Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Зеленцов Даниил Александрович

МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ПОДТВЕРЖДЕНИЯ НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ПРОЦЕССЕ АУДИТА

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель — Ветрова Ирина Федоровна,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2026

Оглавление

Введение 4

Глава 1 Нефинансовая отчетность: подходы к формированию, классификация, проблемы подтверждения достоверности 16

1.1 Проблематика формирования и классификации нефинансовой отчетности 16

1.2 Адаптация аудита как инструмента заверения нефинансовой информации и актуальность вопроса ее достоверности 42

1.3 Аудиторские процедуры в контексте применимости к нефинансовой отчётности 77

Глава 2 Анализ методических подходов к проведению аудиторских процедур по заверению нефинансовой отчетности на примере компаний горнодобывающей отрасли 98

2.1 Анализ годовых отчетов российских компаний горнодобывающей отрасли 98

2.2 Выявление общих существенных тем отчетов об устойчивом развитии 113

2.3 Методические проблемы традиционных аудиторских процедур при применении к отдельным форматам раскрытия нефинансовой информации 123

Глава 3 Пути совершенствования аудиторского инструментария по заверению нефинансовой отчетности 134

3.1 Методическая проблематика повышения уровня уверенности при заверении нефинансовой отчетности 134

3.2 Расширение спектра аудиторских процедур оценки рисков и планирования задания 147

3.3 Модификации процедур получения аудиторских доказательств 167

Заключение 184

Список литературы 187

Приложение А Перечень выявленных разделов в ОУР российских горнодобывающих компаний за 2023 год 214

Приложение Б Концепция трансформации аудиторских процедур заверения нефинансовой отчетности 219

Приложение В Информационно-аналитическое обеспечение модифицированной процедуры сбора аудиторских доказательств 226

Введение

Актуальность темы исследования. С каждым годом нефинансовая информация приобретает для пользователей все большее значение. Организации публикуют специализированные отчеты, раскрывающие сведения о различных аспектах их деятельности в сфере устойчивого развития. Помимо этого, часто такая информация предоставляется пользователям в годовом отчете компании, сопровождающем бухгалтерскую отчетность.

Одновременно с ростом интереса к нефинансовой отчетности, у пользователей также формируется запрос на повышение достоверности представленной в ней информации. Согласно исследованию Международной Федерации Бухгалтеров, порядка 64% отчетов об устойчивом развитии, опубликованных крупными компаниями в разных странах, подверглись той или иной процедуре заверения. В России также существует практика проведения подобных заверений, хоть она и не так сильно распространена.

Основная совокупность проблем заверения нефинансовой отчетности проистекает из специфики самой нефинансовой информации. Отсутствие единых стандартов заверения, разнообразие стандартов подготовки, а также недостаточная проработанность нормативной базы ведут к тому, что выражение высокого уровня уверенности по результатам выполнения таких заданий затруднительно. В отличие от традиционного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в ходе которого выражается разумная уверенность, при проверке нефинансовых отчетов специалисты чаще всего выражают лишь ограниченный (низкий) уровень уверенности.

Предметом для дискуссий также является вопрос о том, кто должен выполнять подобное заверение – аудиторы или иные специалисты из сферы консалтинга, имеющие больше профильного опыта. В разных странах доля аудиторских организаций в общем количестве выполненных заданий отличается, однако в нашей стране подавляющее большинство таких заданий выполняют именно они. В этой связи существенным становится вопрос

оценки наличия у членов рабочей группы аудиторов необходимых компетенций, а также подготовки и оценки кадров, которые необходимы для развивающейся отрасли внешнего подтверждения нефинансовой отчетности.

В большинстве случаев при выполнении заданий по заверению нефинансовой отчетности используются Международные Стандарты Заданий Обеспечивающих Уверенность (МСЗОУ). В частности, МСЗОУ 3000 и МСЗОУ 3400. Это касается не только аудиторов, хотя они намного чаще прибегают к использованию именно этих стандартов в отличие от прочих специалистов. Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), разработан и утвержден новый Международный стандарт по подтверждению достоверности информации в области устойчивого развития 5000 (International Standard on Sustainability Assurance 5000 – ISSA 5000), содержащий более подробные инструкции, ориентированные на отчетность об устойчивом развитии. В нашей стране утверждение этого стандарта пока является предметом обсуждения, что создает проблему единства подходов к заверению нефинансовой отчетности. Это обуславливает актуальность разработки единого инструментария, применяемого специалистами для ее заверения.

С каждым годом сфера формирования корпоративной отчетности обновляется и движется вперед. Появляются новые практики и подходы, способствующие повышению ценности информации для пользователей. В том числе это касается и публичной нефинансовой отчетности. Одной из важнейших тем в данном контексте является гармонизация показателей бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности организаций. Отмечается, что проработка аналитического учета, подробная и тщательная категоризация, а также модернизация и цифровизация систем учета позволят не только повысить эффективность процесса составления различных отчетов самими компаниями, но и облегчат сопоставление разнообразных информационных источников для заинтересованных сторон бизнеса. Однако значительно меньше внимания уделяется вопросам, связанным с тем, как

именно можно использовать данные практики в деятельности аудиторов и независимых внешних проверяющих, обеспечивающих достоверность нефинансовой отчетности. Все описанное позволяет охарактеризовать тематику развития сферы заверения нефинансовой отчетности как важную составляющую эволюции института аудита в целом.

Степень разработанности темы исследования. Теме достоверности нефинансовой отчетности посвящены научные исследования российских и зарубежных ученых, методические материалы, нормативные документы и рекомендации профильных государственных регуляторов.

Различные исследователи рассматривали вопросы применимости понятия аудита в контексте нефинансовой отчетности; среди них: Р.П. Булыга, И.В. Сафонова, Д.А. Лавров, Е.В. Корсакова, Р.Г. Каспина, Н.О. Самойлова, В.В. Колесников, И.В. Алексеева, Ю.А. Зрожевская.

Важность самой нефинансовой отчетности как источника информации для пользователей, а также ее достоверности в своих работах исследовали многие российские ученые: А.М. Петров, М.Д. Дубровина, О.В. Рожнова, Т.Г. Максимова, Р.Г. Осипова, Т.Ю. Серебрякова, Б.В. Черский, Л.В. Гусарова, И.Н. Санникова, М.Н. Семиколенова, М.В. Штиллер, С.М. Бычкова, О.В. Ефимова, М.Н. Толмачев.

Вопросы использования аудиторских процедур, оценки рисков и существенности при заверении нефинансовой отчетности затрагивали в своих трудах И.Д. Демина, А.А. Нестерова, И.Ф. Ветрова, Ш.Ю. Умавов, Д.М. Абдуллин, А.В. Кожухова, И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева, Е.В. Анисимова, Н.В. Малиновская, С.В. Панкова, А.В. Кузьмичева.

Аспекты взаимосвязи финансовых и нефинансовых показателей в отчетности организаций рассматривали в своих работах М.В. Мельник, О.В. Лесина, Т.В. Ефимова, В.О. Бессарабов, В.С. Карташов, О.С. Степанова, И.В. Алексеева, Е.С. Попова, М.А. Вахрушина.

В различных зарубежных исследованиях также затрагиваются вопросы, непосредственно связанные с нефинансовой отчетностью, ее

переориентацией на устойчивое развитие, а также проблемами подтверждения ее достоверности. Рассматривается, в том числе, каким образом должны измениться процедуры заверения отчетной информации после вступления в силу новых требований для организаций Европейского союза в части обязательного внешнего подтверждения нефинансовой отчетности, а также проблемные аспекты выражения разумной уверенности по результатам выполнения таких заданий.

Однако отечественные исследователи в основном затрагивают данную тему с точки зрения необходимости модификации подходов к составлению нефинансовой отчетности, акцентируя внимание на связанной с этим проблематике. Вопросам адаптации текущего аудиторского инструментария и имеющихся ресурсов для удовлетворения актуальных запросов пользователей в части достоверности уделяется меньше внимания.

Цель исследования заключается в разработке методических подходов к модификации аудиторских процедур подтверждения нефинансовой отчетности, обеспечивающих возможность выражения разумной уверенности на основе интеграции результатов классического аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности и расширения информационной базы, что позволит формализовать подходы к проверке и повысить эффективность выполнения заданий в условиях ограниченных ресурсов.

Для достижения цели необходимо решить следующие **задачи:**

– выявить актуальные тренды и проблематику раскрытия публичной нефинансовой отчетности применительно к российским и зарубежным условиям;

– проанализировать текущий аудиторский инструментарий в контексте его применения к заверению нефинансовой отчетности;

– изучить международный опыт и тренды в сфере обязательной публикации и заверения нефинансовой отчетности и рассмотреть их применимость в контексте российских условий;

– проанализировать нефинансовую отчетность российских горнодобывающих компаний как объект аудиторского задания, изучить связанные тренды и тенденции, выделив ключевые составляющие отчетов;

– на основе анализа состава отчетов сформулировать текущую проблематику проведения заданий по заверению нефинансовой отчетности применительно к количественным и качественным показателям;

– разработать пути совершенствования аудиторских процедур, позволяющие обеспечить повышение выражаемого уровня уверенности и его распространение на качественные показатели нефинансовой отчетности;

– проанализировать особенности актуальных стандартов заданий по подтверждению нефинансовой отчетности, выделив ключевые особенности в части отличия от классической методологии аудита, вызванные спецификой проверяемой отчетности;

– предложить рекомендации по модификации проведения планирования задания по заверению нефинансовой отчетности, обеспечивающего высокий уровень уверенности;

– разработать методику и связанную рабочую документацию по проведению аудиторских процедур получения доказательств, надлежащих для вынесения разумной уверенности при заверении нефинансовой отчетности.

Объектом исследования является система аудита нефинансовой отчетности экономических субъектов, включая организационно-методические, правовые и нормативные аспекты ее подтверждения.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических положений по модификации аудиторских процедур подтверждения нефинансовой отчетности в процессе аудита.

Область исследования. Диссертация выполнена в соответствии с пунктами 11.6. «Аудиторская деятельность»; 11.7. «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите»;

11.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

Научная новизна исследования состоит в обосновании теоретических положений развития российского института аудиторской деятельности и разработке методических подходов к модификации аудиторских процедур подтверждения нефинансовой отчетности в процессе аудита, отличающихся от существующих подходов интеграцией в процесс заверения данных и результатов классического аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также расширением информационной базы за счет внешних независимых источников и процедур последовательного заверения, что позволяет формализовать подходы к проверке, обеспечить переход от ограниченной к разумной уверенности в отношении количественных показателей и повысить эффективность выполнения заданий по заверению нефинансовой отчетности в условиях ограниченных ресурсов.

Теоретическая значимость работы заключается в развитии теоретических положений аудита в части обоснования возможности выражения разумной уверенности при заверении нефинансовой отчетности. В работе обоснованы концептуальные подходы к модификации аудиторских процедур, учитывающие специфику нефинансовой информации и комплексность информационной базы ее формирования, что позволяет преодолеть разрыв между теорией классического аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности и практикой заданий по заверению нефинансовой отчетности и создает основу для дальнейших научных исследований в области аудита нефинансовой отчетности. Разработанные положения могут использоваться для совершенствования учебных программ профессиональной подготовки аудиторов, а также для дальнейших научных исследований в области аудита нефинансовой отчетности.

Практическая значимость работы заключается в том, что предложенные рекомендации могут найти применение в отечественных аудиторских организациях, а также в соответствующих подразделениях коммерческих организаций, отвечающих как за составление нефинансовой отчетности, так и за обеспечение ее достоверности. Разработанные подходы к проведению аудита нефинансовой отчетности, позволяющие углубить его интеграцию с классической проверкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволят повысить качество его проведения, а также степень доверия внешних пользователей к достоверности нефинансовой отчетности. Результаты также могут быть использованы саморегулируемой организацией аудиторов в части подготовки рекомендаций о рабочих документах и стандартах деятельности аудиторов, а также аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами в практической деятельности.

Положения, выносимые на защиту:

– научно обоснован вектор изменения роли аудита в обеспечении достоверности нефинансовой отчетности на основе периодизации эволюции требований к ее обязательному раскрытию в странах Европейского союза. Проведенный анализ позволил выделить четыре этапа трансформации требований к нефинансовой информации – от вспомогательных пояснений к финансовой отчетности (Директива 78/660/EEC) до полноценного отчета об устойчивом развитии в составе годового отчета (Директива 2022/2464). Установлена прямая взаимосвязь между расширением состава и глубины раскрытий нефинансовой информации и необходимостью трансформации института аудита, что позволяет обосновать рекомендуемый переход от ограниченной к разумной уверенности в заданиях по заверению нефинансовой отчетности (С. 39-41; 72-77);

– разработаны рекомендации по формированию национальной нормативной базы регулирования заверения нефинансовой отчетности, основанные на анализе международного опыта и интеграции заданий по ее заверению в состав аудиторской деятельности. В отличие от существующего

подхода, при котором задания по заверению нефинансовой отчетности в правовом поле четко не закреплены, в работе обоснована необходимость внесения уточнений в Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Предложено закрепить в законе понятие «отчетность в сфере общественного капитала бизнеса», определить обязательные случаи ее аудита, а также модифицировать требования к аудиторским организациям, их независимости и квалификации. Это позволит выделить заверение нефинансовой отчетности в самостоятельный подвид аудиторской деятельности и создаст правовую основу для его практического применения (С. 88-95);

– разработана концепция модификации аудиторских процедур для обеспечения разумной уверенности при заверении нефинансовой отчетности в процессе аудита, включающая использование дополнительных информационных источников и процедур последовательного заверения при проведении инспектирования данных информационных систем организации и аналитических процедур. Суть концепции заключается в переходе от традиционного анализа данных аналитического учета к комплексному использованию проаудированных данных бухгалтерского (финансового) учета, а также внешних независимых источников. В отличие от существующей практики с преобладающей ограниченной уверенностью в отношении количественных показателей, предложенный подход позволяет выстраивать каскад процедур от более надежных внутренних источников к менее надежным внешним, и от аналитических процедур к детальному тестированию. Это дает возможность перейти к выражению разумной уверенности, начиная с количественных показателей нефинансовой отчетности, и создает базу для заверения качественных раскрытий (С. 127-133);

– модифицированы аудиторские процедуры планирования задания по заверению нефинансовой отчетности и предложена альтернативная методика расчета аудиторского риска, адаптированная к комплексности

предмета проверки. В отличие от классического аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, где применяется единый уровень аудиторского риска, в исследовании предложено перенести оценку на более низкий уровень агрегации – уровень разделов нефинансовой отчетности. Разработана модифицированная формула расчета аудиторского риска, включающая риск заинтересованности, отражающий стимул руководства к представлению достоверных показателей, значимых для стейкхолдеров, коэффициент затрачиваемых ресурсов, заменяющий классический риск необнаружения, а также риск информационных систем, учитывающий несовершенство процесса подготовки нефинансовой отчетности. Это позволяет более точно определить наиболее рисковые области при выполнении заданий по заверению нефинансовой отчетности, а также оптимизировать распределение ограниченных ресурсов аудиторской группы (С. 155-167);

– разработана методика применения проаудированных данных бухгалтерского (финансового) учета в качестве информационного источника для аналитических процедур при заверении нефинансовой отчетности и формирования связанной информационно-аналитической документации. Методика включает авторский алгоритм установления соответствия данных учета проаудированной отчетности, основанный на последовательной сверке оборотно-сальдовой ведомости, тестировании полноты журнала корреспонденции счетов и анализе конкретных операций. Это позволяет заверителю, не являющемуся членом той же организации, что и аудитор, убедиться в надежности данных учета. В отличие от традиционных аналитических процедур, предложенный подход позволяет одновременно отбирать области для тестирования, выявлять закономерности и формировать аналитические ожидания для показателей нефинансовой отчетности, что повышает вероятность выявления искажений и позволяет использовать одни подтвержденные показатели как базу для проверки других, а также задокументировать полученные доказательства надлежащим образом (С. 168-182).

Методология и методы исследования. Теоретико-методологическую базу исследования составили фундаментальные положения и принципы современной экономической науки, теории аудита, изложенные в трудах отечественных и зарубежных ученых. В ходе исследования применялись общенаучные и специальные апробированные методы научного исследования, позволяющие комплексно подходить к анализу и предложению рекомендаций в отношении процедур подтверждения нефинансовой отчетности организаций. В качестве общенаучных методов в работе использовались методы индукции и дедукции, анализ, синтез, обобщение, логический и сравнительный анализ, экспертный опрос, систематизация, группировка и классификация.

Информационная база исследования. Исследование опирается на широкий спектр нормативных актов, стандартов, научных источников и практических материалов. Основу нормативной базы составляют Федеральные законы Российской Федерации и нормативные акты, определяющие требования к публичной нефинансовой отчетности. В исследовании использованы методические указания и рекомендации Центрального Банка Российской Федерации, а также международные стандарты нефинансовой отчетности и ее подтверждения.

Информационная база состоит из научных публикаций, посвященных вопросам составления и заверения нефинансовой отчетности. Публикации в специализированных журналах и периодических изданиях, освещающие актуальные тенденции и изменения в законодательстве, дополняют информационную основу работы. Использовались также фактические нефинансовые отчеты российских организаций горнометаллургической отрасли и рабочая документация аудиторских заданий по внешнему подтверждению нефинансовой отчетности организаций данной отрасли.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием научных трудов отечественных и зарубежных авторов в

области нефинансовой отчетности и ее подтверждения, а также применением нормативно-правовой базы, регулирующей данные процессы.

Достоверность полученных выводов подтверждается их апробацией на профильных научно-практических конференциях, а также опубликованием результатов исследования в рецензируемых научных изданиях.

Основные положения и результаты исследования рассмотрены и одобрены на следующих научных мероприятиях: на Международной научно-практической конференции «Теория и практика финансово-хозяйственной деятельности предприятий различных отраслей» (Керчь, КГМТУ, 26-27 октября 2023 г.); на XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.); на XVI Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2024 г.); на IV Международной научно-практической конференции «Статистика, аналитика и прогнозирование в современной экономике: опыт и перспективы развития» (Москва, Финансовый университет, 23-24 апреля 2025 г.); на V Международной научно-практической конференции «Статистика, аналитика и прогнозирование в современной экономике: опыт и перспективы развития» (Москва, Финансовый университет, 22-23 апреля 2026 г.); на Международной научно-практической конференции «Корпоративный бизнес-анализ как новый этап развития экономического анализа», посвященной 75-летию профессора В.И. Бариленко (Москва, Финансовый университет, 9-10 сентября 2026).

Материалы диссертации используются в практической деятельности Отдела услуг в отношении нефинансовой отчетности Департамента аудита АО «Деловые Решения и Технологии». Элементы оценки рисков и процедура установления взаимосвязи между отдельными рисками существенных искажений и уровнем риска задания в целом, предусмотренные в рамках разработанной методики, внедрены в процесс планирования и проведения

заданий по заверению нефинансовой отчетности. Предложенный модифицированный подход к выполнению данных этапов задания способствует систематизации подходов к определению рисков существенного искажения информации в нефинансовой отчетности, а также позволяет соответствующим образом задокументировать аудиторские доказательства и суждения, которые необходимы для повышения уровня уверенности, выражаемого по результатам проверки.

Предложенная методика последовательного заверения и использования дополнительных источников аудиторских доказательств используется в деятельности саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС). Данный подход, способствующий повышению эффективности выполнения заданий по заверению нефинансовой отчетности, был применен при разработке рекомендаций для аудиторских организаций.

Материалы диссертационного исследования используются Кафедрой аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Аудит».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. По теме исследования опубликовано 8 научных работ общим объемом 7,82 п.л. (авторский объем 7,72 п.л.), в том числе 6 работ общим объемом 6,81 п.л. (авторский объем 6,71 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью и задачами исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 174 наименования, 3 приложений. Текст диссертации изложен на 242 страницах, содержит 14 таблиц, 10 рисунков и 5 формул.

Глава 1

Нефинансовая отчетность: подходы к формированию, классификация, проблемы подтверждения достоверности[1)]

1.1 Проблематика формирования и классификации нефинансовой отчетности

Нефинансовая информация за последние годы стала неотъемлемой частью корпоративной отчетности организаций. Если раньше анализ деятельности организации опирался зачастую на бухгалтерские данные, то теперь периметр информации, которую необходимо изучить для формирования корректных и актуальных выводов о деятельности компании, существенно расширился [142]. Стейкхолдеры организаций, особенно крупных, заинтересованы не только в финансовых показателях бизнеса, но и в сведениях о его влиянии на окружающую среду и общество. Эта информация стала одним из важных факторов, на основе которого принимаются решения, а потому достоверность такой информации начала играть существенную роль [91]. Добиться повышения надежности нефинансовой отчетности можно, в том числе, с помощью обращения за внешним заверением, через выполнение заданий, обеспечивающих уверенность [121].

Сама по себе нефинансовая отчетность является достаточно многообразным предметом для анализа, так как процесс её подготовки может базироваться на широком разнообразии стандартов, при том, что организации могут использовать при составлении своих отчетов сразу несколько из них. Среди наиболее распространенных и затрагивающих тематику устойчивого развития (далее – УР) на текущий момент можно назвать следующие:

1) Глобальная инициатива по отчётности (GRI);

[1)] В этой главе приведены авторские результаты, опубликованные в статье, выпущенной в соавторстве с Ветровой Ириной Федоровной [112].

2) Глобальный договор ООН (далее – ГД ООН);

3) Методические рекомендации по раскрытию финансовой информации, связанной с изменением климата (TCFD) и стандарты раскрытия информации о рисках и возможностях, связанных с природой (TNFD);

4) Совет по стандартам учета в области устойчивого развития (SASB);

5) Стандарты отчетности в области устойчивого развития S1 и S2, часть Международных Стандартов Финансовой Отчетности (далее – МСФО).

В 1997 году была создана Глобальная инициатива по отчетности (GRI). Эта некоммерческая организация является независимым разработчиком стандартов, также издающим рекомендации по их применению. Стандарты GRI, разработанные в 1997 году, призваны привлечь компании к ответственности за их воздействие на общество и окружающую среду. Они работают с организациями во всех секторах и странах. GRI был создан, чтобы помочь организациям прозрачно сообщать о своем воздействии, что является необходимым компонентом устойчивой экономики. За годы, прошедшие с появления этих стандартов, они успели стать основой, на которой большинство организаций формируют свою нефинансовую отчётность. В основном GRI фокусируется на устойчивом развитии и трех типах факторов: экологических (E), социальных (S) и управленческих (G), обозначаемых ESG.

Структура стандартов состоит из трех основных разделов, включающих в себя универсальные стандарты, тематические стандарты и отраслевые стандарты, все они находятся в свободном доступе для общественности. Эти стандарты постоянно разрабатываются и поддерживаются в актуальном состоянии путём консультаций с экспертами в данной области и общественностью [45]. Процесс, в котором участвует большинство заинтересованных сторон, обеспечивает техническую строгость и предметную точность по всем охватываемым темам отчетности. Ниже более подробно представлено описание каждого из трех модулей стандартов GRI:

1) универсальные стандарты применимы ко всем организациям в

любом секторе. Они содержат общую информацию об организации, такую как ее размер и виды деятельности, а также существенные темы. Чтобы отчетность считалась составленной в соответствие со стандартами GRI, организации должны предоставлять всю необходимую информацию, указанную в универсальных стандартах;

2) отраслевые стандарты GRI исследуют существенные темы, определенные как наиболее актуальные для конкретной отрасли. GRI разрабатывает отраслевые стандарты для 40 секторов с наибольшим воздействием. По мере их публикации приводится описание отрасли и уровня ее влияния на окружающую среду. Это может послужить хорошей отправной точкой для отчитывающихся организаций, чтобы сузить свой список существенных тем;

3) тематические стандарты GRI описывают раскрытие информации по каждой существенной теме, охватывая показатели, которые либо требуются, либо рекомендуются. Организации, желающие соответствовать стандартам GRI, должны, как минимум, предоставлять требуемую информацию [45].

