

УДК 657.6(045)

И. Н. Богатая

ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»,
Ростов-на-Дону, e-mail: iren.bogataya@yandex.ru

Е. М. Евстафьева

ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»,
Ростов-на-Дону, e-mail: 2982232@mail.ru

ИССЛЕДОВАНИЕ ПРАКТИКИ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ (ЗАВЕРЕНИЯ) НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ключевые слова: нефинансовая отчетность, практика подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности, аудит нефинансовой отчетности.

Статья посвящена исследованию международной и российской практики подтверждения (заверения). Определена роль аудита в обеспечении достоверности и прозрачности нефинансовой отчетности. На основе данных о подтверждении отчетов в области устойчивого развития в РФ за 2018-2020 гг. по оценке российской аудиторско-консалтинговой компании ФБК («Финансовые и бухгалтерские консультанты») на ноябрь 2021, данных исследования отчетности 500 публичных компаний из перечня S&P 500, проведенного Центром качества аудита (CAQ), на предмет раскрытия информации об аспектах, связанных с ESG, и подтверждением (заверением) данной информации, данных глобального опроса, проведенного Американским институтом дипломированных бухгалтеров (AICPA), Сертифицированным институтом специалистов по управленческому учёту (CIMA) и Международной федерацией бухгалтеров в июне 2021 г., направленного на проведение сравнительного анализа мировой практики и исследование состояния дел в области обеспечения устойчивого развития обобщена практика подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности в России и за рубежом. Обоснована необходимость развития и нормативного регулирования методики аудита нефинансовой отчетности. Использование результатов исследования создает основу для выработки унифицированного методического подхода к подтверждению (заверению) нефинансовой отчетности и использования базовых моделей подтверждения (заверения). Полученные выводы могут быть использованы при разработке стандартов, регламентирующих проведение аудита нефинансовой отчетности, совершенствования нормативной базы подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности.

I. N. Bogataya

Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don, e-mail: iren.bogataya@yandex.ru

E. M. Evstafyeva

Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don, e-mail: 2982232@mail.ru

STUDY OF THE PRACTICE OF CONFIRMATION (ASSURANCE) NON-FINANCIAL REPORTING

Keywords: non-financial reporting, practice of confirmation (assurance) of non-financial reporting, audit of non-financial reporting.

The article is devoted to the study of international and Russian practice of confirmation (assurance). The role of audit in ensuring the reliability and transparency of non-financial reporting is determined. Based on data on the confirmation of reports in the field of sustainable development in the Russian Federation for 2018-2020, according to the assessment of FAC ("Financial and Accounting Consultants") as of November 2021, the data of a study of the statements of 500 public companies from the S&P 500 list conducted by the Audit Quality Center (CAQ) for disclosure of information on aspects related to ESG, and confirmation (assurance) of this information, data from a global survey, Conducted by the American Institute of Chartered Accountants (AICPA), the Certified Institute of Management Accounting Specialists (CIMA) and the International Federation of Accountants in June 2021., aimed at conducting a comparative analysis of world practice and researching the state of affairs in the field of ensuring sustainable development, the practice of confirming (assuring) non-financial reporting in Russia and abroad is summarized. The necessity of devel-

opment and regulatory regulation of the methodology of audit of non-financial reporting is substantiated. The use of the research results creates the basis for the development of a unified methodological approach to the confirmation (assurance) of non-financial reporting and the use of basic models of confirmation (assurance). The findings can be used in the development of standards governing the audit of non-financial reporting, improving the regulatory framework for the confirmation (assurance) of non-financial reporting.

Введение

Стремление к обеспечению инклюзивного экономического росту обусловило разработку надежных, высококачественных отчетов об устойчивом развитии как одного из ключевых элементов корпоративной отчетности. Формирование таких отчетов в составе корпоративной отчетности требует усовершенствования сбора и обобщения, верификации как финансовой, так и нефинансовой информации. Высококачественная, сопоставимая и достоверная информация об устойчивом развитии, представленная в нефинансовой отчетности, важна для рынков капитала и для всех заинтересованных сторон.

