

УДК 65.0

DOI: 10.34670/AR.2026.15.84.069

Двойная материальность и нормативный билингвизм: к построению метатеории внутреннего контроля в условиях суверенной ESG-повестки

Курганский Алексей Андреевич

Магистр,
Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте Российской Федерации,
119571, Российская Федерация, Москва, просп. Вернадского, 82/1;
e-mail: alexkur99@mail.ru

Аннотация

Статья посвящена теоретическому осмыслению трансформации системы внутреннего контроля под воздействием двух взаимосвязанных факторов: институционализации принципа двойной материальности в глобальной практике нефинансовой отчетности и формирования в Российской Федерации суверенной системы стандартов устойчивого развития. Вводится и обосновывается категория «нормативный билингвизм», характеризующая состояние институциональной среды, при котором хозяйствующие субъекты вынуждены одновременно оперировать в системах координат международных и национальных требований к раскрытию ESG-информации. Показано, что внедрение принципа двойной материальности приводит к расширению периметра контрольной среды, изменению природы верифицируемых данных и возникновению двойного контура верификации, к работе с которым традиционные модели, включая COSO ERM и модель «трех линий защиты», концептуально не приспособлены. Предложена концептуальная рамка метатеории внутреннего контроля, синтезирующая положения институциональной экономической теории, агентской теории, теории заинтересованных сторон, концепции двойной материальности и моделей COSO и базирующаяся на принципах контекстуальной двойной материальности, модульной архитектуры, цифровой интеграции, стратегической интеграции и верификационной достаточности. На основе этих положений описана гибридная модель ESG-контроля, объединяющая организационно-управленческий, методологический и технологический блоки. Обоснована необходимость перехода к гибридным архитектурам контрольной среды, способным обеспечить достоверность данных в условиях методологического дуализма.

Для цитирования в научных исследованиях

Курганский А.А. Двойная материальность и нормативный билингвизм: к построению метатеории внутреннего контроля в условиях суверенной ESG-повестки // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2026. Том 16. № 6А. С. 657-664. DOI: 10.34670/AR.2026.15.84.069

Ключевые слова

Внутренний контроль, двойная материальность, ESG-отчетность, методологический билингвизм, устойчивое развитие, суверенная ESG-повестка, COSO, институциональная теория, корпоративное управление, верификация.

Введение

Фундаментальные сдвиги в архитектуре глобальной экономики, происходящие под воздействием климатической повестки, социальной трансформации и переосмысления роли корпорации в обществе, закономерно приводят к пересмотру базовых постулатов, на которых десятилетиями выстраивались системы корпоративного управления и контроля. Традиционная модель, ориентированная на примат интересов акционера и максимизацию финансовых результатов, уступает место стейкхолдерской концепции, предполагающей сбалансированный учет запросов множества заинтересованных сторон [Ефимова, 2024]. Институциональным выражением данного перехода стало формирование разветвленной системы стандартов раскрытия нефинансовой информации, ядром которой выступает принцип двойной материальности.

Параллельно с глобальными процессами стандартизации в Российской Федерации наблюдается становление собственной, суверенной системы оценки вклада бизнеса в достижение национальных целей развития. Стандарт общественного капитала бизнеса, ЭКГ-рейтинг, комплекс национальных стандартов в области устойчивого развития формируют альтернативную систему координат, методологически отличную от международных аналогов [Зенкина, 2025]. Возникает уникальная институциональная ситуация, при которой крупные российские компании, особенно сохраняющие ориентацию на внешние рынки, оказываются перед необходимостью одновременного соответствия двум наборам требований, нередко противоречащих друг другу по методологии расчета, составу показателей и целевым ориентирам.

Данная ситуация создает принципиально новые вызовы для системы внутреннего контроля, исторически сформировавшейся как инструмент обеспечения достоверности финансовой отчетности и операционного комплаенса. Традиционные модели, включая получившую глобальное распространение концепцию COSO, не содержат методологического аппарата для работы в условиях регуляторного дуализма [COSO, 2023]. Назревает потребность в построении метатеории внутреннего контроля, способной предложить концептуальный каркас для осмысления происходящих изменений и разработки практических решений.