Стандарты сыграли важную роль в формировании требований и подходов к отчетности в области устойчивого развития. Их актуальность для корпоративной устойчивости стала источником рекомендаций для регулирующих органов и инвесторов при оценке показателей устойчивости компании. Стандарты GRI легли в основу законодательства о нефинансовой отчетности, и многие национальные законы ссылаются на GRI или опираются на него в качестве ориентира или справочной базы.

Предприятия различного размера, правительства, инвесторы и другие заинтересованные стороны в более чем 100 странах планеты используют данные стандарты. Для отчитывающихся организаций стандарты служат надежным ориентиром их деятельности по сравнению с другими отчитывающимися организациями. Для пользователей нефинансовой информации отчеты, согласованные с GRI, содержат информацию,

необходимую для принятия обоснованных решений и суждений о результатах деятельности организации, часто для понимания рисков и возможностей ESG, с которыми сталкивается организация.

Если отчет не соответствует минимальным требованиям стандартов GRI, его все равно можно считать соответствующим стандартам, если он включает индекс содержания GRI, который показывает, что было раскрыто в отчете и где. Это помогает читателям быстро увидеть, что включено в отчет и была ли предоставлена вся необходимая информация.

Также существуют концепции, которые закладывают основу для отчетности в области устойчивого развития. Понимание того, как эти концепции используются в стандартах GRI, важно для тех, кто собирает и готовит информацию для отчетности, а также для тех, кто интерпретирует данную информацию.

В основе этих стандартов лежат четырех основных принципа, которые необходимо раскрыть при подготовке отчета, называемые иначе «концепции». Их список представлен далее: существенные аспекты, воздействие, взаимодействие с заинтересованными сторонами организации, а также принцип должной осмотрительности.

Принцип «воздействие» отвечает за информацию, касающуюся влияния компании на различные сферы общественной жизни и не только. В их число входят: экономика, общество и социум, в том числе вопросы прав человека и соблюдения деловой этики, а также окружающая среда и природа [45]. Фактически, данные «влияния» отражают классические направления устойчивого развития или принципов ESG. При этом, стандарт допускает, что данные воздействия могут быть не только фактическими, но и потенциальными, оставляя место для прогнозной информации и анализа рисков.

Воздействие на экономические факторы может быть рассмотрено на трех основных уровнях: глобальном (мировой экономики), национальном (макроэкономики) и локальном (микроэкономики). В данном разделе может

быть представлен широкий набор разнообразной информации, в том числе конкурентная политика, подбор контрагентов, ценовая политика и так далее. Также сюда включаются отношения с государственной налоговой системой.

Экологическое воздействие организации может быть измерено различными метриками, выбор которых будет обусловлен не только отраслевой, но и территориальной структурой ее деятельности. Здесь будут важны уровни потребления энергетических и водяных ресурсов, показатели различных выбросов и загрязнений.

Показатели социального влияния, так же, как и экономические, могут быть раскрыты на разных уровнях, в зависимости от масштабов деятельности. Затрагиваемые вопросы разнообразны и могут включать в себя политику заработной платы, подходы к обучению и подготовке текущих и будущих сотрудников, развитие местных сообществ и благотворительность.

При этом, концепция «Существенных аспектов» подразумевает, что отчетность по различным областям влияния будет составлена исходя из понимания компанией того, что именно является наиболее важным для пользователей. Её влияние на экономику, общество и экологию должно быть рассмотрено с перспективы наиболее актуальных и, в некоторых случаях, проблемных моментов. Все принципы подготовки отчетности подразумевают единую структуру, а потому оценка существенных вопросов должна производиться вместе и с учетом интересов стейкхолдеров организации [101].

Должная осмотрительность предполагает процесс выявления и ответной реакции на обнаруженные негативные влияния различных типов. В зависимости от обстоятельств могут применяться различные методы, нацеленные на предотвращение или хотя бы смягчение последствий потенциального вреда. В случае если влияние является фактическим, компании следует принять необходимые меры и соответствующим образом раскрыть связанные факты и действия в отчетности.

Концепция взаимодействия с заинтересованными сторонами подразумевает, что их интересы могут быть затронуты деятельностью

компании. В первую очередь компании необходимо идентифицировать кто является её заинтересованной стороной. Далее необходимо на постоянной основе отслеживать, чьи интересы были или могут быть затронуты и стараться минимизировать негативные последствия для них.

Начиная с 2016 года, составлять отчетность по GRI стандартам можно двумя способами: в соответствии со стандартами («in accordance») и с отсылкой на них («in reference») [45]. Первый способ раскрытия более строгий, он предполагает раскрытие информации по всем требованиям. Второй же предполагает частичное раскрытие информации и может служить оптимальным вариантом для тех компаний, которые только начинают выпускать нефинансовую отчетность.

UN Global Compact – Глобальный договор ООН (ГД ООН) – международная инициатива, цель которой побудить бизнес-сообщество к интеграции принципов устойчивого ведения бизнеса. При подписании ГД ООН компания обязана на ежегодной основе предоставлять сообщение о достигнутом прогрессе и в своей отчетности, и на сайте ГД ООН на основе 10 принципов:

– «поддержка и уважение защиты провозглашенных на международном уровне прав человека;

– непричастность к нарушению прав человека;

– поддержка свободы объединения и признание права на заключение коллективных договоров;

– ликвидация всех форм принудительного труда;

– полное искоренение детского труда;

– недискриминация в сфере труда и занятости;

– применение принципа предосторожности при управлении экологическими вопросами;

– внедрение инициатив, направленных на повышение экологической ответственности;

– содействие развитию и распространению экологически безопасных технологий;

– противодействие всем формам коррупции, включая вымогательство и взяточничество» [56].

Компания, присоединившаяся к ГД ООН, обязуется ежегодно готовить «Сообщение о достигнутом прогрессе» (Communication on Progress и публиковать его на сайте ГД ООН. Шаблон «Сообщения о прогрессе» представляет собой анкету по самооценке компанией соответствия критериям следования принципам ГД ООН, а также определяет уровень раскрытия информации.

Минимальные требования к раскрытию:

1) заявление первого лица (поддержка и приверженность принципам ГД);

2) описание практических действий (например, раскрытие политик, процедур, видов деятельности, т. е. что компания предприняла (и планирует предпринять) для реализации принципов ГД ООН;

3) измерение результатов (степень достижения целевых показателей/показателей эффективности или другие качественные, или количественные измерения результатов) [56].

Помимо этого, ООН также разработала глобальные ориентиры, которые служат маркерами того, что считается устойчивым развитием и к чему необходимо стремиться обществу и бизнесу. Первоначально это были Цели развития тысячелетия, утвержденные в 2000 году, в 2015 году им на смену пришли Цели устойчивого развития (далее – ЦУР), которые на данный момент и являются базисом понятия «устойчивости». Как цели развития, так и ЦУР во много опираются на Декларацию Конференции ООН по проблемам окружающей человека среды, принятую в 1972 году. В документе были обозначены ключевые аспекты взаимодействия человека с миром, включая как экологические, так и социальные вопросы [55]. Последующие документы и

стандарты нефинансовой отчетности, в том числе и ГД ООН, частично опираются на эту концепцию.

Рабочая группа по вопросам раскрытия финансовой информации, связанной с изменением климата (TCFD), была создана в 2015 году Базельским советом по финансовой стабильности (FSB). В центре внимания TCFD – отчетность о влиянии организации на глобальный климат. Её рекомендации направлены на то, чтобы сделать раскрытие фирмами информации, связанной с климатом, более последовательным и, следовательно, более сопоставимым. Ключевой посыл рекомендаций заключается в том, что более качественная информация позволит компаниям учитывать риски и возможности, связанные с климатом, в своих процессах управления рисками, стратегического планирования и принятия решений. По мере того, как и компании, и инвесторы будут лучше понимать финансовые последствия изменения климата, рынки смогут свободнее направлять инвестиции на устойчивые решения, возможности и бизнес-модели.

Опираясь на данный ориентир, TCFD сформировала систему отчетности, которая фокусируется на раскрытии информации о рисках организации, связанных с воздействием на климат. Это способствует прозрачности в информировании заинтересованных сторон организации, в особенности инвесторов и кредиторов, а также облегчает процесс актуарной оценки от страховых компаний. Эти изменения, способствующие общему росту полезности раскрываемых сведений, позволяют проводить более точную оценку уровня воздействия бизнеса на изменения климата.

11 рекомендаций TCFD по раскрытию информации охватывают четыре различные области: корпоративное управление, стратегия, управление рисками, а также метрики и целевые показатели [49]. Они направлены на то, чтобы по каждому из разделов раскрываемая организацией информация наилучшим образом удовлетворяла информационные запросы заинтересованных сторон. Эти рекомендации были резюмированы в таблице 1.

Таблица 1 – Рекомендации TCFD по раскрытию информации в разрезе областей

Область	Связанные рекомендации
Корпоративное управление	1) описать надзор совета директоров за рисками и возможностями, связанными с климатом; 2) описать роль руководства в оценке и управлении рисками и возможностями, связанными с климатом
Стратегия	1) описать связанные с климатом риски и возможности, которые организация определила в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе; 2) описать влияние связанных с климатом рисков и возможностей на бизнес, стратегию и финансовое планирование организации; 3) описать устойчивость стратегии организации с учетом различных сценариев, связанных с климатом, включая сценарий 2°C или ниже
Управление рисками	1) описать процессы организации для выявления и оценки рисков, связанных с климатом; 2) описать процессы организации по управлению рисками, связанными с климатом; 3) описать, как процессы выявления, оценки и управления рисками, связанными с климатом, интегрированы в общее управление рисками организации
Метрики и целевые показатели	1) раскрыть показатели, используемые организацией для оценки рисков и возможностей, связанных с климатом, в соответствии со своей стратегией и процессом управления рисками; 2) раскрыть объем выбросов парниковых газов (ПГ) категории 1, категории 2 и, при необходимости, категории 3, а также связанные с ними риски; 3) описать целевые показатели, используемые организацией для управления рисками и возможностями, связанными с климатом, и выполнение поставленных задач

Источник: составлено автором по материалам [49].

В 2011 году был основан Совет по стандартам бухгалтерского учета в области устойчивого развития (SASB). Миссия SASB заключалась в установлении и поддержании отраслевых стандартов, которые помогают компаниям раскрывать важную с финансовой точки зрения и полезную для принятия решений информацию об устойчивом развитии.

В отличие от GRI, в стандартах SASB выделяют пять, а не три ключевых аспекта отчетности:

1) окружающая среда (Environment);
2) социальный капитал (Social Capital);
3) человеческий капитал (Human Capital);
4) бизнес-модель и инновации (Business Model and Innovation);
5) лидерство и управление (Leadership and Governance) [50].

На основе этих пяти базисов SASB разработал 77 отраслевых стандартов, которые определяют минимальный набор финансово-материальных тем об устойчивости и связанных с ними показателей для типичной компании из рассматриваемой отрасли. Стандарты разрабатывались в рамках строгого и прозрачного процесса, который включал:

1) исследования, основанные на фактических данных (для оценки того, могут ли темы представлять интерес для инвестора и могут ли они оказать существенное влияние на финансовые или операционные результаты компании);

2) широкое и сбалансированное участие в нём компаний, инвесторов и профильных экспертов;

3) надзор и одобрение со стороны независимого Совета по стандартам SASB [50].

Сами стандарты SASB включают следующие элементы:

– темы раскрытия информации, охватывающие специфические для отрасли вопросы устойчивости материалов. Стандарты описывают, как рассмотрение различных аспектов каждой темы может повлиять на способность компании создавать ценность в долгосрочной перспективе. Для каждой отрасли существует в среднем шесть тем раскрытия информации;

– учетные метрики в каждом стандарте включают количественные и (иногда) качественные показатели. Эти показатели помогают компаниям оценивать свою эффективность по каждой теме раскрытия информации. Для каждой отрасли существует в среднем 13 учетных метрик;

– технические протоколы дают компаниям рекомендации в таких областях, как определения и область применения, чтобы обеспечить сопоставимость показателей между компаниями. Эти технические протоколы также могут служить руководством для независимых сторонних рецензентов;

– показатели деятельности количественно отражают масштаб бизнеса эмитента. Например, количество зачисленных студентов является показателем активности в сфере образования. Эти показатели предоставляют дополнительный контекст для анализа соответствующей информации [50].

Глобальные инвесторы признают стандарты SASB в качестве основных требований к компаниям, стремящимся предоставлять последовательную и сопоставимую информацию об устойчивом развитии.

Стандарты SASB часто используются в сочетании со стандартами GRI, поскольку два набора стандартов имеют разные, но взаимодополняющие подходы (SASB фокусируется на финансово существенной информации, а GRI – на воздействии на заинтересованные стороны). Стандарты SASB особенно полезны для более детализированных тем, поскольку они предоставляют ключевые показатели эффективности (KPI), а также позволяют раскрыть показатели, отражающие работу организации с рисками и возможностями в сфере климатических изменений, учитывая также отраслевую специфику.

Описанные выше стандарты разрабатывались профильными комитетами и организациями, чей фокус был сосредоточен именно на вопросах нефинансовой отчетности. В 2021 году Фонд международных стандартов финансовой отчетности (IFRS Foundation), разработавший МСФО, то есть стандарты финансовой отчетности, также присоединился к процессу разработки. Для того, чтобы соответствующим образом учесть специфику нефинансовых отчетов, Фондом был образован отдельный Международный совет по стандартам устойчивого развития (ISSB), который в 2022 году был объединен с SASB, после чего все стандарты SASB перешли под курирование ISSB. В том числе на их основе в 2023 году этот совет опубликовал новые

стандарты отчетности в области устойчивого развития – МСФО S1 и МСФО S2. Первый стандарт описывает общие требования и подходы к формированию отчетности об устойчивом развитии, а второй является тематическим и описывает раскрытия, связанные с климатом [46; 47].

МСФО S1 и S2 во многом опираются на существующие стандарты отчетности в области устойчивого развития. Частично они опираются на ряд рекомендаций из стандартов TCFD, а также включают отраслевые требования к раскрытию информации из стандартов SASB, благодаря чему создается единая система, в которой общие стандарты дополняются рекомендациями, специализированными под конкретные отрасли экономики.

Выше были рассмотрены различные форматы нефинансовой отчетности, фокусирующиеся на одном или нескольких направлениях информации об организации. Однако, помимо отдельных отчетов, нефинансовая информация об организации может быть раскрыта также и в годовом отчете. Российское законодательство обязывает публичные акционерные общества готовить и предоставлять в общественное пользование годовые отчеты [11].

Требования к информации, подлежащей к раскрытию в годовом отчете Публичных обществ, а также Непубличных обществ и Обществ с ограниченной ответственностью в случаях, представленных выше, устанавливает Банк России в главе 57 «Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг».

Если обратиться к тексту положения Центрального банка, указывающего на необходимость подготовки годового отчета, можно заметить, что в отличие от положения Банка России от 30.12.2014 N 454-П, конкретных требований о содержании в нём не содержится [22]. Несмотря на то, что вышеупомянутое положение потеряло силу в связи с выходом новой версии документа, стоит рассмотреть список пунктов, на которые Центральный Банк обращал своё внимание:

– сведения о положении акционерного общества в отрасли;

– приоритетные направления деятельности акционерного общества;

– отчет совета директоров (наблюдательного совета) акционерного общества о результатах развития акционерного общества по приоритетным направлениям его деятельности;

– информацию об объеме каждого из использованных акционерным обществом в отчетном году видов энергетических ресурсов (атомная энергия, тепловая энергия, электрическая энергия, электромагнитная энергия, нефть, бензин автомобильный, топливо дизельное, мазут топочный, газ естественный (природный), уголь, горючие сланцы, торф и др.) в натуральном выражении и в денежном выражении;

– перспективы развития акционерного общества;

– отчет о выплате объявленных (начисленных) дивидендов по акциям акционерного общества;

– описание основных факторов риска, связанных с деятельностью акционерного общества;

– перечень совершенных акционерным обществом в отчетном году сделок, признаваемых в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» крупными сделками;

– перечень совершенных акционерным обществом в отчетном году сделок, признаваемых в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» сделками, в совершении которых имелась заинтересованность состав совета директоров (наблюдательного совета) акционерного общества;

– сведения о лице, занимающем должность (осуществляющем функции) единоличного исполнительного органа акционерного общества;

– основные положения политики акционерного общества в области вознаграждения и (или) компенсации расходов, а также сведения по каждому из органов управления акционерного общества;

– сведения (отчет) о соблюдении акционерным обществом принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления, рекомендованного к применению Банком России;

– сведения об утверждении годового отчета общим собранием акционеров или советом директоров (наблюдательным советом) акционерного общества [23].

Можно заметить, что часть этой информации также часто раскрывается компаниями в нефинансовой отчетности, например, объем использованных энергоресурсов, прогнозная информация о стратегии и рисках. Помимо этого, Центральный Банк Российской Федерации также выпустил информационное письмо № ИН-06-28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ», имеющее схожий перечень тем [26].

Дополнительно стоит упомянуть государственные корпорации Российской Федерации. Требования к информации, которую они должны раскрывать, регламентированы соответствующими Федеральными законами об их учреждении, и в некоторых из пунктов имеются сведения, представляющие собой классическую информацию об устойчивом развитии. В частности, в пп. 6 п. 5 статьи 34 в ФЗ о деятельности «Росатома» [14], пп. 8 п. 5 статьи 34 ФЗ о деятельности «Роскосмоса» [15] и пп.1.5 п. 3 статьи 8 ФЗ о деятельности «Ростеха» [16] регламентировано раскрытие информации о взаимодействии корпораций с обществом, решении социальных задач и защите окружающей среды.

Регуляторные требования, касающиеся раскрытия нефинансовой информации не являются чем-то необычным для нашей страны. При этом, часто компании готовят не только обязательный годовой отчет, подготовку которого регламентирует законодательство, но и отдельную нефинансовую отчетность, целиком посвященную устойчивому развитию. Многие факторы находят отражение в обоих форматах. В таком случае пользователи

информации могут столкнуться с тем, что в одном месте будут размещены отчеты, частично посвященные одним и тем же сведениям о компании. К примеру, на официальном сайте ПАО «Уралкалий» годовой отчет и отчет об устойчивом развитии представлены рядом, без дополнительных пояснений касательно их различий [69].

Эта ситуация имеет схожесть с общей тенденцией современной среды на увеличение объемов информации. Пользователям предоставляется слишком много сведений, которые к тому же могут содержать различный уровень раскрытия одной и той же информации о компании. Без тщательного сопоставления выявить эти разницы возможности нет, что может вводить пользователей в заблуждение относительно того, в каком именно отчете им необходимо искать сведения, которые их интересуют. Годовой отчет часто является первым документом, с которым знакомятся заинтересованные стороны компании, так как он содержит в себе выжимку как о финансовых, так и нефинансовых показателях деятельности [129; 147]. В описанной выше ситуации это снижает их интерес к прочим отчетам, размещенным вместе с годовым, что в свою очередь негативно влияет на полезность такой отчетности как информационного источника.

На раскрытие информации компаниями влияют многие факторы. «Одним из таких обстоятельств стали международные санкции, введенные против Российской Федерации. В связи с ними Правительство Российской Федерации утвердило постановление № 351 от 12.03.2022, касающееся, в том числе, раскрытия информации» [117, с. 61]. Оно позволяло организациям отказаться от публичного размещения годового отчета или части сведений в нём, если присутствовал риск введения дополнительных ограничений по причине раскрытия этой информации [18]. Данный документ находился в силе более года, после чего 04.07.2023 его сменило постановление Правительства Российской Федерации № 1102. В нем перечень информации, которую компании могли не раскрывать, уже был существенно ограничен, и касались эти меры в основном сведений о военно-промышленном комплексе и

трансграничных операциях, что в меньшей степени затрагивало сведения о вопросах устойчивого развития [19]. Несмотря на это, вопрос возможных рисков, связанных с раскрытием той или иной информации, всё еще остается важным в общем контексте обсуждения публикации нефинансовой отчетности.

В целом, можно отметить, что текущая российская регуляторная практика отличается терминологическими сдвигами и волатильностью. В 2022 году была запущена система ЭКГ-рейтинга, которая позволила бы сформировать отечественную альтернативу понятию ESG. Была предложена концепция, связанная с показателями в сферах «Экологии», «Кадров» и «Государства», что образовывало наименование рейтинга. Под государственными факторами подразумеваются показатели, формирующие в классическом подходе ESG социальный аспект.

В 2024 году терминология, используемая в нашей стране, вновь приблизилась к международной тематике ESG. Был разработан проект «Стандарта отчетности об устойчивом развитии». Автором данного документа выступило Министерство экономического развития Российской Федерации (Минэкономразвития) вместе с экспертами из бизнес-сообщества, с которыми проходили консультации и обсуждения. Общая направленность этого стандарта соответствует ключевым аспектам тематики устойчивого развития, затрагивая информацию об экологическом и социальном воздействии компании, а также связанные с этим аспекты управления, а также достижение ЦУР ООН и национальных целей развития Российской Федерации. На текущий момент данный проект стандарта так и не был утвержден, хотя некоторые организации уже использовали его в качестве одного из базисов для подготовки своей нефинансовой отчетности. В 2025 году был представлен другой стандарт, «Стандарт общественного капитала бизнеса», который всё же был утвержден Правительством Российской Федерации.

Этот документ, несмотря на аналогичную общую направленность, изменил применимую терминологию, фактически заменив отчетность об

устойчивом развитии на отчетность в сфере общественного капитала бизнеса. Несмотря на то, что наименование документа делает акцент на социальном аспекте, перечень показателей, регламентированных стандартом, включает в себя также экологические, управленческие и экономические факторы. Отдельно в данном перечне следует обозначить индикаторы деловой репутации, которые в текущей версии стандарта отражают факт наличия или отсутствия у отчитывающейся организации ЭКГ-рейтинга, а также его значение [28].

Несмотря на многообразие терминов и расхождение в трактовках, данные тенденции очевидно свидетельствуют о росте актуальности нефинансовой отчетности для государственных регуляторов, что в свою очередь отражает возросший интерес со стороны представителей бизнеса и общества, в том числе в контексте роста актуальности раскрытия в этой отчетности вопросов как экологических, так и социальных обязательств компаний [3; 134]. Стоит, однако, отметить, что новые стандарты в основном уделяют внимание лишь составлению отчетности, но не обеспечению ее достоверности путем заверения.

Если в нашей стране сфера регулирования раскрытия нефинансовой информации еще только развивается и приспосабливается к современным запросам пользователей отчетности, то в странах Европейского союза данная практика имеет достаточно долгую историю формирования. Рассмотрение данного вопроса стоит начать с директивы Совета Европейского союза № 78/660/EEC, которая вступила в силу в 1978. Она регламентировала требования к годовым отчетам организаций (Annual report).

Этот документ был введен в силу до того, как ООН разработала и утвердила Цели развития тысячелетия [68] или свои Цели устойчивого развития [67], а потому в нем отсутствует привязка к вопросам устойчивого развития и факторам ESG. Несмотря на это, в директиве было обозначено, что годовые отчеты должны содержать часть элементов, присущих современной нефинансовой отчетности. В частности, требования касались стратегии и

направлений развития организации, обзора текущего положения на рынке и бизнес-модели, а также информации о научно-исследовательской деятельности [84].