Цель исследования: анализ и систематизация используемых в мировой и отечественной практики способов и моделей подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности.

Материалы и методы исследования

Информационно-исследовательской базой являются труды российских и зарубежных исследователей в области подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности, нормативные акты регламентирующие подтверждение (заверение) нефинансовой отчетности, международные стандарты в области аудита и верификации нефинансовой отчетности, данные о подтверждении отчетов в области устойчивого развития в РФ за 2018-2020 гг. по оценке экспертов российской аудиторско-консалтинговой компании ФБК («Финансовые и бухгалтерские консультанты») на ноябрь 2021, данные исследования отчетности 500 публичных компаний из перечня S&P 500, проведенного Центром качества аудита (CAQ), на предмет раскрытия информации об аспектах, связанных с ESG, и подтверждением (заверением) данной информации, данные глобального опроса, проведенного Американским институтом дипломированных бухгалтеров (AICPA), Сертифицированным институтом специалистов по управленческому учёту (CIMA) и Международной федерацией

бухгалтеров в июня 2021 г., направленно-го на проведение сравнительного анализа мировой практики и исследование состояния дел в области обеспечения устойчивого развития.

Результаты исследования и их обсуждение

В современных условиях вопросы раскрытия информации о трех параметрах (ESG), в соответствии с которыми компании обеспечивают управление устойчивым развитием выходят на первый план как для составителей финансовой отчетности и аудиторов. Риски, связанные с компонентами ESG, необходимо учитывать как составителям, так и аудиторам, поскольку они влияют могут оказать существенное влияние на бизнес. Экологические, социальные и управленческие аспекты (ESG) охватывают широкий круг вопросов, которые могут потенциально повлиять на финансовую отчетность организации и должны быть учтены при проведении аудита финансовой отчетности.

В нефинансовой отчетности раскрываются три аспекта: 1) экологические, требующие описания рисков и возможностей, связанных с окружающей средой, и управления ими; 2) социальные аспекты, включающие в себя информацию о ценностях и отношениях организации к персоналу, поставщикам, клиентам и партнерам и затрагивает такие темы, как здоровье работников и безопасность, качество и безопасность продукции, человеческий капитал и др.; 3) управленческие аспекты, включающие информацию о системе правил, практик и процессов, с помощью которых организация управляется и контролируется, и затрагивает такие темы, как структура совета директоров, вознаграждение руководителей, эффективность руководства, реагирование на критические события, устойчивость организации, а также политика и практика, мошенничество и коррупция.

Следует иметь в виду, что данные аспекты следует учитывать при проведении аудита финансовой отчетности. В ходе аудита

финансовой отчетности аудиторам следует убедиться, что руководство организации провело надлежащую оценку рисков с учетом вышеприведенных аспектов ESG. Так, например, аспекты, связанные с климатом, могут повлиять на оценочные значения организации, а также на соблюдение гипотезы непрерывности деятельности.

Широкое распространение такого вида нефинансовой отчетности как интегрированная отчетность во всем мире и в Российской Федерации требует соответствующих механизмов обеспечения ее достоверности. В крупных организациях применяется практика аудиторского подтверждения как финансовой, так и нефинансовой отчетности. На уровне организации функционирует система внутреннего контроля, одной из целей которой является обеспечение достоверности как финансов, так и нефинансовой отчетности.

В Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации отмечено, что практика составления публичной нефинансовой отчетности в России начала формироваться с 2000 года и данная отчетность имеет статус добровольной инициативы, как правило крупного бизнеса. В 2016 году в России более 160 организаций, выпускали публичные нефинансовые отчеты и при этом лишь 30 процентов данных отчетов прошли процедуру независимого подтверждения (заверения).

