

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-5-6-21

УДК 657.6(045)

JEL C51, D80, M21, M42

Аудит бизнеса в формате ESG: развитие методологии верификации корпоративной отчетности

Р.П. Булыга, И.В. Сафонова

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья продолжает цикл публикаций авторов по проблеме развития концепции аудита бизнеса в условиях устойчивого развития и ESG-трансформации. **Объектом** исследования является современная международная и российская практика верификации публичной ESG-отчетности ведущих компаний, а **задачей** – развитие методологии в части подтверждения ее достоверности как одного из направлений развития аудита бизнеса в этих условиях. В **результате** исследования выявлен тренд на выражение аудиторами ведущих стран мира мнения о достоверности ESG-отчетности с предоставлением заинтересованным пользователям разумной уверенности, в отличие от российской практики, в которой подобных прецедентов в настоящее время пока нет. Определены направления совершенствования процедуры подтверждения достоверности публичной (в том числе нефинансовой) отчетности, разграниченные по горизонту их практической реализации. Обоснована необходимость введения требования по обязательному аудиту нефинансовой информации в корпоративной отчетности. Дана сравнительная характеристика двух треков практической реализации применения указанного требования: введение обязательной нормы по преимущественному выражению разумной уверенности при выполнении аудиторами заданий по подтверждению достоверности всех видов нефинансовой отчетности; распространение требований стандартов аудиторской деятельности, обязывающих аудиторов выражать разумную уверенность на всю корпоративную отчетность. Разработаны предложения по корректировке отдельных аспектов существующей методологии аудита финансовой отчетности применительно к процессу проверки нефинансовой информации в корпоративной отчетности. Авторами использовались методы дедукции и индукции, логического сравнения, структурного и контент-анализа. Полученные результаты позволят расширить сферу аудиторской практики в условиях реализации концепции устойчивого развития и внедрения ESG-принципов. Исследование может представлять интерес для национальных регуляторов, профессиональных сообществ, а также инвесторов и участников финансового рынка.

Ключевые слова: аудит; аудит бизнеса; верификация; заверение; уровень уверенности; заинтересованные пользователи; корпоративная отчетность; ESG-отчетность

Для цитирования: Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: развитие методологии верификации корпоративной отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(5):6-21. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-5-6-21

ORIGINAL PAPER

Business Audit in ESG format: Up-Growth of the Corporate Reporting Verification Methodology

R. P. Bulyga, I. V. Safonova

Financial University Moscow, Russia

ABSTRACT

The paper continues the series of authors' publications on the problem of developing the concept of business audit in sustainable development and ESG transformation. The object of the study is the modern international and Russian practice of verifying public ESG reporting by leading companies. The study's task is to develop a methodology to confirm its reliability as the area for developing business audit in these conditions. As a result of the study, the authors have identified a trend for the auditors of the world's leading countries to express an opinion on the reliability of ESG reporting with the provision of reasonable assurance to interested users, in contrast to Russian practice, in which there

© Булыга Р.П., Сафонова И.В., 2022

are currently no such precedents. There have been determined directions for improving the procedure for confirming the reliability of public (including non-financial) reporting and delimited by the horizon of their practical implementation. The authors substantiated the necessity of introducing a requirement for a mandatory audit of non-financial information in corporate reporting. Also, they gave a comparative description of the two tracks of the practical implementation in the application of this requirement: the introduction of a mandatory rule for the predominant expression of reasonable assurance when auditors perform assignments to confirm the reliability of all types of non-financial reporting; extending the requirements of auditing standards, requiring auditors to express reasonable assurance on all corporate reporting. The authors have developed proposals to correct certain aspects of the existing methodology for the audit of financial statements in relation to the process of verification of non-financial information in corporate reporting. The results got will expand audit practice in the implementation's context of the concept of sustainable development and implementing ESG principles. The study may interest national regulators, professional communities, as well as investors and financial market participants.

Keywords: audit; business audit; verification; assurance; confidence level; interested users; corporate reporting; ESG reporting

For citation: Bulyga R.P., Safonova I.V. Business audit in ESG format: Up-growth of the corporate reporting verification methodology. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(5):6-21. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-5-6-21

ВВЕДЕНИЕ

Концепция создания устойчивой ценности, политика социальной ответственности бизнеса, внедрение принципов интегрированного мышления оказывают глобальное влияние на формацию традиционных представлений в области учета и аудита, создавая предпосылки новой архитектуры публичных данных на базе передовых цифровых решений. Раскрытие ESG-информации в формате публичной отчетности является сложившейся мировой практикой как в европейских, так и восточно-азиатских странах¹.

Отчетность экономических субъектов существенно теряет свою информационную ценность без процедуры подтверждения ее достоверности. Справедливо и обратное утверждение: внедрение ESG-принципов в бизнес-модель экономических субъектов оказывает серьезное влияние на практическую реализацию современной концепции аудита как основного инструмента повышения достоверности нового формата отчетности [1–4].

В рамках многолетнего изучения ключевых направлений развития аудита XXI в. в контексте расширения профессиональных границ концепции широкого взгляда² обоснована необходимость

поэтапного перехода от аудита финансовой отчетности к аудиту бизнеса в формате ESG [5, 6]. В настоящее время данное направление является одним из важнейших в создании национальной ESG-инфраструктуры в Атласе экосистемы ESG в рамках раздела «Отчетность»³.

На уровне государственного регулирования концептуальный тезис по расширению предмета аудиторской деятельности только постулируется. По сути, в перспективе до 2024 г. развитие новых направлений аудита и профессии аудитора не выходит за рамки концепции узкого понимания⁴. При этом в числе практических мероприятий по совершенствованию основ функционирования аудиторского рынка значатся: совершенствование методики аудита и оказания других аудиторских услуг посредством применения электронных технологий анализа данных; расширение практики выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении нефинансовой отчетности (НФО) и иной информации; введение расширенного формата аудиторского заключения по результатам

общества» под руководством профессора Р.П. Булыги. URL: <http://www.fa.ru/org/dep/uaa/Pages/school.aspx>.

³ Национальный ESG Альянс. Атлас экосистемы ESG. URL: <https://esg-a.ru/tpost/jk0z1zt6m1-kraudsorsingovii-proekt-po-sozdaniyu-atl> (дата обращения: 16.08.2022).

⁴ Приказ Минфина России от 29.11.2019 № 1592 «Об Основных направлениях развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72995562/?ysclid=I9pceqndg2159325469>. Основные направления деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2024 года (утв. Правительством РФ 29.09.2018 № 8028п-П13). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_307872/?ysclid=I9pck282dh125194012

¹ 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>; «Открывая новые горизонты. ESG-повестка в Азиатско-Тихоокеанском регионе и на Ближнем Востоке». Исследование. 2022 г. URL: <https://drive.google.com/file/d/187xmaVRTfl6uObLEHCX00VryECeFBYzj/view> (дата обращения: 01.09.2022).