Тем не менее можно сказать, что по своей основной направленности, а именно ориентации на долгосрочное стабильное развитие бизнеса, эта директива не так далека от ключевых концепции ESG. Уже в 21 веке, для того чтобы учесть все актуальные тренды в данной сфере, была разработана новая директива.

Директива Европейского парламента 2013/34/EU вводила понятие Отчета руководства (Management report). Документ регламентировал, какие требования в части раскрытия информации относятся к организациям, удовлетворяющим тем или иным критериям. Помимо этого, теперь было прямо обозначено, что данные отчеты являются важным информационным источником для пользователей отчетностей, а также то, что они должны фокусироваться не только на финансовых, но и на нефинансовых аспектах деятельности. Ведь теперь компании должны были раскрывать еще и сведения о своем воздействии на различные аспекты окружающей среды и общества, в том числе информацию о взаимодействии с собственным персоналом. Если раньше обязательный отчет нес лишь сугубо сопроводительную функцию, и весь фокус был смещен на бухгалтерскую отчетность, то теперь новому документу отводилась более значительная роль [81].

Однако, описанные выше требования нельзя было назвать полноценным обязательным стандартом подготовки, а скорее обобщенными рекомендациями. Из-за этого было принято решение разработать обновленный документ, содержащий более подробные инструкции и указания. Этим документам стала директива № 2014/95/EU. В ней уже содержался определенный перечень раскрытий, которому компании должны были следовать при подготовке отчетности [82].

Несмотря на все описанные преимущества, новый документ недостаточно конкретизировал требования к бизнесу и оставался по большей

части рекомендательным. В связи с этим почти сразу началась работа над новой директивой, которая получила номер 2014/95/EU. Она уже содержала не просто рекомендации и общие инструкции, а конкретные пункты, по которым следовало раскрывать сведения. Согласно положениям документа, с 2017 года компании, удовлетворяющие требованиям по объему выручки и количеству персонала, теперь были обязаны раскрывать информацию по определенному перечню. «В части воздействия на природу и окружающую среду выделялись следующие факторы:

– безопасность и здоровье людей;
– использование возобновляемых источников энергии;
– «парниковый эффект»;
– использование воды;
– загрязнение воздуха.

Помимо экологических, также выделялись и социальные вопросы, по которым необходимо было предоставить сведения:

– гендерное равенство;
– соблюдение нормальных условий труда и требований Международной организации труда;
– поддержание социального диалога;
– защита прав рабочих;
– поддержание безопасности рабочего места;
– взаимодействие с локальными сообществами, меры по их защите и развитию;
– защиты прав человека;
– противодействие коррупции» [117, с. 63].

Помимо описанных выше изменений, новая директива регламентировала обязательное формирование в годовом отчете руководства отдельной главы с данными раскрытиями, представляющей собой отчет внутри отчета. Более того, теперь компании должны были не только

раскрывать указанную информацию и информировать о применимых политиках, но и также, в случае если такие документы в компании разработаны не были, комментировать причины их отсутствия.

На примере описанных выше документов можно отследить, как развивались требования европейских законодательных органов к раскрытию бизнесом нефинансовой информации. Если раньше эти сведения выполняли лишь роль сопроводительного материала, то вступления в силу новых директив они фактически трансформировались в отчет с определенным перечнем необходимых раскрытий.

Несмотря на то, что новая директива помогла устранить многие недостатки прошлого документа, при её внедрении также обнаружились трудности. В частности, многие вопросы должны были решаться местными регулирующими органами. Одним из таких ключевых пунктов стало обязательное заверение такого отчета независимым внешним проверяющим. Так как сама директива не содержала достаточно информации и пояснений на этот счет, местные регуляторы не стремились подвергать бизнес дополнительной нагрузке, а потому не стремились внедрять эти требования. Этот и другие вопросы привели к тому, что вскоре общеевропейские органы начали работу над обновленным документом. На сегодняшний день именно он является основным источником, дающим понимание в части практики раскрытия и заверения обязательной нефинансовой отчетности организаций Европейского союза [155].

Директива № 2022/2464 трансформировала главу, которую регламентировала предшествующая директива. Теперь этот раздел получил наименование отчет об устойчивом развитии (Sustainability reporting). В отличие от требований директивы № 2014/95/EU, новый документ обязывал компании публиковать эти сведения именно в составе обязательного годового отчета руководства, тогда как ранее они могли быть размещены в отдельном самостоятельном нефинансовом отчете [83].

Исследование, проведенное Международной федерацией бухгалтеров (IFAC) за период с 2019 по 2024 годы, выявило, что 98% крупных организаций публикуют нефинансовую отчетность. В сочетании с тем фактом, что директива 2014/95/EU позволяла компаниям разместить нефинансовую информацию по обозначенному перечню не в годовом отчете, а заменить выполнение этого требования публикацией отдельной нефинансовой отчетности, достаточно часто это приводило к тому, что пользователям приходилось обращаться к разным источникам, чтобы получить полный набор сведений [86].

Прошлая директива была сфокусирована на отдельных показателях, а не на общей структуре отчета, что не позволяло на её основе формировать полноценную нефинансовую отчетность. Различия в подходах национальных регуляторов и отсутствие универсальной структуры приводили к тому, что пользователи не могли получить в своё распоряжение удобный информационный источник для сопоставления информации о разных организациях [169].

С вступлением в силу новой директивы компании стали обязаны раскрывать информацию не на основе набора отдельных раскрытий, а в соответствии с комплексной системой взаимосвязанных ориентиров, затрагивающих долгосрочную стратегии компании и ее устойчивость в целом. «Данное требование выражается в том, что раскрываемые сведения должны полноценно информировать о следующих вопросах:

1) анализ бизнес-модели организации с точки зрения вопросов устойчивого развития;

2) сопоставление интересов заинтересованных сторон с целями устойчивого развития самой компании;

3) цели по снижению выбросов парниковых газов и прогресс по их достижению;

4) соответствующий набор качественных и количественных индикаторов, позволяющих пользователям отчетности оценить организацию и представленные сведения с точки зрения устойчивости» [117, с. 64].

Теперь отдельные показатели стали не самой целью требований о раскрытия информации. Они должны иметь структурированный вид, чтобы комплексно удовлетворять информационные запросы заинтересованных сторон. В отличие от прошлых документов, данная директива уже прямо ссылается на общепринятую терминологию ESG в части основных трех факторов устойчивого развития – экологического, социального и управленческого [83].

Необходимо также отметить, что если раньше директивы регламентировали только то, какая информация должна быть раскрыта, и позволяли ориентироваться на любые стандарты подготовки нефинансовой отчетности, новая директива, для того чтобы облегчить сопоставление информации между компаниями единого экономического пространства Еврозоны, ссылается на специально созданные новые стандарты отчетности об устойчивом развитии Европейского союза (ESRS). Данные стандарты не только содержат перечни показателей, подлежащих раскрытию, но и отвечают на вопросы в части определения границ отчета при консолидации, а также применимости новых требований для иностранных организаций.

Помимо этого, если до этого директива 2014/95/EU применялась только к крупным организациям, число сотрудников в которых превышало 500, то новая директива относится также и к прочим организациям, хотя они попадут под действие требований документа позже. Это позволит привлечь к раскрытию нефинансовой информации также и непубличные организации, так как часто запрос на прозрачность сведений о таких компаниях даже выше, чем у публичного бизнеса [85]. Изначально положения директивы 2022/2464 предполагали, что для крупных организаций с более чем 500 сотрудниками требования вступят в силу с отчетности за 2024 год, для прочих крупных организаций с отчетности за 2025 год, а для средних и малых с 2026 года.

Однако ввиду того, что далеко не все компании оказались готовы к новым требованиям, 14 апреля 2025 года была выпущена еще одна директива Европейского парламента под номером 2025/794.

Этот документ, в том числе, отложил вступление в силу директивы 2022/2464 на два года для прочих крупных, а также средних и малых организаций. Таким образом, теперь они должны будут в первый раз составить отчетность по новому формату за 2027 и 2028 год соответственно. Среди причин данного изменения – желание снизить административную нагрузку на бизнес и предоставить дополнительные разъяснения, облегчающие процесс перехода на новый формат отчетности, в особенности для небольших организаций.

Проведенный выше анализ нормативных документов Европейского союза позволил упорядочить процесс трансформации годового отчета от вспомогательного документа к бухгалтерской (финансовой) отчетности до полноценной отчетности об устойчивом развитии. Обобщенная информация об анализе была собрана в таблице 2.

Таблица 2 – Этапы эволюции требований к обязательному раскрытию нефинансовой информации (прочей информации к финансовой отчетности) в контексте регулирования Европейского союза

Этап	Документ	Дата	Формат и состав прочей информации	Назначение
1	2	3	4	5
1	78/660/EEC	1978	Годовой отчет (Annual report), содержащий информацию о стратегии организации, ее развитии и деятельности в сфере исследований и разработок	Дополнение к финансовой отчетности, облегчающее понимание отчетных показателей
2	2013/34/EU	2013	Отчет руководства (Management report), где помимо вышеуказанного добавились требования к раскрытию информации о социальных и экологических аспектах в целом	Сопровождающий документ к годовой финансовой отчетности, являющийся равным по важности для понимания деятельности бизнеса

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4	5
3	2014/95/EU	2014, вступление в силу с отчетности за 2017 год	Отчет руководства (Management report), с оформлением отдельной главы или отчета, посвященной нефинансовой информации, представлен список предполагаемых к раскрытию показателей	Самостоятельный документ или глава годового отчета, позволяющий получить понимание как финансовых показателей, так и деятельности компании в целом
4	2022/2464	2022, вступление в силу отчетности за 2024 год	Отчет об устойчивом развитии (Sustainability report) в составе годового отчета	Обособленный фрагмент годового отчета, имеющий своей целью предоставить всеобъемлющее понимание устойчивого развития организации

Источник: составлено автором по материалам [81; 82; 83; 84].

Таким образом, из таблицы 2 видно, что годовой отчет, являющийся формой прочей информации, в практике стран – членов Европейского союза трансформировался из сопроводительных пояснений к бухгалтерской отчетности в самостоятельную нефинансовую отчетность с собственными стандартами составления. Постепенная эволюция самого отчета и расширение его периметра были вызваны запросом пользователей и общества в целом на прозрачность информации о деятельности бизнеса.

«Проведенный анализ как российских, так и иностранных источников, позволяет сделать вывод о том, что годовые отчеты российских компаний хотя и имеют черты нефинансовой отчетности, однако, пока что не могут быть в полной мере названными таковой. В качестве основных причин можно назвать следующие:

1) для их составление нет единых четких стандартов, а лишь общие регуляторные требования и рекомендации соответствующих органов, исполнение которых не является обязательным;

2) глубина и объем нефинансовой информации в них зачастую не соответствует современным запросам пользователей, являясь лишь дополнением к финансовым показателям, что подтверждается, в частности,

тем, что организации публикуют отдельную нефинансовую отчетность, чтобы удовлетворить запросы заинтересованных сторон» [117, с. 66].

Из описанных выше проблем закономерным образом проистекает вывод о необходимости развития национальной нормативной базы в части регулирования нефинансовой отчетности. В первую очередь, в качестве базиса для последующих изменений, необходима разработка общенациональных стандартов публичной нефинансовой отчетности, аналогично европейскому ESRS. Наличие общего базиса позволит существенно облегчить сопоставление информации и увеличит полезность раскрываемой информации для пользователей. Требования стандартов должны раскрывать следующие аспекты:

а) «общую информацию о назначении стандартов и потенциальных пользователях отчетности;

б) алгоритм определения существенных для раскрытия тем и показателей;

в) минимальный набор обязательных к раскрытию показателей в части трех основных разделов:

1) экологический (потребление энергетических ресурсов, объемы выбросов и загрязнения окружающей среды, водные ресурсы, влияние на биоразнообразие);

2) социальный (собственный персонал, участие в благотворительности, воздействие на регионы присутствия);

3) управленческий (стратегия организации, а также связанная с ней бизнес-модель)» [117, с. 66-67].

Несмотря на то, что целью нефинансовой отчетности является удовлетворение запросов заинтересованных сторон в части получения информации об организации, необходимо учитывать специфику текущей международной обстановки. Наличие международных санкций, введенных против России и, в частности, российских компаний, а также риск введения новых ограничений в случае раскрытия чувствительной информации должны

приниматься в расчет. По этой причине положения нормативной базы должны сохранить возможность ограничения раскрытия части информации для сохранения устойчивости организации и минимизации связанных рисков, как обозначено в положении Правительства Российской Федерации № 1102.

«Уже после проработки национальных стандартов и регламентации обязательной публикации нефинансовой отчетности по ним появится возможность модернизации нормативных документов в части внедрения обязательной процедуры её обязательного аудита. В частности, необходимы изменения положений № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [112, с. 222].

Важной также может считаться проработка нормативной базы в части ответственности за нарушение новых требований. Наличие санкционных мер послужит стимулом для более активного внедрения новой практики бизнесом, а также позволит лучше бороться с «зеленым камуфляжем» (Greenwashing), который значительно снижает реальный полезный эффект от деятельности бизнеса в сфере устойчивого развития [148]. Однако, как и в случае обратных – стимулирующих мер – необходимо учесть текущее состояние российской экономики. Введение новой обязательной отчетности само по себе потребует дополнительных затрат от бизнеса, который в условиях международных санкций имеет ограниченные ресурсы. Точно так же, как и государство, у которого на данный момент имеются более приоритетные направления расходов, не сможет с легкостью предоставить средства на, к примеру, субсидирования кредитования для исполнивших требования компаний, или организации соответствующей образовательной инфраструктуры для новых специалистов сферы нефинансовой отчетности.

Потому, данные меры могут первоначально не включать существенных штрафов или поощрений, позволяющих лучше оценить возможности российского бизнеса по самостоятельному переходу от вошедшей в практику добровольной публикации нефинансовой отчетности к её обязательному раскрытию и заверению [117, с. 67].

1.2 Адаптация аудита как инструмента заверения нефинансовой информации и актуальность вопроса ее достоверности

Согласно № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – № 307-ФЗ), аудит является «независимой проверкой бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью выражения мнения о её достоверности» [10]. Это определение является традиционным, классическим взглядом. В тексте № 307-ФЗ дается определение того, что может выступать в качестве аудиторской проверки, и в первую очередь это бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с требованиями Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» (далее – № 402-ФЗ) [12]. Также применение термина «аудит» допускается применительно к отчетности, составленной по положениям Федерального закона № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (далее – № 208-ФЗ) [13] и другими нормативными актами, в том числе актами Банка России.

Более широким понятием, определенным в № 307-ФЗ является «Аудиторская деятельность», в которую помимо аудита включены также и сопутствующие аудиту услуги, которые может предоставлять аудиторская организация. Эти виды аудиторских услуг, доступных аудиторам для осуществления в рамках предпринимательской деятельности, строго регламентированы. Их список утвержден приказом Минфина России от 09.03.2017 № 33н:

«1. Аудит.

1.1. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность.

1.2. Аудит части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности.

1.3. Аудит отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

1.4. Аудит части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

1.5. Аудит иной финансовой информации прошедших периодов.

2. Сопутствующие аудиту услуги.

2.1. Услуги, обеспечивающие разумную уверенность.

2.1.1. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам.

2.1.2. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в нефинансовой информации (в том числе в отчетах о выбросах парниковых газов, отчетности о выбросах загрязняющих веществ в атмосферный воздух, отчетности об устойчивом развитии).

2.1.3. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в предмете, отличном от информации.

2.2. Услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность.

2.2.1. Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность.

2.2.2. Обзорная проверка части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности.

2.2.3. Обзорная проверка отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

2.2.4. Обзорная проверка части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

2.2.5. Обзорная проверка иной финансовой информации прошедших периодов.

2.2.6. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам.

2.2.7. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в нефинансовой информации (в том числе в отчетах о выбросах

парниковых газов, отчетности о выбросах загрязняющих веществ в атмосферный воздух, отчетности об устойчивом развитии).

2.2.8. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в предмете, отличном от информации.

2.3. Услуги, не обеспечивающие уверенность.

2.3.1. Исследование предмета задания заказчика посредством выполнения согласованных с ним и (или) иным лицом процедур.

2.3.2. Компиляция информации» [21].

В № 307-ФЗ также указано, что «аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;

4) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

5) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

6) оценочную деятельность;

7) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

8) проведение научно-исследовательских и экспериментальных

работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

9) обучение персонала, в частности в областях, связанных с бухгалтерским учетом и аудитом» [10].

Как видно из приведенных выше выдержек из нормативной базы, аудит, как вид деятельности, внесен в России в довольно жесткие рамки и фокусируется согласно определению главным образом на проверке бухгалтерской отчетности. Именно эти ограничения приводят к тому, что заданиям, предназначенным для подтверждения достоверности нефинансовой отчетности, аудиторы выделяют гораздо меньше своих ресурсов, несмотря на наличие среди пользователей запроса на достоверность и надежность такой информации [125]. Ограничения, возникшие после введения международных санкций, а также отсутствие четкой ориентации отрасли на национальные потребности также замедляет процесс адаптации аудита к актуальным требованиям заинтересованных сторон бизнеса [124].

Современный бизнес существует в среде различных видов капитала и существенного влияния запросов групп заинтересованных сторон. Для компаний ведение устойчивого развития и поддержка его ценностей становится одним из основных долгосрочных ориентиров, влияющих на то, как именно они подходят к формированию своего имиджа и процессу раскрытия информации. Нефинансовая отчетность, включающая сведения об этих факторах деятельности и уровню воздействия на окружающую среду, становится важнейшим информационным источником, а вместе с тем растет важность обеспечения ее достоверности [5; 95]. Необходимость принятия во внимание данного запроса общества для аудита как института, ответственного за формирование общественного доверия к бизнесу, является ключевой парадигмой его дальнейшего развития [2].

Вопросы развития аудита затрагивались исследователями Научной школы Финансового университета при Правительстве Российской Федерации многократно как в прошлом, так и в текущем веке. В 2013 году была

проработана, в формате концепции широкого взгляда, необходимость трансформации аудита как инструмента проверки финансовой отчетности в аудит бизнеса. Данная гипотеза была выдвинута на основании векторов, обозначенных в научных трудах о трансформации и трудах Т. Лимперга о теории вдохновения доверия [97]. Концепция продолжает развитие через призму различных взглядов, в том числе трансформацию понимания того, что необходимо включать в бухгалтерскую отчетность, как анализировать тренды цифровизации, влияние новых IT-технологий и цифровых решений.

Если говорить о том, что из себя представляет «аудит бизнеса», то следует привести определение данного понятия, сформированное в научной школе Финансового университета: аудит бизнеса представляет собой комплексный процесс, в ходе которого внешнее независимое лицо с надлежащим уровнем квалификации и знаний собирает и оценивает информацию, относящуюся к конкретной бизнес-системе и при этом поддающуюся количественной оценке на предмет соответствия этой информации общепринятым критериям. Своё мнение относительно этого соответствия проверяющий выражает в надлежаще оформленном заключении или же просто публичном сообщении [1].

Фактически аудит бизнеса позволяет провести проверку соответствия не только данных отчетности, заявляемых организацией, но и её планов (а одним из основных факторов устойчивого развития как раз и являются бизнес-стратегии, ориентированные на снижение затрат и рисков, увеличение продаж и прибыли, укрепление репутации и стоимости бренда, привлекательности как работодателя и инновационные возможности), данных о текущих процессах, а также заявленном интеллектуальном капитале. Подобная доскональная проверка будет куда полезнее заказчикам традиционного аудита финансовой отчетности, то есть собственникам бизнеса и иных стейкхолдеров, так как подтверждение будет выдано не только в отношении конечных цифр, отраженных в бухгалтерской отчетности, но и относительно управленческого

учета и показателей деятельности организации, включая информацию, дающую представление об устойчивости развития организации.

Фактически, исходя из описанных выше категорий информации, поддающихся проверке в контексте аудита бизнеса, выделяются три основных направления внутри данного процесса:

1) аудит интеллектуального капитала, отвечающий за проверку информации касательно трудовых ресурсов организации, квалификации персонала, имеющихся в распоряжении компании технологий и информации, а также рыночных активов;

2) аудит эффективности бизнес-процессов. В основном он затрагивает текущие процессы внутри организации, уровень потребляемых ресурсов, результативность деятельности и т.д.;

3) стратегический аудит – предполагает проведение оценки надежности, реализуемости и, в некотором роде, разумности, стратегических планов руководства, а также подтверждение исполнения данных замыслов [1].

Исходя общего подхода, а также его составляющих, можно сделать вывод о том, что концепция аудита бизнеса предполагает, в качестве инструмента эволюции данного вида деятельности, сблизить его с такими мероприятиями как оценка бизнеса, бизнес-прогнозирование, а также некоторыми направлениями консалтинга. Все эти услуги входят в список тех, которые доступны для проведения аудиторам. Однако, сам аудит, ставший основой полученного ими доверия и репутации на рынке, остается строго регламентированным институтом, относящимся фактически только к бухгалтерской отчетности.

При этом, как было рассмотрено ранее, нефинансовая отчетность становится всё более важным аспектом раскрываемой компаниями информации, а в некоторых случаях даже обязательным объектом проверки для аудиторов. Однако, в нашей стране вопрос нормативного регулирования проведения внешней независимой проверки всё еще находится в статусе проработки, и часто несовершенство законодательной базы негативно

сказывается на эффективности и полезности таких проверок для конечных пользователей [94]. В качестве примера можно привести проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности». В нем предложено два варианта проведения такой проверки, называемых «внешней независимой оценкой»:

1) общественное подтверждение (заверение);
2) профессиональное подтверждение (заверение) [17].

Общественное подтверждение предполагает проведение процедуры общественными организациями, союзами и иными профильными объединениями, которые бы обладали должными компетенциями и были бы независимы от проверяемой организации. Профессиональное подтверждение подразумевает выполнение задания на основе стандартов аудиторской деятельности, иными словами – должно выполняться в рамках аудиторской деятельности. Схожая трактовка представлена и в Концепции развития публичной нефинансовой отчетности, утвержденной Правительством Российской Федерации в 2017 году [20].

Одним из инструментов, служащим для оценки качества нефинансовой отчетности организации также являются разнообразные рейтинги и индексы. Помимо ведущих рейтинговых агентств нашей страны, таких как АКРА, РАЕХ, НРА, собственный рейтинг в сфере ESG есть также у Российского союза промышленников и предпринимателей (далее – РСПП). РСПП ведет рейтинги «Вектор устойчивого развития» и «Ответственность и открытость», выходящие на ежегодной основе с 2014 года. Помимо этого, также существует ESG-индекс Московской биржи, запущенный совместно с агентством РАЕХ в 2023 году.

В дополнение к ведению рейтингов, РСПП также проводит процедуру общественного заверения, нацеленную на оценку качества нефинансовой отчетности организаций. При этом, важно отметить, что процедура общественного заверения РСПП не подразумевает проверку достоверности информации, раскрываемой компанией. Предметы заверения – полнота и

значимость, то есть фактически качество составленного отчета. Точно также, как и в случае с рейтингами нефинансовой отчетности, на повестке данных мероприятий не стоят вопросы достоверности, несмотря на то что одной из целей констатируется повышение доверия пользователей к данной отчетности [65].

В среде исследователей данного направления, вопросы терминологии всё еще являются актуальными. Процедура подтверждения достоверности публичной отчетности в различных нормативных актах, а также просто в деловом обороте может описываться разными терминами, среди которых: «аудит», «заверение», «подтверждение», «верификация» [6; 138]. Прямой законодательной трактовки применительно к отчетности у термина «верификация» нет, однако, его определение содержится в стандартах системы менеджмента качества. Стоит отметить, что применительно к проверке нефинансовой отчетности трактовка стандартов, которая будет рассмотрена далее, не всегда корректна.

