой инициативы, компании в дальнейшем не выполняют требований по ежегодному представлению нефинансовой отчетности. Это подтверждают и данные самой GC за период с мая 2016 по март 2018 г. по Германии, России и США³⁰.

Руководством GC установлено, что компании, которые в течение 2 лет с момента вступления в данную организацию не предоставили отчет или просрочили его публикацию на срок более двух лет, удаляются из списка участников. Они переводятся на один год в статус «Non-communicated / Нет обратной связи». При этом компании, которые своевременно выполняют обязательства по представлению отчетности, имеют статус «Active / Активные участники».

Статистика GC свидетельствует о том, что общее количество участников Инициативы в России за рассматриваемый период сократилось на 55 % (66 компаний), в 2016 г. доля компаний со статусом «Нет обратной связи» составила 31,9 % (38), в 2018 г. — 30 % (16). Участники GC со статусом «Для удаления из списка» были устранены с сайта GC, поэтому всего в России к марту 2016 г. было зарегистрировано 119, в 2018 — 53 компаний. Данную ситуацию можно было бы объяснить нехваткой ресурсов у отечественных компаний для составления нефинансовой отчетности, текущей экономической ситуацией, когда компании в целях экономии средств могли отказаться от составления такого отчета. Однако данные GC пока-

²⁸ A local lens for global change // UN Global Compact. URL: <https://www.unglobalcompact.org/engage-locally> (дата обращения: 07.03. 2018).

²⁹ Electricity companies less transparent than claimed — Multiple discrepancies found in sustainability reports // EPSU.Priorities. Amsterdam. 20.12.2012. URL: <https://www.epsu.org/article/electricity-companies-less-transparent-claimed-multiple-discrepancies-found-sustainability> (дата обращения: 10.05.2016); False Claims in Sustainability Reports // CSR-reporting. 17.11.2012. URL: <http://csr-reporting.blogspot.com/search?q=False+Claims+in+Sustainability+Reports> (дата обращения: 10.05.2016).

³⁰ Выбор анализируемого периода был обусловлен тем, что после 2016 г. GC было принято решение исключить из списка компаний-участниц организации, не предоставившие требуемые данные в течение более двух лет.

зывают схожую ситуацию и в Германии, и в США. Всего число компаний-участниц в США сократилось на 47 % (в 2016 г. их было 1926, в 2018 — уже 1026). В Германии число компаний — участниц Инициативы уменьшилось на 14,2 % (в 2016 г. — 1056, в 2018 — 908 компаний)³¹. Приведенные данные показывают, что значимая доля компаний — участниц Инициативы, получив соответствующий статус, в дальнейшем либо вообще не публикуют необходимой отчетности, либо публикуют ее в течение одного-двух лет. Содержание этой отчетности нередко носит чисто формальный характер «исполнения обязательства», необходимого для сохранения искомого статуса.

В ряде работ самопрезентация определяется лишь как одна из причин обсуждаемого нами явления. Н. Бреннан (N. M. Brennan) и Д. Меркль-Дэвис (D. M. Merkl-Davies) выделяют три главных «актива», которые компании, по их мнению, стремятся защитить посредством нефинансовой информации: имидж, репутация и так называемая легитимность [Brennan, Merkl-Davies, 2013]. Г. Самкин (G. Samkin) и А. Шнайдер (A. Schneider) рассматривают самопрезентацию именно как способ достижения легитимности [Samkin, Schneider, 2010]. Легитимность определяется здесь как состояние, при котором система ценностей организации конгруэнтна с системой ценностей более крупной социальной общности, частью которой является эта организация [Lindblom, 1993]. Исходя из этого, если данные системы ценностей не совпадают, возникает угроза несоответствия такой организации требованиям общества к ее деятельности. В такой трактовке стремление компании к обеспечению легитимности включает в себя: соблюдение норм действующих регулятивов; создание положительного имиджа; демонстрацию успешной деятельности.

Следует обратить внимание на то, что термин «corporate accountability» в научной литературе чаще всего используется как синоним корпоративной ответственности, однако к вариантам перевода слова «accountability» относятся и «прозрачность» и «подотчетность». В связи с этим М. Пэйнтер-Морланд (M. Painter-Morland) определяет нефинансовую подотчетность компаний как ответную реакцию на возникающие проблемы в обществе и интересы задействованных пользователей. «Для компаний, — пишет он, — важен не столько факт учета и раскрытия конкретных активов, сколько демонстрация своей “прозрачности”, “подотчетности” ряду заинтересованных пользователей, которые применяют также при анализе отчетности не “некое чувство нравственности”» [Painter-Morland, 2007].

