

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-71-80  
УДК 657.6(045)  
JEL M40, M42

## Аудит нефинансовой информации

Р.Г. Каспина<sup>а</sup>, Н.О. Самойлова<sup>б</sup>

<sup>а, б</sup> Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Россия;

<sup>б</sup> ООО «Аудиторско-консалтинговая компания „Кроу Аудэкс“, Казань, Россия

<sup>а</sup> <http://orcid.org/0000-0003-3422-0039>; <sup>б</sup> <http://orcid.org/0000-0002-9482-5163>

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам практической реализации аудиторских заданий в отношении нефинансовой информации в России. Возросшая потребность в развитии данного направления связана как с повышенным интересом пользователей к самой нефинансовой информации, так и с необходимостью усиления ее надежности. Методологическая база включает совокупность таких научных приемов и методов исследования, как теоретический анализ литературы по проблеме исследования и нормативно-правовых источников, методы сравнения и аналогии. В результате исследования сложившихся тенденций публикации и заверения нефинансовой отчетности в России и за рубежом рассмотрены основные подходы к определению «нефинансового аудита» и наиболее распространенные методологические подходы к его проведению, а также проведен обзор практики выполнения заданий по подтверждению нефинансовой информации и сформулированы основные проблемы их реализации. Теоретическая и практическая значимость работы заключается в обосновании необходимости развития инструментария оказания аудиторских услуг в отношении нефинансовой информации, а также в предложенных вариантах решения обозначенных проблем практического выполнения заданий.

**Ключевые слова:** нефинансовая информация; интегрированная отчетность; МСЗОО 3000; внешнее заверение; методология аудита; международные стандарты

**Для цитирования:** Каспина Р.Г., Самойлова Н.О. Аудит нефинансовой информации. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):71-80. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-71-80

## ORIGINAL PAPER

## Audit of Non-financial Information

R.G. Kaspina<sup>а</sup>, N.O. Samoilova<sup>б</sup>

<sup>а, б</sup> Kazan (Volga) Federal University, Kazan, Russia;

<sup>б</sup> LLC "Audit and Consulting Company "Crowe Audex", Kazan, Russia

<sup>а</sup> <http://orcid.org/0000-0003-3422-0039>; <sup>б</sup> <http://orcid.org/0000-0002-9482-5163>

### ABSTRACT

The article is devoted to the practical implementation of auditing tasks in relation to non-financial information in Russia. The increased need to develop this area of auditing services is related to both the increased interest of users in the non-financial information in itself, and the need to improve its reliability. The methodological base of the research includes a set of scientific techniques and research methods such as theoretical analysis of the literature on the research problem, analysis of regulatory sources, a method of comparison, as well as the use of practical experience in providing auditing services in relation to non-financial information. The study of current trends in the publication and certification of non-financial statements in Russia and abroad, considers the main approaches to the definition of "non-financial audit" and the most widespread methodological approaches to its implementation, as well as reviews the practice of performing tasks to confirm non-financial information and identifies the main problems of their implementation. The theoretical and practical significance of the research is to justify the need to develop tools for providing auditing services in relation to non-financial information, as well as the proposed solutions to the identified problems of practical implementation of tasks.

**Keywords:** non-financial information; integrated reporting; ISAE 3000; external assurance; auditing methodology; international standards

**For citation:** Kaspina R.G., Samoilova N.O. Audit of non-financial information. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):71-80. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-71-80

© Каспина Р.Г., Самойлова Н.О., 2020

## ВВЕДЕНИЕ

Нефинансовая информация, нефинансовая отчетность (далее — НФО) — явление, которое появилось в мире в ответ на вызовы времени, в частности в ответ на появление и развитие концепции корпоративной социальной ответственности (далее — КСО, корпоративная ответственность, ответственный бизнес). КСО представляет собой концепцию, в соответствии с которой организация берет на себя ответственность за свою деятельность, влияющую практически на все сферы общественной жизни, в том числе на компании и иные заинтересованные стороны, так называемых стейкхолдеров (от англ. *stakeholder*).

Принять ответственность за воздействие своей организации на общество означает, что в любой момент надо быть готовым отчитаться за свои действия, в связи с чем и возникает необходимость ведения их учета.

На сегодняшний день публикация нефинансовой информации в форме отчетов по результатам деятельности компании стала обычной практикой во многих зарубежных странах и одним из ключевых «блоков» корпоративной ответственности. В большей части это касается особо крупных компаний, чья деятельность оказывает влияние не только на экономику стран, но также и на общество и состояние окружающей среды.

Публичная нефинансовая информация как феномен является ответом на возникающий у стейкхолдеров вопрос о деятельности компаний не только со стороны финансовой составляющей [1–3]. Получая и анализируя такую информацию, они принимают во внимание и ее надежность, которую можно повысить путем независимого внешнего заверения отчетов, в том числе путем выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении нефинансовой информации.