Среди стандартов, в которых можно встретить определение термина «верификация», стоит упомянуть ГОСТ Р ИСО 9000-2015 в части системы менеджмента качества. Данный стандарт определяет «верификацию» как «подтверждение, посредством представления объективных свидетельств, того, что установленные требования были выполнены» [41]. Помимо ГОСТ Р ИСО 9000-2015, искомое определение также содержится в ГОСТ Р ИСО 14064–3–2021, рассматривающем вопросы, связанные с заявлениями в отношении парниковых газов. В данном случае этот ГОСТ имеет даже больше общего с рассматриваемой темой нефинансовой отчетности, затрагивая пересекающиеся раскрытия информации об экологических факторах. В нем терминология незначительно отличается, однако общий смысл сохраняется. Согласно этому ему, верификация – это «процесс оценки заявления в отношении исторических данных и информации для определения, является ли это заявление в существенном отношении правильным и соответствует ли оно критериям» [42].

Важно отметить, что национальная нормативная база в своем определении аудита как вида деятельности дает четкую привязку к тому, кто именно может выполнять задания по проверке бухгалтерской отчетности, а также устанавливает ряд требований, которым аудиторы обязаны соответствовать. Однако в случае верификации ни один из двух перечисленных стандартов не дает указаний относительно того, кто именно должен выполнять ее. В данном случае требования не являются столь же жесткими и содержат лишь указание на то, что это может быть «любое компетентное и независимое лицо, ответственное за проведение процесса верификации и предоставление отчета по ее результатам» [41].

Описанные выше термины «подтверждение», «заверение» и «аудит» в определенных обстоятельствах можно считать «верификацией». Для каждого из них трактовка будет отличаться, хотя и незначительно, если попытаться определить через них процесс проверки (верификации) отчетности. В случае каждого термина необходимо определить подходящие критерии и обозначенные стандарты подготовки отчетности. Так как определения «аудита» и «верификации» уже были рассмотрены, то далее необходимо подробнее проанализировать «подтверждение» и «заверение». В определенной степени их можно считать синонимами, в зависимости от контекста их употребления. В части проверки отчетности их можно встретить в тексте Концепции развития публичной нефинансовой отчетности: «подтверждение (заверение) – система методов и процессов, позволяющих убедиться в том, что отчетная информация отвечает определенным критериям, в том числе критериям:

1) достоверности, существенности и полноты информации, раскрываемой в рамках публичной нефинансовой отчетности;

2) соответствия публичной нефинансовой отчетности и деятельности организации, информация о которой раскрывается в публичных нефинансовых отчетах, требованиям регламентирующих документов» [20].

Эта трактовка подтверждает синонимичность и взаимозаменяемость

терминов, так как один из них представлен в качестве альтернативы. Аналогичный подход представлен также и в проекте Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности», разработанном в рамках упомянутой концепции развития. В нем в качестве внешней независимой оценки отчетности указаны процедуры «общественного подтверждения (заверения)» и профессионального подтверждения (заверения)». Вновь можно отметить, что «подтверждение» и «заверение» представлены как синонимы. Однако в экспертном заключении по этому проекту было отмечено, что использование в данном контексте «заверения» не полностью корректно. Данный вывод основывается на том, что этот термин определен в российской нормативной базе, в Гражданском кодексе Российской Федерации. Он используется в статье 431.2 «заверения об обстоятельствах» [9], а потому применение его в контексте нефинансовой отчетности будет являться не совсем корректным. Именно поэтому в качестве основного был выбран термин «подтверждение».

Ранее уже было обозначено, что аудит является проверкой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Важным обстоятельством здесь является то, что Международные стандарты аудита напрямую регламентируют получение разумной уверенности при его проведении, что отличает его от других заданий, по итогам которых может быть выражена ограниченная уверенность. В данном случае «ограниченная» предполагает низкую, а «разумная» высокую степень уверенности.

Соответственно, можно сделать следующий вывод о применимости термина «аудит» в контексте остальных трех понятий. Аудит это:

1) профессиональное внешнее подтверждение, в ходе которого специалист выражает высокий уровень уверенности по итогам проверки предмета задания;

2) верификация, в ходе которой от эксперта требуется выражение высокого уровня уверенности по итогам проверки соответствия отчетности применимым стандартам и критериям подготовки, в том числе в части достоверности;

3) заверение, предполагающее выражение высокого уровня уверенности.

Выше упоминались понятия «достоверности» применительно к отчетности, «доверие» пользователей, а также «уверенность», выражаемая специалистом по результатам проверки. Достоверность, если отталкиваться от положений теории вероятностей, подразумевает наличие неопределенности и возможность различных исходов внутри процесса подготовки отчетности, а также фактическую невозможность достичь абсолютной точности отчетности, как информационного источника. Фактически достоверность может отражать уверенность пользователей в том, насколько представленная в отчете информация является корректной.

В свою очередь «уверенность», выражаемая специалистом, проистекает из того же базиса. Её уровень разделяет аудиторские услуги на основные типы заданий, описанные в № 307-ФЗ: аудит, обзорные проверки, прочие задания, обеспечивающие уверенность и сопутствующие аудиту услуги. Уверенность специалиста проистекает из его убежденности в том, что руководством организации были соблюдены все предпосылки, на основе которых сформирована проверяемая отчетность. Именно для получения данной убежденности и документирования соответствующих доказательств аудитор выполняет те или иные процедуры. Выражаемая по результатам аудита уверенность позволяет пользователям сформировать своё собственное суждение в части «достоверности» отчетности без затраты ресурсов на её подтверждение.

Именно через эту взаимосвязь аудиторов и пользователей выражается трактовка термина «доверие». Пользователи могут положиться на выраженное аудитором мнение, перенять его взгляд на «достоверность» проаудированной отчетности. Такая трактовка в контексте «теории вдохновенного доверия» Т. Лимперга позволяет говорить о том, что ключевая цель аудитора при проведении проверок заключается в том, чтобы оградить заинтересованных пользователей отчетности от недостоверной информации.

Рассмотренные выше три основных термина (доверие, уверенность, достоверность) именно в своей взаимосвязи обеспечивают надежность публичной отчетности компаний. Снижение предоставляемой аудитором уверенности ведет к падению доверия пользователей как к отчетности, так и к институту аудита. Возложение же на себя дополнительных обязательств, трата ресурсов и более высокая сопутствующая ответственность, вызванные предоставлением повышенной уверенности, в свою очередь ведут к более высокому доверию со стороны пользователей. Именно из этого образуется двойственность аудиторской профессии. С одной стороны, это общественный институт, ответственный за доверие пользователей, где аудитор исполняет роль «доверенного агента». С другой, как и любая коммерческая структура, аудиторские организации и аудиторы обязаны работать по экономическим законам, стремясь максимизировать свою прибыль, чтобы продолжать свою деятельность на конкурентном рынке.

Эта проблема является одной из ключевых в контексте устойчивого развития аудита в целом. Исходя из сути вопроса, при разработке решений необходимо учитывать интересы как профессии, так и общества, чтобы разработанные решения отвечали первостепенной сути аудита, как института обеспечения доверия. Пути достижения баланса, в том числе, исследуются в рамках концепции широкого взгляда на аудит (аудита бизнеса) [138].

Как уже описывалось ранее, согласно нормативным документам Российской Федерации, существует четкое определение того, чем является аудит, а именно «независимой проверкой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [10]. Исходя из нормативного регулирования, такую проверку может осуществлять только специальное лицо, аудитор. Также необходимо добавить, что в данном случае предполагается выражение именно разумной (высокой по уровню) уверенности по результатам задания. Данную концепцию можно назвать узким, традиционным взглядом. Если говорить о том, что считать началом эволюции или «расширения» понятия аудита, то

можно отметить появление Международных Стандартов Заданий, Обеспечивающих Уверенность (МСЗОУ), а также формирование деловой практики раскрытия отдельных нефинансовых отчетов. Несмотря на свою тесную связь с Международными стандартами аудита (МСА), МСЗОУ могут применяться не только аудиторами, но и прочими практикующими специалистами для заверения нефинансовой отчетности. Такой практикующий специалист также будет способен выразить высокий уровень уверенности при проведении проверки по данным стандартам [38; 39].

Фактически, на этом этапе произошло первое серьезное изменение сущностного понимания аудита, ведь его объект расширился, чтобы покрывать также и нефинансовую отчетность, а уровень уверенности теперь может варьироваться. Практикующие специалисты, не являющиеся аудиторами, а также сам рост популярности нефинансовой отчетности, приводят к формированию параллельного института обеспечения доверия пользователей отчетности. Сформировалась также процедура общественного заверения отчетности, которое может быть произведено не аудиторами, а общественными организациями. При этом пользователи в таком заверении не получают никакого уровня уверенности касательно достоверности сведений в самой отчетности. Это снижение в допустимой уверенности продолжило тенденцию по расширению объекта и субъекта аудита.

Если вновь обратиться к оценке того, как обозначенные выше факторы влияют на трансформацию аудита, то исследователями высказывается точка зрения, заключающаяся в том, что «на текущий момент институт аудита находится на третьем этапе своего развития, фактического перехода к аудиту бизнеса, что может быть охарактеризовано как:

1) дальнейшее расширение объекта аудита – до всей публичной информации о деятельности организации, не ограничивающейся только лишь формализованными данными в виде корпоративной отчетности;

2) развитие системы верификаторов расширенной публичной информации о деятельности экономического субъекта и разработка

стандартов взаимодействия между ними;

3) разработка (развитие) стандартов аудита, регламентирующих процесс подтверждения достоверности расширенного объекта проверки с обязанностью выражения аудитором своего мнения о нем в виде разумной (высокой) степени уверенности;

4) разработка и внедрение методики аудита корпоративной отчетности и методологии аудита бизнеса (с использованием инновационных технологий верификации бизнес-информации)» [138, с. 18].

Таким образом, мнения как исследователей, так и нормативных регуляторов сходятся на том, что дальнейшая эволюция аудита – это, в первую очередь, расширение предмета задания от только финансовой до всей отчетности организации. Прочая информация, фактически расширенная до полноценного нефинансового отчета, является звеном, позволяющим объединить обязательную и необязательную отчетность компаний, зародить необходимую деловую практику [126], в которой получение высокого уровня уверенности для нефинансовой информации является нормой, вытекающей из требований заинтересованных сторон.

Помимо необходимого уровня уверенности, второй важный вопрос, поднимаемый исследователями – подходят ли аудиторы на роль заверителей нефинансовой отчетности. Существуют различные точки зрения на этот счет, обусловленные широким набором аргументов. Например, в одном из исследований компаний США исследователи пришли к выводу о том, что внешнее заверение повышает экологическую репутацию фирмы независимо от типа заверителя, будь то аудитор или иная организация, осуществляющая услуги по заверению [153].

Однако, существуют исследования, в которых было выявлено, что качество проведенной проверки связано с тем, кто её осуществлял (аудитор или другой практикующий специалист). Отмечается, что полезность таких услуг по заверению, предоставленных профессиональным бухгалтером выше, чем от аналогичных, но выполненных консультантами, что может

проявляться, в том числе, через рост рыночной оценки стоимости организации. Хотя необходимо обозначить, что подобная корреляция может проявляться не во всех случаях [151].

Существуют примеры исследований, в которых было выявлено, что получение заверения для отчетности в сфере корпоративной социальной ответственности приводит к тому, что стоимость привлечения акционерного капитала для компании снижается, а качество прогнозов аналитиков по её данным растет в большей степени, когда такая услуга предоставляется бухгалтерской (аудиторской) организацией. Наибольший эффект на снижение стоимости привлечения акционерного капитала, по мнению исследователей, проявлялся в тех случаях, когда подтверждение нефинансовой отчетности было выполнено аудиторской организацией «Большой четверки», а не инжиниринговой или консалтинговой фирмой [165].

В дополнение к этому, также было отмечено, что прогнозная информация, составленная на основе ESG отчетов, заверенных аудиторскими организациями «Большой четверки», является более точной, в сравнении с той, которая была подготовлена на основе отчетности, подтвержденной другими типами заверителей. Более того, вероятность обнаружения существенных ошибок и упущений в ESG отчетности выше, если проверка выполнялась аудиторами «Большой четверки» с привлечением отраслевого специалиста как эксперта аудитора [158]. При этом, практика привлечения к выполнению задания эксперта с необходимыми специфическими навыками и знаниями не является чем-то необычным в аудиторской деятельности. Специфика работы вынуждает аудиторов взаимодействовать с обилием информации о проверяемой организации, и в некоторых случаях необходимы углубленные сведения, а сами подобные взаимодействия регулируются МСА 620 [35]. К помощи эксперта аудиторская команда может прибегать в сфере налогообложения, информационных технологий или оценки бизнеса. Привлечение эксперта в случае нефинансовой отчетности позволит объединить навыки аудиторов по работе с отчетными данными с профильным

опытом отраслевого специалиста, чтобы достичь синергетического эффекта и повысить эффективность выполняемого задания.

Еще одним аспектом, рассмотренным в исследованиях, является корреляция между деловой репутацией компании, чья отчетность подверглась заверению, и воспринимаемым качеством услуг, связанным с брендом аудиторской организации, выполняющей задание по заверению. Анализ продемонстрировал наличие в данном вопросе преимущества у аудиторских организаций «Большой четверки» в сравнении с другими заверителями [166].

Однако, далеко не всегда исследования приходят к выводу, который можно трактовать в пользу аудиторов. Из-за этого до сих пор ответ на вопрос, кто должен проводить задания по заверению нефинансовой отчетности, остается в научной и бизнес-сферах неоднозначным. В некоторых исследованиях заявляется, что корреляции между воспринимаемым уровнем достоверности и типом заверителя выявлено не было. В частности, применительно к условиям Китая, исследователи обнаружили, что тип заверителя мало влияет на готовность непрофессионального инвестора вкладывать средства в организацию, нефинансовую отчетность которой он изучил. Однако, ключевым в данном вопросе может быть именно квалификация самого пользователя и уровень его осведомленности. Более осведомлённый и информированный пользователь с большей вероятностью посчитает, что заверение отчетности аудитором оказывает более благоприятный эффект на её достоверность, в сравнении с заданиями, выполненными прочими специалистами [172].

В целом, после анализа данных исследований, можно сделать вывод, что аудиторы, благодаря своему статусу независимых внешних проверяющих, имеют довольно высокий общий уровень доверия от пользователей отчетности. Тем не менее, финансовые кризисы последних лет в сочетании с многочисленными бухгалтерскими скандалами, такими как Enron в США, Parmalat в Италии, Wirecard в Германии и прочие нанесли некоторый репутационный ущерб профессии, а также уровню доверия к финансовой

системе в целом. Помимо этого, заверение нефинансовой отчетности отличается от традиционного финансового аудита, в частности тем, что оно в меньшей степени представляет собой проверку количественных данных. Это является одним из важных рассматриваемых факторов при определении того, обладают ли бухгалтеры и аудиторы большими знаниями, чем, например, консультанты, в области той информации, что обычно раскрывается в нефинансовых отчетах [160].

В некоторых случаях прочие практикующие специалисты, не имеющие отношения к институту аудита, могут восприниматься как более подходящие для выполнения задания. Особенно с учетом того факта, что в основном проверка касается именно социальной и экологической информации. В контексте вопроса уровня доверия к тем или иным поставщикам услуг по заверению некоторые исследователи отмечают, что не только аудиторы теряли репутацию и доверие пользователей отчетности из-за ситуаций, связанных с недостоверной информацией. Организации-консультанты также несут существенные репутационные издержки после того, как подтвержденная ими информация оказывается недостоверной. В качестве примеров приводятся обрушившаяся плотина компании Vale в Бразильском Брумадинью в 2019 и дело Volkswagen «Дизельгейт», когда уровень выбросов из двигателей автомобилей умышленно занижался [171].

Обсуждая уместность участия специалистов бухгалтерской сферы в аудите нефинансовой отчетности, стоит отметить, что актуальность навыков этих специалистов усиливается в рамках подхода к заверению нефинансовой отчетности как к одному из фрагментов анализа рисков в ходе корпоративного управления. Если основное внимание уделяется проблемам общества в целом, а интересы руководства организации и ее экономической устойчивости при решении о публикации отчетности отходят на второй план, то актуальность участия бухгалтеров снижается. Одним из аргументов против участия аудиторов в заверении нефинансовой отчетности, является то, что, учитывая важность нефинансовых/качественных областей при аудите нефинансовой

отчетности, недостаток опыта и компетенций у аудиторов повышает риск чрезмерного полагания на суждения руководства организации и представляет собой по своей сути угрозу независимости аудитора [168].

Данную точку зрения также подтверждает исследование, проведенное в Великобритании с помощью опросов заинтересованных сторон различных организаций, согласно которому в случае раскрытия информации в сфере Корпоративной Социальной Ответственности (далее – КСО), предпочтительным заверителем является отраслевой специалист, а не аудитор. В ходе исследования сделан вывод о том, что именно независимость и наличие предметной экспертизы, а не компетентность в аудиторских процедурах считаются пользователями ключевыми факторами при оценке надежности заверителя [160].

Однако в данном случае нельзя забывать о том, что крупные аудиторские организации, которые в ряде исследований и назывались наиболее предпочтительными заверителями для нефинансовой отчетности (в частности «Большая четверка») являются многопрофильными организациями. Они обладают доступом к необходимым ресурсам и разноплановым компетенциям, в том числе собственными департаментами консультирования, а также имеют заслуженно высокий уровень репутации и опыт в сфере практики заверений информации в целом.

Не говоря уже о том, что аудиторская профессия уже обладает некоторыми важными предпосылками, такими как хорошо разработанные стандарты, наличие целой совокупности этических требований и требований к независимости, а также механизмов контроля качества как на уровне фирмы, так и на уровне соглашения, которые помогают гарантировать, что предоставленные услуги по заверению соответствуют высокому уровню качества и обеспечивают должный уровень достоверности, искомый пользователями.

Исследований, анализирующих взгляды самих специалистов сферы бухгалтерского учета и аудита на нефинансовую отчетность, относительно

немного. Данные, полученные в Италии, свидетельствуют о недостаточном участии бухгалтеров в принятии мер по решению экологических проблем. Специалисты признают растущую важность осведомленности об экологических факторах для своей работы, приходя к мнению, что регулирующие органы на данный момент недостаточно вовлечены в процесс формирования регулирования в части подготовки и обеспечения внешнего подтверждения нефинансовой отчетности. Помимо этого, сказывается также и дефицит квалифицированных кадров для оказания профессиональных услуг в данной сфере [154].

В Германии было проведено исследование в части отношения руководителей банков к нефинансовой отчетности компаний-клиентов. В частности, анализировались вопросы, связанные с наличием у организаций отчетности по КСО, а также получения внешнего заверения для него. Исследование показало, что наличие заверения для нефинансового отчета от аудиторской организации может улучшить доступ компании к финансированию. Также на восприятие профессионалов банковского сектора оказал влияние и уровень уверенности – к отчетности с высоким уровнем уверенности заверителя они испытывали больше доверия и охотнее были готовы предоставить такой компании заем или рекомендовать для инвестиций. Исследователи отмечают, что это может быть связано с общим уровнем доверия к аудиту как институту и профессии, однако, сюда следует добавить еще один фактор. Участвовавшие в исследовании представители высшего эшелона управления банковских структур в виду специфики своей работы могут иметь некоторую профессиональную солидарность с аудиторами [171].

Банковские структуры являются одними из главных пользователей финансовой отчетности, часто для их нужд компании подготавливают отдельную отчетность, чтобы они могли лучше оценить интересующие их показатели и принять решение о предоставлении заемных средств. Исторически сложилась связь банков с аудиторскими организациями как гарантами достоверности бухгалтерской отчетности их клиентов. Этим может

объясняться тот факт, что даже в контексте заверения нефинансовых отчетов банковские управленцы предпочитают доверять аудиторам. Экономики Германии и России имеют некоторые схожие черты в части источников привлечения средств для компаний – в обеих странах именно банки являются ключевыми поставщиками средств для бизнеса, а не биржевые структуры. Принимая во внимание этот факт, допустимо считать, что данное исследование имеет релевантность и для российских условий.

Таким образом, можно сделать вывод, что несмотря на наличие некоторых преимуществ у аудиторов, выбор заверителя для нефинансовой отчетности всё еще не является однозначным. Поэтому, для того чтобы сохранить актуальность всей профессии и института аудита в целом, необходимо прорабатывать те аспекты, которые были отмечены выше, как проблемные, в том числе в части процедур, к которым прибегают аудиторы для выполнения своих заданий. Ведь, как уже было сказано, всё чаще им приходится работать не только с финансовой, но и с нефинансовой отчетностью, в том числе в нашей стране [132].

Международная Федерация Бухгалтеров («International Federation of Accountants» - IFAC) ежегодно проводит исследование в части публикации и заверения нефинансовой отчетности. В последнем анализе за 2019-2024 годы были проанализированы 1400 организаций из 22 стран. В перечень анализируемых были включены наиболее крупные компании исходя из их рыночной капитализации, а их распределение между юрисдикциями производилось исходя из регистрации головного офиса. Данные исследования показали, что более 98% компаний по состоянию на 2024 год публиковали отчетность о факторах ESG в том или ином формате.

Затрагивая вопрос заверения нефинансовой отчетности, анализ IFAC отмечает, что если в 2019 году только 51% отчетов были заверены с выражением уверенности, то к 2024 году доля заверенных отчетностей выросла до 75%. Если говорить о верификаторах, то большую часть подтверждений выдали аудиторские организации, чьи заключения занимают

59% в общем числе заверений за 2024 год, а оставшиеся 41% пришлись на другие организации. Однако, необходимо отметить динамику на снижение доли аудиторских организаций в выполнении таких заданий, так как в 2019 году их доля составляла 63%. Наименьший же процент заверений пришёлся на аудиторов в 2023 году, тогда их доля составила 55%. При этом доля аудиторских организаций, выполняющих как обязательный аудит, так и заверение нефинансовой отчетности для той же компании выросла. Статистка показала, что в 2024 году, если аудитор заверял нефинансовую отчетность организации, то в 82% случаев он также проверял и бухгалтерскую отчетность компании. В 2019 году показатель был заметно ниже и составлял 65% [86].

Из представленных данных можно сделать следующий вывод – компании стали реже прибегать к услугам аудиторских организаций при заверении своей нефинансовой отчетности, так как на рынке появляется всё больше предложений от участников, не специализирующихся на аудите, как основном виде деятельности. Частично это затрагивает вопрос того, кто именно может считаться наиболее подходящим заверителем нефинансовой отчетности, который также был рассмотрен ранее. Однако, в случае если компании всё же прибегают к услугам аудиторской организации для заверения своей нефинансовой отчетности, то они всё чаще прибегают к услугам своего основного аудитора. Причин может быть несколько, но в числе основных можно выделить две: во-первых, организации будет проще выстраивать рабочие процессы с аудитором, с которым уже заключен договор на оказание других услуг. Во-вторых, сами аудиторские организации стали уделять больше внимания данному рынку, что позволяет им принимать такие задания от своих старых клиентов по основному виду деятельности. Особенно это заметно на примере компаний Европейского союза. Тренд на обязательное раскрытие информации об устойчивом развитии в годовых отчетах, а также на обязательное заверение этого отчета, привел к тому, что в более чем 95% случаев компании стран европейского объединения обращаются к своему основному аудитору. Более того, в общем объеме для рынка ЕС доля не

аудиторских организаций в заверении нефинансовой отчетности составила менее 10% [86].