Таким образом, публикуя годовые отчеты, содержание которых значительно превосходит «обязательный минимум», организации могут тем самым стремиться продемонстрировать обществу легитимность своей деятельности в определенном выше значении данного понятия. В этой трактовке легитимизация деятельности фирмы отнюдь не всегда означает приведение ее в соответствие действующему законодательству и/или иным регулятивам. Иными словами, компании посредством составления и публикации отчетности определенного типа стремятся продемонстрировать свое соответствие условиям (требованиям) определенной социальной среды. Такой тип поведения фирм может быть определен как социочувствительный. В отличие от самопрезентации, эта причина развития практики нефинансо-

³¹ A local lens for global change // United Nations Global Compact. Engage Locally. 2016–2018. URL: <https://www.unglobalcompact.org/engage-locally> (дата обращения: 20.02.2018).

вой отчетности заключается во влиянии общества на поведение компаний с определенным уровнем социочувствительности, формирующем реакции на специфику социальной сферы их деятельности.

8. Диффузия инноваций и поиск конкурентных преимуществ

Обсуждая тенденции распространения практики нефинансовой отчетности в современной экономике, некоторые исследователи выдвигают предположение о том, что оно происходит по законам диффузии инноваций в представлении Э. Роджерса (E. M. Rogers (1931–2004)). «Это процесс, посредством которого инновации (новые идеи, убеждения, знания, программы, технологии) с течением времени передаются по определенным каналам всем субъектам социальной системы» [Rogers, 1995, p.130]. Так, по мнению К. Акс (C. Ax) и Т. Бьёрненака (T. Bjornenak), большинство изменений в бухгалтерском учете в целом — прямые или косвенные последствия диффузии инноваций. Авторы, в частности, связывают распространение сбалансированной системы показателей в Швеции с рассматриваемым процессом [Ax, Bjornenak, 2005]. А. Робертсон (A. Robertson) и М. Сэми (M. Samy) определяют диффузию инноваций как причину распространения интегрированной отчетности в Великобритании [Roberson, Samy, 2010, p. 205]. Эту точку зрения подтверждают и результаты исследования практики интегрированной отчетности, проведенного в Шри-Ланке [Gunarathne, Senaratne, 2017, p. 531]. Данное направление исследований открывает возможность обсуждать тенденции распространения новых видов корпоративной отчетности по аналогии с «диффузией» нового продукта, определяющей масштабы его потребления.

Итак, если допустить сравнение новых видов корпоративной отчетности и методов их формирования с товаром, на который существуют условные спрос и предложение, то можно предположить, что их распространение на практике подчинено определенным закономерностям потребления новых продуктов³². И вот здесь следует обратиться к работам экономистов и социологов, в которых показано, что далеко не на все товары спрос формируется как обусловленный исключительно их потребительскими свойствами. Так, в настоящее время американский экономист Р. Фрэнк (R. Frank) пишет, что основным фактором, заставляющим потребителей приобретать определенные товары, может быть конкурентное преимущество, не связанное с полезными свойствами этого продукта [Фрэнк, 2013, с. 55–56]. Факт наличия такого товара у участника общественных отношений демонстрирует его принадлежность к той или иной социальной группе, подчеркивая определенный уровень экономических возможностей его владельца. Обладание таким товаром дает субъекту конкурентное преимущество перед теми, кто данным благом не владеет и не имеет, соответственно, возможности продемонстрировать его наличие обществу в лице заинтересованных конкурентов. Таким образом, наличие или отсутствие этого товара начинает влиять на динамику социального статуса обладающего или не обладающего им субъекта.

³² Подробнее см.: *Пятов М. Л.* Отчетность как элемент конкурентных преимуществ компаний: тенденции и закономерности // *Вестн. Новосиб. гос. ун-та экономики и управления (НГУЭУ)*. 2016. № 2. С. 10–31.

Данная идея не нова. Ее (без отсылки к работам Дарвина) высказывали Г. Тард (G. Tarde (1843–1904)) в его «Теории подражания» [Тард, 2011, с. 14–21, 82] и Т. Веблен (T. Veblen (1857–1929)) в «Теории праздного класса», вводя понятие «демонстративное потребление» [Веблен, 2010, с. 108–133]. Позднее эти мысли стали основой идеи «переломной точки» в распространении нового продукта, увидевшей свет в работе Ф. Басса (F. Bass (1926–2006)). Согласно Бассу, успех товара, о потребности в котором до появления его на рынке покупатели даже не подозревали и, следовательно, не могли иметь представления о полезности его определенных качеств, зависит от того, приобретет ли товар критическое число покупателей — первопроходцев. Случится это или не случится — предсказать чрезвычайно сложно, так как реализация и первого, и второго сценария всегда будет зависеть от множества случайных переменных. Однако, если продажам нового товара удастся пройти требуемую в конкретном случае критическую точку, то он как раз и сможет приобрести свойство продукта, отсутствие которого у участника общественных отношений уже будет рассматриваться как характеристика, лишаящая его конкурентных преимуществ в определенной социальной среде [Bass, 1969].