В международной практике применяются термины «нефинансовый аудит», «нефинансовое заверение» (МСЗОУ (ISAE) 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов») [1], «верификация нефинансовой отчетности» (Стандарт верификация отчетов AA1000, «AccountAbility») [2].

Осипова Р.Г. разграничила понятия «верификация» и «подтверждение (заверение)». Она отмечает, что «верификация гораздо шире и включает в себя подтверждение (заверение), аудит нефинансовой отчетности и другие виды независимых оценок качества информации, а также процедуру внутреннего аудита (контроля). Главное отличие верификации от подтверждения (заверения) – это то, что в процессе верификации участвуют наряду с профессиональными и общественными объединениями и внутренние ауди-

торы» [5]. Данная позиция полностью соответствует имеющейся нормативной базе. Поскольку стандарт верификация отчетов AA1000, «AccountAbility» ориентирован как на внешние организации, так и на организацию, формирующую нефинансовую отчетность.

Осиповой Р.Г. сделана попытка систематизации возможных моделей верификации нефинансовой отчетности в зависимости от видов подтверждения (заверения). Было выявлено 7 основных моделей. Первая модель предполагает использование внутреннего аудита и контроля. Вторая модель предусматривает использование профессионального аудиторского подтверждения (заверения). Третья модель базируется на профессиональном общественном подтверждении (заверении). Следующие четыре модели предполагают сочетание трех предыдущих. Так четвертая модель включает в себя как профессиональное аудиторское подтверждение (заверение), так и внутренний аудит и контроль. Пятая модель предполагает сочетание профессионального общественного подтверждения (заверения) и внутреннего аудита и контроля. Шестая модель использует профессиональное аудиторское подтверждение (заверение) и профессиональное общественное подтверждение (заверение). Седьмая модель предполагает использовать весь спектр существующих способов подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности (профессиональное аудиторское подтверждение (заверение), профессиональное общественное подтверждение (заверение), внутренний аудит и контроль [5].

В таблице представлены данные о подтверждении отчетов в области устойчивого развития в РФ – отчеты за 2018-2020 гг. (предварительные данные по оценке ФБК на ноябрь 2021). Компания ФБК оказывает широкий спектр услуг по шести основным направлениям:

- аудит отчетности, составленной в соответствии с РСБУ и МСФО;
- услуги в области налогов и права;
- оценка;
- финансовый, бухгалтерский, управленческий и IT-консалтинг;
- аутсорсинг;
- бизнес-образование.

Кроме аудиторских и консалтинговых практик, состав ФБК, также входят юридическая фирма «ФБК Право» и Экономико-правовая школа (ЭПШ) ФБК [9].

Подтверждение отчетов в области устойчивого развития в РФ – отчеты за 2018-2020 гг. (предварительные данные по оценке ФБК на ноябрь 2021) [4]

Отчетный период		2018	2019	2020
Количество отчетов в области устойчивого развития		103	114	104
Подтвержденные отчеты в области устойчивого развития		26 (25,2%)	28 (24,6%)	30 (28,85%)
Используемый стандарт подтверждения	МСЗОУ 3000	26	27	29
	AA1000AS	8	5	5
	И то и другое	8	4	4
Уровень уверенности	Ограниченная	26	26	29
	Разумная	0	0	0
Подтверждающая организация	Аудиторские фирмы	26	26	29
	Другие	0	2	1
Критерии	GRI	22	18	18
	AA1000APS/FF1000 AP (2018)	8	4	4
	Международная интегрированная отчетность (IR)	6	2	1
	Несколько выбранных показателей	4	9	11

