

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-4-6-20

УДК 657.6(045)

JEL C51, D80, M21, M42

Аудит бизнеса в формате ESG: диалектика развития базовых категорий верификации

Р.П. Булыга, И.В. Сафонова

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Внедрение принципов интегрированного мышления в учетно-контрольной среде расширяет границы традиционных представлений о формировании и подтверждении достоверности отчетной информации: от финансовой отчетности до данных бизнес-практик. **Объектом** исследования являются глобальные тренды в области международных и отечественных инициатив по развитию ESG-отчетов, а его **задачей** — обоснование диалектики взаимосвязи базовых категорий, связанных с подтверждением достоверности публичной отчетности компаний как одного из направлений развития аудита бизнеса в условиях ESG-трансформации. **В результате** исследования авторами обоснован вывод о необходимости формирования новой архитектуры регламентов верификации корпоративной отчетности, выявлены мировые и отечественные тенденции по выражению типа уверенности, предоставляемой аудитором заинтересованным пользователям в процессе заверения публичных отчетов компаний.

С использованием **метода** контент-анализа положений действующих стандартов аудиторской деятельности определены подходы к трактованию и классификации терминов «верификация», «заверение», «подтверждение» и «аудит», исходя из уровня предоставляемой пользователю уверенности, а также применяемой для этого методики получения доказательств. Сформулирован вывод о необходимости дальнейшего развития аудита бизнеса как эффективного способа нахождения баланса между коммерческими интересами аудиторских фирм и запросом на достоверную транспарентную деловую информацию со стороны общества и стейкхолдеров. Полученные результаты позволят расширить сферу аудиторской практики в условиях реализации концепции устойчивого развития и внедрения ESG-принципов в бизнес-процессы компаний. Исследование может представлять интерес для национальных регуляторов, профессиональных сообществ, а также инвесторов и участников финансового рынка.

Ключевые слова: отчетность; аудит; аудит бизнеса; верификация; заверение; уровень уверенности; достоверность информации; заинтересованные пользователи

Для цитирования: Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: диалектика развития базовых категорий верификации. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(4):6-20. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-4-6-20

ORIGINAL PAPER

Business Audit in a Framework of ESG: Dialectic of Basic Categories of Verification Development

R.P. Bulyga, I.V. Safonova

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

Implementation of integrated thinking principles in the accounting and control environment expands the boundaries of traditional ideas about the formation and confirmation of the reporting information reliability — from financial statements to business practice data. Based on the analysis of global trends in international and domestic initiatives for ESG reports development, the authors substantiate the conclusion that it is necessary to form a new architecture of corporate reporting verification regulations. As the study results, the paper presents the current standards of auditing from the point of view of regulating the procedure for substantiating and expressing by the auditor confidence provided to the interested user to increase confidence in the auditor's opinion (inference). The research revealed trends in the type's expression of confidence in the certification of public reports of companies in Russian and international practice. The authors tried to define approaches to the definition and classification of the terms *verification*, *certification*, *confirmation* and *audit*. They have been based on the level of confidence provided to the user, as well as the methodology used for obtaining evidence by the verifier. The authors highlighted the need for further development of business audit as an

effective way to find a balance between the commercial interests of audit firms and the demand for reliable, transparent business information from society and stakeholders. The outcomes got will expand audit practice in implementing the concept of sustainable development and introducing ESG principles into the business processes of companies. The study may interest national regulators, professional communities, as well as investors and financial market participants.

Keywords: reporting; audit; business audit; verification; assurance; confidence level; reliability of information; interested users

For citation: Bulyga R.P., Safonova I.V. Business audit in a framework of ESG: Dialectic of basic categories of verification development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(4):6-20. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-4-6-20

ВВЕДЕНИЕ

Одним из важнейших направлений эволюционирования корпоративных структур в условиях устойчивого развития и инклюзивного экономического роста является системная трансформация взаимодействия экономического субъекта с широким кругом заинтересованных сторон. Профессиональное и бизнес-сообщество пришли к четкому пониманию, что современная модель корпоративной отчетности как ключевого инструмента коммуникации экономического субъекта с внешней средой должна строиться на базе принципов интегрированного мышления с учетом концепции множественности капиталов, раскрытия ESG-факторов и влияния различных групп стейкхолдеров. Как следствие, публичные компании стали чаще предоставлять расширенный формат корпоративной отчетности, раскрывая все аспекты создания устойчивой стоимости бизнеса в долгосрочной перспективе.

По данным исследования, проведенного Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants) в 2021 г., раскрытие ESG-информации является сложившейся мировой практикой. Публичная отчетность компаний подавляющей части рассматриваемых стран в более чем 90% случаев содержит раскрытие информации в разрезе ESG-факторов (табл. 1). Анализ ситуации государств Азиатско-Тихоокеанского региона и Ближнего Востока показал, что многие из них серьезно продвинулись в плане запроса на устойчивость, а требования ряда восточных фондовых бирж к ESG-аспектам и раскрытию нефинансовой информации порой более жесткие, чем на Западе¹.

¹ Открывая новые горизонты. ESG-повестка в Азиатско-Тихоокеанском регионе и на Ближнем Востоке. Июль 2022 г. Исследование включает анализ 13 стран и 19 бирж Азиатско-Тихоокеанского региона и Ближнего Востока. URL: <https://drive.google.com/file/d/187xmaVRTf16uObLEHCX00VryECeFByZj/view> (дата обращения: 20.07.2022).

Отчеты экономических субъектов, действующих в юрисдикции Российской Федерации, вошедшие в выборку International Federation of Accountants, соответствовали общему тренду, что также подтверждается российскими источниками.

Согласно данным Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) начиная с 2000 г. в России отчетливо прослеживается тенденция поступательного изменения состава и структуры нефинансовой отчетности компаний. В настоящее время в Национальном регистре РСПП представлены нефинансовые отчеты 217 экономических субъектов Российской Федерации различной отраслевой принадлежности². Подавляющая часть компаний — лидеров по раскрытию ESG-информации функционируют в энергетической, нефтегазовой, металлургической и горнодобывающей отраслях, а также финансах и страховании (53% субъектов из совокупности)³.