В настоящее время мы можем наблюдать реализацию этой идеи Басса, например, на продажах новых моделей смартфонов или на вхождении новых пользователей в те или иные социальные сети.

Допущение возможности оценивать тенденции в поведении социальных групп как определяемые закономерностями в поведении индивидов позволяет предположить, что формирование конкурентных преимуществ посредством демонстративного потребления тех или иных благ свойственно не только частным лицам, но и их группам как самостоятельным участникам общественных отношений. В первую очередь в качестве таких групп можно рассматривать юридические лица и их объединения. В указанном случае допустимо сравнение представления компаниями новых видов отчетности с потреблением ими нового блага.

Аналогично с практикой приобретения новых видов товаров, принципиально не известных потребителям до их появления на рынке, для того, чтобы новый вид отчетности смог получить повсеместное распространение, первоначально количество инициативно публикующих его компаний должно достигнуть определенного «критического числа». Это, как и в случае с новыми видами благ, будет зависеть от целого ряда переменных, в число которых объективная потребность в содержащейся в такой отчетности информации может даже и вовсе не входить. И вот как раз на рубеже XIX и XX вв. мы можем наблюдать ситуацию, когда практика инициативной публикации нефинансовой отчетности в силу уникального набора наличествовавших тогда факторов не сделала ее необходимым условием функционирования предприятий. Данная роль тогда досталась исключительно отчетности финансовой. В конце XX в. уже иной набор переменных позволил процессу распространения нефинансовой отчетности пройти требуемую критическую точку, тем самым наделив ее наличие у фирмы свойством конкурентного преимущества. Именно это свойство отчетности, лежащее за пределами ее информационных характеристик, способно создать ситуацию, при которой наличие у фирмы отчетов определенного вида становится ценным не столько своей информационной функцией, сколько тем, что они у нее просто есть.

С развитием практики публикации новой отчетности значение приобретают данные, которые необходимы участникам хозяйственных отношений. Но пока это не произойдет, собственно составление отчетности играет роль «знака качества» фирмы, т. е. ее конкурентного преимущества. И тогда, независимо от предписаний действующих регулятивов, отсутствие нового типа публичной отчетности начинает выступать негативной характеристикой фирмы. И только затем, как ответ на динамику хозяйственной жизни, создающую необходимость в формализации получивших достаточное распространение процессов, публичность нового типа отчетности начинает устанавливаться нормами права. Здесь возможным конкурентным преимуществом становится не сам факт наличия у компании определенного типа отчетности (таково обязательное предписание стандартов, следовательно, если фирма представляет такую отчетность, то уже недостаточно лишь по данному факту положительно оценивать ее в сравнении с другими компаниями), а ее определенные качественные характеристики. В настоящее время значительно изменить сложившуюся ситуацию с качеством нефинансовой отчетности может именно установление Директивой ЕС обязательности ее представления³³.

Относительно возможности учесть опыт ЕС в развитии практики нефинансовой отчетности в России, предположим, в духе идей «морали права» Л. Фуллера (L. L. Fuller (1902–1978)), что после установления обязательности ее публикации условием использования такой отчетности как конкурентного преимущества станет повышение ее качества в сравнении с требованиями стандартов. Подтверждением указанного предположения служит развитие практики представления компаниями традиционных годовых отчетов, наполненных данными, включение которых не регламентируется ни МСФО, ни соответствующими GAAP или иными национальными стандартами. Необходимый минимум годового отчета — это финансовая отчетность. Однако фактическое содержание финансовой отчетности компаний, как правило, намного этот «минимум» превосходят.

Заключение

Изучение исторических материалов, характеризующих инициативное включение компаниями нефинансовых данных в свои годовые отчеты и публикацию ими нефинансовой отчетности в период с XIX по XXI в., позволяет сделать вывод о том, что причиной распространения этого явления в экономической практике может служить отнюдь не только информационное содержание таких отчетов.

В ходе исследования были выявлены три причины роста популярности нефинансовой отчетности, имеющие в настоящее время влияние на практику ее инициативной публикации и/или представления в объемах, превышающих требования действующих регулятивов: 1) использование компаниями нефинансовой отчетности как инструмента для самопрезентации своей деятельности; 2) социочувстви-

³³ Директивы Европейского Союза = EU Directive 2014/95/EU Member State Implementation of Directive 2014/95/EU. A comprehensive overview of how Member States are implementing the EU Directive on Non-financial and Diversity Information // Policy & Reporting. CSR Europe and GRI. 2017. 36 p. URL: https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/NFRpublication%20online_version.pdf (дата обращения: 11.11.2017).

тельное поведение компаний; 3) поиск компаниями новых конкурентных преимуществ.