Важно отметить, что сущность этих подтверждений для всех регионов во многом была схожа, так как в 2024 году 83% заверений предполагали использование ограниченной уверенности и только 7% были выданы с разумной уверенностью. Несмотря на небольшой процент таких заключений, в статистических данных прослеживается тенденция по предоставлению аудиторскими организациями пользователям этой отчетности более высокого уровня уверенности. Оставшиеся 10% представлены иными уровнями уверенности в заключениях, отличными от классических трактовок международных стандартов аудита [86].

Несмотря на наличие в мировой практике прецедентов выражения разумной уверенности, исходя из их редкости можно говорить о том, что нефинансовая отчетность почти всегда заверяется ограниченной уверенностью. Связано это как с отсутствием единого стандарта по аудиту этой отчетности, так и с индивидуальными особенностями каждой организации, которые составляют такие отчеты исключительно под свои нужды и нужды своих заинтересованных сторон. Помимо этого, предоставление разумной уверенности привело бы к увеличению сроков выполнения задания и повышению его стоимости [105].

Важным является также промежуток, который проходит между датами выпуска проаудированной финансовой отчетности и отчетности об устойчивом развитии компании. Данный показатель отличается наибольшим разбросом между анализируемыми регионами. К примеру, в Европейском союзе по итогам 2024 интервал полностью отсутствовал. Связано это с тем, что как уже рассматривалось ранее, европейские компании обязаны раскрывать отчетность об устойчивом развитии в своих годовых отчетах, выпускаемых одновременно с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, а также проводить её обязательное заверение. Наибольший промежуток отмечен для американского региона и, в особенности, для компаний из США

– 125 дней. Связано это в основном с тем, что организации в этой стране предпочитают раскрывать информацию об устойчивом развитии не в объединенной отчётности, размещая ее вместе с финансовыми данными в, например, годовом или интегрированном отчете, а выделяют ее в самостоятельную отчетность формата ESG. Например, по результатам 2024 года она составила 53% от всех проанализированных отчетов. Это приводит к тому, что задание по проведению финансового аудита изолировано от заверения нефинансовой отчетности как в части сроков публикации отчетов, так и в части их содержания и взаимосвязи информации. Стоит отметить, что это также соотносится с низким уровнем участия аудиторских организаций в выполнении таких заданий на рынке США – за 2024 год их доля составила всего 32% [86].

Эти тренды характерны для всех изученных регионов, а, следовательно, в целом эти тенденции можно признать международными. 22 анализируемых страны были распределены на 4 региона:

1) «Европейский союз» – Германия, Италия, Франция, Испания;
2) «Америка» – Бразилия, Аргентина, Мексика, США, Канада;
3) «Европа, Ближний Восток и Африка» – Великобритания, ЮАР, Саудовская Аравия, Турция, Россия;
4) «Азиатско-Тихоокеанский регион» – Китай, Индия, Гонконг, Индонезия, Сингапур, Южная Корея, Япония, Австралия.

При этом, для каждого из четырех макрорегионов можно выделить свои особенности. В частности, если рассматривать отдельно Российскую Федерацию, то по данным IFAC наш рынок отличается достаточно низким уровнем заверения нефинансовой отчетности – 59% по сравнению с 75% в среднем по анализируемым регионам. Однако, нельзя не отметить и положительную динамику в данном вопросе, так как по результатам 2019 года этот показатель составлял 36%. Это говорит о том, что рынок продолжает развиваться, а важность достоверности нефинансовой отчетности для пользователей растет, что побуждает компании прибегать к услугам внешних

проверяющих. Кроме того, российский рынок отличается высокой долей аудиторских организаций в общем объеме выданных заключений – 88% по результатам 2024 года, из которых 44% пришлось на основного аудитора компании, проводившего обязательную проверку бухгалтерской отчетности.

Стоит также отметить, что несмотря на распространенность годовых отчетов в качестве формата раскрытия информации об устойчивом развитии (62% за 2024 год), интервал между выпуском финансовой и нефинансовой отчетности для нашей страны является достаточно существенным – в 2024 году он составил 41 день. Связано это с тем, что годовые отчеты, подготавливаемые организациями несмотря на то, что они сопровождают и дополняют её, а также являются прочей информацией согласно требованиям МСА 720, не должны быть опубликованы одновременно с ней. Требования к годовым отчетам регламентируются Положением Банка России от 27.03.2020 № 714-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг», согласно которым годовая отчетность (и вместе с ней годовой отчет) должна быть опубликована не позднее 120 дней с отчетной даты. Однако, для отдельной бухгалтерской отчетности организаций существуют более жесткие сроки, определенные п. 5 ст. 18 № 402-ФЗ, согласно которым она должна быть подготовлена не позднее 31 марта года, следующего за отчетным. Это и обуславливает промежуток около 1-2 месяцев между выпуском финансовой и нефинансовой отчетности. Однако тенденция на сокращение данного разрыва прослеживается, так как в 2023 году он составлял 61 день [86].

Еще одной важной особенностью российского рынка является полное отсутствие в анализируемом периоде заключений с разумным уровнем уверенности. Из общего числа заверений за 2024 год 12% были выполнены прочими специалистами, использовавшими уровень уверенности, отличный от терминологии, применяемой в МСА и МСЗОУ. Все же заключения, выполненные аудиторами, были выданы с ограниченной уверенностью. В первую очередь, на это влияет как отсутствие в России на данный момент единых стандартов подготовки и заверения такой отчетности, так и

требований не только по заверению, но и публикации отчетности об устойчивом развитии. Помимо этого, важно принимать во внимание и ресурсы самих аудиторских организаций, которые не позволяют проводить проверки с должной тщательностью для выражения разумной уверенности в обозначенные законодательством сроки и за то вознаграждение, которое готовы заплатить клиенты, публикующие нефинансовую отчетность [51].

Рассмотренные выше данные позволяют сделать вывод о том, что вопросы, касающиеся выбора специалиста, проводящего проверку нефинансовой отчетности, и определения необходимого уровня уверенности или формата подтверждения, не имеют единственного правильного ответа. В зависимости от потребностей связанных сторон организации будет осуществляться выбор, который наилучшим образом поспособствует удовлетворению их запросов. По этой причине необходимо провести дополнительный анализ в части того, как именно текущая практика таких заданий взаимосвязана с актуальной методологией аудиторской деятельности.

Несмотря на то, что конечной целью аудитора в рамках выполнения проверки бухгалтерской отчетности является выражение мнения о её достоверности, его работа не ограничивается верификацией только лишь финансовых показателей. Весь процесс оказания услуги по аудиту основан на исполнении не только МСА и иных обязательных к соблюдению нормативно-правовых актов, но и подчинен действию внутренних регламентов организации, которые в свою очередь не противоречат, а дополняют и уточняют действующее законодательство. Актуальная методология аудиторских организаций, опирающаяся на МСА, предполагает анализ достаточно широкого набора показателей, затрагивающих различные стороны деятельности аудируемой организации.

Первый этап – это получение сведений об аудируемой организации. После получения от потенциального клиента запроса на проведение аудита, происходит оценка аудируемой организации. Анализируется состав членов общества или акционеров, данные о конечном бенефициаре, а также

связанных рисках, которые может принять на себя аудиторская организация в случае согласия на выполнение задания. Для того чтобы оценить вероятные угрозы, необходимо изучить имеющиеся сведения о будущем клиенте в части его деловой репутации, осуществляемых видов деятельности и прочих особенностей функционирования. При этом, анализу подвергается не только организация в целом, но и её руководство и собственники – то есть физические лица. В случае, если данные лица аффилированы с государственными структурами, то это также подвергается анализу.

Лишь после этой первичной оценки происходит согласование условий, сроков, объемов аудита посредством отправки письма-соглашения. Даже предварительный этап еще до непосредственного начала задания подразумевает под собой первичный анализ организации, её деятельности и среды.

Следующий этап – определение аудиторского риска, присущего заданию. Согласно трактовке МСА 200 «Аудиторский риск – риск того, что при существенно искаженной финансовой отчетности аудитор сформулирует ошибочное аудиторское мнение» [30]. Несмотря на то, что фактически ситуация, в которой аудитор ошибочно посчитает отчетность искаженной, также возможна, этот сценарий не фигурирует в нормативном определении. В случае признания отчетности искаженной, потребуются дополнительные процедуры, которые, скорее всего, позволят исключить риск формирования ложных выводов. В случае же необоснованной уверенности в отсутствии искажений, вероятность совершить ошибку куда выше, а потому данный риск, в большей степени, является именно риском того, что искажение не будет обнаружено.

После этого следует анализ организации и её окружения. На данном этапе подробно анализируется то, в чем заключается деятельность аудируемой организации, на каких рынках она представлена, какие факторы внешней среды оказывают прямое или косвенное влияние. Последовательно

разбираются отраслевые и страновые риски, влияющие на деятельность организации.

В рамках оценки характера и организационной структуры анализируются следующие аспекты:

– коммерческая деятельность – сегменты рынка, конкуренты и поставщики;

– организационная структура – структура собственности и корпоративного управления;

– инвестиции и инвестиционная деятельность;

– финансирование и финансовая деятельность;

– применяемая концепция подготовки финансовой отчетности.

Помимо этого, отдельная рабочая документация создается для оценки бизнес-модели организации и её стратегии, утвержденной руководством.

Согласно требованиям МСА 315, требуется также получить понимание Системы Внутреннего Контроля (далее – СВК) организации и отразить его соответствующим образом в рабочей документации, подкрепив это соответствующими документами. В данном случае её элементы регламентированы классической трактовкой Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO), соответственно аудитору необходимо рассмотреть 5 ключевых составляющих:

– контрольная среда организации;

– процесс оценки рисков;

– мониторинг средств контроля;

– работа службы внутреннего аудита в организации;

– информационная среда организации;

– контрольные процедуры [32].

При этом, для понимания информационной среды, в случае её сложности и важности для деятельности организации и составления бухгалтерской отчетности, аудиторской командой может быть принято

решение о привлечении к работе над заданием специалиста в области информационных технологий или иного эксперта в зависимости от потребностей задания. Это позволяет повысить качество оказываемой услуги в том случае, если квалификации членов аудиторской команды недостаточно для полноценного анализа информационной системы аудируемого лица.

Аудиторская команда осуществляет также тестирование контрольных процедур, относящихся к составлению бухгалтерской отчетности, оценивает уровень компетенций и квалификации персонала, ответственного за реализацию контроля, а также рассматривает его релевантность в контексте отдельных статей отчетности.

В том случае, если в ходе проведения анализа СВК будут обнаружены существенные недостатки, то команда обратится к Лицам, Ответственным за Корпоративное Управление (далее – ЛОКУ), указав на выявленные проблемы, в некоторых случаях даст предложения по их корректировке с целью повышения эффективности всей системы. В свою очередь стоит отметит, что СВК играет важную роль в устойчивом развитии любой организации и в данном случае рекомендации аудиторов будут также ей способствовать. Требования в части данного информационного взаимодействия прямо регулируются МСА 701 [36].

Помимо системы внутреннего контроля, аудиторская команда также обязана оценить соблюдение организацией применимых нормативных актов. Во многом методология в этом аспекте базируется на требованиях МСА 240, МСА 250 и др. В ходе проведения аудита оцениваются нормы законодательства, применимые к деятельности аудируемой организации, соблюдение этих требований. Ключевым в данном вопросе можно назвать процедуры, связанные с требованиями № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Как определено требованиями данного Федерального закона, аудиторы входят в перечень лиц, которые обязаны проводить идентификацию и анализ своих клиентов на предмет соответствия

ограничениям № 115-ФЗ. В рамках соблюдения данных требований проводится оценка операций, а также проверка на осуществление деятельности с контрагентами, находящимися под международными санкциями. Документация по данным процедурам помогает оценить, не связана ли финансовая деятельность организации с противозаконными операциями [31].

В том случае, если организация осуществляет какую-либо деятельность, требующую обязательного лицензирования, проверяется актуальность имеющихся у неё лицензий, их соответствие тем операциям, что осуществляет организация. Также аудиторами уделяется внимание соблюдению отраслевого законодательства, например соблюдение № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» при осуществлении деятельности в сфере сельского хозяйства, водоснабжения и водоотведения, работе с углеводородным сырьем, химическими веществами и т.д., соблюдение № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» в части соблюдения организацией квот для приёма на работу инвалидов в зависимости от среднесписочной численности персонала у аудируемого лица и других нормативных актов.

После получения всестороннего понимания организации, команда может переходить к осуществлению аудиторских процедур по существу в отношении отчётности аудируемого лица. Все предварительные процедуры направлены в большей степени на то, чтобы верно оценить уровень риска, связанного с организацией, следовательно, и сам объем проверки. Верное установление риска позволяет эффективно использовать человеческие ресурсы, поддерживая высокое качество оказываемых услуг.

В контексте проведения процедур, понимание организации позволяет аудитору выявить нестандартные операции или необъясненные существенные изменения в ее деятельности. Аудиторская команда запрашивает комментарии представителей аудируемой организации с целью удостовериться, что резкий рост или снижение какой-либо статьи не связаны с дополнительными рисками.

После проведения процедур по существу в отношении отчетности, аудиторская команда на завершающем этапе аудита проводит оценку правомерности применимости принципа непрерывности деятельности, анализируя показатели организации, а также изучает планы руководства, чтобы удостовериться в том, что организация и дальше продолжит функционировать. К примеру, наличие крупного инвестиционного проекта по расширению парка основных средств, находящегося в завершающейся стадии и при этом отсутствие у организации проблем с привлечением финансирования, вполне могут свидетельствовать об ориентации менеджмента на долгосрочную перспективу. Аудиторская команда также анализирует судебную практику, связанную с организацией, чтобы удостовериться, что текущие судебные дела не несут для неё потенциальных убытков, а если таковые имеются, то под них созданы соответствующие оценочные обязательства.

Таким образом, методология проведения аудита позволяет аудитору помимо сведений, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, получить большой объем информации о самых разных аспектах деятельности аудируемого лица, часто находящих отражение в нефинансовой отчетности. Аудиторская команда должна проконтролировать, что СВК организации соответствует нуждам процесса составления бухгалтерской отчетности, что сама организация соблюдает все применимые нормы законодательства и не является фигурантом в судебных делах с существенными потенциальными убытками, ведь всё это может поставить под сомнение непрерывность её деятельности, а, как следствие, репутацию и общую устойчивость.

Фактически, проводя проверку, аудитор выступает в качестве внешнего контролера, подтверждающего устойчивость организации. При этом, в отличие от государственных органов контроля и надзора, результаты его проверки не связаны с санкциями и штрафами, а лишь с получением информации о проблемных областях в деятельности организации и представлении рекомендаций по их устранению. При этом, стоит отметить,

что процедуры, выполняемые аудитором, ограничены самим пониманием аудита, как проверки исключительно бухгалтерской финансовой отчетности. Информация о прочих результатах проверки будет им использована в процессе проведения аудиторских процедур на различных этапах, а в заключении будет вынесена лишь в ключевых вопросах аудита, показывающих наиболее рисковые области и в кратком фрагменте относительно прочей информации, прилагающейся к отчетности.

Исходя из понимания методологии аудита и того, какой объем информации собирается аудиторской командой в ходе проверки, можно говорить о том, что аудиторы не полностью используют потенциал аудита в части информирования пользователей и подтверждения достоверности отчетности организации. Ведь несмотря на то, что анализ аудитора в основном направлен на те аспекты деятельности организации, элементы СВК и вопросы соблюдения законодательства, которые относятся к бухгалтерскому учету, он всё равно имеет возможность представить дополнительную информацию ЛОКУ и руководству, снабдив их полезной информацией, тогда как пользователи отчетности и аудиторского заключения получат лишь мнение аудитора в отношении бухгалтерской отчетности.

Несмотря на возможность увеличить достоверность нефинансовой информации и общее взаимодействие с аспектами устойчивого развития проверяемой организации, в контексте узкого подхода аудит ограничен нормативными стандартами, а потому невозможно полностью раскрыть потенциал аудиторской организации как поставщика разнообразных профессиональных услуг. Широкий подход к пониманию аудита позволяет реализовать компетенции многопрофильных специалистов в штате аудиторской организации [116].

Анализируя представленную выше информацию касательно методологии проведения аудита, можно прийти к выводу, что современный аудит, несмотря на наличие законодательно утвержденного определения, представляет собой куда более сложную задачу, нежели проверку

бухгалтерских операций и составленной на их основе отчетности на достоверность. В него включается целый ряд подзадач, нацеленных на всестороннее изучение организации. Из этого вытекает следующий вопрос: кому она может быть полезна и каким образом вся эта информация может быть доведена до заинтересованных пользователей без нарушения требований законодательства, этических норм и увеличения стоимости услуг. Очевидно, что она помогает в проведении проверки, выявлении рисков и возможных угроз репутации самой аудиторской организации. Однако, её потенциал куда выше.

Как говорилось ранее, нефинансовая отчетность бывает представлена не только в формате независимой отчетности, но и как годовой отчет, сопровождающий финансовую отчетности. Такой отчет также содержит сведения об аспектах устойчивого развития и иную информацию, типичную для самостоятельной нефинансовой отчетности, хотя обычно и в меньшем объеме. На текущий момент, ответственность аудитора за годовые отчеты, сопровождающие бухгалтерскую отчетность и считающиеся «прочей информацией», регламентирована МСА 720. Цели аудитора в отношении прочей информации, как определено в стандарте, заключаются в том, чтобы убедиться в отсутствии расхождении между ней и бухгалтерской отчетностью. Помимо этого, аудитор должен убиться в том, что прочая информация не содержит расхождений с теми знаниями, которые он получил в ходе аудита [37].

«Анализ возможных расхождений между бухгалтерской отчетностью и прочей информацией не требует избыточных трудозатрат, так как сопоставимые показателя являются финансовыми данными, непосредственно подтвержденными в ходе аудита. Однако, понятие «знания» не является столь же однозначным. Как было описано выше, в ходе аудиторской проверки в распоряжении аудитора оказывается существенное количество информации об организации, в том числе той, которая не является финансовой и не находит своего отражения в проверяемой бухгалтерской отчетности» [4, с. 212].

Напротив, эти данные, в числе которых информация о стратегии и планах компании, взаимодействии с окружающей средой и обществом, вопросы техники безопасности, сведения об участии организации в благотворительных инициативах, этические ценности, система внутреннего контроля, а также ключевые показатели эффективности, связанные с бизнес-моделью организации, зачастую представлены в нефинансовой отчетности. Таким образом, аудитор получает информацию о многих данных, представленных в отчете, который он должен проверить на соответствие своим «знаниям», полученным в ходе аудита.

Если напрямую следовать требованиям МСА 720, то аудитор становится обязан в результате фактически провести полноценную проверку по подтверждению этого отчета. Важно также снова отметить, что между выпуском бухгалтерской отчетности и годового отчета во многих странах, в том числе в России, существует значительный промежуток времени, и часто аудитор получает прочую информацию уже после выпуска заключения относительно бухгалтерской отчетности, которую она должна сопровождать.

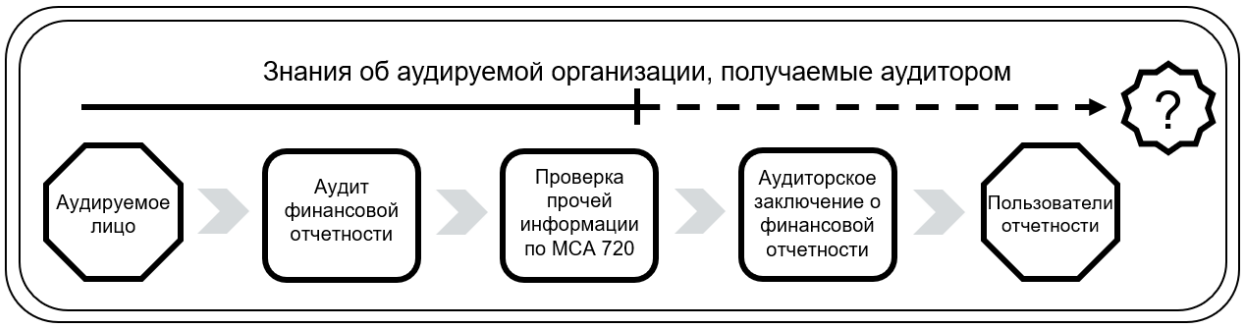
С учетом того, что раскрытие ESG информации становится общемировым трендом, а в ряде юрисдикций заверение уже стало или в скором времени должно стать обязательным, в первую очередь для крупных компаний, вопрос подхода к формированию методологии такого заверения также становится всё более актуальным. Принимая во внимание описанную ранее эволюцию прочей информации в Европейском союзе, а также уже имеющиеся требования МСА 720, можно сделать ряд выводов.

Во-первых, аудиторы уже сейчас выполняют достаточно существенный объем работ, связанный с устойчивостью организации и её нефинансовыми показателями, которые находят своё отражение в соответствующей нефинансовой отчетности. Это позволяет дополнительно аргументировать уместность привлечения именно аудиторов к заверению такой отчетностью и частично нивелирует используемый рядом исследователей аргумент о недостатке у аудиторских организаций

надлежащих компетенций. Однако, принимая во внимание получаемый аудиторами объем сведений об организации и её деятельности, полноценное выполнение требований МСА может привести к тому, что потребуется проводить самостоятельное задание по заверению годового отчета.

Во-вторых, уже существующие стандарты аудита в действительности могут быть использованы в качестве базы для развития методологии заверения нефинансовой отчетности, как демонстрирует МСА 720. Выполняемые в рамках него процедуры вполне могут быть адаптированы и применены не только к прочей информации, прилагаемой к бухгалтерской отчетности, но и для заверения отдельных нефинансовых отчетов, в частности об устойчивом развитии. Это приведет к тому, что аудит еще на шаг отойдет от того, чтобы быть просто проверкой бухгалтерской информации и приблизится к трактовке аудита бизнеса, что с учетом роста количества информации в современном мире крайне важно для поддержания доверия пользователей к достоверности отчетности на высоком уровне, необходимом для принятия решений.

Текущую взаимосвязь аудита с достоверностью нефинансовой отчетностью организации можно представить через вектор движения знаний об аудируемой компании, полученных аудитором в ходе выполнения задания, как показано на рисунке 1. На этапе проверки в части требований МСА 720 данная информационная цепочка прерывается, что не позволяет полностью реализовать потенциал выполненных процедур по проверке прочей информации, сопровождающей бухгалтерскую отчетность. Это приводит к тому, что пользователи не могут применить эти знания для повышения своего доверия к нефинансовой отчетности организации (выполненной в формате годового отчета), опираясь на уверенности в ней аудитора, так как в заключении к основной бухгалтерской (финансовой) отчетности она не выражается. В заключении будет присутствовать лишь указание на то, что аудитор проверил прочую информацию на отсутствие противоречий, а если она не была получена до завершения аудита, то лишь ссылка на то, что эта процедура будет проведена в будущем.



Источник: составлено автором.
Рисунок 1 – Текущая взаимосвязь аудита и нефинансовой отчетности организации

Предлагаемые изменения направлены на то, чтобы трансформировать аудит из сугубо проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности в тот общественный институт, который будет способен обеспечить доверие пользователей в том числе и в нефинансовой отчетности организации. Преобразование прочей информации в полноценную нефинансовую отчетность и последующее введение ее обязательного заверения позволит повысить полезность института аудита для конечных пользователей, так как это позволит донести до них знания, полученные аудитором. Формат такого взаимодействия аудита и нефинансовой отчетности представлен на рисунке 2.



Источник: составлено автором.
Рисунок 2 – Трансформированный формат взаимосвязи аудита и нефинансовой отчетности, обеспечивающий донесение знаний о проверяемой организации, полученных аудитором, до конечных пользователей отчетности

Согласно исследованиям, проводимым учеными научной школы Финансового университета, целью эволюции аудита является аудит бизнеса – то есть проведение проверки достоверности всей информации об организации

[97; 138; 139]. Обоснованные в работе преобразования являются первым шагом этого процесса.