Цель настоящей статьи заключается в теоретическом обосновании необходимости перехода к гибридным моделям организации внутреннего контроля, адаптированным к функционированию в условиях двойной материальности и нормативного билингвизма.

Материалы и методы исследования

Принцип двойной материальности как методологический вызов для контрольной функции

Принцип двойной материальности, получивший нормативное закрепление в Европейских стандартах отчетности в области устойчивого развития (ESRS) и имплицитно присутствующий в стандартах Совета по международным стандартам отчетности в области устойчивого развития (ISSB), представляет собой качественный скачок в понимании существенности информации, подлежащей раскрытию. В отличие от традиционного для финансовой отчетности принципа финансовой материальности, требующего оценивать влияние внешних факторов на финансовое положение компании, двойная материальность предполагает также оценку воздействия самой компании на окружающую среду и общество.

Методологические последствия внедрения данного принципа для системы внутреннего контроля носят фундаментальный характер. Во-первых, происходит радикальное расширение

периметра контрольной среды. Если ранее фокус контрольных процедур был сосредоточен на верификации данных, циркулирующих внутри организации и находящихся отражение в бухгалтерских регистрах, то теперь в периметр контроля попадают информационные потоки, генерируемые по всей цепочке создания стоимости, включая поставщиков, подрядчиков и даже конечных потребителей.

Во-вторых, изменяется сама природа верифицируемых данных. Финансовая информация обладает свойствами унифицированности, объективности и ретроспективности, что делает ее удобным объектом для контрольных процедур. ESG-данные, напротив, характеризуются выраженным методологическим разнообразием, качественной природой многих показателей и проспективной направленностью. Оценка воздействия на биоразнообразие, удовлетворенность сотрудников или вклад в развитие местных сообществ требует применения принципиально иных методических подходов, нежели сверка бухгалтерских проводок [Кувалдина, Штурлак, 2020].

В-третьих, возникает проблема двойного контура верификации. Система внутреннего контроля должна одновременно обеспечивать достоверность данных, характеризующих как внешнее воздействие на компанию, так и воздействие компании на внешнюю среду. Эти два контура работают с качественно различными типами информации, источниками данных и методиками оценки, что создает риск методологической рассогласованности и фрагментации контрольной среды.

Результаты и обсуждение

Нормативный билингвизм как институциональная характеристика российской ESG-реальности

Понятие нормативного билингвизма вводится для описания специфической институциональной ситуации, сложившейся в российской практике регулирования нефинансовой отчетности. Под нормативным билингвизмом понимается состояние институциональной среды, при котором хозяйствующие субъекты вынуждены одновременно оперировать в двух различных методологических системах координат, соответствующих международным стандартам раскрытия информации и национальным суверенным требованиям.

Эмпирическим подтверждением данного феномена служит параллельное развитие двух регуляторных треков. С одной стороны, крупные российские компании, особенно имеющие экспортную ориентацию или стремящиеся к сохранению доступа к международным рынкам капитала, продолжают ориентироваться на стандарты GRI, SASB и рекомендации TCFD. С другой стороны, активно формируется национальная система требований, включающая Стандарт общественного капитала бизнеса, ЭКГ-рейтинг, а также находящийся в стадии утверждения комплекс из 33 стандартизированных показателей устойчивого развития, разработанный Банком России.

Принципиально важно, что методологии расчета показателей в этих двух системах координат не совпадают. Международные стандарты ориентированы на рыночную логику и запросы глобального инвестиционного сообщества. Национальные стандарты в большей степени нацелены на оценку вклада бизнеса в достижение целей национального развития, обеспечение технологического суверенитета и решение социальных задач.

Ситуация нормативного билингвизма порождает три фундаментальных вызова для системы внутреннего контроля. Первый связан с ростом транзакционных издержек, обусловленных

необходимостью параллельной подготовки отчетности по различным стандартам. Второй заключается в риске методологических конфликтов, возникающих при расхождении оценок одного и того же явления по разным методикам. Третий сопряжен с опасностью смещения фокуса контроля с управления реальными рисками на достижение формальных показателей, необходимых для получения государственных преференций.

Концептуальные ограничения традиционных моделей внутреннего контроля

Доминирующие в настоящее время модели организации внутреннего контроля, включая COSO ERM и модель «трех линий защиты» Института внутренних аудиторов, разрабатывались в принципиально иной институциональной среде [Мельник, Когденко, 2025]. Их методологический аппарат ориентирован на работу с финансовой информацией и предполагает наличие единого набора стандартов, которым должна соответствовать система контроля.