Использование компаниями нефинансовой отчетности как инструмента для самопрезентации своей деятельности

В данном случае публикуемая отчетность фирмы выступает в роли ее рекламного продукта. Новые виды отчетности, выполняя эту функцию, в современных условиях позиционируют компанию как социально ответственную, т. е. заботящуюся об экологии, обеспокоенную благополучием своих сотрудников, противостоящую коррупции и т. п. Рекламная функция отчетности, как правило, не способствует повышению качества ее данных. Отсутствие регламентации общих, достаточно детализированных методов формирования нефинансовой отчетности в настоящее время затрудняет оценку ее достоверности. А это, в свою очередь, способствует значимости такой рекламной компоненты в ее содержании.

Социочувствительное поведение компаний

Самопрезентация может рассматриваться не только как цель нефинансовой отчетности компаний подать себя публике в максимально выгодном свете. Надо сказать, что такое поведение всегда было характерно для фирм и при составлении финансовой отчетности. Причиной инициативной презентации компании в нефинансовых данных может выступать также необходимость обеспечения так называемой легитимизации — соответствия тенденциям, характерным для развития общества или определенной его части в текущий период времени.

Обеспечение социальной ответственности компаний в последнее время стало значимым трендом развития экономических отношений. И отчетность о социальной ответственности юридических лиц и их объединений является следствием этих процессов. Публикуя нефинансовую отчетность, компании, таким образом, не вступают в противоречие со средой своей деятельности, следуют общему направлению ее развития. Таким образом, нефинансовая отчетность в данном случае — не ответ на потребности заинтересованных лиц, а необходимость соответствия неким формирующимся знакам принадлежности к прогрессивной части бизнес-общества.

Поиск компаниями новых конкурентных преимуществ

Не менее значимым фактором в развитии практики нефинансовой отчетности следует считать выполнение ею функций источника конкурентных преимуществ для публикующей ее компании. Использование организацией определенных методов формирования новых видов отчетности и ее инициативная публикация могут рассматриваться по аналогии с демонстративным потреблением некоего продукта, способным принять массовый характер. Достижение практикой инициативной публикации новых видов отчетности определенных масштабов способно сделать их отсутствие у компании ее отрицательной характеристикой, лишая преимуществ в конкурентов с юридическими лицами, такую отчетность публикующими.

Данный фактор распространения практики нефинансовой отчетности также следует рассматривать вне связи с ее информационным наполнением, так как при этом значение приобретает собственно факт наличия или отсутствия у компании отчетности соответствующего вида.

Таким образом, по нашему мнению, результаты проведенного исследования могут послужить началом дискуссии о социально-экономической роли публичной корпоративной отчетности в развитии хозяйственных отношений, рассматриваемой вне контекста информационного обеспечения принимаемых их участниками решений. Обсуждение развития практики корпоративной отчетности под предлагаемым нами углом зрения может быть полезным при осуществлении мероприятий по ее нормативно-правовому и профессиональному регулированию. Это объясняется тем, что именно установление регуляторами обязательности представления того или иного вида отчетности, ранее публиковавшейся хозяйствующими субъектами инициативно, способно изменить возможности ее использования как источника конкурентных преимуществ компании независимо от фактического информационного содержания.

Литература

- Асташкина А. С. Дискуссия по вопросу публичности бухгалтерской отчетности в конце XIX века в России // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20, вып. 1. С. 35–46.
- Веблен Т. Теория праздного класса. М.: Книжный Дом «Либроком», 2010. 368 с.
- Гаскюэль Ж., Седийо Р. Как читать финансовую и экономическую прессу / пер. с фр. А. Л. Злотникова. М.: Внешторгиздат, 1962. 186 с.
- Жебрак М. Х. Курс промышленного учета. М.: Госстатиздат, 1955. 383 с.
- Кальмес А. Фабричная и торговая статистика. М.: Экономическая жизнь, 1925. 354 с.
- Кальмес А. Фабричное предприятие. М.: Экономическая жизнь, 1926. 288 с.
- Ковалев В. В., Вит. В. Ковалев Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции // *Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика*, 2015. Вып. 4. С. 117–152.
- Коробков В. С. Обязанности и права бухгалтера и учет советского хозяйства. М.; Л. Государственное торговое издательство, 1930. 123 с.
- Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: ЮНИТИ, 1999. 663 с.
- Мюллер Г., Гернон Х., Мишк Г. Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика, 1996. 136 с.
- Пятов М. Л. Отчетность как элемент конкурентных преимуществ компаний: тенденции и закономерности // *Вестн. Новосиб. гос. ун-та экономики и управления (НГУЭУ)*. 2016. № 2. С. 10–31.
- Тард Г. Законы подражания / пер. с фр. М.: Академический проект. 2011. 304 с.
- Филимонов Н. Г. Промышленное счетоводство. М.: Экономическая жизнь, 1925. 211 с.
- Фрэнк Р. Дарвиновская экономика. Свобода, конкуренция и общее благо. М.: Издательство института Гайдара, 2013. 352 с.
- 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.
- Abdelrehim N., Maltby J., Toms S. Narrative reporting and crises: British Petroleum and Shell, 1950–1958 // *Accounting History*. 2015. Vol. 20, no. 2. P. 138–157.
- Acland D. The effects of behavioural indicators on investor decisions: an exploratory study // *Accounting, Organizations and Society*. 1976. Vol. 1, no. 2–3. P. 133–142.
- Anderson Ray H., Gaffikin Michael J. R. The life and thought of Robert Keith Yorston: An advocate for accounting reform // *Accounting History*. 2014. Vol. 19, no. 4. P. 533–556.
- Ax C., Bjornenak T. Bundling and diffusion of management accounting innovations — the case of the balanced scorecard in Sweden // *Management Accounting Research*, 2005. Vol. 16, no. 1. P. 1–20.
- Bass F. M. A New Product Growth For Model Consumer Durables // *Management Science*. 1969. Vol. 15, iss. 5. P. 215–227.
- Belkaoui A. The impact of the disclosure of the environmental effects of organizational behavior on the market // *Financial Management*. 1976. Vol. 5, iss. 4. P. 26–31.
- Belkaoui A. The Impact of Socio-Economic Accounting Statement on the Investment Decision: An Empirical Study // *Accounting, Organizations and Society*. 1980. Vol. 5, no. 3. P. 263–283.