1.3 Аудиторские процедуры в контексте применимости к нефинансовой отчётности

Аудиторские процедуры представляют собой тот инструментарий, к которому аудиторы могут прибегать для достижения своей цели – получения доказательств для вынесения мнения об отчетности. Для специалистов, работающих в юрисдикции международных стандартов аудита, перечень данных процедур определен стандартом МСА 500 «Аудиторские доказательства». В документе перечислены следующие процедуры, доступные аудиторам:

1) «инспектирование;
2) наблюдение;
3) внешнее подтверждение;
4) пересчет;
5) повторное проведение;
6) запрос;
7) аналитические процедуры» [33].

Все вышеперечисленные процедуры, кроме аналитических, нацелены, в первую очередь, на получение конкретной подтверждающей информации – будь то документы, факты хозяйственной жизни организации или заверения от независимых внешних проверяющих. Аналитические процедуры, в отличие от остальных в этом списке, имеют собственную специфику. Они представляют собой, согласно трактовке МСА, оценку финансовой информации путем анализа и сопоставления финансовых и нефинансовых данных на предмет наличия взаимосвязей [34]. Они могут применяться не только в ходе проверки по существу, но и на этапе планирования и составления

вывода. Этот инструмент среди остальных процедур в наибольшей степени отражает применение аудитором профессионального суждения.

Именно аналитические процедуры помогают аудиторам найти зоны в отчетности, которые требуют более детального рассмотрения, что в свою очередь снижает затраты на проведение аудита, так как нет необходимости в полной проверке всех данных. Многими исследователями отмечается, что проблематика внедрения обязательной проверки нефинансовой отчетности, особенно для средних и малых организаций, обусловлена в том числе и затратами на осуществление данного требования. Полноценный аудит нефинансовой отчетности, обеспечивающий высокий уровень уверенности, может потребовать даже больших ресурсов, чем классический, ведь применяется непривычная методология, а необходимые компетенции могут быть в дефиците. В частности, этим фактором обеспечивается важность именно аналитических процедур в контексте нефинансовой информации.

Важно также обозначить, что оригинальное определение аналитических процедур, содержащееся в МСА, делает акцент на финансовой информации как объекте анализа, хотя и допуская использование для него нефинансовых данных. Это в очередной раз демонстрирует фиксацию аудита как жестко регулируемого института, относящегося, пока что, исключительно к финансовой отчетности.

Многие исследователи затрагивали в своих работах вопрос того, чем являются «аналитические процедуры» применительно к аудиторской деятельности. В частности, согласно научным трудам А.Д. Шеремета и В.П. Суйца они являются «оценкой финансовой информации посредством анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными» [8, с. 226]. Существует также точка зрения, делающая акцент на том, что при анализе важны не только взаимосвязи между финансовыми и нефинансовыми данными, но и между показателями внутри типов данных [105]. В определениях, содержащихся как в нормативных документах, так и в работах исследователей, часто основной акцент делается именно на

результирующих взаимосвязях, но не на причинах их появления. По этой причине, без надлежащего анализа и документирования причинно-следственных связей, использование аналитических процедур для получения аудиторских доказательств может быть некорректно ввиду стохастической основы используемых предпосылок.

В рамках данной проблематики, другие авторы пытались уточнить трактовку этого инструмента аудиторов. Один из вариантов предполагает, что «аналитические процедуры – это оценка показателей посредством анализа для формулирования профессионального суждения, выявления взаимосвязей и тенденций с использованием финансовой и нефинансовой информации с допущением о наличии причинно-следственной связи между анализируемыми явлениями или фактами хозяйственной жизни» [119, с. 114].

Как было сказано выше, аналитические процедуры предполагают использование профессионального суждения для того, чтобы они действительно были объективными и эффективными. Именно опыт и понимание организации и её среды позволят аудитору сделать корректные выводы из проанализированных показателей, что в очередной раз подчеркивает необходимость привлечения кадров с должной компетенцией в тех случаях, когда процедуры не сводятся к простому сопоставлению фактов. Именно недостаток опыта отмечают специалисты отрасли аудита в разных странах как один из важнейших проблемных факторов, когда речь заходит об аудите нефинансовой отчетности.

Вопрос взаимосвязи аналитических процедур и нефинансовой информации вновь становится актуальным, если обратить внимание на требования МСА в контексте прочей информации к отчетности. Согласно МСА 720 аудитор обязан удостовериться не только в отсутствии расхождений между финансовой отчетностью и прочей информацией, но и проверить наличие искажений исходя из тех знаний, которые он получил в ходе аудита. Фактически, проведя анализ известных ему финансовых и нефинансовых данных для выявления возможных противоречий.

Помимо процедур, указанных в МСА 500, в широком смысле слова под «аудиторскими процедурами» можно понимать практически любые мероприятия аудитора, осуществленные для достижения конечной цели – вынесения мнения об отчетности. И все они, в контексте нефинансовой информации приобретают свою специфику. Более того, необходимо понимать, что нынешние МСА далеко не всегда могут быть использованы в такой ситуации, так как нацелены в первую очередь именно на финансовую отчетность. МСА были разработаны Международной федерацией бухгалтеров через Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB). Этот же совет является разработчиком МСЗОУ, которые в основном используются при заверении нефинансовой отчетности. В частности, стандарт МСЗОУ 3000 применяется, когда у отчетности нет специфики в рамках устойчивого развития, а стандарт МСЗОУ 3410 применяется для отчетов, связанных с выбросами парниковых газов. Важным вопросом, отсутствие должной проработки которого в соответствующих нормативных документах, в том числе в данных стандартах, является препятствием для аудиторов, можно считать определение существенности.

Финансовая отчетность, зачастую, является сборником довольно разнообразной по своей сути информации. Среди распределенных между экологическими, социальными и управленческими разделами показателей, независимый аудитор выбирает те, на которые по результатам задания будет распространяться его заключение. Их определение зависит от восприятия аудитором важности этих раскрытий для конечных пользователей отчетности.

В зависимости от целей проверяемой организации и договоренности между ней и проверяющим, перечень факторов может быть либо обозначен в самой отчетности, либо же заключение специалиста может включать в себя раздел, ограничивающий объем задания проверкой соответствия определенным критериям подготовки. В первом случае выбор показателей согласовывается с самой проверяемой организацией и отталкивается от

восприятия её руководства в части важности тех или иных раскрытий для пользователей. Во втором случае аудитор должен самостоятельно оценить, какие темы являются ключевыми, и задокументировать своё суждение относительно выбора.

Вне зависимости от того, какие показатели были определены для дальнейшей проверки, для каждого из них должен быть рассчитан свой уровень существенности. Здесь важно отметить, что в отличие от аудита финансовой отчетности, в ходе которого возможно определить уровень существенности в целом, для нефинансовой отчетности его определить невозможно по причине отсутствия единой базы оценки для количественных показателей. По этой причине, при расчете существенности проверяющий должен оценить каждый показатель с двух взаимосвязанных точек зрения – количественной и качественной. Оцениваются как возможные финансовые последствия искажения, так и воспринимаемая важность показателя для пользователей. При этом, сам процесс даже в большей степени чем при аудите финансовой отчетности, является предметом профессионального суждения. Хотя МСЗОУ 3000 и дает общей перечень факторов, которые следует рассмотреть при оценке существенности, в нем отсутствует полноценный алгоритм, который можно было бы использовать при расчете существенности для выполнения заверения нефинансовой отчетности [32; 38].

Другим аспектом, помимо существенности, который можно считать одним из важнейших и при этом недостаточно проработанным в части нефинансовой отчетности, можно назвать вопрос оценки аудиторского риска. Текущая парадигма аудита предполагает риск-ориентированный подход, то есть выявление тех сегментов отчетности и учета, которые могут с наибольшей вероятностью содержать возможные искажения, чтобы повысить эффективность проводимых процедур. Именно поэтому процедуры оценки рисков можно считать одними из наиболее существенных среди выполняемых аудиторами при проведении проверок.

Некоторые исследователи отметили в своих работах, что аудиторам стоит более четко раскрывать информацию и свои подходы в отношении определения аудиторского риска. «Согласно положениям МСА 200, аудиторский риск является производной от риска необнаружения, неотъемлемого риска и риска контроля. Хотя аудиторы обычно определяют аудиторский риск как «высокий», «средний» или «низкий», не существует общей формулы, которую они могли бы использовать для оценки порога при определении каждого класса рисков в разрезе отдельных предпосылок для балансов и операций» [114, с. 173]. Сама модель по его расчету, как в международных, так и прочих профессиональных стандартах, по большей части, не дает необходимой конкретики для понимания единого подхода к его расчету [157].

Как уже было сказано ранее, в литературе довольно часто можно встретить мнение, что добровольное раскрытие нефинансовой информации может принести различные выгоды компании. Однако инвесторы могут воспринимать эту информацию как полезную только в том случае, если она действительно отражает результаты деятельности компании. В свете недавних экономических и финансовых скандалов актуальность своевременного получения достоверной информации для инвесторов только выросла, что в очередной раз подчеркивает актуальность проведения её заверения [170].

Рост количества имеющейся информации и скорости её устаревания, приводит к тому, что аудиторам приходится тратить больше ресурсов на проведения своих проверок, поскольку становится труднее получить достаточные аудиторские доказательства для снижения аудиторского риска до приемлемого уровня. Согласно некоторым исследованиям, более высокий риск, связанный с аудируемым лицом, усугубляет вероятность для аудитора столкнуться с судебными разбирательства, что в свою очередь приводит к тому, что аудиторы увеличивают плату за свои услуги [161; 174].

Это наиболее актуально в контексте заверения нефинансовой отчетности, так как зачастую, проведение такого задания не является

обязательным с точки зрения законодательства. Это создает конфликтную ситуацию между руководством компании, не желающим тратить дополнительные средства на привлечение специалистов по заверению, и аудиторами, которые вынуждены рассматривать снижение стоимости услуг фактически как единственный переговорный механизм, не имея в качестве аргумента законодательное требование о проведении проверки.

Экономические кризисы, как например во время недавней пандемии COVID-19 или событий 2008-2009 гг., представляют собой сложную ситуацию как для компаний, так и для аудиторов. Принимая во внимание озвученные факторы (рост стоимости услуг, увеличение объема анализируемой информации) усугубляются при наличии нетипичных доказательств, которые затрудняют получение достаточных и надлежащих доказательств [150; 156].

Если рассматривать факт добровольного раскрытия нефинансовой отчетности, то рядом исследователей он рассматривается как фактор, который необходимо учитывать при определении аудиторского риска [173].

Еще одним анализируемым аспектом является достоверность финансовой отчетности компании. В таком случае финансовая и нефинансовая отчетности рассматриваются как дополняющие друг друга составляющие единой информационной базы сведений об организации, и достоверность проаудированной финансовой информации снижает риск того, что добровольная нефинансовая отчетность будет ненадежной, даже если она не подвергнется проверке аудиторов [164].

Таким образом, изучив мнения различных исследователей, можно прийти к выводу, что при расчете аудиторского риска, связанного с заданием, важными показателями являются как факт публикации отчета, так и объем предоставленной пользователям информации. Фактически это означает, что перед выполнением задания по аудиту нефинансовой отчетности, аудитору стоит проанализировать влияние на риск самого факта публикации этой отчетности и того обстоятельства, что она будет им заверена, если решение об этом было принято руководством самой компании. Если же речь идет об

обязательной отчетности и, соответственно, обязательной проверке нефинансовой информации в её составе, специфика нефинансовых раскрытий приводит к тому, что у организаций есть куда больший простор для определения объема и формата раскрываемой информации.

В случае с бухгалтерскими (финансовыми) показателями, характер раскрытия закреплен в законодательных актах, но нормативное регулирование нефинансовых отчетов, в том числе и в России, находится не на столь высоком уровне, чтобы формировать на его основе однозначную позицию [122]. Даже при наличии необходимого законодательства, аудитору придется прибегать к своему профессиональному суждению, чтобы оценить, насколько раскрываемая информация удовлетворяет требованиям пользователей и буквы закона, а также как именно её объем и качество повлияют на оценку уровня риска, связанного с аудируемой организацией.

Проведенный выше анализ как научных, так и нормативных источников показал, что актуальность практических вопросов, связанных с проведением аудита нефинансовой отчетности, находится на достаточно высоком уровне и затрагивается в трудах как российских, так и зарубежных авторов. Аудиторы сталкиваются с тем, что в условиях отсутствия четкого нормативного регулирования и единого подхода к представлению нефинансовой информации, им необходимо проводить задания по её заверению, при этом испытывая повышенное конкурентное давление со стороны других организаций, чьи услуги в данной сфере считаются некоторыми исследователями даже более актуальными. Пока что большинство заданий по заверению нефинансовой отчетности всё еще выполняется аудиторскими организациями, хотя в отчете IFAC можно наблюдать отрицательную динамику доли публикаций, проверенных аудиторами [86].

Сделанные выводы говорят о том, что для поддержания актуальности профессии и качества предоставляемых услуг необходима методологическая проработка данных вопросов, которая бы позволила даже в текущих условиях

неопределенности продолжать аудиторам выполнять ту функцию, которую возлагает на них общество – повышение уровня доверия к организациям и их отчетности.

Многими исследователями данные вопросы рассматривались в контексте добровольной публикации и, что самое важное, добровольного заверения нефинансовой отчетности. Как уже говорилось ранее, сначала в некоторых странах, а начиная с 2024 года на территории всего Европейского союза, публикация и заверение отчетности об устойчивом развитии стало обязательным. В ходе исследования были рассмотрены требования, которые предъявляются к компаниям в связи с вступлением в силу директивы 2022/2464 в части раскрытия информации, но новая директива также вносит существенные изменения и в процесс заверения.

Ранее было рассмотрено, что основной директивой, которая регламентировала раскрытие нефинансовой информации в годовом отчете европейских компаний, являлась директива Европейского совета № 78/660/EEC. Однако, вопросы заверения этих отчетов в документе практически не рассматривались. Единственным требованием было то, что аудитору необходимо удостовериться в отсутствии расхождений между отчетом и бухгалтерской отчетностью [84].

В сменившей её директиве Европейского парламента № 2013/34/EU требования в части заверения теперь уже отчетов руководства изменились не слишком значительно, приблизившись к положениям МСА 720. В директиве есть отдельный раздел, посвященный заверению, однако он регламентирует лишь то, что аудитор обязан убедиться в следующем:

– в отсутствии расхождений между данными отчета руководства и финансовой отчетностью;

– в том, что отчет подготовлен в соответствии с применимыми критериями, установленными в директиве;

– в том, что отчет руководства не содержит существенных расхождений с теми знаниями, которые он получил в ходе аудита [81].

Однако, такой подход не удовлетворял запросам пользователей в части достоверности раскрываемой информации, потому в разработанной уже через год директиве Европейского парламента № 2014/95/EU подход к заверению нефинансовой отчетности изменили. В дополнение к требованиям, аналогичным МСА 720, директива также содержала указание на то, что страны-члены ЕС могут самостоятельно регламентировать требования к проведению обязательного заверения нефинансовой отчетности [82].

Одним из государств ЕС, в котором требования об обязательном заверении были внедрены, стала Италия. В одном из исследований, проведенных на основе данных финансового сектора страны за 2019 год, говорится, что все опубликованные в рамках новой директивы отчеты прошли процедуру заверения. При этом, во всех заданиях уровень уверенности был либо ограниченным, либо смешанным, в котором разумная уверенность применялась к ограниченному набору показателей [173]. Эти данные соответствуют результатам уже упомянутого исследования IFAC за 2019-2026 годы. Согласно ему 83% заключений за 2024 год были выданы с ограниченной уверенностью. При этом, за 2019 год данный показатель был таким же [86].

Необходимо отметить, что практика введения обязательного заверения распространилась далеко не на все государства Европейского союза. К примеру, в Португалии заверение осталось добровольным. «Согласно одному из исследований за 2016-2018 годы, в среднем только 11 из 34 организаций, обязанных публиковать отчетность по требованиям директивы № 2014/95/EU, обратились за внешним подтверждением» [112, с. 220]. Ни одно из заключений не содержало разумного уровня уверенности, проверяющие выражали только ограниченную уверенность по результатам проверок. Даже с учетом того, что все заключения были выданы крупными аудиторскими организациями «Большой четверки» – Deloitte, PWC, EY и KPMG – и они могли бы выделить достаточно ресурсов на проведение проверки с высоким (разумным) уровнем уверенности [155].

Отсутствие требования об обязательном заверении на уровне всего наднационального объединения дополнялось отсутствием проработанной методики внедрения новых требований, а также системы санкций в случае их нарушений. Все эти вопросы были переданы в ведомство регуляторов отдельных стран. Однако ни законодательные органы стран-членов, ни представители бизнес-сообщества не желали внедрять в деловой оборот новую практику, увеличивающую и так серьезную бюрократическую нагрузку, в особенности с учетом отсутствие единых подходов на уровне ЕС [112; 169]. В том числе это и привело к разработке следующей директивы, которая, на текущий момент, является основным документом в сфере как публикации, так и заверения нефинансовой отчетности – директивы № 2022/2464.

Как было обозначено ранее, эта директива кардинально изменила подход к составлению ежегодной обязательной нефинансовой отчетности. В том числе ужесточив требования и запретив публиковать требуемую информацию в отдельном отчете. В ранее упомянутом исследовании, проведенном в Италии, было среди прочего выявлено, что многие компании пользовались возможностью заменить предоставление сведений в отчете руководства ссылкой на отдельный отчет, оправдывая это тем, что они уже имели устоявшиеся процедуры формирования для него. Из-за этого эффективность мер прошлой директивы, нацеленной на повышение прозрачности и достоверности нефинансовой отчетности европейских компаний, оказалась ниже ожидаемого [159].

Благодаря наличию единых стандартов подготовки, а также тому, что теперь все компании были обязаны публиковать информацию в составе обязательного отчета руководства, появилась возможность закрепить законодательное требование в части обязательного заверения главы ежегодного отчета, посвященной устойчивому развитию. На данный момент положения документа позволяют выражать по итогам заверения ограниченный уровень уверенности. Однако, в документе сказано, что эта

мера является временной, и в перспективе предполагается обязать проверяющих выражать высокий уровень уверенности, что фактически превратит эти задания в полноценный аудит нефинансовой отчетности.

Новая директива, помимо всего прочего, содержит также и указания в части двойной существенности. Данный документ, а также новый стандарт ESRS обозначили её в качестве базы как для подготовки отчетности, так и для ее подтверждения. Специфика нефинансовой отчетности, проистекающая из разнообразия раскрываемой в ней информации, приводит к невозможности использовать единую количественную оценку существенности. Концепция двойной существенности, закрепленная на законодательном уровне, приравнивает при оценке количественную существенность и существенность воздействия, то есть воспринимаемую важность показателя и последствий его искажения для конечных пользователей. Это изменение является еще одним шагом, расширяющим инструментарий аудиторов и позволяющим им соответствующим образом задокументировать результаты своей работы для повышения выражаемого уровня уверенности [167].

Таким образом, каждая новая директива не только изменяла состав нефинансовой отчетности, адаптируя ее содержимое под запросы заинтересованных сторон, но и затрагивала вопрос получения внешнего независимого подтверждения этой информации, чтобы также удовлетворить спрос в части её достоверности.

По результатам анализа требований основных директив Европейского союза в части обязательного подтверждения нефинансовой отчетности можно дополнить аналитическую таблицу, сформированную ранее. В таблице 3 систематизирован процесс изменения подхода к заверению нефинансовой отчетности. Полученные выводы в части подтверждения отчетности скомпонованы с информацией об основных этапах развития практики обязательной публикации нефинансовой отчетности компаниями Европейского союза в разрезе ключевых регулирующих документов.

Таблица 3 - Этапы эволюции требований к обязательному раскрытию нефинансовой информации (прочей информации к финансовой отчетности) в контексте регулирования Европейского союза

Этап, №	Документ	Дата	Формат и состав прочей информации	Назначение отчета	Заверение
1	78/660/EEC	1978	Годовой отчет (Annual report), содержащий информацию о стратегии организации, ее развитии и деятельности в сфере исследований и разработок	Дополнение к финансовой отчетности, облегчающее понимание отчетных показателей	Не требуется, аудитор должен удостовериться, что годовой отчет соответствует данным отчетности
2	2013/34/EU	2013	Отчет руководства (Management report), где помимо вышеуказанного добавились требования к раскрытию информации о социальных и экологических аспектах в целом	Сопровождающий документ к годовой финансовой отчетности, являющийся равным по важности для понимания деятельности бизнеса	Не требуется, аудитор также должен удостовериться, что годовой отчет не содержит расхождений со знаниями, полученными в ходе аудита
3	2014/95/EU	2014, вступление в силу с отчетности за 2017 год	Отчет руководства (Management report), с оформлением отдельной главы или отчета, посвященной нефинансовой информации, представлен список предполагаемых к раскрытию показателей	Самостоятельный документ или глава годового отчета, позволяющий получить понимание как финансовых показателей, так и деятельности компании в целом	В дополнение к уже действующим процедурам страны-члены ЕС могут установить требование, согласно которому раздел с нефинансовой информацией или отдельный отчет должен быть заверен аудитором
4	2022/2464	2022, вступление в силу отчетности за 2024 год	Отчет об устойчивом развитии (Sustainability report) в составе годового отчета	Обособленный фрагмент годового отчета, имеющий своей целью предоставить всеобъемлющее понимание устойчивого развития организации	В дополнение к обязательным требованиям МСА, установлено требование о получении как минимум ограниченной уверенности

Источник: составлено автором по материалам [81; 82; 83; 84].

По представленной в таблице 3 периодизации можно отследить, что одновременно с усложнением требований к подготовке прочей информации к бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей сведения о деятельности организации в области устойчивого развития, также развивались параметры её обязательного внешнего независимого подтверждения. Если изначально это были процедуры, регламентированные в МСА 720 и затрагивающие только проверку несоответствий между ней и бухгалтерской (финансовой) отчетностью, то к настоящему времени они трансформировались в самостоятельный аудит нефинансовой отчетности.

В ходе проведенного исследования на основе изучения актуальных российских законодательных документов и анализа международного опыта в части регулирования аудиторской деятельности были разработаны предложения по усовершенствованию национальной нормативной базы в сфере аудита и подтверждения нефинансовой отчетности. Соответствующие пункты должны быть расширены с использованием имеющейся уже базы для того, чтобы облегчить процесс перехода как для регулирующих и проверяющих органов, так и для самих аудиторов.

Помимо будущих указаний на наличие нового законодательного акта, регулирующего обязательную публикацию нефинансовой отчетности, а также наличие самой процедуры её заверения в тексте Федерального закона, текущей переработке подлежат, в том числе, статьи № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности [112, с. 221-222]. Часть из них, содержащие указание на бухгалтерскую (финансовую) отчетность должны быть скорректированы по содержанию абзацев, регулирующих используемые определения.