Проведенный анализ позволяет выделить несколько ключевых ограничений данных моделей применительно к условиям двойной материальности и нормативного билингвизма. Прежде всего, они не предусматривают механизмов работы с качественно разнородными типами данных, требующих различных подходов к верификации. Кроме того, данные модели имплицитно предполагают монистическую регуляторную среду и не содержат инструментария для обеспечения одновременного соответствия множественным, в том числе противоречащим друг другу, требованиям. Наконец, традиционные модели сохраняют финансово-операционную ориентированность и не интегрируют в свой концептуальный аппарат категории природного и социального капитала.

Особого внимания заслуживает проблема функциональной фрагментации контрольной среды. В условиях, когда ESG-данные генерируются в различных функциональных подразделениях, традиционная вертикально-интегрированная архитектура контроля оказывается неспособной обеспечить сквозную консолидацию и верификацию информации. Возникает так называемый силосный эффект, при котором данные о выбросах, социальных показателях и управленческих практиках существуют в изолированных информационных контурах, что делает невозможным формирование целостной картины ESG-рисков и возможностей.

Контур метатеории внутреннего контроля в условиях суверенной ESG-повестки

Построение метатеории внутреннего контроля, адекватной вызовам двойной материальности и нормативного билингвизма, требует синтеза нескольких теоретических направлений. Институциональная экономическая теория, представленная трудами Д. Норта и концепцией институционального изоморфизма П. ДиМаджио и У. Пауэлла, позволяет осмыслить природу регуляторного дуализма и его влияние на организационное поведение компаний [DiMaggio, Powell, 1983]. Агентская теория объясняет трансформацию роли внутреннего контроля в условиях расширения круга принципалов за счет включения в него регуляторов, общества и иных стейкхолдеров. Теория заинтересованных сторон Р.Э. Фримена предоставляет нормативное обоснование для переориентации контрольной функции с защиты интересов акционеров на балансировку запросов множества заинтересованных групп [Freeman et al., 2020].

Предлагаемая концептуальная рамка метатеории внутреннего контроля базируется на пяти взаимосвязанных принципах. Первый принцип – контекстуальной двойной материальности – предполагает организационное и методическое встраивание оценки существенности в цикл управления таким образом, чтобы контрольная среда одновременно охватывала как финансово-материальные аспекты, так и воздействие на внешнюю среду.

Второй принцип – модульной архитектуры – постулирует необходимость перехода от

монолитных контрольных сред к гибким, настраиваемым конфигурациям, включающим базовый инвариантный контур сбора первичных данных и подключаемые модули, отвечающие за соответствие конкретным стандартам. Третий принцип – цифровой интеграции – фиксирует, что единственным эффективным ответом на проблему фрагментации данных является создание единых цифровых платформ, обеспечивающих прослеживаемость информации на всем пути ее движения.

Четвертый принцип – стратегической интеграции – предполагает встраивание выводов из процесса ESG-контроля в стратегическое планирование, определение риск-аппетита и систему ключевых показателей эффективности. Пятый принцип – верификационной достаточности – требует разработки дифференцированных подходов к верификации различных типов нефинансовой информации с учетом их специфической природы.

Гибридная модель ESG-контроля: архитектура и инструментарий

На основе изложенных теоретических положений может быть предложена гибридная модель организации внутреннего контроля, адаптированная к условиям двойной материальности и нормативного билингвизма. Данная модель структурно включает три взаимосвязанных блока: организационно-управленческий, методологический и технологический.

Организационно-управленческий блок предполагает расширение традиционной модели «трех линий защиты» [Сотникова, Макарова, 2024]. Вводится понятие нулевой линии, представленной советом директоров и его ESG-комитетом, задающей стратегические ориентиры и определяющей риск-аппетит в отношении ESG-факторов. Во второй линии защиты институционализируется функция ESG-контроллера, ответственного за методологическое единство процессов сбора, верификации и консолидации ESG-данных [Кузьмин, Березина, 2025]. Третья линия в лице внутреннего аудита сохраняет независимую позицию, но расширяет свой мандат за счет включения оценки эффективности управления ESG-рисками [ПА, 2023].