- Bolívar M. P. R.* Evaluating Corporate Environmental Reporting on the Internet: The Utility and Resource Industries in Spain // *Business & Society* 2009. Vol. 48, iss. 2. P. 179–205. doi:10.1177/0007650307305370
- Bowman E. H., Haire M.* Social impact disclosure and corporate annual reports // *Accounting, Organizations and Society*. 1976. Vol. 1, no. 1. P. 11–21.
- Brennan N., Merkl-Davies D.* Accounting narratives and impression management // *The Routledge Companion to Communication in Accounting*. London: Routledge. 2013. P. 109–132.
- Chiang H., Li-Jen, H., & Cang-Fu Shiao.* Financial reports quality and corporate social responsibility // *Asian Economic and Financial Review*. 2015. Vol. 5, iss. 3. P. 453–467.
- Churchill Toan, A.* Reporting on Corporate Social Responsibility: A Progress Report // *Journal of Contemporary Business*. 1978, Winter. P. 5–17.
- Dierkes M., Presort L.* Corporate Social Accounting Reporting for the Physical Environment: A Critical Review and Implementation Proposal // *Accounting, Organizations and Society*. 1977. Vol. 2, iss. 1. P. 3–22.
- Dresser G.* Non-financial factors for investors // *Measuring Business Excellence*. 1997. Vol. 1, iss. 1. P. 8–11.
- Epstein M., Flamholtz E., Mcdonough John J.* Corporate social accounting in the United States of America: state of the art and future prospects // *Accounting, Organizations and Society*. 1976. Vol. 1, no. 1. P. 23–42.
- Flesher D. L., Samson, W. D., Previts* Accounting, economic development and financial reporting: the case of three pre-Civil War US railroads // *Accounting History*. 2003. Vol. 8, iss. 2. P. 61–77.
- Freedman M., Stagliano A. J.* The market impact of social information: investigator reaction to public disclosure // *Proceedings, AAA Mid Atlantic Regional Meeting*. 1984. P. 3.
- Gambling T. A.* System Dynamics Approach to Human Resource Accounting // *The Accounting Review*. 1974. Vol. 49, no. 3. P. 538–546.
- Gambling T. A.* System Dynamics Approach and Human Resource Accounting // *Accounting, Organizations and Society*. 1976. Vol. 1, no. 2–3. P. 167–174.
- Garret J., Hoitash R., Prawitt D. F.* Trust and Financial Reporting Quality // *Journal of Accounting Research*. 2014. Vol. 52, iss. 5. P. 1087–1125. doi: 10.1111/1475-679X.12063
- Gray S. J., Shaw J. C. and McSweeney L.* Accounting Standards and Multinational Corporations // *Journal of International Business Studies*. 1981. Vol. 12, iss. 1. P. 121–136.
- Gunarathne N., Senaratne S.* Diffusion of integrated reporting in an emerging South Asian (SAARC) nation // *Managerial Auditing Journal*. 2017. Vol. 32, iss. 4/5. P. 524–548.
- Heflin F., Wallace D.* The BP Oil Spill: Shareholder Wealth Effects and Environmental Disclosures // *Journal of Business Finance & Accounting*. 2017. Vol. 44, iss. 3, March/April. P. 337–374.
- Hess D.* Social Reporting and New Governance Regulation: The Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency // *Business Ethics Quarterly*. 2007. Vol. 17, iss. 3. P. 453–476.
- Huerta M. C.* Communication of Corporate Social Responsibility in Latin American and ASEAN Countries: A Comparative content Analysis of Corporate websites of Leading Companies // *International Journal of Research in Management*. 2012. Vol. 2, iss. 1. P. 130–145.
- Kavasserí V. R.* Toward a Theory of Corporate Social Accounting // *The Accounting Review*. 1976. Vol. 51, no. 3. P. 516–528.
- Lev B., Schwartz A.* On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements // *The Accounting Review*. 1971. Vol. 46, no. 1. P. 103–112.
- Lindblom C. K.* The Implications of Organisational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure. Conference Paper, Critical Perspectives on Accounting Conference. New York, 1993.
- Lys T., Naughton J. P., Wang C.* Signaling through corporate accountability reporting // *Journal of Accounting and Economics*. 2015. Vol. 60, iss. 1. P. 56–72. doi:10.1016/j.jaccoco.2015.03.001
- Mahapatra S.* Investor reaction to a corporate social accounting // *Journal of Business Finance and Accounting*. 1984. Vol. 11, iss. 1. P. 29–40.
- Nader R.* Corporate Disclosure: The Public Right to Know // *Journal of Contemporary Business*. 1978. Winter. P. 25–32.
- Painter-Morland M.* Defining accountability in network society // *Business Ethics Quarterly*. 2007. Vol. 17, iss. 3. P. 515–534.
- Robertson A., Samy M.* Factors affecting the diffusion of integrated reporting — a UK FTSE 100 perspective // *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2010. Vol. 6, iss. 2. P. 190–223.
- Rogers E.* Diffusion of Innovations. New York: Free Press, 1995. 200 p.
- Samkin G., Schneider A.* Accountability, narrative reporting and legitimation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2010. Vol. 23, iss. 2. P. 256–289.
- Tschopp D., Huefner R. J.* Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*. 2015. Vol. 127, iss. 3. P. 565–577. doi:10.1007/s10551-014-2054-6