Модификации предлагаемого расширения понятийного аппарата нормативной базы проиллюстрированы в разрезе статей Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Предлагаемые корректировки в разрезе статей № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»

№ статьи 307-ФЗ	Действующая редакция	Предлагаемая редакция
1	2	3
1	Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, нормативными актами Банка России, Федеральным законом от 27 июля 2010 года N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация	Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности или нефинансовой отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под … нефинансовой отчетностью подразумевается отчетность, подготовленная в соответствии с положениями стандарта общественного капитала бизнеса, утверждённым Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.12.2025 № 2230, предусмотренная Федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная нефинансовая информация

Продолжение таблицы 4

1	2	3
2	Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится в случаях, установленных федеральными законами, а также в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности…	Обязательный аудит … нефинансовой отчетности проводится в отношении нефинансовой отчетности: государственными корпорациями; государственными компаниями; публично-правовыми компаниями; государственными унитарными предприятиями и хозяйственными обществами, имеющими за год, предшествующий отчетному году, выручку в размере 10 млрд рублей и более или по состоянию на конец года, предшествующего отчетному году, сумму активов бухгалтерского баланса в размере 10 млрд рублей и более; хозяйственными обществами, акции которых допущены к обращению на организованных торгах путем включения их в котировальные списки, и (или) облигации которых включены в единый перечень инструментов финансирования устойчивого развития в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 21 сентября 2021 г. № 1587 «Об утверждении критериев проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации и требований к системе верификации инструментов финансирования устойчивого развития в Российской Федерации»
3	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	Аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности или нефинансовой отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности или нефинансовой отчетности аудируемого лица

Источник: составлено автором.

Далее по тексту приведены статьи, содержание которых не предполагает прямой ссылки на бухгалтерскую отчетность, однако их так же необходимо принять во внимание при интеграции заданий по заверению нефинансовой отчетности в состав аудиторской деятельности.

Статьи «Аудиторская организация» и «Аудитор». Статья должна подразумевать, что в части проведения заверения нефинансовой отчетности лицом, выполняющим задание, может быть как аудитор, так и другой практикующий профессионал, обладающий необходимыми компетенциями. Так как для проведения таких заданий перечень компетенций отличается от того, который необходим при проведении классического аудита финансовой отчетности, логичным будет допуск на рынок для организаций, специализирующихся на различных услугах в сфере устойчивого развития, в том числе консалтинге.

Статья «Независимость аудиторских организаций, аудиторов». Статья должна подразумевать, что помимо обычных требований к независимости, заверитель не имеет права на совмещение услуг по заверению нефинансовой отчетности и содействию в её подготовке.

Статьи о квалификационном аттестате аудитора. Необходимо введение дополнительного регулирования в части отдельного и самостоятельного квалификационного аттестата заверителя нефинансовой отчетности с соответствующим набором экзаменов или же расширением объема тестирования для подтверждения квалификации аудиторов, если они намерены осуществлять задания по заверению нефинансовой отчетности для присвоения дополнительной квалификации. Экзамен должен ориентироваться на вопросы понимания действующих стандартов заверения (МСЗОУ на текущий момент) и публикации нефинансовой отчетности (различные международные стандарты нефинансовой отчетности, такие как GRI, TCFD, а также национальные требования к такой отчетности).

Статьи «Саморегулируемая организация аудиторов», «Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов» и «Ведение реестра

аудиторов и аудиторских организаций». Саморегулируемая организация аудиторов обязана будет вести отдельный реестр организаций, имеющих право на осуществление заверения нефинансовой отчетности, и соответствующим образом разделять как процедуры вступления, так и членства, в зависимости от того, на оказание какой услуги имеет право тот или иной её член, в том числе в части проверки деловой репутации и опыта в соответствующей сфере [112, с. 222].

Несмотря на то, что предлагаемые изменения затрагивают нефинансовую отчетность в целом, отдельное внимание необходимо уделить стандарту «Общественного капитала бизнеса». Во-первых, в отличие от стандарта отчетности об устойчивом развитии, он, в конечном итоге, был утвержден Правительством Российской Федерации, что, несмотря на добровольную основу его использования, дает ему более официальный статус, а также более широкие перспективы дальнейшего обновления и совершенствования в качестве базы российского законодательства в сфере нефинансовой отчетности. Во-вторых, именно этот документ делает важный шаг, интегрируя различные национальные инициативы в сфере устойчивого развития в единую систему, используя данные, в том числе, ЭКГ-рейтинга в качестве одного из факторов. Подобная интеграция позволит облегчить процесс составления отчетности для компаний разных отраслей, а также сделает процесс её сопоставления для пользователей менее трудозатратным и комплексным.

Другим важным аспектом является вопрос в части независимости и этического кодекса. Так как проведения такого аудита нефинансовой отчетности означает получение доступа к учетной системе организации, для всех практикующих специалистов, в том числе не аудиторов, должны распространяться все соответствующие требования, применимые в случае аудита отчетности бухгалтерской.

«Допущение возможности вынесения заверителями ограниченной уверенности по результатам задания также является важным промежуточным

шагом, позволяющим облегчить процесс внедрение практики обязательного заверения нефинансовой отчетности» [112, с. 222].

Несмотря на то, что ранее была обозначена важность именно высокого уровня уверенности по результатам проведения заверения, необходимо отметить важность постепенности производимых изменений. Как показал анализ зарубежного опыта, как аудиторам, так и проверяемым организациям крайне трудно в короткие сроки перестроить процессы подготовки и проверки отчетности, даже при наличии определенной базы. По этой причине, после введения процедуры обязательного аудита нефинансовой отчетности необходимо период в размере 3 лет, в течение которого будет допустимо выражать ограниченную уверенность по результатам заданий. «Этот аспект необходимо закрепить в переходных положениях документа для того, чтобы дать возможность всем участникам постепенно приспособиться к новым требованиям, а также понять, какие доработки необходимы как в стандартах составления отчетности, так и её заверения для того, чтобы вынесение разумной уверенности по результатам заверения было практически осуществимым, в том числе, с точки зрения затрачиваемых ресурсов. Наиболее актуальным данный аспект станет после более тщательной проработки вопроса о введении обязательной нефинансовой отчетности.

Необходима также проработка соответствующих стандартов заверения, содержащие в том числе аудиторские процедуры, которые должны учитывать специфику таких заданий, связанных именно с нефинансовыми показателями. Так как на их проработку потребуется как дополнительное время, так и анализ связанного практического опыта, до их внедрения допустимо использование той базы стандартов, которые уже используются российскими аудиторами для выполнения схожих заданий по заверению добровольно публикуемой нефинансовой отчетности – МСЗОУ 3000 и МСЗОУ 3410» [112, с. 222].

Вывод: анализ различных стандартов составления нефинансовой отчетности, нормативной базы, регулирующей её публикацию и заверение как

в России, так и за рубежом, рассмотрение различных позиций исследователей в части актуальности выступления аудиторов в качестве специалистов по заверению нефинансовой отчетности, а также вопросы применимости традиционных аудиторских процедур для выполнения таких заданий, позволяет говорить о том, что в нашей стране сфера заверения нефинансовой отчетности, в особенности в части нормативного регулирования, пока что находится в стадии развития. Несмотря на то, что и в научной, общественной и бизнес-среде ведутся обсуждения, связанные с данной проблематикой, без базиса, сформированного нормативными документами в части стандартизации нефинансовой отчетности, а также регулирования подходов к её заверению, крайне трудно обеспечить дальнейшее развитие этой сферы.

Фактически, сложилась ситуация, в которой существует запрос на повышение достоверности нефинансовой отчетности со стороны заинтересованных сторон, однако у тех специалистов, что могли бы способствовать этому, отсутствует полноценный инструментарий, необходимый чтобы обеспечить основания для выражения высокого уровня уверенности по результатам проверки. Однако, даже в таких условиях у аудиторов и прочих практикующих специалистов должна быть возможность реализовать функции аудита как социального института, ответственного за доверие пользователей к информации, публикуемой организациями. Именно это обуславливает важность темы применения и адаптации имеющегося аудиторского инструментария к специфике нефинансовой отчетности.

Таким образом результат, проведенного исследования может быть определен как: научно обоснованный вектор изменения роли аудита в обеспечении достоверности нефинансовой отчетности, сформулированный на основе периодизации эволюции требований к ее обязательному раскрытию в странах Европейского союза. Также была установлена прямая взаимосвязь между расширением состава и глубины раскрытий нефинансовой информации и необходимостью трансформации института аудита, что позволяет обосновать переход от ограниченной к разумной уверенности в заданиях по

заверению. На основе вышесказанного предлагаются модификации для российской нормативной базы в части заверения нефинансовой отчетности, разработанные с целью внедрить в них актуальный международный опыт, адаптировав его под национальные условия. Текущий подход, используемый отечественными регуляторами, делает первоочередной акцент на вопросы публикации нефинансовой отчетности, не уделяя должного внимания её подтверждению. Предложенные модификации позволят интегрировать в уже существующую нормативную базу необходимые элементы, связывающие классическую аудиторскую деятельность с заданиями по заверению нефинансовой отчетности, а также позволяющие специалистам, выполняющим эти задания, получить необходимые инструменты и рычаги воздействия на проверяемую организацию и её руководство. Это позволит повысить эффективность заданий и, как следствие, полезность отчетности для конечных пользователей.

Глава 2

Анализ методических подходов к проведению аудиторских процедур по заверению нефинансовой отчетности на примере компаний горнодобывающей отрасли

2.1 Анализ годовых отчетов российских компаний горнодобывающей отрасли

Для целей дальнейшего исследования стоит более подробно рассмотреть национальную сферу публикации нефинансовой отчетности. Наиболее подробным источником является Национальный реестр нефинансовой отчетности. Данный ресурс формируется за счет РСПП, организации, также проводящей общественное заверение нефинансовой отчетности. В реестре содержатся данные по нефинансовым отчетам российских компаний с 2000 года.

Когда практика публикации нефинансовой отчётности в нашей стране только получала распространение, организации прибегали к формированию отчетов за несколько периодов, порой до 5 лет. Однако, по мере роста актуальности нефинансовой отчетности, компании стали использовать такой формате всё реже, и после 2014-2015 годов эта практика стала единичной. Для целей дальнейшего анализа, чтобы сохранить единообразие статистических данных, было принято решение рассматривать подобные отчеты как отдельные за каждый входящий в них период. Таким образом, если отчет покрывает период в 3 года, то в анализе он будет представлен как 3 отчета. По результатам анализа национальной библиотеки нефинансовых отчетов была составлена диаграмма, представленная на рисунке 3.



Источник: составлено автором по материалам [62].
Рисунок 3 – Количество публикаций нефинансовых отчетов в национальном реестре РСПП с 2000 по 2024 год в разрезе отраслей

График на рисунке 3 показывает, что практика раскрытия нефинансовой информации получает распространение среди различных отраслей, а также явно прослеживается общая динамика на увеличение количества отчетов. С 2017 года среднее ежегодное количество отчетов с учетом отраслевых отчетов и отчетов некоммерческих организаций стало превышать 100. На данный момент большинство отчетов коммерческих организаций представлено отчетностью об устойчивом развитии или же интегрированными отчетами, содержащими как финансовые, так и нефинансовые разделы.

Больше всего отчетов за всё время опубликовали организации энергетического сектора: 57 организаций, чьи 456 отчетов за рассматриваемый период занимают 23% всей библиотеки. Это объясняется тем обстоятельством, что эти организации традиционно находятся в числе тех, чье влияние на окружающую природу наиболее заметно и наиболее пагубно в случае несовершенства контроля. Большинство организаций отрасли являются публичными, а потому необходимость публикации таких отчетов обусловлена запросами акционеров, желающих видеть прогресс, в особенности в части защиты окружающей среды.

После энергетической сферы идут организации нефтегазового сектора, металлургической и горнодобывающей отрасли (по 13%). В случае данных организаций публикация нефинансовой отчетности в сфере устойчивого развития обусловлена примерно теми же факторами, что и для энергетических организаций, так как они могут оказывать наибольшее воздействие на природу в ходе своей основной деятельности.

Следующим по объему публикаций отчетов является финансовый сектор (11% от всех покрытых отчетами периодов). Крупные акционерные банки, таки как АО «Альфа-Банк» начали публиковать отчеты в 2003 году, но на данный момент большинство крупнейших организаций отрасли отчитываются в области устойчивого развития [126].

Данная отраслевая структура библиотеки напрямую вытекает из ориентированной во многом на сырье и энергетический комплекс российской экономики. Большинство крупных организаций сосредоточено именно в этих сферах, а потому именно они и являются лидерами по количеству публикаций. Однако также можно заметить и следы трансформации национальной экономики, свидетельствующие о росте интереса к отраслям финансового и телекоммуникационного сектора. В последние годы количество отчетов компаний этих секторов приближается к объему публикаций энергетической отрасли. Можно отметить общую тенденцию к росту числа публикуемых отчетов. Это связано как с общим изменением среды, в которой для

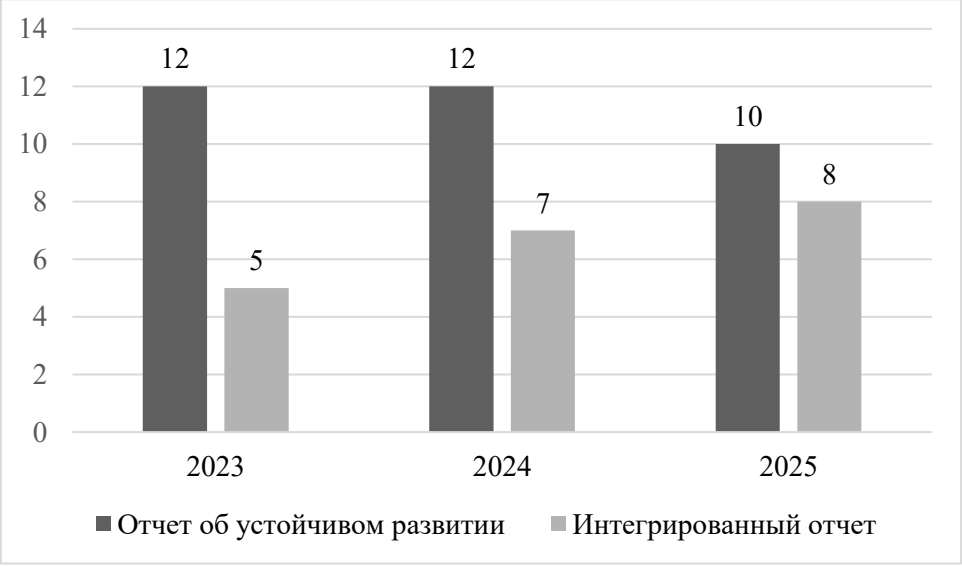
заинтересованных сторон нефинансовая отчетность становится всё более важным источником информации, в том числе в части информационных технологий [108], так и с мерами, предпринимаемыми российскими регулирующими органами [137]. В качестве примера можно привести информационные письма Банка России, в которых содержатся рекомендации для организаций, представленных на рынке ценных бумаг, в части процесса подготовки нефинансовой отчетности, а также раскрытия информации об устойчивом развитии [26; 27]. Помимо этого, Центральный Банк Российской Федерации разработал «Кодекс корпоративного управления». По своей сути данный документ является общим руководством в части ведения бизнеса, однако отдельные его аспекты затрагивают вопросы раскрытия информации и публикации отчетности. Основной акцент в нём сделан на раскрытие информации о соблюдении организацией положений самого кодекса, однако его элементы имеют пересечения с концепцией устойчивого развития, в особенности в части показателей «управления» [24]. В дополнение к самому кодексу, Банк России также выпустил письмо № ИН-06-28/102, содержащее дополнительные рекомендации в части раскрытия информации [25]. Это в очередной раз свидетельствует о том, что вопросы раскрытия бизнесом нефинансовой информации имеют не последний приоритет для российских регулирующих органов.

Для того, чтобы лучше представлять, в каком состоянии находится сфера публикации и заверения нефинансовой отчетности российских компаний, помимо изучения статистических данных и нормативных источников, необходимо рассмотреть сами материалы, публикуемые для пользователей. Для целей исследования были проанализированы отчеты компаний российской горнодобывающей отрасли.

Выбор данной индустрии обусловлен несколькими факторами. Во-первых, эта отрасль, вместе с нефтегазовой и энергетической была одной из первых, компании которой начали публиковать нефинансовую отчетность, а потому организации этого сектора имеют уже достаточно долгую для

российского рынка историю по её подготовке. Во-вторых, сама специфика отрасли подразумевает, что влияние её представителей на окружающий мир и социум в контексте устойчивого развития является существенным. Данные компании, зачастую, оперируют потенциально опасными для природы производствами, а также осуществляют свою деятельность в отдаленных регионах, что формирует взаимозависимость с локальными сообществами, что в свою очередь создает широкий круг стейкхолдеров, заинтересованных в деятельности, и как следствие, нефинансовой отчетности этих организаций. Однако, данная отрасль не является лидирующей в российской экономике, в отличие от нефтегазовой и энергетической и ей не посвящено столь большое количество исследований.

В ходе анализа были рассмотрены наиболее актуальные отчеты, затрагивающие периоды с 2023 по 2025 годы. За 2023 год компаниями рассматриваемой отрасли было опубликовано 17 отчетов, за 2024 – 19, а за 2025 – 18 отчетов. Опубликованные отчетности можно разделить на два вида – отчеты об устойчивом развитии (далее – ОУР) и интегрированные отчеты (далее – ИО). На рисунке 4 показано распределение между видами нефинансовых отчетов за 2023-2025 годы.



Источник: составлено автором по материалам [62].

Рисунок 4 – Динамика публикаций отчетов об устойчивом развитии и интегрированных отчетов российскими горнодобывающими компаниями за 2023-2025 годы

В течение рассматриваемого периода количество размещаемых отчетов существенно не изменилось. Если обратиться к прошлым периодам, то за 2021 год было опубликовано 16 отчетов, а в 2022 и 2023 году по 17 отчетов. Это позволяет сделать вывод о том, что даже при наличии рисков, связанных с раскрытием информации, запрос на нефинансовую отчетность со стороны пользователей остается достаточно высоким. Несмотря на то, что Постановление Правительства Российской Федерации № 351 от 12.03.2022, позволяющее ограничить раскрытие информации в случае наличия угрозы дополнительных международных ограничений или нарушений в бизнес-цепочке, остается в силе, компании продолжают практику по добровольной публикации отчетности.

Для проведения более подробного анализа были отобраны все организации горнодобывающего сектора, отчеты об устойчивом развитии которых за 2023-2025 годы были размещены в реестре РСПП. В их список вошли:

1) АО «ХК «Металлоинвест»;
2) ПАО «ГМК «Норильский никель»;
3) ПАО «Северсталь»;
4) ООО «ЕВРАЗ»;
5) МКПАО «ОК РУСАЛ»;
6) ПАО «Полюс»;
7) ПАО «Мечел»;
8) ПАО «НЛМК»;
9) АК «Алроса» (ПАО);
10) АО «ОМК»;
11) ПАО «Распадская»;
12) ООО «Группа «Магнезит»;
13) АО «УК «Кузбассразрезуголь»;
14) ПАО «ТМК».

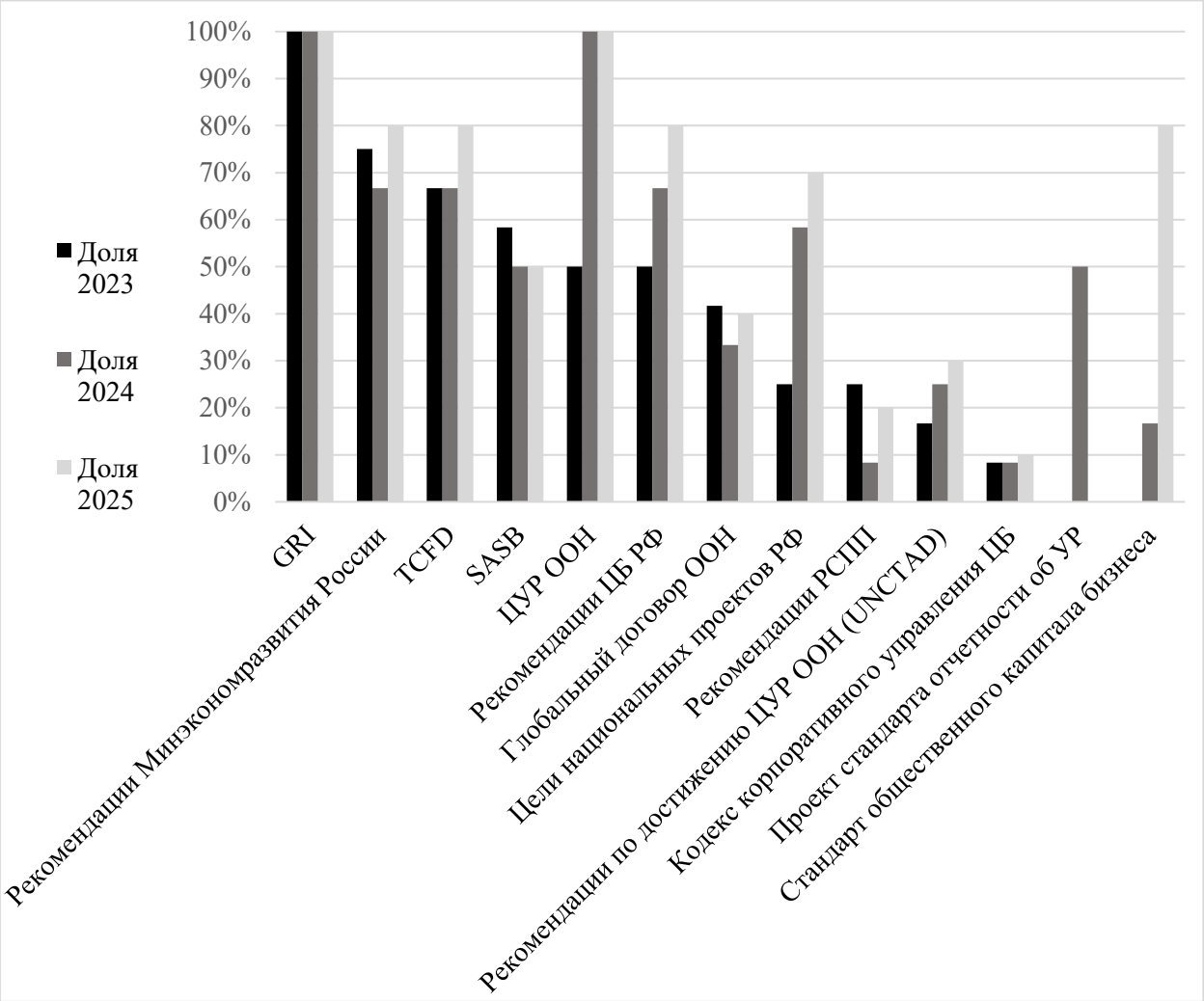
Для анализа были выбраны именно отчеты об устойчивом развитии по двум причинам. Во-первых, для горнодобывающей и металлургической отрасли данный формат является более популярным – из 54 опубликованных за 2023-2025 годы отчетов 34 являются ОУР. Во-вторых, в отличие от интегрированных отчетов, которые представляют оставшиеся публикации, данный формат нефинансовой отчетности делает больший упор на нефинансовые показатели, что актуально в контексте исследования.

В ходе исследования отчеты рассматривались на предмет наличия в них схожих по формату и содержанию раскрытий. В подавляющем большинстве случаев информация, содержавшаяся в отчетах, была аналогична. Это вызвано тем фактом, что все отчеты имели в качестве базы подготовки стандарты GRI. Популярность данного базиса подготовки отчетности, вызванная его универсальностью, уже обсуждалась ранее. Стандарты содержат определенный чек-лист раскрытий, и во всех отчетах данное приложение присутствовало [115, с. 60].

Все отчеты составлялись на основе нескольких стандартов или наборов рекомендаций. Помимо GRI зачастую использовались, в том числе, стандарты TCFD и SASB, рекомендации Минэкономразвития Российской Федерации и Банка России, а для отчетов за 2025 год начал применятся Стандарт общественного капитала бизнеса, тогда как в 2024 году значительная доля ОУР опирались на, среди прочего, проект Стандарта отчетности об устойчивом развитии, разработанный Минэкономразвития.