² Научная школа «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного

аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности для разных групп аудируемых лиц.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В рамках исследования в области повышения информационной прозрачности деятельности экономических субъектов⁵, одним из ключевых направлений которого является разработка предложений по развитию контрольного инструментария и нормативно-правового регулирования по верификации отчетной информации публичных акционерных обществ, авторами статьи были достигнуты следующие промежуточные результаты:

- определены подходы к определению и классификации терминов «верификация», «заверение», «подтверждение» и «аудит» исходя из предусмотренных стандартами аудиторской деятельности и другими нормативными правовыми актами уровней предоставляемой пользователю уверенности, что легло в основу выделения этапов эволюции концепции широкого понимания аудита (аудита бизнеса) [7];
- обоснована возможность использования положений действующих регламентов, в том числе Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ), Международных стандартов аудита (МСА), стандартов в области устойчивого развития и стандартов системы менеджмента качества для формирования нормативно-правовой и методологической базы аудита бизнеса [6];
- сформулированы направления совершенствования нормативного регулирования процедуры подтверждения достоверности НФО [6];
- предложена модель взаимосвязи финансовых и нефинансовых измерителей ESG-факторов в системе отчетности экономического субъекта как инструментария формирования расширенного объекта для аудита бизнеса.

В целях повышения прозрачности корпоративной отчетности и ее аналитических возможностей выдвинута гипотеза, что в настоящее время развитие института аудита находится в начале становления третьего этапа эволюции — формирования реального аудита бизнеса. Завершение его становления должно включать следующие аспекты:

- 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 их взаимодействия;
- создание (развитие) стандартов аудита, регламентирующих процесс подтверждения достоверности расширенного объекта проверки с обязанностью выражения аудитором своего мнения о нем в виде разумной (высокой) степени уверенности;
- разработка и внедрение методологий аудита корпоративной отчетности и аудита бизнеса.

В статье на основании обзора современной международной и российской практики верификации публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов даны конкретные рекомендации по ее совершенствованию с целью реального становления в нашей стране аудита бизнеса как эффективно-го института достижения оптимального сочетания баланса интересов профессии аудитора и общества. Авторами были приняты во внимание результаты отечественных и зарубежных исследований в области формирования, раскрытия и верификации корпоративной отчетности.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Мировая практика верификации ESG-отчетности компаний обобщена в исследовании «International Federation of Accountants»⁶. В нем приведены результаты анализа 1400 компаний из трех макрорегионов в 22 юрисдикциях: «Америка» (Аргентина, Бразилия, Канада, Мексика, США*); «Европа, Ближний Восток и Африка (ЕМЕА)» (Франция, Германия*, Италия, Россия, Саудовская Аравия, ЮАР, Испания, Турция, Великобритания*); «Азиатско-Тихоокеанский регион» (АТР) (Австралия, Китай*, Гонконг, Индия*, Индонезия, Япония*, Сингапур, Южная Корея). Компании были отобраны на основе наибольшей рыночной капитализации по состоянию на март 2021 г. и отнесены к юрисдикциям в зависимости от местоположения штаб-квартиры. 100 организаций были изучены в шести крупнейших юрисдикциях

⁵ Научно-исследовательская работа на тему «Информационная прозрачность деятельности как необходимое условие развития института публичных акционерных обществ в Российской Федерации», осуществляемая в рамках государственного задания департаментом аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве РФ.

⁶ 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>.

(на основе ВВП стран, обозначенных звездочкой), а 50 компаний — в 16 дополнительных юрисдикциях. Выводы, сформулированные на основе вышеописанного исследования, приведены в *табл. 1*.

В целом, общемировым трендом становится увеличение частоты представления ESG-информации в публичной отчетности организаций (91%); при этом показатель независимых подтверждений достоверности указанной информации является довольно средним — 51% от количества ESG-отчетов.

Основными верификаторами НФО (ESG-отчетности) выступали аудиторские организации (65% подтверждений); на других субъектах верификации приходилось 35% подтверждений.

В своей деятельности они руководствовались стандартами аудиторской деятельности (МСЗОУ 3000 и МСЗОУ 3410 и др.) — 71%; стандартами менеджмента качества — 24%; другими регламентами — 5%.

Что касается сущностной составляющей заключений верификаторов о подтверждении достоверности нефинансовой отчетности (ESG-отчетности), то преимущественно она состояла в выражении мнения в форме ограниченной (83% заключений) или близкой к ней умеренной (8% заключений) уверенности (в совокупности — 91% заключений). При этом следует указать на наметившуюся мировую тенденцию на выражение аудиторами мнения о достоверности НФО (ESG-отчетности) с предоставлением заинтересованным пользователям разумной уверенности.

В общей сложности, по исследуемым макрорегионам и группам стран разумную уверенность аудиторы выразили в 7% заключений о подтверждении достоверности нефинансовой отчетности (ESG-отчетности). Такую высокую степень уверенности и принимаемой на себя ответственности смогли позволить себе аудиторские организации ведущих стран каждого из исследуемых регионов: США (8 заключений) и Канады (2 заключения) в Америке; Франции (5 заключений), Германии (2 заключения) и Великобритании (2 заключения) в Европе; Турции (4 заключения) на Ближнем Востоке; ЮАР (3 заключения) в Африке; Южная Корея (8 заключений), Гонконг (6 заключений), Китай (2 заключения), Индия (1 заключение), Сингапур (1 заключение) в Азиатско-Тихоокеанском регионе.

Рассмотренные тренды в целом характерны для всех исследованных макрорегионов, что и позволяет квалифицировать их как общемировые. В то же время в каждом регионе есть свои особенности. Так, ЕМЕА, в который входят Европа (в том числе и Россия), Ближний Восток и Африка характеризуется:

1) существенным преобладанием аудиторов (83%) в составе верификаторов НФО (ESG-отчетности) и преимущественным использованием в качестве регламента верификации стандартов аудиторской деятельности (87% от числа всех используемых стандартов);

2) самой высокой долей ESG-отчетов, прошедших процедуру верификации (59%) при самой низкой частоте (5%) подтверждения ее достоверности в формате предоставления заинтересованным пользователям разумной степени уверенности.

Исследованные российские компании в части субъектов, регламентов и процедур верификации нефинансовой отчетности в общем соответствуют мировым и, в частности, европейским трендам. Им присущи:

- высокая частота представления ESG-информации в публичной отчетности организаций (92% при уровне ЕМЕА — 91%, мировом — 91%);
- существенное преобладание аудиторов в составе верификаторов нефинансовой отчетности (93% при уровне ЕМЕА — 83%, мировом — 65%);
- преимущественное использование в качестве регламента верификации стандартов аудиторской деятельности (80% при уровне ЕМЕА — 87%, мировом — 71%).

В то же время, по мнению авторов, к слабым сторонам российской практики (по отношению к ЕМЕА и мировому опыту), требующим совершенствования, можно отнести:

- низкую частоту независимых подтверждений достоверности нефинансовой отчетности компаний (33% при уровне ЕМЕА — 59%, мировом — 51%);
- отсутствие прецедентов подтверждения достоверности нефинансовой отчетности компаний в формате предоставления заинтересованным пользователям разумной степени уверенности.