Контактная информация:

Пятов Михаил Львович — д-р экон. наук, проф.; m.pyatov@spbu.ru
Соловей Татьяна Николаевна — канд. экон. наук, доц.; t.solovey@spbu.ru
Сорокина Анастасия Сергеевна — канд. экон. наук; sorokina.as@gazpromneft-ntc.ru
Гусниева Айла Арслановна — магистрант; st010146@student.spbu.ru

Non-financial reporting in the economy: History of 19th — early 21st century

M. L. Pyatov¹, T. N. Solovey¹, A. S. Sorokina², A. A. Gusnieva¹

¹ St. Petersburg State University,
7–9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation

² ООО Gazpromneft NTC,
75–79, Liter D, nab. Moiki, St. Petersburg, 190000, Russian Federation

For citation: Pyatov M. L., Solovey T. N., Sorokina A. S., Gusnieva A. A. Non-financial reporting in the economy: History of 19th — early 21st century. *St Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2018, vol. 34, issue 3, pp. 465–492. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2018.306> (In Russian)

This paper explores the various reasons for the development of non-financial reporting typical for the period of the creation and diffusion of public corporate reporting as an element of socioeconomic relations, from the early nineteenth century to the present. The motives of companies forming practices of non-financial reporting, unrelated to content of information and satisfaction of information requests by potential users of reporting data, are analyzed. We reveal characteristics of the activities of economic entities that shape the distribution of public corporate non-financial reporting: the desire for self-presentation, which determines the use of new types of reporting as a kind of advertising; socially sensitive behavior that makes reporting a tool to ensure compliance with requirements of the economic environment; and the search for new competitive advantages, in which are a company's reporting is a sign of belonging to the progressive part of the business community. For the first time among studies of public non-financial reporting, this paper explores Russian joint-stock companies' annual reports in the second half of the nineteenth century (1885–1900), including those published in the "Bulletin of Finance, Industry and Commerce"; and laws and regulations from pre-revolutionary Russia and the Soviet period in the first half of the twentieth century. Using these data, this article develops theoretical foundations regarding corporate reporting issues, the basis of which can support further research in economics and sociology, especially patterns of the dissemination of new types of goods. The results of this research can be used to solve problems of regulating new types of public corporate reporting.

Keywords: reporting, information, non-financial data, quality, trustworthiness, social responsibility, self-presentation, legitimization, competitive edge, sociability.

References

Acland D. The effects of behavioural indicators on investor decisions: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 1976, vol. 1, no. 2–3, pp. 133–142.