Цель данного исследования можно определить как обзор методологической базы оказания таких услуг и анализ наиболее существенных проблем при выполнении заданий по подтверждению (заверению) нефинансовой информации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд задач:

- проанализировать текущий статус подготовки и публикации нефинансовых отчетов в России и за рубежом;
- рассмотреть наиболее распространенные концепции подготовки нефинансовой отчетности, на

соответствие которым должна быть проверена информация;

- выявить нерешенные вопросы в отношении указанного вида заданий и изучить варианты возможных решений.

## МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Анализируя данные базы *Corporateregister.com*, можно заметить, что количество публикуемых отчетов, содержащих нефинансовую информацию, растет буквально в геометрической прогрессии: 2013 г. — более 7 тыс., 2015 г. — более 64 тыс., 2020 г. — более 114 тыс. отчетов, при этом наиболее высокие темпы роста характерны для стран БРИКС, Латинской Америки и Азиатско-Тихоокеанского региона.

За последние 15–20 лет в России становится все больше компаний, осознающих важность формирования такой отчетности, но на фоне мировой практики развитие ответственного бизнеса происходит медленнее. По данным Российского союза промышленников и предпринимателей, на 11.04.2019 г. в Национальном регистре нефинансовых отчетов зарегистрировано 924 отчета по 176 компаниям нарастающим итогом с 2000 г. (наглядно структура распределения публикуемых отчетов по их видам и по отраслям организаций представлена на *рис. 1*).

На сегодняшний день обязательные единые стандарты, которые содержали бы в себе конкретные правила составления этого вида отчетности в целях обеспечения ее однообразия, сопоставимости и качественного раскрытия содержащейся в ней информации, отсутствуют [4, 5]. При этом наиболее распространенными добровольными к применению стандартами подготовки нефинансовых отчетов являются следующие:

- руководство глобальной инициативы по отчетности (GRI);
- положения Глобального договора ООН (UN Global Compact);
- серия стандартов AccountAbility 1000 Британского Института социальной и этической отчетности, в частности Стандарт взаимодействия со стейкхолдерами (AA1000 SES);
- ISO 26000 «Руководство по социальной ответственности» (российский аналог — ГОСТ Р ИСО 26000–2012 «Руководство по социальной ответственности»);
- рекомендации Совета по стандартам отчетности по устойчивому развитию [Sustainability Accounting Standards Board (SASB)].