Полученные выводы подтверждаются проводимыми в Российской Федерации исследованиями уже сложившейся по данному направлению практики — экспертные показатели представлены в *табл. 2* и свидетельствуют о том, что за рассматриваемый период доля подтвержденных нефинансовых отчетов возросла с 24,1 до 28,8%; при этом наиболее используемым в качестве стандарта выступает МСЗОУ 3000. Как правило, компании для внешнего подтверждения приглашают аудиторские фирмы: до 2018 г. ими были заверены 100% отчетов; а в 2020 г. — 96,6%. При подтверждении НФО аудиторскими организациями обеспечивался ограниченный уровень уверенности. Это связано с тем, что разумный уровень уверенности трудно получить как из-за отсутствия четких правил аудита,

Таблица 1 / Table 1

Мировая практика верификации нефинансовой (ESG) отчетности экономических субъектов /
World practice in verification of non-financial (ESG) reporting of economic entities

Макрорегион / Area	Количество отчетов / Amount of reports				Тип уверенности в подтверждающем документе (кол-во) / Type of assurance in an approving document (quantity)				Верификация ESG-отчетов / Verification of ESG reports							
	Периметр для исследования / Research range	Раскрывающих ESG- информацию / Disclosing ESG-information	Заверенных ESG-отчетов / Certified ESG-reports of total of ESG-reports	Разумная / Reasonable	Ограниченная / Limited	Умеренная / Moderate	Не указано / Not specified	Аудитор / Auditor	Аудитор группы / Group	Др. / Other	ISAE 3000	ISAE 3410	Нац. 3000 / National 3000	AA 1000AS	ISO 14064-3	Др. / Other
1	2	3	4	6	5	7	8	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Америка / America	300	256	142	10	120	6	6	63	1	78	73	8	15	13	51	15
		85%	55% (47%)	7%	85%	4%	4%	44%	1%	55%	42%	5%	9%	7%	28%	9%
Аргентина / Argentina	50	26 (52%)	8 (31%)	-	8	-	-	8	-	-	8	-	-	2	-	5
Бразилия / Brazil	50	45 (90%)	24 (53%)	-	21	1	2	17	1	6	21	-	15	2	2	1
Канада / Canada	50	47 (94%)	21 (45%)	2	19	-	-	16	-	5	12	7	-	-	7	1
Мексика / Mexico	50	39 (78%)	19 (49%)	-	18	-	1	14	0	5	17	-	-	1	-	-
США / USA	100	99 (99%)	70 (71%)	8	54	5	3	8	-	62	15	1	-	8	42	8
Европа, Ближний Восток, Африка / EMEA	550	498	294	16	275	1	2	241	4	49	255	43	3	19	23	5
		91%	59% (53%)	5%	94%	-	1%	82%	1%	17%	74%	12%	1%	5%	7%	1%
Франция / France	50	50 (100%)	48 (96%)	5	43	-	-	47	-	1	47	1	-	1	-	-
Германия / Germany	100	94 (94%)	59 (63%)	2	55	-	2	55	-	4	54	3	1	3	2	1
Италия / Italy	50	49 (98%)	36 (73%)	-	36	-	-	35	-	1	35	-	-	-	1	-
Россия / Russia	50	46 (92%)	15 (33%)	-	15	-	-	14	-	1	12	-	-	2	1	-
Саудовская Аравия / Saudi Arabia	50	26 (52%)	2 (8%)	-	2	-	-	1	1	-	1	-	1	-	-	-
ЮАР / SAR	50	50 (100%)	27 (54%)	3	23	1	0	16	2	9	22	14	-	2	3	1
Испания / Spain	50	48 (96%)	41 (85%)	-	41	-	-	38	-	3	36	2	-	8	1	-
Турция / Turkey	50	36 (72%)	12 (33%)	4	8	-	-	7	-	5	6	1	1	-	4	-

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

Макрорегион / Area	Количество отчетов / Amount of reports			Тип уверенности в подтверждающем документе (кол-во) / Type of assurance in an approving document (quantity)				Верификация ESG-отчетов / Verification of ESG reports								
	Периметр для исследования / Research range	Раскрывающих ESG- информацию / Disclosing ESG-information	Заверенных ESG-отчетов / Certified ESG-reports of total of ESG-reports	Разумная / Reasonable	Ограниченная / Limited	Умеренная / Moderate	Не указано / Not specified	Субъект верификации / Subject of verification			Стандарты верификации / Standards of verification					
Страна юрисдикции / Jurisdiction Country								Аудитор / Auditor	Аудитор группы / Group	Др. / Other	ISAE 3000	ISAE 3410	Нат. 3000 / National 3000	AA 1000AS	ISO 14064-3	Др. / Other
Великобритания / Great Britain	100	99 (99%)	54 (55%)	2	52	-	-	28	1	25	42	22	-	3	11	3
АТР / Asian-Pacific																
	550	515	209	18	145	42	4	83	25	101	119	39	24	65	23	24
Австралия / Australia	50	94%	41% (38%)	9%	69%	20%	2%	40%	12%	48%	41%	13%	8%	22%	8%	8%
Китай / China	100	50 (100%)	28 (56%)	-	28	-	-	28	-	-	9	3	19	1	-	-
Гонконг / Hong-Kong	50	79 (79%)	22 (28%)	2	16	4	-	13	-	9	15	1	-	6	-	-
Гонконг / Hong-Kong	50	50 (100%)	13 (26%)	6	5	2	-	3	-	10	11	3	-	-	2	-
Индия / India	100	98 (98%)	37 (38%)	1	31	5	-	23	-	14	31	1	-	13	-	1
Индонезия / Indonesia	50	45 (90%)	9 (20%)	-	5	4	-	3	-	6	2	-	1	8	-	-
Япония / Japan	100	99 (99%)	47 (47%)	-	42	3	2	5	25	17	38	29	-	3	13	1
Сингапур / Singapore	50	48 (96%)	10 (21%)	1	9	0	0	6	0	4	5	-	4	2	1	2
Южная Корея / South Korea	50	46 (92%)	43 (93%)	8	9	24	2	2	-	41	8	2	-	32	7	20
ВСЕГО / Total	1400	1269	645	44	540	49	12	387	30	228	447	90	42	97	97	44
Доля / Share, %		91%	51% (46%)	7%	83%	8%	2%	60%	5%	35%	55%	11%	5%	12%	12%	5%

Источник / 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>.

так и особенностей компании и множественности используемых ими стандартов при формировании данного отчета. Кроме того, обеспечение разумной уверенности, безусловно, сказалось бы на стоимости проводимого аудита и его длительности.

Как отмечено выше, 80% случаев верификации нефинансовой отчетности в Российской Федерации приходится на подтверждение ее достоверности аудиторскими организациями, осуществляемое преимущественно на основании МСЗОУ 3000. Другая доля (на сегодняшний день — до 20%) активно осваивается институтом общественного заверения (см. рисунок).

По определению Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП), общественное заверение нефинансовых отчетов представляет собой «инструмент независимого подтверждения раскрываемых компаниями сведений о реализации принципов ответственного ведения бизнеса в корпоративных стратегиях, способствующий повышению общественного доверия к компании. Назначение общественного заверения заключается в содействии публичному признанию результатов деловой практики; повышению уровня доверия заинтересованных сторон компании к содержащейся в отчете информации; содействии развитию процесса нефинансовой отчетности в компании»⁷.

По данным РСПП, эту процедуру на сегодняшний день прошли более 20% нефинансовых отчетов.

Общественное заверение осуществляется Советом РСПП в соответствии с Регламентом общественного заверения (подтверждения) корпоративной НФО, и, согласно данному документу, его предметом выступают значимость и полнота раскрываемой в отчете информации о результатах деятельности компании с позиции принципов ответственной деловой практики, которые содержатся в Социальной хартии российского бизнеса, отвечают положениям Глобального договора ООН, российским и международным стандартам и руководствам по устойчивому развитию и социальной ответственности. При этом указано, что данный тип заверения «не включает подтверждение достоверности представленных в отчете данных. Ответственность за содержащиеся в отчете информацию и заявления несет компания, выпустившая отчет»⁸.