Например, к числу прогрессивных практик по составлению и раскрытию нефинансовых отчетов в горнодобывающей и металлургической отраслях относится деятельность группы компании ПАО «ГМК «Норильский никель». Отчет об устойчивом развитии за 2021 г. является восемнадцатым публичным нефинансовым отчетом группы компаний, представленным широкому кругу заинтересованных сторон начиная с 2004 г.⁴ При его подготовке Норникелем использованы положения следующих стандартов: GRI Standards (вариант «Расширенный»); GRI для горно-металлургических компаний;

² Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП). Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. URL: <https://www.rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения: 16.07.2022).

³ На основе данных Национального Регистра корпоративных нефинансовых отчетов РСПП. URL: <https://www.rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения 16.07.2022).

⁴ ПАО «ГМК «Норильский никель» (официальный сайт). URL: <https://www.nornickel.ru/investors/reports-and-results/annual-reports> (дата обращения: 10.07.2022).

Формирование и раскрытие ESG-информации в отчетности экономических субъектов /
Formation and disclosure of ESG information in the economic entities reporting

Таблица 1 / Table 1

Страна / Country	Выборка компаний / Samples		Раскрытие нефинансовой информации (НФО) / Disclosure of non-financial information (NFI)								
	Количество исследован- ных отчетов / Amount of reports studied	Доля отчетов с раскры- тием ESG-информации с использованием стан- дартов / Share of reports with disclosure of ESG information using standards	Отчет об УР / Sustainable development report	Годовой отчет / Annual report	Интегри- рованный отчет / Integrated report	Нет / no	GRI	SASB	TCFD	ООН / UN	Проч./ Other
1. Австралия / Australia	50	50 (100%)	72	14	14	-	70	4	54	4	40
2. Гонконг / Hong-Kong	50	50 (100%)	84	14	2	-	62	0	8	10	86
3. Франция / France	50	50 (100%)	-	100	-	-	60	12	42	12	22
4. Южная Африка / South Africa (SAR)	50	50 (100%)	14	4	82	-	64	2	12	34	80
5. Великобритания / Great Britain	100	99 (99%)	60	33	6	1	37	14	43	8	29
6. США/ US	100	99 (99%)	96	1	2	1	59	48	31	10	11
7. Япония / Japan	100	99 (99%)	53	3	43	1	62	9	36	10	42
8. Индия / India	100	98 (98%)	41	34	23	2	47	3	4	13	29
9. Италия / Italy	50	49 (98%)	70	8	20	2	98	16	29	4	10
10. Испания / Spain	50	48 (96%)	38	8	50	4	94	15	38	6	10
11. Сингапур / Singapore	50	48 (96%)	60	34	2	4	96	8	13	13	46
12. Германия / Germany	100	94 (94%)	68	20	6	6	82	9	27	24	24
13. Канада / Canada	50	47 (94%)	92	-	2	6	72	62	60	15	34
14. Россия / Russia	50	46 (92%)	54	22	16	8	78	17	22	15	28
15. Южная Корея / South Korea	50	46 (92%)	58	2	32	8	93	30	24	24	30
16. Бразилия / Brazil	50	45 (90%)	46	8	36	10	93	13	18	4	7
17. Индонезия / Indonesia	50	45 (90%)	82	4	4	10	67	11	0	4	80
18. Китай / China	100	79 (79%)	66	12	1	21	54	1	5	3	76
19. Мексика / Mexico	50	39 (78%)	48	18	12	22	87	18	18	15	5
20. Турция / Turkey	50	36 (72%)	32	30	10	28	64	17	6	8	17
21. Аргентина / Argentina	50	26 (52%)	40	2	10	48	100	14	8	12	27
22. Саудовская Аравия / Saudi Arabia	50	26 (52%)	24	24	4	48	54	8	0	4	8

Источники / Source: разработано авторами по данным International Federation of Accountants. The state of play in sustainability assurance. Benchmarking global practice. 2021 г.
URL: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/Agenda-Item-5B-June-2021-IFAC-AICPA-CIMA-Report-The-State-of-Play-in-Sustainability-Assurance.pdf> / developed by the
authors according to the International Federation of Accountants. The state of play in sustainability assurance. Benchmarking global practice. 2021. URL: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/Agenda-Item-5B-June-2021-IFAC-AICPA-CIMA-Report-The-State-of-Play-in-Sustainability-Assurance.pdf>.

SASB; AA1000SES (2015), AA1000AP (2018). Самостоятельный раздел отчета посвящен раскрытию информации в соответствии с рекомендациями TCFD. Также отдельно составлен ESG-отчет, содержащий количественные показатели в разрезе каждого ESG-фактора.

Один из лидеров отрасли по производству минеральных удобрений и азотных соединений — ПАО «Уралкалий» — раскрывает нефинансовую информацию уже на протяжении десяти лет. Первый отчет в области устойчивого развития этим объединением был подготовлен по результатам 2011 г., за период с 2012 по 2018 г. информация была предоставлена в составе интегрированной отчетности. В 2020 г. корпорация возобновила практику подготовки Отчета об устойчивом развитии, преобразованного в последующем ESG-отчет⁵, отдельно от годового.

Однако информационная ценность различных видов публичной отчетности как инструмента коммуникации экономических субъектов со стейкхолдерами нивелируется без процедуры подтверждения ее достоверности. Сегодня созданы все предпосылки для совершенствования формата отчетных данных компаний, что влечет за собой необходимость создания системы стандартов формирования и верификации корпоративной отчетности.

ДИСКУССИЯ

Внедрение ESG-принципов в бизнес-модель организации, по нашему мнению, оказывает серьезное влияние на практическую реализацию современной концепции аудита. Проведенное исследование позволяет констатировать, что профессиональное аудиторское сообщество в нашей стране не готово полноценно признать активное воздействие данных факторов на расширение профессиональных границ, продолжая рассматривать аудит через призму подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Только в отдельных работах российских ученых рассматривается широкая концепция аудита в контексте нефинансовой отчетности [1–7].

В 2005 г. научной школой Финансового университета⁶ под влиянием теории трансформации си-

стем [8] и теории вдохновенного доверия Т. Лимперга⁷ [9] была обоснована концепция широкого понимания аудита [10], которая последовательно разрабатывается как проблематика расширения его границ в условиях информационного общества [11–17]. Данная концепция заключается в переходе от аудита финансовой отчетности, предполагающего подтверждение ее достоверности с выражением разумной уверенности, к аудиту бизнеса⁸, означающему выражение этой же разумной, а не искусственной ограниченной уверенности, при подтверждении достоверности всей публичной информации о деятельности организации. Вместе с тем, если 15–20 лет назад идеология аудита бизнеса носила больше научно-прогнозный характер, сейчас на повестке дня стоят конкретные практико-ориентированные задачи подтверждения достоверности годовой/интегрированной/нефинансовой отчетности экономических субъектов. Исходя из этого, в статье проанализированы предпосылки развития аудита на предмет использования положений действующих стандартов в условиях внедрения принципов ESG и трансформации формата публичных данных.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Зарубежный опыт в области подтверждения достоверности нефинансовой отчетности свидетельствует о следующем.