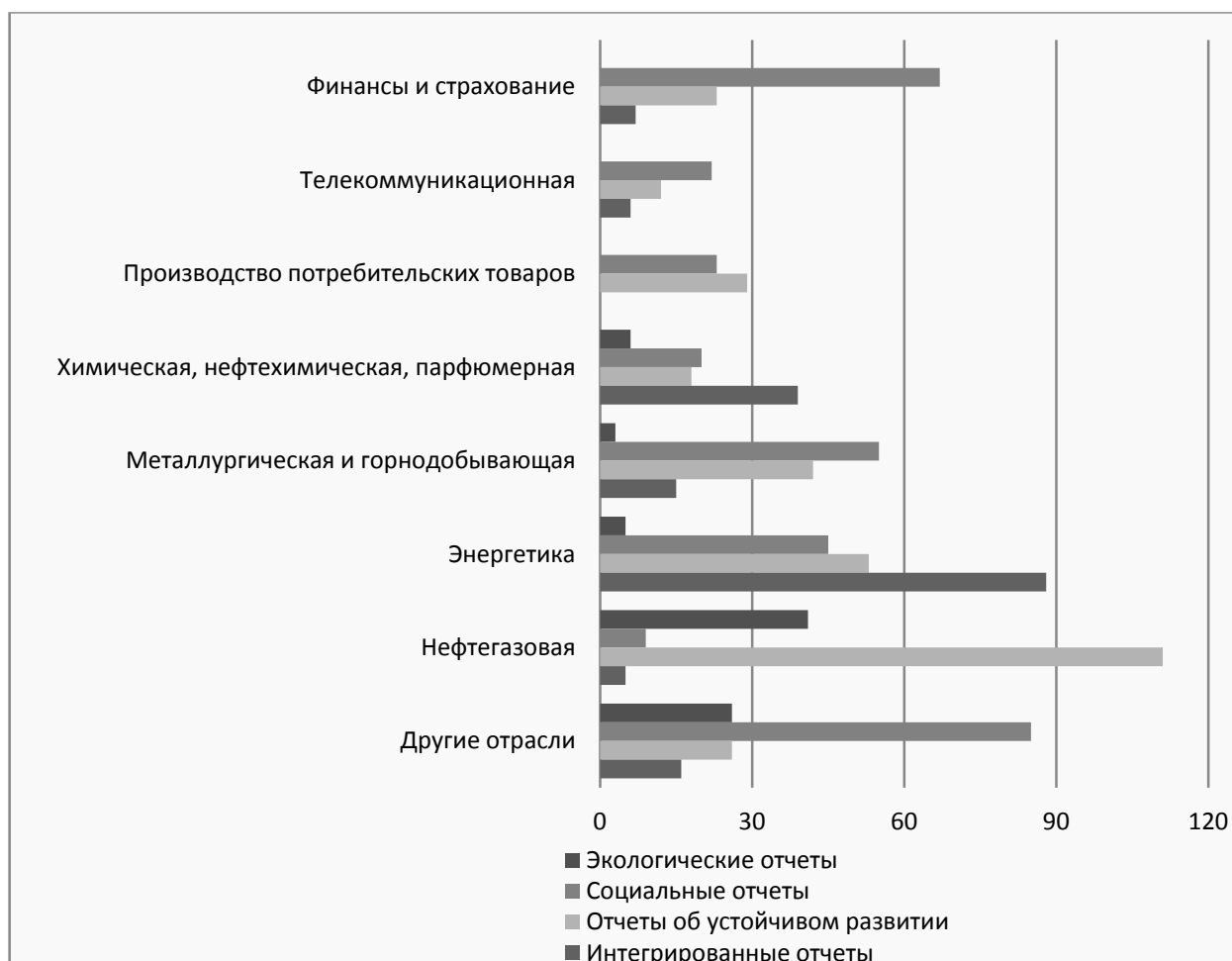


Рис. 1 / Fig. 1. Распределение публикуемых отчетов по их видам и отраслям организаций /  
Distribution of published reports by their types and branches of organisations

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Аналогичная практика формирования и публикации нефинансовой отчетности сегодня складывается и в России. В связи с этим были утверждены Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и план мероприятий по ее реализации (далее — Концепция)<sup>1</sup>. Одной из первых задач Концепции является разработка минимальных требований к этой отчетности, а также рекомендаций по процедурам ее проверки, оценки и подтверждения (заверения).

В качестве возможных видов нефинансовых отчетов в Концепции выделены не только отчеты о деятельности в области устойчивого развития и интегрированные отчеты, но также и годовые, которые

представляют собой наиболее распространенную форму представления информации в России.

Помимо этого, Минэкономразвития России на сегодняшний день подготовлен проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности»<sup>2</sup>, который потенциально обяжет определенные группы компаний публиковать нефинансовые отчеты. Наибольшей вероятности включения в такую группу подвержены общества, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах путем включения их в котировальные списки [6]. Учитывая изложенное, пользователи отчетности уже сейчас начинают сталкиваться

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216631](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631) (дата обращения: 10.05.2020).

<sup>2</sup> Минэкономразвития России подготовлен проект федерального закона, устанавливающего правовые основы раскрытия публичной нефинансовой отчетности. URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/52072.html> (дата обращения: 28.04.2020).

с проблемой повышения уровня доверия к такой информации.

Названная Концепция предусматривает несколько форм подтверждения (заверения) публичной нефинансовой отчетности, в том числе общественное и профессиональное. Особая важность этого вопроса обусловлена риском искажения отчета ввиду несоответствия порядку его подготовки. Поэтому инициатива проверки может исходить как от стороны, ответственной за подготовку документов, так и от третьего, заинтересованного лица (организации).

Субъектами независимой проверки публичного нефинансового отчета могут выступать специализированные органы делового союза, ассоциации, регулярно осуществляющие аналогичные заверения, а также организации, действующие на профессиональной основе в соответствии с существующими стандартами. При этом к последним можно отнести аудиторские организации и индивидуальных аудиторов (далее — аудиторы).

Выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, предметом которых может выступать нефинансовая информация, относится к сопутствующим аудиту услугам<sup>3</sup>. Сегодня структура аудиторского рынка складывается следующим образом (рис. 2): половину доходов аудиторских компаний занимают обязательный и инициативный аудит, на втором месте по объему выручки — прочие услуги (например, по консультированию или по автоматизации) и наименьшую долю — сопутствующие аудиту услуги. Данный анализ подтверждает тот факт, что именно последний вид услуг (по подтверждению нефинансовой информации) слабо развит в РФ и требует основательной проработки.

Проведение независимой проверки аудиторами помогает снять часть вопросов и повысить уровень доверия к нефинансовой отчетности, в частности:

- выявить несоответствие раскрытой информации о «позитивном» будущем компании, когда на самом деле есть определенные проблемы, о которых «забыли» рассказать;
- обнаружить отступления от требований выбранной концепции подготовки отчета без имеющих на то значимых причин и дополнительных обоснований;

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 09.03.2017 № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216523](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216523) (дата обращения: 28.04.2020).

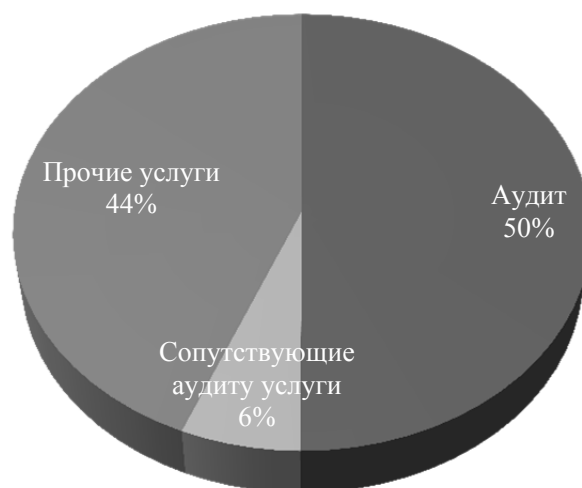


Рис. 2 / Fig. 2. Распределение доходов аудиторских организаций по РФ за 2018 г., % / Distribution of income of audit organisations in the Russian Federation for the year 2018, %

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

- проверить корреляцию представленных данных.