Проведенный авторами исследования анализ ведущих корпоративных практик подтверждает правомерность сформулированных выше трендов верификации публикуемых в России нефинансовых отчетов. Так, для подтверждения достоверности Отчета об устойчивом развитии за 2021 г., составленного в разрезе ESG-факторов, ПАО «ГМК «Норильский никель» привлек аудиторскую фирму ООО «Финансовые и бухгалтерские консультации». Независимая проверка отчета проводилась в соответствии с МСЗОУ 3000 и AA1000 «Стандарт подтверждения» (версия 3). С учетом выполненных аудиторских процедур аудитор, обеспечивая ограниченную (умеренную) уверенность, выразил мнение: по результатам задания, обеспечивающего ограниченную уверенность (МСЗОУ 3000) — относительно достоверности содержащегося в Отчете заявления; по результатам задания, обеспечивающего умеренную уверенность (AA1000 AS) — относительно соблюдения ПАО «ГМК «Норильский никель» принципов подотчетности AA1000 (2018) в ходе взаимодействия с заинтересованными сторонами в процессе осуществления деятельности в области устойчивого развития»⁹.

Помимо привлечения аудиторов, ПАО «ГМК «Норильский никель» на протяжении многих лет регулярно проходит общественное заверение в РСПП, причем в 2021 г. эта процедура проводилась в соответствии со стандартом AA1000AS v3. При этом в представленном Советом РСПП по нефинансовой отчетности Свидетельстве об общественном заверении указано, что «достоверность фактических данных, содержащихся в Отчете, не является предметом общественного заверения». В нем даны рекомендации по повышению качества раскрытия информации в Отчете»¹⁰.

Подтверждение достоверности информации, предоставляемой в рамках нефинансовой отчетности ПАО «Уралкалий», осуществляла аудиторская компания АО «Делойт и Туш СНГ». Независимая проверка отчета осуществлялась в соответствии с МСЗОУ 3000. С учетом выполненных аудиторских процедур аудитор, выражая ограниченную уверенность, сделал вывод, что во всех существенных аспектах НФО, выбранная для выполнения задания, является достоверной¹¹; общественное заверение, как и в случае с ПАО «ГМК «Норильский никель», осуществлялось РСПП. На основе

⁷ Российский союз промышленников и предпринимателей. URL: <https://www.rspp.ru/activity/social/advice/> (дата обращения: 12.09.2022).

⁸ Регламент общественного заверения (подтверждения) корпоративных нефинансовых отчетов. URL: https://rspp.ru/upload/content/6a7/rkeub0xjdn7oein3fccr72qbh9ons8uu/PR-Reglamenta-OZ_27-06-22_avgust-22_str.3-na-sayt.pdf

⁹ Отчет об устойчивом развитии ПАО «ГМК «Норильский никель». URL: <https://www.nornickel.ru/sustainability/>

¹⁰ Отчет об устойчивом развитии ПАО «ГМК «Норильский никель». URL: <https://www.nornickel.ru/sustainability/>

¹¹ ESG-отчет 2021. ПАО «Уралкалий». URL: https://www.uralkali.com/upload/content/ESG_Uralkali_ru_2021.pdf

Таблица 2 / Table 2

**Российская практика верификации НФО экономических субъектов за 2017–2020 гг. /
Russian practice in verification of non-financial reporting of economic entities for 2017–2020**

Отчетный период / Reporting period		2017	2018	2019	2020
Количество исследованных нефинансовых отчетов / Number of studied non-financial reports		87	103	114	104
Подтвержденные нефинансовые отчеты / Approved non-financial reports		21 (24,1%)	26 (25,2%)	28 (24,6%)	30 (28,8%)
Используемый стандарт подтверждения / Standard of approval	МСЗОУ 3000 / ISAE 3000	21	26	27	29
	AA1000 AS	10	8	5	5
	МСЗОУ 3000 и AA1000 AS / ISAE 3000 and AA1000 AS	10	8	4	4
Уровень уверенности / Level of confidence	Ограниченная / Limited	21	26	28	30
	Разумная / Reasonable	0	0	0	0
Критерии / Criteria	GRI	15	22	18	18
	AA1000 APS (2008) / AA1000 AP (2018)	10	8	4	4
	IIRC	8	6	2	1
	Несколько выбранных показателей / Several chosen indices	6	4	9	11

Источник / Source: разработано по данным [8] / developed according to [8].

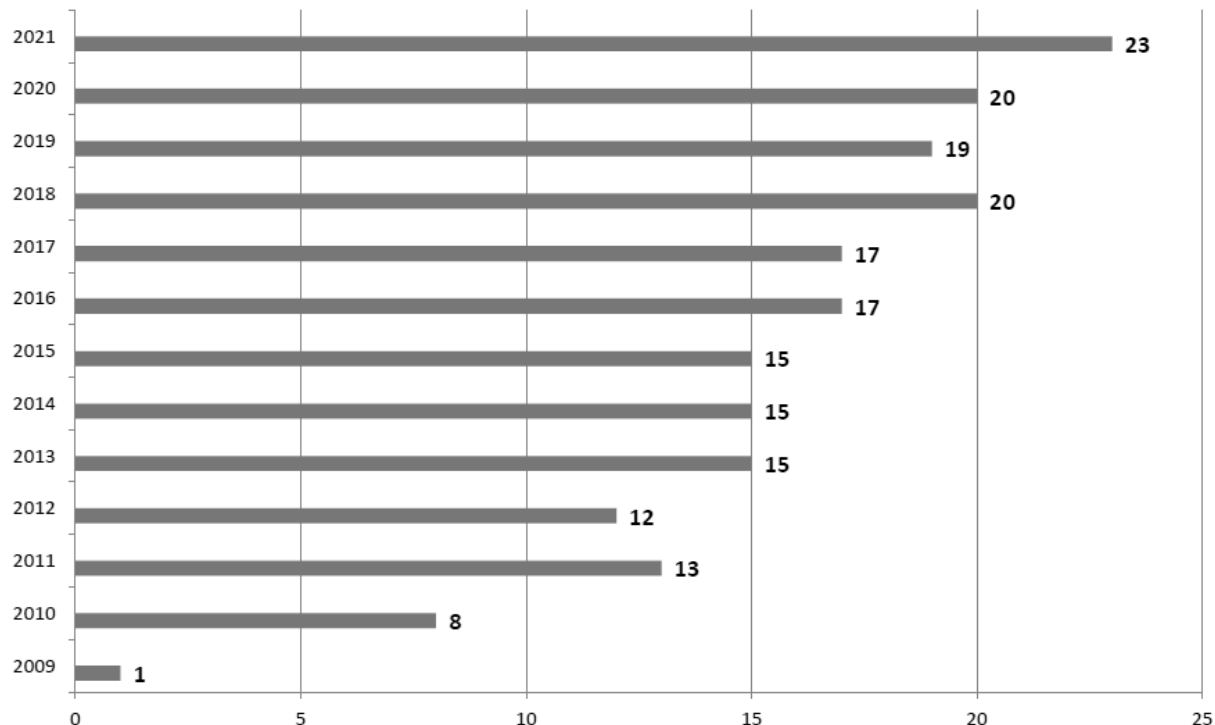


Рис. / Fig. Количество отчетов, прошедших общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности (шт.) / Number of reports that have been publicly certified by the RSPP Council for non-financial reporting (pcs)

Источник / Source: составлено авторами по данным РСПП / developed by the authors on data of the RSPP.