Согласно директиве Еврокомиссии (Directive 2014/95/EU)⁹ государства-члены могут предъявлять требования о необходимости заверения раскрываемой нефинансовой информации. В соответствии с содержанием доклада Европейской лаборатории EFRAG¹⁰ о перспективах создания стандартов отчетности ЕС в области устойчивого развития из 26 европейских стран 3 содержат требования по обязательному подтверждению

⁷ Т. Лимперг считал, что аудиторы не должны ограничиваться формальной проверкой только лишь бухгалтерских записей и финансовой отчетности. Им следует проводить глубокую экспертизу всей экономической ситуации на предприятии.

⁸ Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Учебник для студентов магистратуры. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2021. 343 с.

⁹ Директива Еврокомиссии в отношении раскрытия отчетных данных об устойчивом развитии (Directive 2014/95/EU). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>

¹⁰ EFRAG — Европейская консультативная группа по финансовой отчетности.

⁵ ПАО «Уралкалий» (официальный сайт). URL: <https://www.uralkali.com/> (дата обращения: 01.07.2021).

⁶ Научная школа «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества» под руководством профессора Р.П. Булыги.

нефинансовой отчетности (Италия, Испания и Франция); 12 предписывают аудитору проверять наличие нефинансового отчета; 11 предъявляют дополнительные требования по проверке¹¹. Согласно предложениям Комиссии о Директиве по корпоративной отчетности в области устойчивого развития (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) от 21.04.2021, предусмотрены изменения существующих требований к нефинансовой отчетности, включая обязательное проведение ее аудита (заверения) с перспективой перехода в части подтверждения информации с ограниченного уровня уверенности к разумному¹². Предложение Комиссии предусматривает принятие стандартов отчетности в области устойчивого развития ЕС, которые разрабатываются EFRAG.

Материалы проведенного исследования данной ситуации по 13 странам Азиатско-Тихоокеанского региона и Ближнего Востока свидетельствуют, что лишь около 60% крупнейших компаний Азиатско-Тихоокеанского региона и 40% — Ближнего Востока и Южной Африки заверяют нефинансовую отчетность или ее часть, преимущественно ориентируясь на биржевые требования своих государств¹³.

В Российской Федерации правовая база и деловая практика в данной сфере только начинают формироваться. По состоянию на сегодняшний день, требования о необходимости подтверждения данных нефинансовой отчетности прямо или косвенно содержатся в следующих нормативных регламентах (проектах):

- Концепция развития публичной нефинансовой отчетности¹⁴;

- проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности»¹⁵;
- рекомендации Банка России по раскрытию ПАО нефинансовой информации¹⁶;
- письмо Банка России о верификаторах финансовых инструментов российских бирж¹⁷;
- рекомендации Банка России по реализации принципов ответственного инвестирования¹⁸ и др.

В результате анализа отдельных положений указанных нормативных актов авторами выявлены законодательно предусмотренные способы обеспечения достоверности данных публичной корпоративной отчетности (табл. 2).

Внутренний контроль и аудит. Данный инструмент необходимо интегрировать в общую систему корпоративного контроля и управления рисками организации. В соответствии с ведущими практиками должна быть организована систематическая независимая внутренняя оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля процесса подготовки отчетности организации, в том числе нефинансовой.

Внешние способы обеспечения достоверности публичной отчетности. Заверение публичной отчетности или ее части может быть инициировано самой организацией или осуществляться по инициативе третьей стороны. Так, согласно Концепции развития публичной нефинансовой отчетности¹⁹ «независимая внешняя оценка публичной нефинансовой отчетности по инициативе выпуска-

¹¹ EFRAG. Proposal for a relevant and dynamic EU sustainability reporting standards setting 2021. European Financial Reporting Advisory Group. 2021 г. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/210308-report-efrag-sustainability-reporting-standard-setting_en.pdf

¹² Еврокомиссия (официальный сайт). Предложение по Директиве по корпоративной отчетности в области устойчивого развития (CSRD). URL: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en#review (дата обращения: 09.06.2022).

¹³ Открывая новые горизонты. ESG-повестка в Азиатско-Тихоокеанском регионе и на Ближнем Востоке. 2022 г. URL: <https://drive.google.com/file/d/187xmaVRTf16uObLEHCX00VryECeFByZj/view> (дата обращения: 20.07.2022).

¹⁴ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://base.garant.ru/71673686/?ysclid=l67qwjor1l638715389>

¹⁵ Проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 10.10.2019). URL: <https://media.rsp.ru/document/1/1/0/107455ceaeabe24b68bda19afb80627e.pdf>

¹⁶ Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_390868/?ysclid=l67q65e2pb265112534

¹⁷ Информационное письмо Банка России от 11.10.2021 № 06.28-/9983 «О верификаторах финансовых инструментов для включения в секторы (сегменты) устойчивого развития российских бирж».

¹⁸ Информационное письмо Банка России от 15.07.2020 № ИН-06-28/111 «О рекомендациях по реализации принципов ответственного инвестирования». URL: https://cbr.ru/statichn/15/59420/20200715_in_06_28-111.pdf

¹⁹ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://base.garant.ru/71673686/?ysclid=l67qwjor1l638715389>

Таблица 2 / Table 2

Способы и субъекты обеспечения достоверности публичной отчетности экономического субъекта / Ways and subjects to ensure the reliability of public reporting of an economic entity