Основной методологической базой проведения независимой проверки этой отчетности выступают [7–10]:

- Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»<sup>4</sup> (далее — МСЗОУ 3000);
- Стандарт социальной отчетности компаний AA1000AS (не утвержден на территории Российской Федерации).

Стандарт AA1000AS определяет нефинансовый аудит как «инструмент, который с помощью ряда конкретных принципов и подходов позволяет оценить качество подготавливаемых организацией материалов, например ее отчетов, а также существующих в организации систем, процессов и уровень компетентности, которые обеспечивают эффективность ее работы» [11, с. 8].

Отметим, что, международные стандарты, принятые Министерством финансов РФ к обязательному применению, в принципе не содержат понятие

<sup>4</sup> Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации». URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=126636](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=126636) (дата обращения: 30.04.2020).

Таблица / Table

## Аналитический обзор литературы / Analytical review of the literature

| Рассматриваемый вопрос / Issue under consideration                                                                                                      | Авторы / Authors                                                                                                                                                                      | Основные выводы (направления) / Main conclusions (directions)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Понятие «нефинансовая отчетность», актуальность и необходимость ее формирования, основные принципы ее подготовки                                        | М.О. Агеева,<br>О.В. Ефимова,<br>И.В. Зенкина,<br>М.Л. Пятов,<br>О.Н. Свешникова,<br>А.В. Силина,<br>Н.Ю. Трясцина,<br>представители аудиторских компаний (Ernst & Young, KPMG) и др. | 1) отождествление НФО с отчетами об устойчивом развитии;<br>2) наиболее популярные стандарты составления ОУР-GRI;<br>3) прямое применение в РФ международных стандартов недопустимо: возможные варианты – синтезировать международные и российские стандарты или создавать новые требования                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Практика формирования нефинансовых отчетов российскими компаниями                                                                                       | В.В. Голенок,<br>О.В. Ефимова,<br>И.В. Зенкина,<br>С.А. Самусенко,<br>Е.М. Сорокина,<br>В.П. Хлистунова,<br>Е.Ф. Шамаева и др.                                                        | 1) Основная проблематика формирования нефинансовых отчетов – отсутствие законодательно закрепленных критериев (стандартов) и, как следствие, нет универсальности отчетов и возможности манипулирования информацией;<br>2) большинство российских отчетов отличаются недостаточно высоким уровнем полезности, что не решает важной проблемы – информационной асимметрии;<br>3) НФО активно используется для оценки инвестиционной привлекательности компании, в связи с чем возникает необходимость ее подтверждения: в форме общественного или независимого профессионального заверения |
| Аудит нефинансовой отчетности как одно из перспективных направлений развития аудиторских услуг и проблематика его реального практического осуществления | Д.М. Абдуллин,<br>О.В. Ефимова,<br>Н.А. Казакова,<br>Е.А. Лящина,<br>В.Ф. Массарыгина,<br>В.А. Мелихов,<br>А.В. Селезнева и др.                                                       | 1) В настоящее время на территории РФ заверять НФО допустимо только на основании МСЗОУ 3000;<br>2) оказывать данную услугу достаточно трудно в условиях непроработанности теоретической базы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

нефинансового аудита. В принятой терминологии они называются заданиями, обеспечивающими уверенность, отличными от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов. Но учитывая тот факт, что методологический инструментарий, представленный в МСЗОУ 3000, является схожим с подобным для проведения стандартной аудиторской проверки в соответствии с международными стандартами аудита и сложившуюся практику выполнения аудиторских заданий, для целей настоящего исследования можно считать целесообразным введение и использование термина «аудит нефинансовой информации» (далее — аудит НФИ) [12].

Подчеркнем, что и само понятие «нефинансовая отчетность» до сих пор трактуется по-разному. При аналитическом обзоре научной литературы (см. таблицу) по выбранной теме исследования

были выявлены две основные точки зрения по существу НФО:

- как отчет в рамках социальной ответственности, устойчивого развития бизнеса, раскрывающий основную информацию о влиянии деятельности на общество;
- как объект аудиторской проверки.

Причем последнее намного шире первого: если нефинансовая отчетность в первом случае представляет собой отчет в форме ОУР, социального, интегрированного, годового отчета и других аналогичных формах (содержание указанных документов в российской практике предполагает раскрытие приблизительно идентичной информации), то как объект аудиторского задания она может быть представлена и в иной форме, а главное ее отличие — это содержание не только финансовой информации прошедших периодов, но и иных данных.



Например, предметом задания, обеспечивающего уверенность, в рамках МСЗОУ 3000 может быть:

1) форма-расчет о соблюдении финансовых ковенант, составленная в соответствии с требованиями кредитного соглашения с банком и содержащая помимо финансовых данных по итогам отчетного года также нефинансовую аналитическую информацию и иные расчетные показатели;

2) отчетность, содержащая показатели, рассчитанные в соответствии с требованиями нормативных актов по промышленной сборке;

3) данные участников — иностранных лиц общества с ограниченной ответственностью о величине их дохода, полученного от предпринимательской деятельности, и среднесписочной численности работников (в рамках выполнения задания<sup>5</sup> по представлению в Федеральную налоговую службу соответствующей информации для формирования реестра СМСП).