проведенного анализа ESG-отчета, а также публичной информации ПАО «Уралкалий» Совет РСПП по нефинансовой отчетности заключил, что «данный отчет содержит значимую информацию по ключевым направлениям ответственной деловой практики и с достаточной полнотой раскрывает сведения о деятельности компании в этих направлениях»¹².

Надлежащее отражение качественной и количественной информации в нефинансовой отчетности, подготовленной ПАО «ФосАгро» в соответствии с методологией GRI Standards, проверено независимым аудитором АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» (с мая 2022 г. — АО «Технологии доверия») в соответствии с МСЗОР 3000¹³.

Госкорпорацией «Росатом» был использован другой принцип общественного заверения публичного годового отчета, отражающий тенденцию привлечения к независимой проверке нефинансовой отчетности профильных специалистов, углубленно разбирающихся в вопросе: членов институтов РАН, представителей Государственной Думы РФ, сотрудников и преподавателей профильных вузов, представителей общественных организаций и рейтинговых агентств и т.д. При этом стоит отметить, что указанные лица не получали от госкорпорации «Росатом» вознаграждения за участие в процедуре общественного заверения¹⁴.

РЕКОМЕНДАЦИИ

На основании результатов проведенного исследования вопросов верификации публичной отчетности компаний авторами предложены меры по совершенствованию процедуры подтверждения достоверности отчетности, которые условно можно разграничить по горизонту их практической реализации:

1) урегулирование процесса взаимодействия аудитора с другими верификаторами нефинансовой отчетности (*тактический горизонт*);

2) введение требования по обязательности аудита нефинансовой (и всей корпоративной) отчетности для публичных компаний (*оперативный горизонт*);

3) разработка методологии и методики аудита корпоративной отчетности (аудит бизнеса) (*стратегический горизонт*).

¹² ESG-отчет 2021. ПАО «Уралкалий». URL: https://www.uralkali.com/upload/content/ESG_Uralkali_ru_2021.pdf

¹³ Российский союз промышленников и предпринимателей. Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. URL: <https://pcpp.pf/activity/social/register/>

¹⁴ Итоги деятельности государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» за 2020 г. С. 213. URL: https://report.rosatom.ru/go/2020/rosatom_2020.pdf

1. Предложение по регулированию процесса взаимодействия аудитора с другими верификаторами нефинансовой отчетности.

Сегодня остро назрела необходимость скоординированного взаимодействия между верификаторами различных видов отчетности организации. Как показала практика, когда таких специалистов более двух и каждый представляет обособленное заключение по части аудируемой отчетности, виду ее верификации, у заинтересованных пользователей зачастую возникает «когнитивный диссонанс», не позволяющий получить целостного представления.

Объективная основа такой нескоординированности обусловлена отсутствием требований по взаимосвязи между показателями, раскрываемыми компаниями в различных (финансовых и нефинансовых) отчетах (публикуемых за отчетный период). Как следствие, формальное увеличение количества и качества нефинансовых индикаторов и объема раскрываемой ESG-информации в публичной отчетности без выстраивания взаимосвязей между ними и финансовыми показателями бизнеса не увеличивает ценность и полезность данной информации для заинтересованных пользователей. Для решения указанной проблемы может быть использована предложенная авторами модель взаимосвязи финансовых и нефинансовых измерителей ESG-факторов в системе отчетности экономического субъекта.

В рамках формирования единой системы корпоративной отчетности среди ее верификаторов должен быть определен «основной аудитор», в компетенцию которого будет входить формирование мнения в отношении всей отчетной информации. В настоящее время пока она представляет собой набор не в полной мере коррелирующих между собой видов финансовых и нефинансовых отчетов, в тактическом плане, по мнению авторов, функции «основного аудитора» логичнее всего возложить на аудиторскую фирму, проверяющую финансовую отчетность организации. В том случае, когда компания формирует несколько вариантов финансовой отчетности (например, по РСБУ и МСФО), которые проверяют разные аудиторские фирмы, функции «основного аудитора» возлагаются на ту, что проверяет бухгалтерскую (финансовую) отчетность, сформированную по российским стандартам.

«Основной аудитор» для получения комплексного представления о достоверности всей системы публичных отчетов компании может использовать

результаты работы других верификаторов, взаимодействуя с ними по двум схемам:

- «горизонтальной» — в качестве как основного, так и другого аудитора, подтверждающего достоверность иных видов отчетности (финансовой, подготовленной по другим стандартам; нефинансовой) организации с выражением уверенности (за основу регламента взаимодействия при данной схеме могут быть использованы положения МСА 600¹⁵);

- «вертикальной» — в качестве аудитора и эксперта-аудитора, выражающего свое профессиональное суждение о значимых темах, раскрываемых в НФО. Основой регламента взаимодействия в этом случае могут быть положения МСА 620¹⁶. Такая схема применима для использования «основным аудитором» результатов квалифицированного общественного заверения: например, участвующих в общественном заверении нефинансовой отчетности госкорпорации «Росатом» специалистов в области применения минеральных удобрений (главного продукта компании) — биологов, химиков, селекционеров, биоинженеров и др., что создает предпосылки для повышения уровня доверия «основного аудитора» к публикуемым нефинансовым отчетам.

2. Предложение по введению требования по обязательному аудиту нефинансовой информации в корпоративной отчетности.

Основным вектором развития аудита и профессии аудитора в оперативном горизонте от 3 до 5 лет, по мнению отдельных экспертов, должно быть введение требования обязательного аудита нефинансовой информации, в первую очередь для корпоративной отчетности ПАО [6, 7, 9–11].

Исходя из этого утверждения, рассмотрим два потенциально возможных трека:

1. Развитие практики и введение нормативного требования по преимущественному (как общее правило) выражению разумной уверенности при выполнении аудиторами заданий по подтверждению достоверности всех видов нефинансовой отчетности.

2. Распространение требований международных стандартов аудита, обязывающих аудиторов выражать разумные уверенности на всю корпоративную отчетность.

Трек 1. Как показало проведенное исследование, развитие аудиторской деятельности в нашей стране и во всем мире, по сути, идет по первому направлению. Действующие профессиональные стандарты содержат обязательное требование по выражению мнения в форме разумной уверенности только в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, а в отношении других ее видов и выполняемых аудиторских заданий аудитор сам выбирает степень предоставляемой пользователю уверенности. И на практике, если речь идет о подтверждении достоверности нефинансовой отчетности, аудиторы в подавляющей большинстве случаев выбирают ограниченную уверенность, поскольку при традиционной аудиторской проверке она не влечет за собой такой степени ответственности, как выражение разумной уверенности.