Методологический блок базируется на принципе модульной двойственности, позволяющем проектировать взаимосвязанные, но методологически обособленные контрольные точки для показателей, значимых одновременно для международной и национальной отчетности. Ключевым инструментом данного блока выступают карты соответствия, устанавливающие взаимосвязи между показателями, требуемыми различными стандартами, и обеспечивающие возможность автоматической трансформации данных из одной системы координат в другую.

Технологический блок представлен единой цифровой платформой ESG-данных, выполняющей функцию централизованного хранилища информации и обеспечивающей автоматизацию процессов сбора, валидации и верификации. Архитектура платформы предусматривает интеграцию разнородных источников, включая IoT-датчики, ERP-системы, кадровые платформы и внешние источники данных.

Заключение

Проведенное исследование позволяет сформулировать следующие выводы. Институционализация принципа двойной материальности и формирование в Российской Федерации суверенной системы стандартов устойчивого развития создают качественно новую институциональную реальность, характеризующуюся состоянием нормативного билингвизма. Данное состояние порождает фундаментальные вызовы для системы внутреннего контроля, связанные с необходимостью одновременного соответствия методологически различным требованиям.

Традиционные модели организации внутреннего контроля демонстрируют концептуальную недостаточность в условиях двойной материальности и регуляторного дуализма, что обуславливает объективную потребность в построении метатеории, синтезирующей положения институциональной экономической теории, концепции двойной материальности и современных подходов к управлению рисками.

Предложенная концептуальная рамка, включающая принципы контекстуальной двойной материальности, модульной архитектуры, цифровой интеграции, стратегической интеграции и верификационной достаточности, создает теоретический фундамент для перехода к гибридным моделям организации внутреннего контроля.

Практическая реализация гибридной модели ESG-контроля предполагает расширение традиционной модели «трех линий защиты», институционализацию функции ESG-контроллера, разработку карт соответствия показателей и создание единой цифровой платформы ESG-данных. Дальнейшие исследования в данной области целесообразно направить на разработку отраслевых методик оценки двойной материальности, изучение влияния технологий распределенного реестра и искусственного интеллекта на эффективность контрольных процедур, а также на адаптацию предложенной модели к специфике компаний различных масштабов и отраслевой принадлежности.

Библиография

1. Ефимова О.В. Анализ и оценка влияния ESG-факторов на финансовые результаты компаний // Аудит и финансовый анализ. 2024. № 4. С. 156–169.
2. Зенкина И.В. Анализ практик формирования нефинансовой отчетности российских компаний: современные тенденции и перспективы развития // Экономический анализ: теория и практика. 2025. Т. 24. № 1. С. 22–38.
3. Кувалдина Т.Б., Штурлак Н.Г. Экологический аудит: сущность, необходимость и значимость // Инновационная экономика и общество. 2020. № 3 (29). С. 14–19.
4. Кузьмин Е.А., Березина Е.В. Интеграция ESG-метрик в системы корпоративного управления российских компаний // Российский журнал менеджмента. 2025. Т. 23. № 2. С. 178–199.
5. Мельник М.В., Когденко В.Г. Современные тенденции развития внутреннего контроля и аудита // Аудиторские ведомости. 2025. № 1. С. 3–15.
6. Сотникова Л.В., Макарова Н.Н. Модель «трех линий защиты»: адаптация к российским условиям // Аудит. 2024. № 11. С. 19–28.
7. COSO. Achieving Effective Internal Control over Sustainability Reporting (ICSR). New York, 2023.
8. DiMaggio P.J., Powell W.W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields // American Sociological Review. 1983. Vol. 48. No. 2. P. 147–160.
9. Freeman R.E., Martin K.E., Parmar B.L. The Power of And: Responsible Business Without Trade-offs. New York: Columbia University Press, 2020. 208 p.
10. IIA. Internal Audit's Role in ESG Reporting. Altamonte Springs, 2023. 32 p.

Double Materiality and Normative Bilingualism: Towards Building a Metatheory of Internal Control in the Context of a Sovereign ESG Agenda

Aleksei A. Kurganskii

Master's Degree Student,
Russian Presidential Academy
of National Economy and Public Administration,
119571, 82/1, Vernadskogo ave., Moscow, Russian Federation;
e-mail: alexkur99@mail.ru

Kurganskii A.A.