Код / Code	Способы обеспечения достоверности публичной отчетности / Ways to ensure the reliability of public reporting	Субъекты обеспечения достоверности отчетности / Subjects to ensure the reliability of reporting
1000	<i>Внутренние способы обеспечения качества процесса формирования, раскрытия и представления публичной отчетности / Internal ways to ensure the quality of the process of formation, disclosure and presentation of public reporting</i>	
1001	Внутренний контроль учетных и отчетных данных / Internal control of accounting and reporting data	Службы внутреннего контроля / Internal control services
1002	Внутренний аудит достоверности корпоративной отчетности / Internal audit of corporate reporting reliability	Службы внутреннего аудита / Internal audit services
2000	<i>Внешние способы обеспечения достоверности публичной отчетности / External ways to ensure the reliability of public reporting</i>	
2100	<i>Заверение публичной отчетности или ее части по инициативе самой организации / Public reporting certification or its part by the initiative of the organization itself</i>	
2110	Профессиональное подтверждение достоверности публичной отчетности / Professional confirmation of public reporting reliability	Профессиональные верификаторы / Professional verifiers
2111	Аудит достоверности публичной отчетности (аудит бизнеса) или ее части с выражением разумной уверенности / Audit of the reliability of public reporting (business audit) or part thereof with the expression of reasonable assurance	Специализированные аудиторские организации / Specialized audit organizations
2112	Подтверждение достоверности публичной отчетности или ее части с выражением ограниченной уверенности / Confirmation of the reliability of public statements or parts thereof with an expression of limited assurance	Специализированные аудиторские организации / Specialized audit organizations
2113	Подтверждение достоверности публичной отчетности или ее части с выражением ограниченной уверенности / Confirmation of the reliability of public statements or parts thereof with an expression of limited assurance	Иные (отличные от аудиторских организаций) профессиональные верификаторы / Professional verifiers (other than audit organizations)
2120	Общественное заверение нефинансовой отчетности / части публичной отчетности / Public assurance of non-financial reporting / public reporting parts	Общественные верификаторы / Public verifiers
2121	Подтверждение достоверности публичной отчетности / нефинансовой части корпоративной отчетности с выражением не ниже ограниченной уверенности / Confirmation of the reliability of public reporting / non-financial part of corporate reporting with an expression not lower than limited assurance	Специализированный орган делового союза, ассоциации / Specialized body of business union, association
2122	Заверение нефинансовой отчетности / нефинансовой части публичной отчетности без выражения уверенности / Assurance of non-financial reporting / non-financial part of public reporting without assurance	Специализированный орган делового союза, ассоциации (общественный совет, экспертный совет РСПП и др.), представители заинтересованных пользователей организации / A specialized body of a business union, associations (public council, expert council of the RUIE, etc.), representatives of interested users of the organization
2200	<i>Внешняя оценка публичной отчетности или ее части по инициативе третьей стороны / External evaluation of public reporting or part thereof at the initiative of a third party</i>	
2210	Оценка показателей публичной отчетности или ее части в процессе составления индексов, рейтингов, ранжиров / Evaluation of indicators of public reporting or part of it in the process of compiling indices, ratings, rankings	Рейтинговые агентства / Rating agencies
2220	Оценка показателей публичной отчетности или ее части в процессе проведения конкурсов, выдачи премий и грантов / Evaluation of indicators of public reporting or part of it in the process of holding competitions, issuing prizes and grants	Организаторы конкурсов, премий, грантов / Organizers of competitions, awards, grants

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

ющих ее организаций осуществляется в форме подтверждения (заверения) лицом или группой лиц, которые независимы от процесса подготовки публичной нефинансовой отчетности». В развитие Концепции Банк России рекомендует ПАО для повышения доверия заинтересованных лиц к их деятельности и публичной отчетности проводить независимую внешнюю оценку нефинансовой информации, раскрываемой в годовом или нефинансовом отчете в форме профессионального подтверждения (заверения)²⁰.

В проекте федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности»²¹ предлагалось ввести независимую внешнюю оценку публичной нефинансовой отчетности, осуществляемую в двух формах:

- общественное подтверждение (заверение), проводимое общероссийской общественной организацией или ассоциацией (союзом), являющейся общероссийским объединением работодателей, в соответствии с методическими рекомендациями, утверждаемыми уполномоченным федеральным органом;
- профессиональное подтверждение (заверение), проводимое аудиторскими организациями в соответствии с системой Международных стандартов аудита (далее — МСА).

В качестве инструментария *независимой внешней оценки, проводимой по инициативе третьей стороны*, законодательство Российской Федерации и деловая практика предусматривают расчет специальных индексов, проведение рейтингов (рэнкингов) или организацию конкурсов. Например, ESG-рейтинги (рэнкинги) российских компаний сегодня формируют ведущие агентства RAEX-Europe, АКРА, Национальное рейтинговое агентство и ряд других. Практическим опытом в данной области располагает Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП), который ежегодно (с 2014 г.) составляет индексы «Ответственность и открытость» и «Вектор устой-

чивого развития», включая фондовые ESG-индексы МосБиржи — РСПП²².

В части рыночных (биржевых) требований по верификации нефинансовой отчетности экономических субъектов в Российской Федерации ситуация следующая. В соответствии с письмом Банка России о верификаторах финансовых инструментов российских бирж²³ для подтверждения достоверности нефинансовой отчетности Санкт-Петербургская биржа планирует привлекать как профессиональные ассоциации, так и рейтинговые агентства из «списка ВЭБ» (в частности, агентство АКРА)²⁴. Московская биржа выпустила «Руководство для эмитента»²⁵, в котором дается разъяснение «независимой оценки». Ссылаясь на международные стандарты по «зеленым» и «социальным» облигациям, Московская биржа предлагает в качестве проведения независимой оценки предоставить «второе мнение», пройти верификацию или подтвердить соответствие, а также рассматривать оценку или рейтинг облигаций и их сертификацию.

Исследуя перспективы развития в отношении способов обеспечения достоверности публичной отчетности в парадигме ESG-требований, особое внимание уделяется процессам заверения и верификации данных по инициативе самого субъекта. Два других способа не в полной мере могут удовлетворить интересы заинтересованных пользователей: внутренний контроль и аудит — ввиду несоблюдения принципа независимости; внешняя оценка — по причине недостаточного доступа к информации и наличия профессиональной квалификации у субъектов верификации.

В отношении подтверждения достоверности публичной отчетности в нормативных актах и деловой практике применяется ряд терминов: «вери-

²⁰ Информационное письмо Банка России «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ» от 12.07.2021 № ИН-06-28/49. URL: <https://www.garant.ru/hotlaw/federal/1474148/?ysclid=l67qqefu4c891855547>

²¹ Проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России, ст. 6. URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/52072.html/?ysclid=l67qrrimo8941087053>

²² Российский союз промышленников и предпринимателей (официальный сайт). ESG индексы и рейтинги РСПП в области устойчивого развития. URL: <https://rspp.ru/activity/social/indexes/> (дата обращения: 09.06.2022).