Как следствие, расширение сферы деятельности аудиторов происходит за счет диверсификации перечня услуг, предоставляемых заинтересованным пользователям: в нем все большую долю начинают занимать услуги, не являющиеся аудиторскими по своей сути или же являющиеся, образно говоря, квазиаудиторскими, как, скажем, задания по ограниченному подтверждению. Они являются аудиторскими услугами лишь в той мере, в какой обеспечивают выполнение главной миссии аудита — формирование доверия общества. Еще Т. Лимперг считал, что такого рода задания (названными им «фрагментарным аудитом») представляют собой больший или меньший «огрызок» полноценной рациональной функции аудита; они осуждались «теорией вдохновенного доверия», поскольку ассоциировались с завышенным уровнем доверия пользователей по сравнению с реальным уровнем уверенности, предоставляемый аудиторами на основании выполненной работы [12].

На наш взгляд, продолжение следования данному треку чревато для аудиторов потерей не только роли основного верификатора информации о деятельности экономических субъектов, но и рынка своей деятельности. Ведь пользователи услуг аудиторских фирм (особенно так называемые «третьи лица») ожидают и будут ожидать от них выполнения своей главной миссии — предоставления высокой степени уверенности в достоверности информации. Именно поэтому надлежащий уровень уверенности должен стать тем критерием, который проводит границу между ауди-

¹⁵ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 27.10.2021). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317411/?ysclid=I9pd5pp4ec107660725

¹⁶ МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора». Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 27.10.2021). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317412/?ysclid=I9pd7qusy4647801946

том как таковым (аудиторскими услугами) и другими услугами, предоставляемыми аудиторскими фирмами своим клиентам там, где обеспечивается баланс между доверием общества, уровнем уверенности, предоставляемым заинтересованным пользователям, и степенью ответственности, которую берут на себя аудиторы за оказанные услуги. Еще Т. Лимперг считал, что доверие со стороны пользователей к аудитору и процессу аудита так же жизненно важно для успеха функции аудита, как и используемые для его проведения навыки и методы. Там, где нет доверия, функция аудита терпит неудачу, поскольку становится бесполезной, ненужной [12].

Трек 2. По нашему мнению, второе направление является основным вектором развития деятельности аудиторов, позволяющим им сохранить свои позиции на рынке верификации бизнес-информации. Его суть — в реальном профессиональном подтверждении достоверности всей публичной отчетности организации, т.е. предоставлении заказчику разумной, а не ограниченной уверенности, при подтверждении не только финансовой, но и нефинансовой (ESG-отчетности). В действительности это означает переход от узкого понимания аудита как проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности к широкому взгляду на него как на аудит бизнеса¹⁷, что в общем понимании представляет собой проверку всей взаимосвязанной системы корпоративной отчетности, по итогам которой аудитор выражает в формате разумной уверенности свое мнение о достоверности этой отчетности.

Технически реализация трека 2 будет заключаться в изменении (расширении) объекта, в отношении которого законодательство РФ и стандарты аудита обязывают аудитора выражать свое профессиональное мнение. В настоящее время в Федеральном законе РФ «Об аудиторской деятельности»¹⁸ и Международных стандартах аудита основные понятия, связанные с аудиторской проверкой, определяют в качестве ее объекта бухгалтерскую (финансовую) отчетность и дают отсылку к законодательным актам, регламентирующим этот вид отчетности организации (табл. 3).

Расширение объектной базы аудита (аудита бизнеса) предполагает:

- формулировку понятия «публичная корпоративная отчетность»;

¹⁷ Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Учебник для студентов магистратуры. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2021. 230 с.

¹⁸ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/?ysclid=I9pdcn3k7718836983

- разработку и принятие Федерального закона «О корпоративной отчетности» или Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности»;

- замену во всех нормативно-правовых актах и стандартах аудиторской деятельности формулировки «бухгалтерская (финансовая) отчетность» на «корпоративную отчетность».

Понятие «корпоративная отчетность» является дискуссионным в научном сообществе¹⁹. В настоящее время под ней, по сути, понимается комплекс отчетов экономического субъекта: финансового, нефинансового, интегрированного, управленческого, а также отдельных самостоятельных — налогового и статистического отчетов. Проведенный в ходе исследования анализ всей совокупности форм отчетности публичных акционерных обществ Российской Федерации выявил проблему, заключающуюся в отсутствии логически взаимосвязанной системы финансовых и нефинансовых индикаторов.

Позиция авторов состоит в том, что в будущем корпоративная отчетность должна быть представлена в виде системы структурированных показателей финансовой и нефинансовой информации, сформированных на основе национальных и международных стандартов, интегрированных в единый цифровой файл экономического субъекта по различным направлениям деятельности в интерактивном (цифровом) формате с целью удовлетворения интересов ключевых стейкхолдеров. По форме представления — это интерактивная отчетность, формируемая на базе языка XML²⁰ (например, в формате XBRL²¹).

Практическое воплощение в учетную и аудиторскую практику дефиниции «корпоративная отчетность» потребует разработки и принятия соответствующих законов, которое может быть осуществлено двумя способами: принятием либо Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности»²², либо разработкой и последующим утверждением Федерального закона «О корпоративной отчетности».

¹⁹ Дискуссия по определению корпоративной отчетности и ее видов была открыта на страницах журнала «Учет. Анализ. Аудит» в период 2020–2022 гг. URL: <https://accounting.fa.ru>

²⁰ XML — от англ. eXtensible Markup Language — расширяемый язык разметки, удобный для создания и обработки документов.

²¹ XBRL — от англ. Extensible Business Reporting Language — расширяемый язык деловой отчетности.

²² Проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России). URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/52072.html>

Таблица 3 / Table 3

**Обзор основных понятий, связанных с аудиторской проверкой /
Overview of key concepts related to auditing**

Понятие / Notion	Формулировка в нормативном правовом акте / Formulation in a normative legal act	Наименование и пункт нормативного правового акта / Name and paragraph of a normative legal act
Аудит / Audit	Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности / Audit is an independent verification of the accounting (financial) statements of the audited entity in order to express an opinion about the reliability of such statements	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 30.12.2021) ^а , п. 3, ст. 1. / The federal law of December 30, 2008 No. 307-FZ "On Auditing" (ed. December 30, 2021) ^а , clause 3, article 1
Объект аудита / Object of audit	Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ^б , Федеральным законом от 27.10.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» ^с или другими федеральными законами / The accounting (financial) statements of an audited entity are understood to be the statements provided for by Federal Law No. 402-FZ of December 6, 2011 «On Accounting» ^б , Federal Law No. 208-FZ of October 27, 2010 «On Consolidated Financial Statements» ^с or other federal laws	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 30.12.2021) ^д , п. 3, ст. 1 / The Federal Law of December 30, 2008 No. 307-FZ "On Auditing" (ed. December 30, 2021) ^д , clause 3, article 1
Аудиторское заключение / Audit Report	Аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица / Audit report is an official document intended for users of the accounting (financial) statements of the audited entity, containing the opinion of the audit organization, individual auditor expressed in the established form on the reliability of the accounting (financial) statements of the audited entity	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 30.12.2021) ^е , п. 1, ст. 6 / the federal law of December 30, 2008 No. 307-FZ "On Auditing" (ed. December 30, 2021) ^е , clause 1, article 6
Цель аудита / Audit objective	Цель аудита состоит в том, чтобы сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств и выразить данное мнение в форме письменного заключения / The auditor's objective is to form an opinion on the financial statements based on an assessment of the conclusions drawn from the audit evidence obtained and to express that opinion in the form of a written conclusion	МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» ^ф , п. 7 / ISA 700 (revised) "Forming an opinion and reporting on financial statements" ^ф , clause 7
Вид предоставляемой уверенности / Type of assurance provided	Чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок / To form this opinion, the auditor should conclude that the audit has got a reasonable assurance that the financial statements are free from material misstatement, whether because of fraud or error	МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» ^г , п. 11 / ISA 700 (revised) "Forming an opinion and reporting on financial statements" ^г , clause 11

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

Примечание / Note: ^а Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/?ysclid=l9pdc3k7718836983/

^б Federal Law No. 307-FZ dated December 30, 2008 "On Auditing Activities" (latest version). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/?ysclid=l9pdc3k7718836983.