Данные таблицы свидетельствует, что с 2018 г. по 2020 г. увеличилась доля подтвержденных отчетов в области устойчивого развития с 25,2% до 28,8%. Наиболее используемым в качестве стандарта для подтверждения выступает МСЗОУ 3000. Как правило, организации для внешнего подтверждения приглашают аудиторские организации. Так в 2018 году 100% отчетов были заверены аудиторскими организациями. В 2020 году 96,6% – отчетов было подтверждено аудиторскими организациями. При подтверждении отчетов в области устойчивого развития аудиторскими организациями обеспечивался ограниченный уровень уверенности. Это связано с тем, что разумный уровень уверенности трудно получить из-за отсутствия четких правил аудита, особенностей компании и множественности используемых ими стандартов при формировании нефинансовых отчетов. Кроме того, обеспечение разумной уверенности сказалось бы на стоимости проводимого аудита и времени проведения такой проверки. В этой связи важное значение приобретает выработка согласованных и эффективных методик аудита, которые можно использовать в отношении различных видов нефинансовой отчетности, включая интегрированную отчетность. Общественное заверение (подтверждение) корпоративных нефинансовых отчетов в РФ осуществляется на основе соответствующего регламента [3].

Многие крупные компании мира (например, Coca-Cola, Google, Johnson & Johnson) раскрывают информацию, связанную с аспектами ESG, а затем привлекают для ее проверки аудиторов.

Центр качества аудита (CAQ), являющийся автономной, некоммерческой общественной организацией (США, г. Вашингтон) в 2021 году провел исследование отчетности 500 публичных компаний из перечня S&P 500, на предмет раскрытия информации об аспектах, связанных с ESG, и подтверждением (заверением) данной информации [6-8]. В ходе исследования было установлено, что 95% исследуемых компаний располагали общедоступной подробной информацией по ESG. Данная информация в основном не была представлена в Комиссия по ценным бумагам и биржам США (далее – SEC) в отдельном отчете ESG, 5% компаний опубликовали информацию, связанную с ESG, на своем веб-сайте. Все исследуемые организации использовали возможности внутреннего аудита и контроля в целях верификации информации ESG.

Около 6% исследуемых компаний использовали аудиторское подтверждение (заверение) в отношении отчетности ESG. Следует отметить, что 235 компаний из числа исследуемых (47%) воспользовались неаудиторских фирм, предоставляющих заверения, а 236 (47%) не использовали подтверждения (заверения) в отношении

информации ESG. При этом две компании использовали как аудиторское подтверждение (заверение), так и привлекали неаудиторскую фирму для обеспечения уверенности., а также использовали внутренний аудит и контроль, что соответствует седьмой модели подтверждения(заверения) информации ESG.

Таким образом, данные исследования свидетельствуют, что в США наибольшее распространение получила пятая модель, предполагающая сочетание профессионального общественного подтверждения (заверения) и внутреннего аудита и контроля.

Глобальный опрос, проведенный AICPA & CIMA и Международной федерацией бухгалтеров в июне 2021 г., направленный на сравнительный анализ мировой практики и исследование состояния дел в области обеспечения устойчивого развития, свидетельствует о том, что в других странах Америки, Европы подавляющее большинство подтверждений (заверений) в отношении информации в области ESG осуществляется аудиторскими фирмами, т.е. применяется шестая модель подтверждения(заверения) информации ESG, сочетающая в себе профессиональное аудиторское подтверждения (заверения) и внутренний аудит и контроль. Таким образом, сложившаяся практика США в данном вопросе является скорее исключением. Это связано также и с тем, что в других странах действуют более строгие правила в отношении вопросов ESG.

Наиболее часто применяемыми стандартами для раскрытия информации ESG являлись Проект по снижению уровня выбросов углерода (CDP), Глобальная инициатива по отчетности (GRI), стандарты SASB, стандарты, разработанные Целевой группой по изменению климата (TCFD) и стандарты интегрированной отчетности (IR).

В процессе подтверждения (заверения) информации ESG в 27 случаях использовались со стандарты Американского института дипломированных бухгалтеров (AICPA), в четырех случаях – МСЗОУ 3000, в одном случае применялись как стандарты Американского института дипломированных бухгалтеров (AICPA), так и МСЗОУ 3000. Большинство компаний, использовавших аудиторское подтверждение (заверение) получили ограниченный уровень уверенности в отношении проаудированной информации. Три компании получили ограничен-

ную уверенность в отношении некоторых показателей и разумную уверенность в отношении других показателей. Только две компании получили разумную уверенность.