Указанные отчеты по своей сути не являются социальными или ОУР, но для целей аудиторского задания они классифицируются по отдельным аспектам организации работы, а именно как соблюдение организацией установленных требований — симбиоз финансовой и нефинансовой информации, т.е. в некоторой форме представляют интегрированный отчет.

Учитывая, что в РФ методология аудита находится на стадии завершения сближения и приведения в соответствие с международными требованиями, то процесс стандартизации этих требований к проведению иных заданий, обеспечивающих уверенность, находится только на стадии разработки и внедрения. Одновременно с этим остаются нерешенными многие вопросы, касающиеся практической реализации проектов, связанных с заверением нефинансовой информации. Именно поэтому большинство российских аудиторов (малые и средние субъекты рынка) не могут качественно выполнить задания такого рода, в связи с чем теряют потенциальных клиентов и долю рынка.

С методологической точки зрения данный вопрос является пока еще открытым и дискуссионным: большинство научных публикаций направлены на формулирование проблемы и некоторых гипотез, при этом практическая часть остается все еще неисследованной.

На сегодняшний день в аудиторской сфере появляется множество заданий, которые необходимо выполнять в рамках МСЗОУ 3000. К таким реализуемым проектам относятся, например, задания, обеспечивающие уверенность:

1) в отношении отчетов об устойчивом развитии;

2) по подтверждению формы-расчета о соблюдении финансовых ковенант, составленной в соответствии с требованиями кредитного соглашения с банком, включая нефинансовую информацию;

3) в отношении отчетности, содержащей показатели, рассчитанные в соответствии с требованиями нормативных актов по промышленной сборке;

4) по подтверждению соответствия участников — иностранных лиц общества с ограниченной ответственностью критериям<sup>6</sup> с целью формирования перечня обществ с ограниченной ответственностью и представления его в Федеральную налоговую службу (задание по «верификации»).

Стоит отметить, что для некоторых типов заданий утверждены отдельные Международные стандарты, а именно:

- стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации»;

- стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»;

- стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»;

- стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг».

Указанные документы являются дополнением к МСЗОУ 3000, более подробно раскрывая положения основного стандарта в конкретной ситуации, но при этом сохраняя общий подход к выполнению заданий.

Вместе с тем уже появляется опыт оказания таких услуг и формируются первые методологические проблемы:

<sup>5</sup> Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_52144](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144) (дата обращения: 27.04.2020).

<sup>6</sup> Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», абз. 2 пп. «а» п. 1 ч. 1.1 ст. 4. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_52144](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144) (дата обращения: 27.04.2020).

1) отсутствие в некоторых случаях установленных применимых критериев составления и, соответственно, проверки нефинансовой информации (например, это напрямую касается задания по «верификации»: критериями проверки данных участника — иностранного юридического лица выбраны положения нормативно-правовых актов РФ, когда сами данные подготавливаются в соответствии с юрисдикцией других государств; в связи с чем возникает определенный конфликт сопоставимости данных);

2) определение уровня существенности для выполнения задания. В случаях с заверением ОУР (и иных аналогичных отчетов) есть общепринятый подход с проведением анкетирования между заинтересованными лицами с целью выявления существенных тем [13]; аудитор должен также провести аналогичный опрос, дополнив его итогами исследования СМИ и других источников; при этом остро встает вопрос определения существенности в иных заданиях, где такой механизм неприменим;

3) практическая реализация выборочного подхода к проверке информации (данная проблема напрямую сопряжена с предыдущей: если в «классическом» аудите объем выборки в большинстве случаев статистически связан с уровнем существенности, то при НФИ не всегда можно определить данную связь; в результате чего возникают трудности при обосновании подхода к выборке, особенно при ее значительном объеме данных);

4) низкий уровень надежности подходов, которые используются для подготовки нефинансовой отчетности (на сегодняшний день только в некоторых организациях четко выстроен процесс сбора и подготовки данных для включения необходимой информации в отчетность, что существенно осложняет выполнение аудиторских процедур и сбор достаточных, надлежащих аудиторских доказательств).

Несмотря на наличие конкретных проблем, в январе 2019 г. Министерством финансов РФ была утверждена новая редакция МСЗОР 3000<sup>7</sup> с внесением изменений в раздел, касающийся обязанностей аудитора по информационному взаимодействию в случае подозрения или выявления факта несоблюдения требований законодательства клиентом [в частности, большое внимание уделяется противодействию

легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и распространения оружия массового уничтожения]. Изменения именно в этом направлении в большей степени вызваны усилением вовлечения аудиторского сообщества в сферу ПОД/ФТ/ФРОМУ и прохождением РФ раунда взаимных оценок со стороны ФАТФ в 2019 г., в то время как рассмотренные ранее методологические и практические вопросы остаются на том же уровне.