^в Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=l9pdyo1lc875690738/

^г Federal Law "On Accounting" dated 06.12.2011 No. 402-FZ (last edition). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=l9pdyo1lc875690738

^д Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/?ysclid=l9pdwzkz6l202791183/

^е Federal Law "On Consolidated Financial Statements" dated July 27, 2010 No. 208-FZ (last edition). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/?ysclid=l9pdwzkz6l202791183

^ж Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/?ysclid=l9pdc3k7718836983/

^з Federal Law No. 307-FZ dated December 30, 2008 "On Auditing Activities" (latest version). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/?ysclid=l9pdc3k7718836983

^и Там же / ^е *ibid.*

^ф Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.11.2021 № 172н) /

^г International Auditing Standard 700 (revised) "Formation of an Opinion and Formulation of an Opinion on Financial Statements" (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated November 9, 2021 No. 172n).

^д Там же / ^г *ibid.*

Первый вариант означает одобрение законодателями уже подготовленного Минэкономразвития России документа, в котором «публичная нефинансовая отчетность» понимается как «совокупность сведений нефинансового характера и показателей, отражающих стратегию, цели, подходы к управлению, взаимодействие с заинтересованными сторонами, а также результаты деятельности организации в части социальной ответственности и устойчивого развития, предупреждения коррупции, включая экономические, социальные, экологические аспекты, рассматриваемые в их взаимосвязи». При данном подходе изменения в законодательство и МСА должны будут заключаться в определении объекта аудита как «бухгалтерская (финансовая) и нефинансовая отчетность». Преимуществом данного варианта является оперативность введения новации в учетную и аудиторскую практику. Недостатки (практически делающие его малоэффективным) заключаются в механистическом соединении финансовой и нефинансовой информации. Это не в полной мере отвечает понятию интегрированной в единую систему интерактивной отчетности, составляющей суть корпоративной отчетности будущего.

Приоритетным, на наш взгляд, является второй вариант, т.е. разработка и принятие Федерального закона «О корпоративной отчетности», в котором будет сформулировано определение данного понятия. Его концептуальные положения приведены выше. В этом случае изменения в законодательстве и МСА должны будут заключаться в определении объекта аудита как «корпоративная отчетность» со ссылкой на принятый о ней закон.

3. Предложения по разработке методологии и методики аудита корпоративной отчетности (аудита бизнеса).

В стратегической перспективе (после принятия советующего специализированного Закона) потребуются разработка методологии аудита корпоративной отчетности. Данная проблематика весьма обширна и требует самостоятельного исследования. В настоящей статье авторами предпринята попытка обозначить отдельные аспекты существующей методологии аудита финансовой отчетности, требующие осмысления и корректировки применительно к процессу проверки нефинансовой информации.

Первый аспект, требующий методологической проработки и нормативного урегулирования, связан с необходимостью *расширения компетенции*

аудитора, подтверждающего достоверность корпоративной отчетности, включающей большой массив НФО, проверка которой зависит от стандартов подготовки содержащихся в ней данных. Сегодня таких нормативных документов достаточно, и они имеют широкую направленность, что подразумевает наличие у проверяющей независимой третьей стороны расширенного круга компетенций.

По мнению российских экспертов [13–16], для проверки такой информации специалистам аудиторской организации необходимы знания не только в области учета, финансов, законодательства, но и в естественных науках, а также в области ESG-повестки (что требует дополнительной подготовки). Они могут быть получены в процессе обучения и повышения квалификации самих аудиторов (в том числе и самым радикальным способом — путем внесения изменений в нормативные требования, предъявляемые к кандидатам на получение квалификационного аттестата). Кроме того, получение недостающих навыков для выражения аудитором своего профессионального мнения возможно за счет использования знаний экспертов, что в настоящее время регламентируется МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора». В этой связи сформулированные авторами предложения по развитию взаимодействия «основного аудитора» с другими верификаторами нефинансовой отчетности как раз и направлены на получение аудитором дополнительных компетенций, необходимых для качественного подтверждения достоверности корпоративной отчетности.

Следующая проблема, требующая осмысления и методологической проработки, связана с *определением уровня существенности при аудите нефинансовой отчетности*. Применяемый для этих целей в настоящее время МСЗΟΥ 3000 устанавливает, что существенность должна рассматриваться в контексте количественных и качественных факторов, неполный перечень которых перечислен в приложениях А96 и А97 стандарта. При этом указывается, что относительная значимость того или иного показателя является областью профессионального суждения практикующего специалиста, выполняющего задание. При имеющемся перечне факторов МСЗΟΥ 3000 не предоставляет конкретных методов и шагов по определению уровня существенности для целей планирования и проведения аудита публичной нефинансовой отчетности по примеру тех, которые разработаны в руководстве по применению МСА 320 «Сущест-

венность при планировании и проведении аудита». Позиция Научной школы Финансового университета по данному проблематике, представленная, в частности, в работе И.Д. Деминой и Д.М. Абдуллина [17], заключается в дополнении положений МСА 320 подходом по проведению анкетирования заинтересованных лиц с целью выявления существенных тем. Аудитор может также проводить аналогичные опросы, включая в них материалы из СМИ и других источников.

Следующим важным аспектом формирования методологии аудита нефинансовой части корпоративной отчетности, напрямую сопряженным с предыдущей проблематикой, является *определение объема выборки*. Если в «классическом» аудите финансовой отчетности он в большинстве случаев статистически связан с уровнем существенности, то при аудите нефинансовой информации такую взаимосвязь не всегда можно проследить. В результате возникают трудности при обосновании подхода к выборке, особенно при необходимости проверки значительных объемов неструктурированной информации и нечисловых данных. В реальных практических ситуациях возникновение данной проблемы объясняется следующим образом: если крупные компании могут позволить себе внедрение дополнительных интегрированных процессов сбора и составления отчетности, то малые и средние предприятия при желании способны создавать такие отчеты только «вручную», чаще всего с использованием универсальных офисных программных продуктов. Естественно, что сложность системы сбора и подготовки данных и надежность такой технологии обратно пропорциональны друг другу: чем слабее процесс управляется в компании, тем выше риски аудитора, поэтому разработка и использование специализированных программных продуктов имеют большое значение в этой ситуации.

В качестве примера применения аудиторских процедур для оценки уровня существенности и объема выборки при проверке нефинансовых отчетов можно привести опыт ПАО «Уралкалий». Аудитор-

ская компания АО «Делойт и Туш СНГ» в рамках своей работы по проверке нефинансового отчета ПАО «Уралкалий» проанализировала на выборочной основе ключевые системы, процессы, политику, а также средства контроля, относящиеся к процессам составления, консолидации, проверки выбранных основных индикаторов деятельности в области устойчивого развития и формирования отчетности по ним. Также аудитор отчитался о проведении интервью с сотрудниками компании, ответственными за деятельность и результаты в области устойчивого развития, политики и подготовку соответствующей отчетности. Для снижения рисков внутреннего контроля независимый проверяющий выборочно протестировал основные индикаторы деятельности и проверил раскрытия в отчете на предмет соответствия требованиям стандартов GRI²³.