²³ Информационное письмо Банка России от 11.10.2021 № 06.28.-/9983 «О верификаторах финансовых инструментов для включения в секторы (сегменты) устойчивого развития российских бирж».

²⁴ ВЭБ.РФ (официальный сайт). Перечень верификаторов. URL: <https://вэб.рф/ustojchivoe-razvitie/zeljonoe-finansirovanie/perechen-verifikatorov/> (дата обращения: 09.06.2022).

²⁵ Московская биржа (официальный сайт). Руководство для эмитента. Как соответствовать лучшим практикам устойчивого развития. URL: <https://fs.moex.com/f/15022/esg.pdf> (дата обращения: 20.06.2022).

фикация», «подтверждение», «заверение» и «аудит». Законодательно определены все, кроме первого, при этом понятия «подтверждение» и «заверение» в контексте нефинансовой отчетности предлагаются использовать как синонимы.

Термин «верификация» закреплен только в национальных стандартах системы менеджмента качества. По нашему мнению, он является обобщающим, но при этом не должен включать в себя процедуры внутреннего контроля и внешней оценки достоверности публичной отчетности. Вывод авторов основан на следующих положениях. Верификация (от *лат. verum* — истинный + *facere* делать) представляет собой проверку истинности, правильности, достоверности чего-либо. В соответствии со стандартом ИСО 9000–2015²⁶ верификация является подтверждением посредством представления объективных свидетельств²⁷ того, что установленные требования были выполнены. Согласно стандартам ИСО 14064–3–2021 верификация определяется как «процесс оценки заявления в отношении исторических данных и информации для определения, является ли это заявление в существенном отношении правильным и соответствует ли оно критериям»²⁸. Под экспертом по данному вопросу понимается «любое компетентное и независимое лицо, ответственное за проведение процесса верификации и предоставление отчета по ее результатам»²⁹.

Под такое широкое трактование термина «верификация» вполне подходят понятия «подтверждение», «заверение» и «аудит».

«Подтверждение» и «Заверение» (как синонимы) в соответствии с Концепцией развития публичной нефинансовой отчетности следует рассматривать как систему методов и процессов, позволяющих убедиться в том, что отчетная информация от-

вечает определенным критериям: (1) достоверности, существенности и полноты информации, раскрываемой в рамках публичной нефинансовой отчетности; (2) соответствия нефинансовой отчетности и деятельности организации, информация о которой раскрывается в публичных нефинансовых отчетах, требованиям регламентирующих документов³⁰.

В то же время в экспертном заключении по проекту федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» отмечена некорректность использования термина «заверение» в отношении оценки нефинансовой отчетности. Это связано с тем, что данный термин приобрел новое значение после введения в Гражданский кодекс РФ правил о заверениях об обстоятельствах (ст. 431.2). Законодатели рекомендовали применять термин «подтверждение»³¹.

Аудит законодательно определяется как «независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности»³². При этом международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности³³.

В результате детального контент-анализа Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность (далее — МСЗОУ), Международных стандартов аудита (МСА), стандартов в области

²⁶ ГОСТ Р ИСО 9000–2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь. URL: <https://sudact.ru/law/gost-r-iso-9000-2015-natsionalnyi-standart-rossiiskoi/gost-r-iso-9000-2015/?ysclid=l67rk8f6ad371656083>.

²⁷ Объективное свидетельство (от англ. objective evidence — данные), подтверждающие наличие или истинность чего-либо.

²⁸ ГОСТ Р ИСО 14064–3–2021. Национальный стандарт Российской Федерации. Газы парниковые. Часть 3. Требования и руководство по валидации и верификации заявлений в отношении парниковых газов. URL: <https://npalib.ru/2021/09/30/gost-r-iso-14064-3-2021-id272461/p9/?ysclid=l67rp8q2xa407281650>

²⁹ Там же.

³⁰ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://base.garant.ru/71673686/?ysclid=l67qwjor1l638715389>

³¹ Экспертное заключение по проекту федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (принято на заседании Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства 10.10.2019 № 191–4/2019). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PRJ&n=188922&ysclid=l67ru2evj2904767206#>.

³² Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями), ст. 1, п. 3. URL: <https://base.garant.ru/12164283/?ysclid=l67rx8x2me176985490>

³³ Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 27.10.2021), п. 5. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317258/?ysclid=l67ryvyunt272184755

устойчивого развития³⁴ и стандартов системы менеджмента качества³⁵, прямо или косвенно регламентирующих процесс верификации нефинансовой отчетной информации, а также ряда других источников, экспертных мнений и сложившейся отечественной практики подтверждения отчетности, авторами сделан вывод о том, что все четыре дефиниции имеют свои специфические отличительные особенности в отношении применения и содержательной нагрузки.

Таким образом, на основе проведенного исследования сформулирована матрица категорий, обеспечивающих достоверность публичной отчетности (табл. 3), а также концептуальные трактовки дефиниций «верификация», «заверение», «подтверждение» и «аудит», которые предложено использовать в процессе формирования нормативно-правовой базы и развития практики аудита бизнеса XXI в.

Верификация представляет собой проверку наличия и/или достоверности информации (данных), исходя из соблюдения определенных критериев ее формирования. Термин является универсальным, применимым во всех сферах и областях деятельности (технической, медицинской, социально-экономической и др.). Тенденция на интерес к нему (вместо «заверения») специалистов в социально-экономической сфере связана с потребностью в новых методах сбора и обработки бизнес-информации, применяемых в настоящее время в других областях (технике, медицине и др.).

Заверение — это процесс верификации, осуществляемый в социально-экономической сфере общественной деятельности (у нотариусов, юристов, бухгалтеров, аудиторов и др.). Заверение отличается от верификации областью применения и методами сбора доказательств. Заверением считается любое подтверждение достоверности информации о деятельности экономического субъекта как с предоставлением уверенности, так и без нее. Это базовая (самая широкая) категория в области учета и контроля (формирования, раскрытия и подтверждения достоверности отчетной информации экономического субъекта).

Подтверждение — это подсистема заверения, при которой выражение суждения должно содержать уверенность специалиста, т.е. иметь под собой основу в виде технологии (методики, регламента) получения им доказательств достоверности оцениваемых данных (информации). Оно является базовой категорией профессионального подтверждения (заверения), суть которого состоит в подтверждении достоверности информации с выражением хотя бы минимальной уверенности. Общественное заверение не предполагает предоставления пользователю уверенности, поэтому общественное заверение является *заверением*, а не *подтверждением* достоверности отчетности. Подтверждение — это и верификация в социально-экономической сфере, когда от верификатора требуется предоставление хотя бы минимального уровня уверенности.