- Anderson Ray H., Gaffikin Michael J. R. The life and thought of Robert Keith Yorston: An advocate for accounting reform. *Accounting History*, 2014, vol. 19, no. 4, pp. 533–556.
- Astashkina A. S. Diskussiiia po voprosu publichnosti bukhgalterskoi otchetnosti v kontse XIX veka v Rossii [Discussion on the publicity of financial statements in the late XIX century in Russia]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet [International Accounting]*, 2017, vol. 20, issue 1, pp. 35–46. (In Russian)
- Ax C., Bjornenak T. Bundling and diffusion of management accounting innovations — the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, 2005, vol. 16, no. 1, pp. 1–20.
- Bass F. M. A New Product Growth For Model Consumer Durables. *Management Science*, 1969, vol. 15, iss. 5, pp. 215–227.
- Belkaoui A. The Impact of Socio-Economic Accounting Statement on the Investment Decision: An Empirical Study. *Accounting, Organizations and Society*, 1980, vol. 5, no. 3, pp. 263–283.
- Belkaoui A. The impact of the disclosure of the environmental effects of organizational behavior on the market. *Financial Management*, 1976, vol. 5, iss. 4, pp. 26–31.
- Bolívar M. P. R. Evaluating Corporate Environmental Reporting on the Internet: The Utility and Resource Industries in Spain. *Business & Society* 2009, vol. 48, iss. 2, pp. 179–205. doi:10.1177/0007650307305370
- Bowman E. H., Haire M. Social impact disclosure and corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 1976, vol. 1, no. 1, pp. 11–21.
- Brennan N., Merkl-Davies D. Accounting narratives and impression management. *The Routledge Companion to Communication in Accounting*. London, Routledge, 2013, pp. 109–132.
- Chiang H., Li-Jen, H., & Cang-Fu Shiao. Financial reports quality and corporate social responsibility. *Asian Economic and Financial Review*, 2015, vol. 5, iss. 3, pp. 453–467.
- Churchill Toan A. Reporting on Corporate Social Responsibility: A Progress Report. *Journal of Contemporary Business*, 1978, Winter, pp. 5–17.
- Dierkes M., Presort L. Corporate Social Accounting Reporting for the Physical Environment: A Critical Review and Implementation Proposal. *Accounting, Organizations and Society*, 1977, vol. 2, iss. 1, pp. 3–22.
- Dresser G. Non-financial factors for investors. *Measuring Business Excellence*. 1997, vol. 1, iss. 1, pp. 8–11.
- Epstein M., Flamholtz E., McDonough John J. Corporate social accounting in the United States of America: state of the art and future prospects. *Accounting, Organizations and Society*, 1976, vol. 1, no. 1, pp. 23–42.
- Filimonov N. G. *Promyshlennoe schetovodstvo [Industrial accounting]*. Moscow, Jekonomicheskaja zhizn' Publ., 1925. 211 p. (In Russian)
- Flesher D. L., Samson, W. D., Previts Accounting, economic development and financial reporting: the case of three pre-Civil War US railroads. *Accounting History*, 2003, vol. 8, iss. 2, pp. 61–77.
- Freedman M., Staglino A. J. The market impact of social information: investigator reaction to public disclosure. *Proceedings, AAA Mid Atlantic Regional Meeting*, 1984, pp. 3.
- Frjenk R. *Darvinovskaja jekonomika. Svoboda, konkurencija i obshhee blago [Darwin's economy. Freedom, competition and the common good]*. Moscow, Izdatel'stvo instituta Gajdara, 2013. 352 p. (In Russian)
- Gambling T. A. System Dynamics Approach and Human Resource Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 1976, vol. 1, no. 2–3, pp. 167–174.
- Gambling T. A. System Dynamics Approach to Human Resource Accounting. *The Accounting Review*, 1974, vol. 49, no. 3, pp. 538–546.
- Garret J., Hoitash R., Prawitt D. F. Trust and Financial Reporting Quality. *Journal of Accounting Research*, 2014, vol. 52, iss. 5, pp. 1087–1125. doi: 10.1111/1475-679X.12063
- Gaskiuel' Zh., Sediio R. *Kak chitat' finansovuiu i ekonomicheskuiu pressu [How to read the financial and economic press]*. Transl. from French. A. L. Zlotnikova. Moscow, Vneshtorgizdat, 1962. 186 p. (In Russian)
- Gray S. J., Shaw J. C., McSweeney L. Accounting Standards and Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, 1981, vol. 12, iss. 1, pp. 121–136.
- Gunarathne N., Senarathne S. Diffusion of integrated reporting in an emerging South Asian (SAARC) nation. *Managerial Auditing Journal*, 2017, vol. 32, iss. 4/5, pp. 524–548.
- Heflin F., Wallace D. The BP Oil Spill: Shareholder Wealth Effects and Environmental Disclosures. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2017, vol. 44, iss. 3, March/April, pp. 337–374.
- Hendriksen Je. S., Van Breda M. F. *Teorija bukhgalterskogo ucheta [Theory of Accounting]*. Transl. from Engl., ed. by Ja. V. Sokolov. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997. 576 p. (In Russian)
- Hess D. Social Reporting and New Governance Regulation: The Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency. *Business Ethics Quarterly*, 2007, vol. 17, iss. 3, pp. 453–476.
- Huerta M. C. Communication of Corporate Social Responsibility in Latin American and ASEAN Countries: A Comparative content Analysis of Corporate websites of Leading Companies. *International Journal of Research in Management*, 2012, vol. 2, iss. 1, pp. 130–145.