Заключение

Таким образом, проведенное исследование свидетельствует о актуализации вопросов, связанных с внутренним и внешним подтверждением (заверением) нефинансовой отчетности. Практика внешнего подтверждения нефинансовой отчетности свидетельствует о его проведении крупными аудиторско-консалтинговыми организациями такими как: KPMG, PwC, EY, DELOITTE, ООО «ФБК» и др., независимыми практикующими специалистами или аудиторами, а также общественными организациями, например, Советом нефинансовой отчетности РСНП, рейтинговыми агентствами, например, ЭКСПЕРТ.РА. Внутреннее подтверждение нефинансовой отчетности производится специалистами подразделения внутреннего аудита.

Если исходить, из аудиторских услуг, которые гипотетически могут быть оказаны в области нефинансовой отчетности, в том числе и интегрированной отчетности, оказываемый спектр услуг узок (как правило, это задание, обеспечивающие ограниченную уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов). Это связано, с одной стороны, с отсутствием достаточной практики аудита в отношении данного вида отчетности и его сложностью, а, с другой стороны, недостаточной востребованностью. Однако следует иметь ввиду, что потребность в таком аудите растет, что требует развития как методологии, так и методики аудита.

Использование подтверждения (заверения) аудиторов публичных компаний и третьих сторон позволяют повысить надежность информации ESG, а также различных видов нефинансовой отчетности, включая и интегрированную отчетность. Аудиторские организации способны удовлетворить потребности заинтересованных сторон, инвесторов, прежде всего, в достоверной нефинансовой информации и отчетности на основе концепции независимости и требований профессионального скептицизма, понимания бизнеса компании и системы управления контролем качеством.

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету РФ на 2022 год.

Библиографический список

1. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116621-mezhdunarodnyi_standart_zadaniy_obespechivayushchikh_uverennost_3000_peresmotrennyi_zadaniya_obespechivayushchie_uverennost_otlichnye_ot_audita_i_obzornoj_proverki_finansovo (дата обращения: 26.07.2022).
2. Стандарт верификации отчетов AA1000, «AccountAbility» / Перевод с английского и общая редакция Агентства социальной информации. М., 2003. 26 с.
3. Регламент общественного заверения (подтверждения) корпоративных нефинансовых отчетов. [Электронный ресурс]. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/6/3/635b340a50b4c56d97c53946457862cf.pdf> (дата обращения: 26.07.2022).
4. Нефинансовая отчетность 2022: подготовка и подтверждение Скобарев В.Ю. Партнер, директор департамента корпоративного управления и устойчивого развития 31 марта 2022 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/1/0/100bcd88f77bc1400c4d78a7cc4f5852.pdf> (дата обращения: 26.07.2022).
5. Осипова Р.Г. Развитие методики формирования корпоративной отчетности в коммерческих организациях: дис. ... канд. экон. наук. Ростов-на-Дону, 2022.
6. Tysiac K. ESG assurance an elusive but promising opportunity for auditors/. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2021/aug/esg-assurance-promising-opportunity-for-auditors.html> (дата обращения: 26.07.2022).
7. S&P 500 and ESG Reporting/. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2021/aug/esg-assurance-promising-opportunity-for-auditors.html> <https://www.theqaq.org/sp-500-and-esg-reporting/> (дата обращения: 26.07.2022).
8. Dennis A. What auditors need to know about ESG issues/. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2021/dec/auditors-esg-related-risk-considerations.html> (дата обращения: 26.07.2022).
9. ООО "ФКБ". [Электронный ресурс]. <https://www.fbk.ru/?ysclid=166in1wfwu228597449> (дата обращения: 26.07.2022).