Аудит — это подсистема:

- профессионального подтверждения, когда от специалиста (аудитора) требуется высокий (разумный) уровень уверенности при выражении им мнения о достоверности публичной отчетности;
- заверения, когда от заверителя требуется не любой, а только высокий уровень уверенности;
- верификации в социально-экономической сфере, когда от верификатора требуется предоставление уверенности, причем самой высокой (разумной).

Ключевыми критериями классификации рассмотренных выше категорий является триада сущностных понятий: «достоверность отчетности», «уверенность, предоставляемая аудитором (практикующим специалистом)» и «доверие заинтересованных пользователей».

В теории вероятности под термином «*достоверность*» понимается «уверенность в правильности оценки вероятности наступления того или иного события, выражающая степень знаний о факторах, которые могут содействовать или препятствовать его наступлению». В большинстве случаев достоверность характеризуется существенным элементом неопределенности, поскольку полной информации о подобных факторах практически никогда не бывает.

В соответствии с действующими стандартами аудиторской деятельности *уверенность*, предоставляемая заинтересованному пользователю, выступает сущностным признаком градации оказываемых аудиторскими фирмами услуг на: аудит; обзорные проверки; другие задания, обес-

³⁴ AccountAbility. AA1000 Assurance Standard v3. (Стандарт заверения отчетов AA1000AS v3). URL: https://www.accountability.org/static/3ff15429033873cdc775212ca63572fb/aa1000as_v3_final.pdf

³⁵ ГОСТ Р ИСО 14064–3–2021 Газы парниковые. Часть 3. Требования и руководство по валидации и верификации заявлений в отношении парниковых газов. URL: <https://base.garant.ru/403173445/?ysclid=l67s1lxdhy569395812>

Таблица 3 / Table 3

**Матрица категорий, обеспечивающих достоверность публичной отчетности /
Matrix of categories ensuring the public reporting reliability**

Компоненты категории / Category components	Наименование категории / Name of category			
	Верификация / Verification	Заверение / Assurance	Подтверждение / Confirmation	Аудит / Audit
Сфера применения / Area of application	Любая / Any	Социально-экономическая / Socio-economic		
Уровень уверенности / Confidence level	Высокий / High. Низкий / Low. Никакой / None	Высокий / High. Низкий / Low. Никакой / None	Высокий / High. Низкий / Low	Высокий / High
Объем доказательств / Scope of evidence	Большой / Large. Средний / Average. Минимальный / Minimal	Большой / Large Средний / Average. Минимальный / Minimal	Большой / Large. Средний / Average	Большой / Large
Регламенты проверки (пример) / Checking regulations (Examples)	Алгоритм верификации / Algorithms of verification	Методика РСПП / Methodology by Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs	МС30У / International standards for tasks that provide confidence	MCA / ISA
Субъект / Subject	Верификатор / Verifier	Специалист по заверению / Assurance expert	Практикующий специалист / Practitioner	Аудитор / Auditor

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

печивающие уверенность; услуги, сопутствующие аудиту. При этом уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления отчетности, представленной аудируемым лицом, и имеющей целью повышение *доверия* к ней предполагаемых пользователей. В соответствии со стандартами аудиторской деятельности³⁶ выполняемые для указанных целей задания подразделяются на обеспечивающие разумную (высокую) степень уверенности и обеспечивающие ограниченную (среднюю) уверенность.

Рассмотренная конструкция современного аудита, по сути, является практическим воплощением «теории вдохновенного доверия» Т. Липерга [18], постулирующей миссию аудитора как доверенного агента общества и государства, на-

правленную на ограждение всех заинтересованных пользователей корпоративной отчетности от распространения недостоверной публичной информации о деятельности экономических субъектов. Подход ученого перекликается с более поздними выводами, сделанными комиссией Макдональда в конце XX в. Канадский аудиторский институт провел исследование по изучению ожиданий пользователей от результатов аудита, опубликовав в 1988 г. отчет, известный как отчет Комиссии Макдональда³⁷ (по фамилии руководителя исследовательской группы). Главный вывод заключается в том, что не соответствующие действительности ожидания или ошибочное восприятие результатов могут подорвать доверие пользователей к аудиторами и к подвергнутой аудиту информации не меньше, чем реальные изъяны в профессиональных стандартах или в выполненной аудиторской работе³⁸.

³⁶ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317768/?ysclid=l67sb87x3g442534810

³⁷ Отчет Комиссии по изучению ожиданий пользователей от результатов аудита. Торонто: Канадский аудиторский институт; 1988. 134 с.

³⁸ Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Учебник для студентов магистратуры. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2021. 343 с.

Таблица 4 / Table 4

**Этапы эволюции концепции широкого понимания аудита (аудита бизнеса) /
Evolution stages of a broad understanding of audit (business audit) concept**

Компоненты системы «аудит» / Components of Audit system	Узкий взгляд на аудит / Confined view of audit	Развитие концепции широкого понимания / Development of a broad understanding concept		
		1 этап / Stage 1	2 этап / Stage 2	3 этап / Stage 3
Определение категории / Category definition	Аудит финансовой отчетности / Audit of financial reporting	Аудит финансовой и нефинансовой отчетности / Audit of financial and non-financial reporting	Аудит корпоративной отчетности / Audit of corporate reporting	Аудит бизнеса / Audit of business
Объект аудита / Audit object	Бухгалтерская (финансовая) отчетность / Financial reporting	Финансовая и нефинансовая отчетность / Financial and non-financial reporting	Вся отчетная информация / All reporting information	Вся публичной информации о бизнесе / All public information of the business
Уровень уверенности / Level of confidence	Высокий (разумный) / High (reasonable)	Высокий (разумный) / High (reasonable)	Высокий (разумный) / High (reasonable)	Высокий (разумный) / High (reasonable)
Объем доказательств / Scope of evidence	Большой / Large	Большой / Large	Большой / Large	Большой / Large
Регламенты аудиторской проверки / Audit regulations	MCA / ISA	MCA / ISA MC30Y / International standards for tasks that provide confidence	MCA / ISA MC30Y / International standards for tasks that provide confidence Внутренние регламенты / Internal regulations	MCA / ISA
Методы и технологии аудиторской проверки / Audit Methods and Technologies	Аудиторские процедуры / Audit procedures	Аудиторские процедуры / Audit procedures	Аудиторские процедуры / Audit procedures	Аудиторские процедуры / Audit procedures. Другие алгоритмы верификации информации / Other information verification algorithms
Субъекты, обеспечивающие достоверность информации / Subjects ensuring the reliability of information	Аудитор / Auditor	Аудитор / Auditor. Практикующий специалист / Practitioner	Аудитор / Auditor. Практикующий специалист / Practitioner. Специалист по заверению / Assurance expert	Аудитор / Auditor. Практикующий специалист / Practitioner. Специалист по заверению / Assurance expert. Верификатор / Verifier
Аудит как подсистема / Audit as a subsystem	—	Подтверждения / Confirmation	Заверения / Assurance	Верификации / Verification