Abstract

The article is devoted to the theoretical understanding of the transformation of the internal control system under the influence of two interrelated factors: the institutionalization of the principle of double materiality in the global practice of non-financial reporting and the formation of a sovereign system of sustainable development standards in the Russian Federation. The category of "normative bilingualism" is introduced and substantiated, characterizing the state of the institutional environment in which economic entities are forced to simultaneously operate in the coordinate systems of international and national requirements for ESG information disclosure. It is shown that the introduction of the principle of double materiality leads to the expansion of the perimeter of the control environment, a change in the nature of the verified data, and the emergence of a double verification contour, for which traditional models, including COSO ERM and the "three lines of defense" model, are conceptually ill-equipped. A conceptual framework of the metatheory of internal control is proposed, synthesizing the provisions of institutional economic theory, agency theory, stakeholder theory, the concept of double materiality, and COSO models, and based on the principles of contextual double materiality, modular architecture, digital integration, strategic integration, and verification sufficiency. On the basis of these provisions, a hybrid model of ESG control is described, combining organizational-managerial, methodological, and technological blocks. The necessity of transitioning to hybrid architectures of the control environment capable of ensuring data reliability in the context of methodological dualism is substantiated.

For citation

Kurganskii A.A. (2026) Dvoynaya material'nost' i normativnyy bilingvizm: k postroeniyu metateorii vnutrennego kontrolya v usloviyakh suverennoy ESG-povestki [Double Materiality and Normative Bilingualism: Towards Building a Metatheory of Internal Control in the Context of a Sovereign ESG Agenda]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 16 (6A), pp. 657-664. DOI: 10.34670/AR.2026.15.84.069

Keywords

Internal control, double materiality, ESG reporting, methodological bilingualism, sustainable development, sovereign ESG agenda, COSO, institutional theory, corporate governance, verification.

References

1. COSO. (2023). Achieving effective internal control over sustainability reporting (ICSR). New York.
2. DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
3. Efimova, O. V. (2024). Analiz i otsenka vliyaniya ESG-faktorov na finansovyye rezul'taty kompaniy [Analysis and assessment of the impact of ESG factors on the financial results of companies]. *Audit i finansovyy analiz* [Audit and Financial Analysis], *4*, 156–169.
4. Freeman, R. E., Martin, K. E., & Parmar, B. L. (2020). The power of and: Responsible business without trade-offs. Columbia University Press.
5. IIA. (2023). Internal audit's role in ESG reporting. Altamonte Springs.
6. Kuvaldina, T. B., & Shturlak, N. G. (2020). Ekologicheskiy audit: sushchnost', neobkhodimost' i znachimost' [Environmental audit: Essence, necessity and significance]. *Innovatsionnaya ekonomika i obshchestvo* [Innovative Economy and Society], *3*(29), 14–19.
7. Kuzmin, E. A., & Berezina, E. V. (2025). Integratsiya ESG-metrik v sistemy korporativnogo upravleniya rossiyskikh kompaniy [Integration of ESG metrics into the corporate governance systems of Russian companies]. *Rossiyskiy zhurnal menedzhmenta* [Russian Management Journal], *23*(2), 178–199.

-
8. Melnik, M. V., & Kogdenko, V. G. (2025). Sovremennyye tendentsii razvitiya vnutrennego kontrolya i audita [Modern trends in the development of internal control and audit]. *Auditorskiye vedomosti* [Audit Bulletin], *1*, 3–15.
 9. Sotnikova, L. V., & Makarova, N. N. (2024). Model' "trekh liniy zashchity": adaptatsiya k rossiyskim usloviyam [The three lines of defense model: Adaptation to Russian conditions]. *Audit*, *11*, 19–28.
 10. Zenkina, I. V. (2025). Analiz praktik formirovaniya nefinansovoy otchetnosti rossiyskikh kompaniy: sovremennyye tendentsii i perspektivy razvitiya [Analysis of non-financial reporting practices of Russian companies: Current trends and development prospects]. *Ekonomicheskiy analiz: teoriya i praktika* [Economic Analysis: Theory and Practice], *24*(1), 22–38.