В сегодняшних реалиях достаточно сложно осуществить резкий «скачок» в системе оказания услуг по заверению НФО ввиду многих факторов (необходимость тщательной проработки возникающих вопросов; анализ, подготовка и внесение требуемых изменений в нормативно-правовые акты; разработка инструментария для оказания таких услуг и др.), но при этом можно сфокусировать свое внимание на уже имеющихся «наработках», а именно, на предусмотренных Международным стандартом аудита 720 (пересмотренный)<sup>8</sup> требованиях проведения особых процедур в рамках аудита.

Данный стандарт устанавливает обязанности аудитора в отношении финансовой и нефинансовой информации, содержащейся в так называемой прочей информации (под ней понимается, например, годовой отчет или иной аналогичный по цели документ). Аудитору необходимо ознакомиться с таким документом и проанализировать его на предмет соответствия/несоответствия сведениям, содержащимся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом аудиторское мнение о финансовой отчетности не будет распространяться на прочую информацию. Можно сказать, что это некий значительно упрощенный вариант подтверждения годового отчета<sup>9</sup>, а поскольку к выполнению таких процедур аудитор привык, представляется целесообразным рассмотреть возможность внедрения

<sup>8</sup> Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»). URL: <https://legalacts.ru/doc/mezhdunarodnyi-standart-audita-720-peresmotrennyi-objazannosti-auditora-otnosjashchiesja-k> (дата обращения: 23.04.2020).

<sup>9</sup> Проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PRJ;n=167355#07123942852768272> (дата обращения: 29.04.2020).

<sup>7</sup> Приказ Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации». URL: <http://base.garant.ru/72163284/#ixzz6Rb5buGjP> (дата обращения: 29.04.2020).

обязательного аудита нефинансовой информации на территории РФ.

Одним из аспектов, усложняющих практическую реализацию заданий, обеспечивающих уверенность, является отсутствие установленных применимых критериев составления и подготовки нефинансовой отчетности. Отчеты об устойчивом развитии чаще всего формируются в соответствии с руководством по отчетности в области устойчивого развития Глобальной инициативы по отчетности (GRI — The Global Reporting Initiative). В таком случае практикующему специалисту предстоит выполнить стандартные процедуры для задания по подтверждению/соответствию. Иначе обстоит ситуация, например, с заданием по «верификации», когда процедуры выполняются в отношении финансовой отчетности иностранного юридического лица, составленной в соответствии с правилами зарубежных государств, а сами критерии для его выполнения — налоговым законодательством РФ. Учитывая, что инструментарий по выполнению данного задания законодательно не предусмотрен и какие-либо разъяснения отсутствуют, можно предположить, что специалисту в этом случае необходимо условно «пересчитать» показатели, сформированные в соответствии с иной концепцией подготовки информации (скорее всего, установленной юрисдикцией другого государства), в соответствии с требованиями российских законов с учетом курса валют.

Также значимой является проблема с установлением уровня существенности: проверяя нефинансовую информацию, необходимо понимать, что количественный уровень существенности не всегда может быть применим, чаще всего требуется использование качественной меры. На сегодняшний день в методологической базе сложился общий подход с проведением анкетирования заинтересованных сторон. Но возникает вопрос: если у крупных аудиторских компаний есть ресурсы для проведения такого анкетирования, то как быть малым и средним аудиторским организациям? Исследование показало, что таким компаниям необходимо провести больше процедур по пониманию процесса анкетирования, исключить риски недобросовестных действий со стороны ответственной за предмет задания стороны с целью манипулирования существенными показателями, а также провести анализ данных по отрасли во внешних источниках, чтобы определить приоритетные тематики независимо от предложений другой стороны.

Подходы по определению количественного уровня существенности также немногочисленны. Чаще

всего авторы выделяют процентный подход, когда величина существенности определяется как процент от какой-либо базовой величины. Сам же процентный диапазон должен быть определен исходя из оценки рисков, а также с учетом «пожеланий» стейкхолдеров.

Одновременно возникает и следующая проблема: как определить надлежащий подход к выборке при выполнении задания? Выборочный подход обусловлен тем, что ресурсы аудитора ограничены и провести сплошную проверку практически невозможно. И если с количественными показателями все достаточно очевидно (допустимо использовать подходы, определенные МСА 500 «Аудиторские показатели» и статистически увязанные с выбранным количественным уровнем существенности), то с качественными — большой вопрос. Здесь приходится преимущественно полагаться на профессиональное суждение аудитора, которому необходимо распределить нефинансовую информацию по степени существенности и приоритетно выполнять процедуры в отношении более значимых данных.