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

ВЫВОДЫ

Ключевая триада сущностных критериев классификации категорий (достоверность, уверенность, доверие) обеспечивает достоверность публичной отчетности; ее составляющие коррелируют друг с другом. Снижение уровня уверенности, предоставляемой аудитором при подтверждении достоверности отчетности, снижает степень доверия к ней заинтересованных пользователей, а в перспективе — к самой профессии аудитора. И наоборот, добровольное возложение на себя аудитором бремени временных и финансовых затрат, а также высокой степени юридической ответственности за повышенный уровень предоставляемой уверенности повышает доверие заинтересованных пользователей к подтвержденной отчетности и институту аудита в целом.

Таким образом, двойственная природа института аудита, функционирующего, с одной стороны, как и любой вид предпринимательской деятельности по экономическим законам максимизации прибыли и экономических выгод, а с другой — обязанного следовать социальной миссии доверенного агента общества, объективно создает «ножницы проблем» баланса интересов между уровнем предоставляемой уверенности и доверием пользователей. С точки зрения стратегического устойчивого развития аудита эта проблема требует серьезного осмысления и выработки компромиссных решений по нахождению оптимального сочетания интересов профессии и общества (заинтересованных пользователей) в каждом конкретном случае.

Эффективным способом нахождения указанного баланса является совершенствование концепции широкого понимания аудита (аудита бизнеса), которая, по мнению авторов, находится на втором эволюционном этапе своего развития (табл. 4).

Исходя из преобладающей в нормативных актах концепции узкого взгляда, под аудитом понимается подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности с выражением аудитором в своем заключении мнения в виде разумной (высокой) уверенности, формируемого по результатам проверки, проводимой по специальным профессиональным стандартам. В традиционном понимании такое (безальтернативное) подтверждение достоверности могут осуществлять только подготовленные специалисты, именуемые аудиторами.

Первый (начальный) этап эволюции института аудита в сторону концепции широкого

его понимания начался с внедрением практики публикации нефинансовых отчетов экономических субъектов и принятием МСЗОУ. Указанные стандарты предоставили право как аудиторам, так и иному практикующему специалисту подтверждать достоверность нефинансовой отчетной информации с альтернативной возможностью выражать как разумную (высокую), так и ограниченную (среднюю) степень уверенности. На этом этапе изменение подхода к категории «аудит» заключалось в механистическом расширении его объекта (за счет включения в состав аудируемой информации нефинансовой отчетности организации) с одновременным допуском возможности снижения качества выражаемого аудитором мнения. В итоге появилась альтернатива аудиту в виде иных (менее высоких) уровней подтверждения достоверности отчетной информации, осуществляемых другими субъектами (практикующими специалистами) по другим стандартам (МСЗОУ).

Второй (современный) этап эволюции института аудита в сторону концепции аудита бизнеса связан с возникновением обширного спектра стандартов (регламентов) и практик подготовки, публикации и заверения корпоративных отчетов, содержащих как финансовую, так и нефинансовую информацию, раскрываемую в разрезе ESG-факторов. Появился феномен общественного заверения отчетности, проводимого неспециализированными организациями по своим методикам, зачастую без предоставления заинтересованным пользователям какого-либо уровня уверенности. Намечилась тенденция к расширению объекта аудита за счет снижения требования к уровню предоставляемой уверенности. Итогом данного этапа стало признание профессиональным сообществом необходимости нормативной координации деятельности заверителей всех уровней с выделением в их составе «основного аудитора», ответственного за выражение мнения в отношении единой корпоративной отчетности с предоставлением пользователям разумной степени уверенности.

Проведенное нами исследование показало, что в настоящее время развитие института аудита находится на пороге *третьего этапа эволюции* — формирования реального аудита бизнеса, который должен включить в себя:

- дальнейшее расширение объекта аудита — до всей публичной информации о деятельности

организации, не ограничивающейся только лишь формализованными данными в виде корпоративной отчетности;

- развитие системы верификаторов расширенной публичной информации о деятельности экономического субъекта и разработка стандартов взаимодействия между ними;
- разработку (развитие) стандартов аудита, регламентирующих процесс подтверждения достоверности расширенного объекта проверки

с обязанностью выражения аудитором своего мнения о нем в виде разумной (высокой) степени уверенности;

- разработку и внедрение методики аудита корпоративной отчетности и методологии аудита бизнеса (с использованием инновационных технологий верификации бизнес-информации).

Перечисленные аспекты требуют более глубокого анализа и будут рассмотрены в последующих публикациях в данном журнале.

БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финуниверситету.