- Kal'mes A. *Fabrichnaia i torgovaia statistika* [Factory and Trade Statistics]. Moscow, Ekonomicheskaja zhizn' Publ., 1925. 354 p. (In Russian)
- Kal'mes A. *Fabrichnoe predpriatie* [Factory Enterprise]. Moscow, Ekonomicheskaja zhizn' Publ., 1926. 288 p. (In Russian)
- Kavasserri V.R. Toward a Theory of Corporate Social Accounting. *The Accounting Review*, 1976, vol. 51, no. 3, p. 516–528.
- Korobkov V.S. *Obiazannosti i prava bukhgaltera i uchet sovetskogo khoziaistva* [Duties and rights of the accountant and accounting of the Soviet economy]. Moscow, Leningrad, Gosudarstvennoe torgovoe izdatel'stvo, 1930. 123 p. (In Russian)
- Kovalev V.V., Vit. V. Kovalev Kontseptual'nye osnovy bukhgalterskogo ucheta: logika evoliutsii [Conceptual bases of accounting: the logic of evolution]. *Vestnik of Saint-Petersburg University. Series 5. Ekonomika*, 2015, issue 4, pp. 117–152. (In Russian)
- Lev B., Schwartz A. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements. *The Accounting Review*, 1971, vol. 46, no. 1, pp. 103–112.
- Lindblom C.K. The Implications of Organisational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure. *Conference Paper, Critical Perspectives on Accounting Conference*. New York, 1993.
- Lys T., Naughton J.P., Wang C. Signaling through corporate accountability reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 2015, vol. 60, iss. 1, pp. 56–72. doi:10.1016/j.jacceco.2015.03.001
- Mahapatra S. Investor reaction to a corporate social accounting. *Journal of Business Finance and Accounting*, 1984, vol. 11, iss. 1, pp. 29–40.
- Me'tius M.R., Perera M.Kh.B. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Transl. from Engl., eds Ia. V. Sokolov, I. A. Smirnova. Moscow, IuNITI Publ., 1999. 663 p. (In Russian)
- Mjuller G., Gernon H., Miiik G. *Uchet: mezhdunarodnaja perspektiva* [Accounting: an international perspective]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1996. 136 p. (In Russian)
- Nader R. Corporate Disclosure: The Public Right to Know. *Journal of Contemporary Business*, 1978. Winter, pp. 25–32.
- Painter-Morland M. Defining accountability in network society. *Business Ethics Quarterly*, 2007, vol. 17, iss. 3, pp. 515–534.
- Pjatrov M.L. Otchetnost' kak jelement konkurentnyh preimushhestv kompanij: tendencii i zakonomernosti [Reporting as an element of competitive advantages of companies: trends and patterns]. *Vestnik of Novosibirsk State University of Economics and Management*, 2016, no. 2, pp. 10–31. (In Russian)
- Robertson A., Samy M. Factors affecting the diffusion of integrated reporting — a UK FTSE 100 perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2010, vol. 6, iss. 2, pp. 190–223.
- Rogers E. *Diffusion of Innovations*. New York, Free Press. 1995. 200 p.
- Samkin G., Schneider A. Accountability, narrative reporting and legitimation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2010, vol. 23, iss. 2, pp. 256–289.
- Tard G. *Zakony podrazhanija* [The Laws of imitation]. Transl. from French. Moscow, Akademicheskij proekt Publ., 2011. 304 p. (In Russian)
- Tschopp D., Huefner R. J. Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 2015, vol. 127, iss. 3, pp. 565–577. doi:10.1007/s10551-014-2054-6
- Veblen T. *Teoriia prazdnogo klassa* [The theory of the leisure class]. Moscow, Knizhnyi Dom «Librokom», 2010. 368 p. (In Russian)
- Wiseman J. An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 1982, vol. 7, no. 1, pp. 53–63.
- Zhebrak M.Kh. *Kurs promyshlennogo ucheta* [Course of industrial accounting]. Moscow, Gosstatizdat, 1955. 383 p. (In Russian)

Received: May 14, 2018

Accepted: June 25, 2018

Author's information:

Mikhail L. Pyatov — Dr. Sci. in Economics, Professor; m.pyatov@spbu.ru

Tatiana N. Solovey — PhD in Economics, Associate Professor; t.solovey@spbu.ru

Anastasiya S. Sorokina — PhD in Economics; sorokina.as@gazpromneft-ntc.ru

Aila A. Gusnieva — graduate student; st010146@student.spbu.ru