Несмотря на предложенные подходы к решению названных задач, остается еще одна не менее важная — ненадежность процессов подготовки нефинансовой информации, что в России еще находится на стадии формирования. Если крупные компании могут позволить себе внедрение дополнительных процессов для подготовки интегрированных отчетов, то малый и средний бизнес при всем своем желании сможет сформировать такую отчетность только «вручную», используя чаще всего офисные пакетные программные продукты (например, Microsoft Office). Естественно, что сложность системы сбора и подготовки данных и надежность такой технологии обратно пропорциональны друг другу, т.е. чем менее отлажен процесс в компании, тем выше будут риски аудитора, поэтому в данной ситуации большую значимость приобретает разработка и использование специализированных программных продуктов. Но здесь встает стандартный вопрос «цены — спроса — предложения»: нынешняя ситуация на рынке такова, что спрос растет быстрее чем предложение, а затраты на внедрение автоматизированных процессов остаются достаточно высокими и зачастую неподъемными для малого бизнеса.

## ВЫВОДЫ

Растущий интерес к нефинансовой отчетности обусловлен дополнительными запросами заинтере-



сованных сторон в условиях быстроменяющейся экономики. Повысить ее прозрачность и уровень доверия к ней поможет проведение независимых внешних проверок, например проведение заданий, обеспечивающих уверенность, аудиторскими организациями. Совершенствование нормативной базы в области формирования НФО и ее аудита, методическая проработка и распространение лучших практик позволит увеличить темпы развития ее в России, повысить информативную и аналитическую ценность отчетов российских компаний.

Таким образом, практическая значимость результатов проведенного исследования заключается в определении ключевых моментов, с которыми связаны основные проблемы практической реализации заданий по подтверждению нефинансовой информации, и предложении некоторых вариаций их решения. Результаты исследования могут быть использованы как регулирующими органами для стандартизации и разработки нормативно-правовых актов в области нефинансовой отчетности и аудиторской деятельности, так и непосредственно аудиторскими организациями в процессе оказания услуг.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Blasco J.L., King A. The road ahead. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017. URL: <http://www.kpmg.com/crreporting> (дата обращения: 10.05.2020).
2. Nelson M. Does your non-financial reporting tell your value creation story? 2018. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/does-nonfinancial-reporting-tell-value-creation-story](https://www.ey.com/en_ru/assurance/does-nonfinancial-reporting-tell-value-creation-story) (дата обращения: 20.05.2020).
3. Nelson M. Why it's time to take a standard approach to non-financial reporting. 2019. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/time-to-take-a-standard-approach-to-nonfinancial-reporting](https://www.ey.com/en_ru/assurance/time-to-take-a-standard-approach-to-nonfinancial-reporting) (дата обращения: 20.05.2020).
4. Mackintosh I. Why corporate reporting standards are starting to converge. 2019. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/why-corporate-reporting-standards-are-starting-to-converge](https://www.ey.com/en_ru/assurance/why-corporate-reporting-standards-are-starting-to-converge) (дата обращения: 20.05.2020).
5. Трясцина Н.Ю. Формирование информации в интегрированной отчетности для оценки инвестиционной привлекательности компаний. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;441(3):281–296. DOI: 10.24891/ia.21.3.281
6. Селезнева А.В. Независимая проверка нефинансовой отчетности. *Аудиторские ведомости*. 2016;(4):31–42.
7. Лащинина Е.А. Уверенность в услугах аудитора. *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2018;(2). URL: [https://gaap.ru/articles/Uverennost\\_v\\_uslugakh\\_auditora/](https://gaap.ru/articles/Uverennost_v_uslugakh_auditora/) (дата обращения: 10.05.2020).
8. Лащинина Е.А. Что может аудитор? *МСФО и МСА в кредитной организации*. 2018;(2). URL: [http://www.reglament.net/bank/msfo/2018\\_2/get\\_article.htm?id=5650](http://www.reglament.net/bank/msfo/2018_2/get_article.htm?id=5650) (дата обращения: 10.05.2020).
9. Массарыгина В.Ф. О новом этапе развития аудиторской деятельности в России. *Аудиторские ведомости*. 2017;(5–6):109–119.
10. Мельник М.В. Основные элементы устойчивости экономики в современных условиях. *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;2(4):16–22.
11. Коваленко В.С. Как повысить доверие к информации в нефинансовой отчетности? II Практическая конференция «Годовые отчеты: опыт лидеров и новые стандарты» (декабрь 2014 г., Алматы). 2014. URL: [https://www.raexpert.kz/files/events/ar\\_2014/conference/Kovalenko%20Viktor.pdf](https://www.raexpert.kz/files/events/ar_2014/conference/Kovalenko%20Viktor.pdf) (дата обращения: 24.04.2020).
12. Казакова Н.А., Бобкова М.П., Прилепская А.А., Доан Тхи Лок. Публичная нефинансовая отчетность в области устойчивого развития как источник информации и объект аудиторских услуг в условиях цифровой экономики. *Аудитор*. 2019;(12). URL: [https://gaap.ru/articles/Publichnaya\\_nefinansovaya\\_otchetnost\\_v\\_oblasti\\_ustoychivogo\\_razvitiya\\_kak\\_istochnik\\_informatsii\\_i\\_obekt\\_auditorskikh\\_uslug\\_v\\_usloviyakh\\_tsifrovoy\\_ekonomiki](https://gaap.ru/articles/Publichnaya_nefinansovaya_otchetnost_v_oblasti_ustoychivogo_razvitiya_kak_istochnik_informatsii_i_obekt_auditorskikh_uslug_v_usloviyakh_tsifrovoy_ekonomiki) (дата обращения: 10.05.2020).
13. Ефимова О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):40–53. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–40–53

### REFERENCES

1. Blasco J.L., King A. The road ahead. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017. URL: <http://www.kpmg.com/crreporting> (accessed on 10.05.2020).
2. Nelson M. Does your non-financial reporting tell your value creation story? 2018. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/does-nonfinancial-reporting-tell-value-creation-story](https://www.ey.com/en_ru/assurance/does-nonfinancial-reporting-tell-value-creation-story) (accessed on 20.05.2020).