ACKNOWLEDGMENTS

The article has been prepared based on the results of research carried out at the expense of budgetary funds under the state task of the Financial University.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мелихов В.А. Аспекты методологии аудита и верификации финансовой отчетности субъектов внешнеэкономической деятельности. Аудит и консалтинг: перспективы развития, роль в обеспечении экономической безопасности организаций и государства: Материалы VII Национальной научно-практической конференции, Волгоград, 26–27 ноября 2020 г. Волгоград: Волгоградский государственный аграрный университет; 2020:144–149.
2. Белименко А.Е., Попадюк И.Ф. Внешнее заверение публичной нефинансовой отчетности. Перспективы развития науки в современном мире: Сборник статей по материалам международной научно-практической конференции, Уфа, 02 декабря 2019 г. Уфа: Научно-издательский центр «Вестник науки»; 2019:69–74.
3. Селезнева А.В. Независимая проверка нефинансовой отчетности. *Аудиторские ведомости*. 2016;(4):31–42.
4. Зарецкий А.Д., Иванова Т.Е. Корпоративная социальная ответственность: мировой и отечественный опыт. 2-е изд., перераб. и дополн. Краснодар: Краснодар: Просвещение-Юг; 2013. 279 с.
5. Каморджанова Н.А., Конопляник Т.М., Пономарева С.В. и др. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика. Монография. Каморджанова Н.А., ред. М.: Проспект; 2015. 192 с.
6. Каспина Р.Г., Самойлова Н.О. Аудит нефинансовой информации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(4):71–80.
7. 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;5(12):22–28.
8. Ainsworth-Land G. T. Grow or Die: The Unifying Principle of Transformation. New York: John Wiley & Sons; 1973.
9. Limperg Th. The social responsibility of the auditor. Amsterdam: Limperg instituut, Interuniversity institute for accountancy; 1985. 46 p.
10. Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала. Монография. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ; 2005. 426 с.
11. Булыга Р.П. От аудита финансовой отчетности к аудиту бизнеса. Бухгалтерский учет и аудит в условиях информационной глобализации. Сборник научных статей. Свищов: Хозяйственная академия «Д.А. Ценов»; 2009:269–279.
12. Булыга Р.П. Аудит бизнеса: вопросы теории и методологии. *Инновационное развитие экономики*. 2011;(3):6–12.

13. Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2013. 263 с.
14. Булыга Р.П. Аудит бизнеса как стратегическое направление развития аудиторской деятельности. *Аудитор*. 2013;(8):36–43.
15. Bulyga R. P. Business Audit: The New Concept of the XXI Century. *World Applied Sciences Journal*. 2014;29(5):619–622.
16. Булыга Р.П. Аудит бизнеса: консолидация, а не отрицание современного спектра аудиторский услуг. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(5):7–17.
17. Сафонова И.В. Экологические риски как глобальный тренд повышения информационной прозрачности отчетности компаний. *Экономика. Налоги. Право*. 2021;14(4):121–129.
18. Лимперг Т., Баранов П.П., Шапошников А.А., Аманжолова Б.А. и др. Теория вдохновенного доверия или социальная ответственность аудитора. Монография. Пер. с англ. М.: Аудитор; 2017. 95 с.

REFERENCES

1. Melikhov V.A. Aspects of the methodology of audit and verification of financial statements of subjects of foreign economic activity. Audit and consulting: Development prospects, role in ensuring the economic security of organizations and the state: Proceedings of the VII National Scientific and Practical Conference, Volgograd, November 26–27, 2020 Volgograd: Volgograd State Agrarian University; 2020:144–149. (In Russ.).
2. Belimenko A. E., Popadyuk I. F. External assurance of public non-financial reporting. Prospects for the development of science in the modern world: Sat. articles based on the materials of the international scientific and practical conference, Ufa, December 02, 2019. Ufa: Scientific and Publishing Center “Vestnik Nauki”; 2019:69–74. (In Russ.).
3. Selezneva A. V. Independent verification of non-financial reporting. *Auditorskie vedomosti = Auditor's sheets*. 2016;(4):31–42. (In Russ.).
4. Zaretsky A. D., Ivanova T. E. Corporate social responsibility: world and domestic experience. 2nd ed., revised and add. Krasnodar: Krasnodar: Enlightenment-South; 2013. 279 p. (In Russ.).
5. Kamordzhanova N. A., Konoplyannik T. M., Ponomareva S. V. et al. Development of an integrated accounting and reporting system: Methodology and practice. Monograph. Kamordzhanova N. A., ed. Moscow: Prospect; 2015. 192 p. (In Russ.).
6. Kaspina R. G., Samoilova N. O. Audit of non-financial information. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(4):71–80. (In Russ.).
7. Kazakova N. A., Bobkova M. P., Prilepskaya A. A., Doan Thi Lok. Public non-financial reporting in the field of sustainable development as a source of information and an object of audit services in the digital economy. *Auditor = Auditor*. 2019;5(12):22–28. (In Russ.).
8. Ainsworth-Land G. T. Grow or Die: The Unifying Principle of Transformation. New York: John Wiley & Sons; 1973.
9. Limperg Th. The social responsibility of the auditor. Amsterdam: Limperg instituut, Interuniversity institute for accountancy; 1985. 46 p.
10. Bulyga R. P. Methodological problems of accounting, analysis and audit of intellectual capital. Monograph. Moscow: Financial Academy under the Government of the Russian Federation; 2005. 426 p. (In Russ.).
11. Bulyga R. P. From financial statement audit to business audit. Accounting and audit in the context of information globalization. Collection of scientific articles. Svishtov: Economic Academy “D. A. Tsenov”; 2009:269–279. (In Russ.).
12. Bulyga R. P. Business audit: issues of theory and methodology. *Innovacionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2011;(3):6–12. (In Russ.).
13. Bulyga R. P., Melnik M. V. Business audit. Practice and problems of development. Monograph. Moscow: UNITY-DANA; 2013. 263 p. (In Russ.).
14. Bulyga R. P. Business audit as a strategic direction in the development of audit activities. *Auditor = Auditor*. 2013;(8):36–43. (In Russ.).
15. Bulyga R. P. Business Audit: The New Concept of the XXI Century. *World Applied Sciences Journal*. 2014;29(5):619–622.

16. Bulyga R.P. Business audit: consolidation, not denial of the modern range of audit services. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2016;(5):7–17. (In Russ.).
17. Safonova I.V. Environmental risks as a global trend for increasing the information transparency of companies' reporting. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Right*. 2021;14(4):121–129. (In Russ.).
18. Limperg T., Baranov P.P., Shaposhnikov A.A., Amanzholova B.A. Theory of Inspired Trust or Auditor's Social Responsibility. Monograph. Transl. from Eng. Moscow: Auditor; 2017. 95 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Роман Петрович Булыга — доктор экономических наук, профессор, руководитель департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, ведущий научный сотрудник, Финансовый университет, Москва, Россия

Roman P. Bulyga — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Director of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, leading scientific researcher, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-3755-132X>

Bulyga_roman@mail.ru

Ирина Викторовна Сафонова — кандидат экономических наук, доцент, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, ведущий научный сотрудник, Финансовый университет, Москва, Россия

Irina V. Safonova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, leading scientific researcher, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

Iv.safonova@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 22.07.2022; после рецензирования 03.08.2022; принята к публикации 09.08.2022.

The article was submitted on 22.07.2022; revised on 03.08.2022 and accepted for publication on 09.08.2022.

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

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.