ВЫВОДЫ

Проведенные исследования, а также реализация сформулированных по их результатам предложений будет способствовать практической реализации как в нашей стране, так и в глобальном масштабе концепции аудита бизнеса, заключающейся в подтверждении достоверности с выражением разумной (высокой степени) уверенности в отношении всей публичной информации о деятельности организации, основу которой составляет расширенная корпоративная отчетность. Методологические и технологические условия для этого сформированы.

Законодательное рассмотрение в качестве объекта аудита только лишь бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях широкомасштабной ESG-трансформации бизнеса уже становится фактором, сдерживающим развитие профессии бухгалтера и аудитора, что лишний раз подтверждает ценность и глубину выводов, сделанных научной школой Финансового университета более десяти лет назад.

²³ Официальный сайт ПАО «Уралкалий». URL: <https://www.uralkali.com/>

БЛАГОДАРНОСТИ

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

ACKNOWLEDGMENTS

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

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Chen Z., Xie G. ESG disclosure and financial performance: Moderating role of ESG investors. *International Review of Financial Analysis*. 2022;83(C):102291.
2. Wu B., Fu Y., Wang Z., Liu X., Wang Z., Li B., Huang G.O. Consortium blockchain-enabled smart ESG reporting platform with token-based incentives for corporate crowdsensing. *Computers & Industrial Engineering*. 2022;172(1):108456.
3. Friede G., Busch, T., Bassen A. ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies. *Journal of Sustainable Finance & Investment*. 2015;5(4):210–233.
4. Fatemi A., Glaum M., Kaiser S. ESG performance and firm value: The moderating role of disclosure. *Global Finance Journal*. 2017;(38):45–64.
5. Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития. Монография. М.: Юнити-Дана; 2013. 263 с.
6. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса: обзор действующих стандартов в фокусе ESG-регулирования. *Аудитор*. 2022;8(7):23–31.
7. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: диалектика развития базовых категорий верификации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(4):05–20.
8. Скобареv В.Ю. ФБК. Нефинансовая отчетность 2022: подготовка и подтверждение (онлайн-ресурс). 31.03.2022. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/1/0/100bcd88f77bc1400c4d78a7cc4f5852.pdf> /
9. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование практики подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности. *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2022;8(2):171–176.
10. Каспина Р.Г., Самойлова Н.О. Аудит нефинансовой информации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(4):71–80.
11. Кожухова В.В. Аудит нефинансовой отчетности в контексте формирования системы экономической безопасности предприятий. *Вестник Самарского государственного экономического университета*. 2020;11(193):76–81.
12. 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.
13. Щербинина А.Г. Аудит нефинансовых показателей интегрированной отчетности: свежие тенденции на рынке услуг. *Russian Economic Bulletin*. 2020;3(4):200–205.
14. Лобашева А.А. Экологический аудит нефинансовой отчетности. *Евразийское Научное Объединение*. 2020;2–3(60):180–183.
15. Селезнева А.В. Независимая проверка нефинансовой отчетности. *Аудиторские ведомости*. 2016;(4):31–42.
16. Манайчева А.П. Независимая оценка нефинансовой отчетности. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2020;5–3(63):93–95.
17. Абдуллин Д.М., Демина И.Д. Особенности определения уровня существенности при планировании и проведении аудита публичной нефинансовой отчетности организации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(2):87–94.

REFERENCES

1. Chen Z., Xie G. ESG disclosure and financial performance: Moderating role of ESG investors. *International Review of Financial Analysis*. 2022;83(C):102291.
2. Wu B., Fu Y., Wang Z., Liu X., Wang Z., Li B., Huang G.O. Consortium blockchain-enabled smart ESG reporting platform with token-based incentives for corporate crowdsensing. *Computers & Industrial Engineering*. 2022;172(1):108456.
3. Friede G., Busch, T., Bassen A. ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies. *Journal of Sustainable Finance & Investment*. 2015;5(4):210–233.
4. Fatemi A., Glaum M., Kaiser S. ESG performance and firm value: The moderating role of disclosure. *Global Finance Journal*. 2017;(38):45–64.
5. Bulyga R.P., Melnik M.V. Business audit. Practice and problems of development. Monograph. Moscow: Unity-Dana; 2013. 263 p. (In Russ.).
6. Bulyga R.P., Safonova I.V. Audit of business: review of current standards in the focus of ESG regulation. *Auditor = Auditor*. 2022;8(7):23–31. (In Russ.).

7. Bulyga R.P., Safonova I.V. Business audit in ESG format: dialectic of development of basic categories of verification. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(4):05–20. (In Russ.).
8. Skobarev V. Yu. FBK. Non-financial reporting 2022: preparation and validation (online). 31.03.2022. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/1/0/100bcd88f77bc1400c4d78a7cc4f5852.pdf> / (In Russ.).
9. Bogataya I.N., Evstafyeva E.M. Study of the practice of confirmation (certification) of non-financial reporting. *Vestnik Altajskoj akademii ekonomiki i prava = Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law*. 2022;8(2):171–176. (In Russ.).
10. Kaspina R.G., Samoilova N.O. Audit of non-financial information. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(4):71–80. (In Russ.).
11. Kozhukhova V.V. Audit of non-financial reporting in the context of the formation of a system of economic security of enterprises. *Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Bulletin of the Samara State University of Economics*. 2020;11(193):76–81. (In Russ.).
12. Limperg T., Baranov P.P., Shaposhnikov A.A., Amanzholova B.A. et al. The theory of inspirational trust or auditor's social responsibility. Monograph. Transl. from Eng. Moscow: Auditor; 2017:95. (In Russ.).
13. Shcherbinina A.G. Audit of non-financial indicators of integrated reporting: recent trends in the services market *Russian Economic Bulletin*. 2020;3(4):200–205. (In Russ.).
14. Lobasheva A.A. Environmental audit of non-financial reporting. *Evrasijskoe nauchnoe ob»edinenie = Eurasian Scientific Association*. 2020;2–3(60):180–183. (In Russ.).
15. Selezneva A.V. Independent verification of non-financial reporting. *Auditorskije vedomosti = Audit statements*. 2016;(4):31–42. (In Russ.).
16. Manaicheva A.P. Independent assessment of non-financial reporting. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economics and Business: theory and practice*. 2020;5–3(63):93–95. (In Russ.).
17. Abdullin D.M., Demina I.D. Features of determining the level of materiality when planning and conducting an audit of an organization's public non-financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(2):87–94. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Роман Петрович Булыга — доктор экономических наук, профессор, руководитель департамента аудита и корпоративной отчетности, ведущий научный сотрудник, Финансовый университет, Москва, Россия
Roman P. Bulyga — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Director of the Department of Audit and Corporate Reporting, 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, ведущий научный сотрудник, Финансовый университет, Москва, Россия
Irina V. Safonova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, 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 06.10.2022; принята к публикации 26.10.2022.
The article was submitted on 22.07.2022; revised on 06.10.2022 and accepted for publication on 26.10.2022.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The authors read and approved the final version of the manuscript.