3. Nelson M. Why it's time to take a standard approach to non-financial reporting. 2019. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/time-to-take-a-standard-approach-to-nonfinancial-reporting](https://www.ey.com/en_ru/assurance/time-to-take-a-standard-approach-to-nonfinancial-reporting) (accessed on 20.05.2020).
4. Mackintosh I. Why corporate reporting standards are starting to converge. 2019. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/why-corporate-reporting-standards-are-starting-to-converge](https://www.ey.com/en_ru/assurance/why-corporate-reporting-standards-are-starting-to-converge) (accessed on 20.05.2020).
5. Tryastsina N. Yu. Presentation of information in integrated reporting to assess the investment attractiveness of companies. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2018;441(3):281–296. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.21.3.281
6. Selezneva A. V. Independent verification of non-financial statements. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2016;(4):31–42. (In Russ.).
7. Lashchinina E. A. Confidence in the auditor's services. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii = Financial and Accounting Advice*. 2018;(2). URL: [https://gaap.ru/articles/Uverenost\\_v\\_uslugakh\\_auditora/](https://gaap.ru/articles/Uverenost_v_uslugakh_auditora/) (accessed on 10.05.2020). (In Russ.).
8. Lashchinina E. A. What can the auditor do? *MSFO i MSA v kreditnoi organizatsii = IFRS and ISAS in a Credit Institution*. 2018;(2). URL: [http://www.reglament.net/bank/msfo/2018\\_2/get\\_article.htm?id=5650](http://www.reglament.net/bank/msfo/2018_2/get_article.htm?id=5650) (accessed on 10.05.2020). (In Russ.).
9. Massarygina V. F. On the new stage of development of auditing in Russia. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2017;(5–6):109–119. (In Russ.).
10. Mel'nik M. V. Major factors of modern economy sustainability. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2015;2(4):16–22. (In Russ.).
11. Kovalenko V. S. How to increase confidence in information in non-financial reporting? II practical conf. "Annual reports: Experience of leaders and new standards" (December 2014, Almaty). 2014. URL: [https://www.raexpert.kz/files/events/ar\\_2014/conference/Kovalenko%20Viktor.pdf](https://www.raexpert.kz/files/events/ar_2014/conference/Kovalenko%20Viktor.pdf) (accessed on 24.04.2020). (In Russ.).
12. Kazakova N. A., Bobkova M. P., Prilepskaya A. A., Doan Tkhi Lok. Public non-financial reporting in the field of sustainable development as a source of information and object of audit services in the digital economy. *Auditor = Auditor*. 2019;(12). URL: [https://gaap.ru/articles/Publichnaya\\_nefinansovaya\\_otchetnost\\_v\\_oblasti\\_ustoychivogo\\_razvitiya\\_kak\\_istochnik\\_informatsii\\_i\\_obekt\\_auditorskikh\\_uslug\\_v\\_usloviyakh\\_tsifrovoy\\_ekonomiki](https://gaap.ru/articles/Publichnaya_nefinansovaya_otchetnost_v_oblasti_ustoychivogo_razvitiya_kak_istochnik_informatsii_i_obekt_auditorskikh_uslug_v_usloviyakh_tsifrovoy_ekonomiki) (accessed on 10.05.2020). (In Russ.).
13. Efimova O. V. Forming reports on sustainable development: Stages and procedures. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):40–53. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–40–53

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Роза Григорьевна Каспина** — доктор экономических наук, профессор, профессор Высшей школы бизнеса, Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Россия  
rosakaspina@yandex.ru

**Наталья Олеговна Самойлова** — магистрант Высшей школы бизнеса, Казанский (Приволжский) федеральный университет, ведущий специалист учебно-методологического отдела, ООО «Аудиторско-консалтинговая компания „Кроу Аудэкс“», Казань, Россия  
samoilova.n96@mail.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Roza G. Kaspina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Higher School of Business, Kazan (Volga) Federal University, Kazan, Russia  
rosakaspina@yandex.ru

**Natal'ya O. Samoilova** — Master student of the Higher School of Business, Kazan (Volga) Federal University, leading specialist of the Educational and Methodological Department, LLC "Audit and Consulting Company "Crowe Audek", Kazan, Russia  
samoilova.n96@mail.ru

Статья поступила в редакцию 11.06.2020; после рецензирования 30.06.2020; принята к публикации 15.07.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 11.06.2020; revised on 30.06.2020 and accepted for publication on 15.07.2020.

The authors read and approved the final version of the manuscript.