Общая информация об использованных стандартах и рекомендациях представлена на рисунке 5. Несмотря на то, что не все организации в отчетах за 2023 год указали в качестве базиса подготовки раскрытие вклада в достижение целей устойчивого развития ООН, практически во всех анализируемых отчётах присутствовали указатели, позволяющие связать определенный показатель с той или иной ЦУР. То же справедливо и для отражения вклада организации в реализацию национальных проектов Российский Федерации. В самих отчетах присутствовали ссылки,

позволяющие установить соответствие между раскрытиями и теми проектами, выполнению которых организация содействовала, в обобщающей информации об отчетности отсутствовало указание на использование данной метрики при составлении.



Источник: составлено автором по материалам [52-54; 61; 70-78; 80].
Рисунок 5 – Статистика использования стандартов и рекомендаций при составлении отчетов об устойчивом развитии российскими компаниями горнодобывающего сектора за 2023-2025 годы, доля отчетов, использовавших определенный базис

Еще одним примером некорректного раскрытия информации об используемых базисах подготовки может служить ОУР ПАО «НЛМК» за 2025 год. Несмотря на то, что в приложениях к отчету присутствовал перечень с показателями стандарта «Об общественном капитале бизнеса», компания не

указала его как основу для подготовки отчета. Прочие организации, применявшие положения стандарта, раскрыли это соответствующим образом.

Однако, в приложениях к отчету раскрывается информация по перечню показателей, определенных стандартом. Несмотря на наличие данных указателей, необходимо отметить, что неполное раскрытие базиса подготовки отчетности искажает восприятие пользователей, а также усложняет процесс сопоставления, снижая полезность отчетности как информационного источника для пользователя.

Среди использованных стандартов находятся те, чье применение было вызвано спецификой рассматриваемой организации. «В частности, Русал использовал при подготовке стандарты Aluminium Stewardship Initiative (ASI), и отдельный документ для оценки углеродного следа производителей алюминия - ACFTSD. Помимо этого, одним из базисов подготовки для ОУР Русал служит регламент Гонконгской фондовой биржи в части подготовки социальной, экологической и управленческой отчетности. Вызвано это присутствием ценных бумаг этой компании на данной бирже» [115, с. 61].

Несмотря на то, что зачастую использование специфических стандартов вызвано требованиями среды, нарушить которые компания не имеет право, разнообразие применяемых базисов отчетности само по себе затрудняет для пользователей сравнение и сопоставление данных даже для компаний одной отрасли, а кроме этого, подрывает усилия компании по донесению до заинтересованных сторон информации о своей деятельности в сфере устойчивого развития [123]. Однако, одновременно с этим анализ показывает, что применение единого базиса также допустимо – в данном случае им выступили стандарты GRI, использованные всеми компаниями.

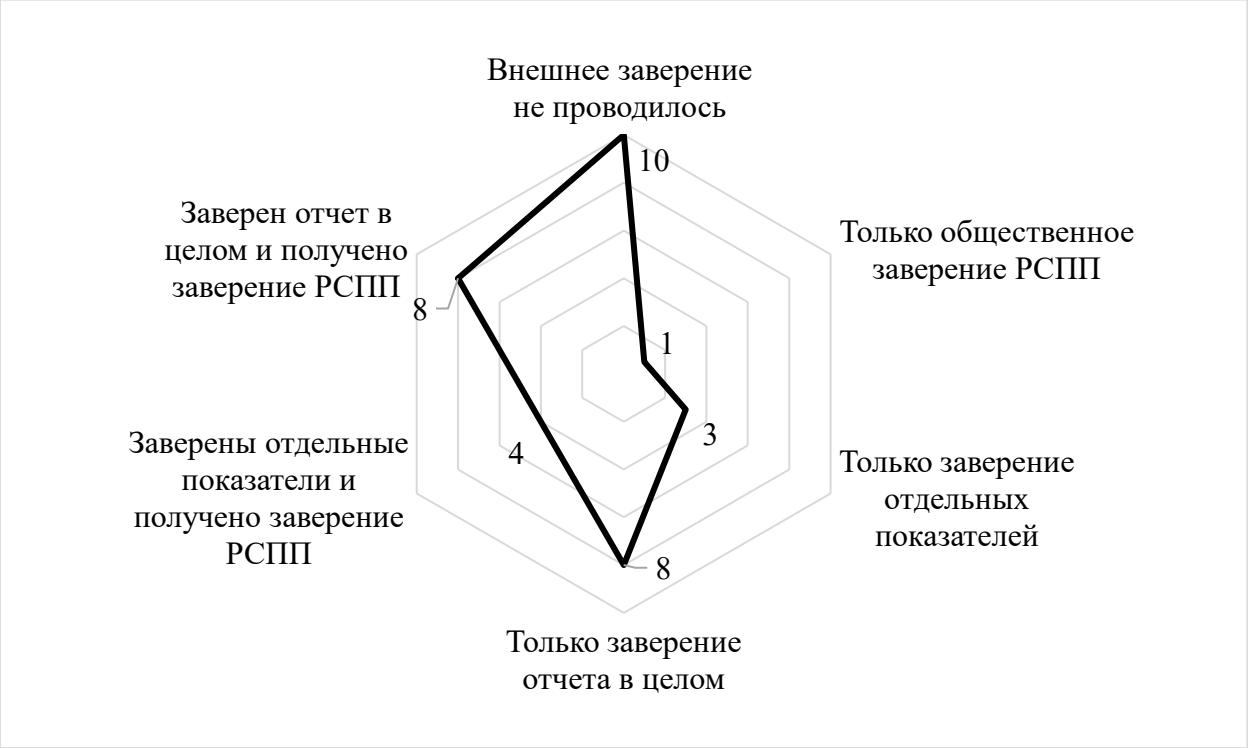
Стоит отметить, что многие анализируемые отчеты были подготовлены с привлечением внешнего подрядчика, а именно дизайнерского бюро «Зебра». К примеру, из 12 отчетов за 2023 год четыре были подготовлены с привлечением этого поставщика услуг. Дизайн-бюро готовит публичную отчетность для многих российских компаний [57], что может

говорить о двух факторах. Во-первых, у самих компаний часто нет необходимых компетентных специалистов, которые могли бы подготовить отчетность в нужном формате. Причины заключаются как в дефиците самих кадров, так и в экономической неэффективности содержания в штате данных сотрудников лишь для целей подготовки одного отчета за год. Во-вторых, российский рынок данных услуг еще не получил достаточного развития, несмотря на наличие запроса со стороны заинтересованных сторон, практика подготовки нефинансовой отчетности получила распространение пока лишь среди самых крупных компаний. Это ведет к концентрации рынка на одном поставщике, что может создавать опасную зависимость.

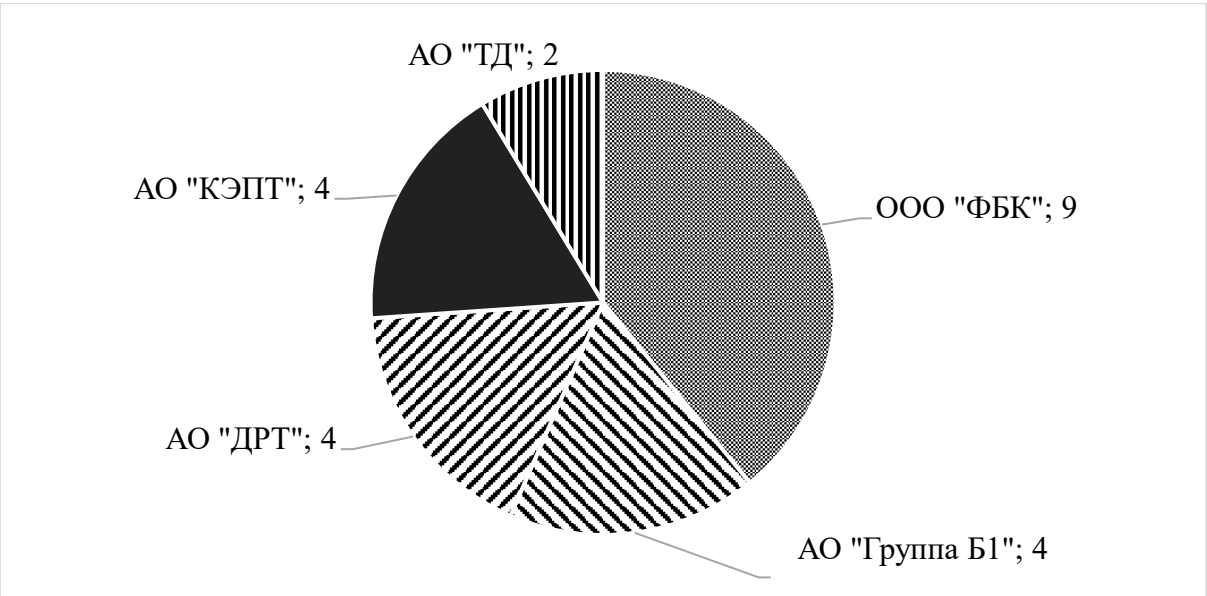
Кроме того, необходимо рассмотреть вопрос, связанный с внешним подтверждением данной отчетности. Как было отмечено ранее, данная практика уже получила распространение в нашей стране, хотя прецедентов заключения с разумным уровнем уверенности пока не было. Внешнее заверение может быть представлено проверкой, выполненной независимым специалистом (аудитором), либо общественным заверением от РСПП. Из общего числа отчетов об устойчивом развитии треть не получила внешнего заверения, и лишь в одном случае компания обратилась за заверением от РСПП, не прибегая к дополнительной проверке от аудиторов. На рисунке 6 представлено подробное распределение отчетов между видами подтверждения, которое они получили.

В большинстве случаев, когда организации обращались к аудиторам для выполнения задания по подтверждению своей нефинансовой отчетности, они выбирали компании бывшей «Большой четверки» - АО «ДРТ», АО «Группа Б1», АО «ТД» и АО «КЭПТ». На них пришлись 14 из 23 выполненных проверок. Оставшиеся 9 были выполнены ООО «ФБК». Основой для всех заданий служил стандарт МСЗОУ 3000, для части также использовался МСЗОУ 3410. Общая статистика полученных внешних подтверждений для анализируемых отчетов об устойчивом развитии представлена на рисунке 7.

Выполнение задания по заверению может подразумевать два различных формата: подтверждение перечня согласованных показателей и задание по заверению отчета в целом.



Источник: составлено автором по материалам [52-54; 61; 70-78; 80].
Рисунок 6 – Распределение ОУР по видам полученного внешнего независимого подтверждения



Источник: составлено автором по материалам [52-54; 61; 70-78; 80].
Рисунок 7 – Аудиторские организации, проводившие задания по заверению ОУР по количеству заверенных отчетов

В первом случае аудиторское заключение распространяется только на отдельные значения, отмеченные в отчетности соответствующим образом. Во втором случае аудитор может подтвердить соответствие отчета применимым стандартам подготовки, зачастую именно GRI. Как было обозначено выше на рисунке 3, 16 отчетов были заверены в формате проверки всей отчетности и лишь 5 с подтверждением отдельных показателей. «Можно сделать вывод о том, что несмотря на меньшую стоимость первого типа заданий, организации чаще прибегают к полной проверке, основываясь на требованиях заинтересованных сторон в части достоверности раскрываемой информации.

Помимо аудиторов, выражающих свое мнение относительно достоверности отчета (или включенных в него отдельных показателей), процедура внешнего заверения может проводиться Советом РСПП по нефинансовой отчетности. Целью данного заявления не является подтверждение или опровержение достоверность представленных сведений, в ходе него оценивается качество составления отчетности и уровень соответствия заявленным стандартам составления в части значимости и полноты раскрываемой информации. По итогам своего заверения Совет готовит заключение, в котором описывает, в числе прочего, свои выводы и рекомендации касательно составления отчета» [115, с. 63].

За рассматриваемый период для 13 из 34 отчетов такое заверение было получено. При этом, как было обозначено выше, только в одном случае это заверение было получено без проведения дополнительной проверки от аудиторской организации. Одной из причин для такой динамики является специфика процедуры – она не затрагивает вопросы достоверности раскрываемой информации. В ходе общественного заверения оценивается качество составления отчета, соответствие заявленным стандартам и полнота раскрытия информации по существенным темам. В итоге организация получает сертификат о прохождении процедуры, а также перечень рекомендаций и замечаний, выявленных в ходе проверки [65]. Зачастую, однако, компании не предоставляют эту информацию пользователям,

ограничиваясь указанием на сам факт прохождения процедуры. Это снижает общую полезность данного вида заверения для конечных пользователей и не позволяет полноценно оценить результаты проверки.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод, что организации, прибегавшие к внешнему независимому заверению от аудиторов, в 50% случаев прибегали также к заверению от РСПП. Однако, если же заключения от аудитора не было, то и общественное заверение не проводилось, за исключением одного выявленного отчета. Одной из причин может быть низкая оценка потенциальной полезности общественного заверения без получения подтверждения достоверности оцениваемой информации.

Все независимые заверения были получены с ограниченным уровнем уверенности. При этом, как уже говорилось ранее, методологию заданий можно разделить на два вида: подтверждение отдельных показателей и заверение отчета в целом. «В первом случае объем задания меньше, его сроки и необходимые ресурсы куда легче определить, а потому данный формат является более предпочтительным для компаний ввиду, в том числе, меньшей стоимости. При этом, получение такого заключения позволяет разместить его в самом отчете и создать у пользователя ощущение того, что заверен был отчет в целом. Хотя конкретный объем работ описывается в заключении, а проверенные раскрытия могут иметь отметку в самом тексте отчета, это всё еще может повлиять на восприятие пользователей, особенно в случае общего недостатка осведомленности о сфере заверения нефинансовой отчетности.

Второй вариант является более сложным. Так как объем нефинансовой отчетности, в частности, рассматриваемых ОУР, зачастую равен или превышает размеры классической финансовой отчетности при большем разнообразии показателей, объем работ для получения даже разумной уверенности в отчете в целом может оказаться весьма существенным. В данном случае имеет место большее сходство с классическим аудитом, так как для определения наиболее подверженных искажению областей аудитор должен проводить оценку риска и применять аудиторскую выборку для

определения раскрытий к заверению. Помимо этого, сочетание ограниченной уверенности и большого объема заверяемой информации ставит аудиторов в положение, когда их суждение о достоверности отчетности может оказаться слишком поверхностным» [115, с. 64].

В контексте национального регулирования нельзя не рассмотреть вопрос внедрения и применения новых стандартов, первым из которых является проект «Стандарта отчетности об устойчивом развитии и требованиях к системе верификации соответствия деятельности организаций стандарту общественного капитала бизнеса», подготовленного Минэкономразвития России [29]. Он был разработан министерством чтобы простимулировать сферу ответственного ведения бизнеса в нашей стране, а также частично разрешить вопрос, связанный с затянувшимся процессом утверждения Федерального закона «о публичной нефинансовой отчетности». Его проект, как уже было отмечено, был представлен в 2017 году в соответствии с Концепцией развития публичной нефинансовой отчетности, однако он на текущий момент так и не дошел до утверждения. Отдельный стандарт отчетности об устойчивом развитии позволил бы стандартизировать отчеты российских компаний, что облегчило бы их восприятие и сравнение для пользователей, а также сделало процесс заверения более прозрачным. Сам проект стандарта был представлен весной 2024 года, а потому не был упомянут в отчетах российских компаний за 2023 год, однако для отчетности за 2024 год часть компаний указали его в качестве базиса подготовки. Из всех 12 отчетов за 2024 год в 7 была сделана ссылка на проект стандарта отчетности Минэкономразвития. Компании указывали в базисе подготовки, что они принимают во внимание его требования. При этом, основной базой для формирования всё еще остается стандарт GRI.

Однако, данный стандарт так и не был принят, постановление Правительства Российской Федерации о его введении осталось в стадии проекта. На смену ему Минэкономразвития в 2025 году разработало новый стандарт об «Общественном капитале бизнеса». И если проект стандарта «Об

устойчивом развитии» был ориентирован на составление полноценной отчетности, то новый стандарт сфокусирован на отдельных показателях, которые организация должна раскрыть. Таким образом, новые нормативные рекомендации встраиваются в уже имеющуюся практику составления различных видов нефинансовой отчетности, добавляя в неё те показатели, которые интересуют регулирующие органы.

Несмотря на то, что стандарт был утвержден лишь в декабре 2025 года, в 8 из 10 проанализированных ОУР российских горнодобывающих компаний за этот период присутствует ссылка на его использование в описании отчета в качестве одного из базисов подготовки. Это значение не учитывает отчет ПАО «НЛМК» за 2025 год, поскольку, как было указано выше, компания не раскрыла информацию об использовании стандарта в описании отчета. Однако, эти данные нельзя считать показательными для всей бизнес-сферы.

Для понимания того, в какой мере эти данные являются репрезентативными, стоит обратиться к специализированным исследованиям, проведенным рейтинговым агентством АКРА за 2024-2025 годы. Рейтинговое агентство совместно с Комитетом по интегрированной отчетности проводили опрос среди крупных компаний относительно их планов в сфере публикации нефинансовой отчетности. Был проведен опрос как в отношении отчетности за 2024 год, так и касательно будущей отчетности за 2025 год. Если анализировать вопрос базиса подготовки отчетности, то явно просматривается лидерство стандартов GRI. Согласно данным анализа, 86% организаций из тех, что готовили отчетность за 2024 год, применяли для неё стандарты GRI. Планируют их использовать для отчетности за 2025 год 88% процентов организаций [63]. Это соотносится с рассмотренными ранее данными за 2023-2025 годы в контексте горнодобывающей отрасли, где все ОУР были выполнены на основе данных стандартов.

Однако необходимо отметить, что данные в части национальных стандартов показывают более серьезное расхождение. Проект стандарта «Об устойчивом развитии» упоминался в проанализированных ОУР лишь в 50%

случаев, тогда как согласно опросу в исследовании, 70% компаний планировали использовать его при подготовке своей нефинансовой отчетности.

Несмотря на достаточно большой процент организаций, планировавших использовать данный проект стандарта, в 2025 году вместо него был утвержден другой документ – стандарт «Об общественном капитале бизнеса». На фоне данного изменения наблюдалось существенное снижение доли компаний, планировавших использовать национальный стандарт для нефинансовой отчетности. Если в 2024 году 70% организаций планировали использовать старый стандарт для отчетности за следующий год, то в 2025 году лишь 30% представителей бизнеса высказали намерение применять новый стандарт [64]. Снижение доли может быть вызвано как изменением выборки опрошенных компаний, так и несклонность российского бизнеса сразу следовать изменяющейся методологии. В течение полутора лет между представителями бизнеса и Минэкономразвития шел диалог касательно нового проекта стандарта, но в конечном итоге он был фактически заменен другим, хоть и похожим документом с другими акцентами. Высокая доля использования в проанализированных ОУР компаний горнодобывающего сектора в сравнении с низким показателем в исследовании АКРА относительно планов компаний на 2025 год связана с тем, что у представителей бизнес-среды мог сохраняться скепсис относительно перспектив нового стандарта, так как опрос проводился до его утверждения Правительством Российской Федерации.

2.2 Выявление общих существенных тем отчетов об устойчивом развитии

Для целей дальнейшего исследования и подробного анализа содержания ОУР российских горнодобывающих компаний были отобраны отчеты за 2023 год. Необходимо отметить, что их содержание

регламентировано в большей степени основными применяемыми стандартами (GRI). Помимо общей базы применяемых стандартов, на схожесть также оказывают влияние отраслевая специфика компаний и их принадлежность к горнодобывающему сектору. Несмотря на это, компоновка отчетов и названия разделов существенно варьируются между компаниями, что негативно влияет на сопоставимость раскрываемой информации. Часть организаций прибегали к категоризации в разрезе основных аспектов ESG – и формировали главы, посвященные экологическим, социальным и управленческим аспектам своей деятельности (Северсталь, Евраз, НЛМК, Распадская и Мечел). Остальные компании предпочли изменить структуру отчета, ориентируясь на перечень существенных тем, выявленных во взаимодействии со своими стейкхолдерами.

«Исследование позволило выявить определенный набор раскрытий и разделов, которые присутствовали во всех отчетах об устойчивом развитии. Несмотря на единый подход, определение существенных для раскрытия тем зависит от самой организации и её заинтересованных сторон. Полученная картина позволяет оценить срез важных тем для типичной организации горнодобывающего сектора, раскрывающей нефинансовую отчетность об устойчивом развитии» [115, с. 64].

Всего в ходе анализа ОУР за 2023 год было выделено 52 раздела, которые встречались в отчетах в обособленном виде. Для целей исследования было принято решение не учитывать раскрытия, встречающиеся в единственном экземпляре, так как их наличие было вызвано исключительно уникальной спецификой самой компании, а также подходом к формированию отчета, который, несмотря на использование общих стандартов, у каждой организации свой. Их распределение по группам хотя и соответствовало в целом общему подходу ESG, где основными тремя аспектами являются экологический, социальный и управленческий, но всё же разнилось между компаниями, так как каждая организация опиралась на собственную оценку существенных тем при составлении отчета. С целью составления более

корректной классификации раскрытия в рамках исследования были разделены на 4 группы: экологические, кадры (внутренний социальный аспект), социальные и общественные (внешний социальный аспект), а также управленческие.

Разделение социальных раскрытий на две группы преследовало цель установить больше соответствия с концепцией ЭКГ-рейтинга, который становится всё более актуальным в условиях нашей страны. В российской научной среде данный вопрос устойчивого развития бизнеса продолжает быть актуальным: с 2019 года наблюдался значительный рост объема публикаций на тематику ESG и устойчивого развития бизнеса. Однако, можно отметить, что с 2023 года объем публикаций снизился, что, во многом, было вызвано международными санкциями и ограничениями, затрудняющими как доступ к иностранному капиталу, так и к актуальным обновлениям методик составления и заверения отчетности [90]. В связи с данными ограничениями, а также чтобы лучше адаптировать специфику устойчивого развития к российским условиям, в 2023 году был разработан и внедрен национальный ЭКГ-рейтинг организаций, не зависящий от международных стандартов ESG и позволяющий оценить их устойчивость по ряду параметров, которые, в отличие от таковых в большинстве популярных методик оценки, подробно описаны в самом стандарте [115, с. 58].

Раскрытия, затрагивающие состав и численность работников, их мотивацию и обучение, а также обеспечение безопасности, соответствуют индикатору «Кадры» подхода ЭКГ. Разделы, посвященные взаимодействию с местными сообществами, благотворительности, противодействию коррупции и т.д., хотя и не полностью, но частично могут быть эквивалентны индикатору «Государство». Так как подход ЭКГ не делает акцента на вопросах управленческих практик и бизнес-модели, управленческие факторы являются независимой составляющей. Тем не менее, они также пересекаются с разделом «Государство», так как зачастую содержат раскрытия, посвященные налоговой политике и уплате компанией налогов.

Необходимо подробнее рассмотреть методологию ЭКГ-рейтинга. Его направленность скорее ориентирована в сторону корпоративной социальной ответственности. Влияние на жизнь местных сообществ, осуществление социальной поддержки, достойная оплата труда сотрудников и т.д., – вот что является ключевыми факторами в ЭКГ оценке [118]. Согласно ГОСТу, описывающему методологию рейтинга, из 160 баллов, 25 приходятся на раздел «Экология», 65 на раздел «Кадры» и 70 на «Государство» [43].

Более того, некоторые исследователи считают, что экологический аспект стандартов устойчивого развития ESG не соответствует национальным интересам нашей страны и подрывает конкурентоспособность российских компаний. Социальные аспекты этих стандартов, по их мнению, идут вразрез с российскими традиционными ценностями, а система ЭКГ-рейтинга является простым подражанием, не имеющим в своём базисе цели улучшить жизнь граждан. Однако, даже критики признают, что подобная система оценки и вовлечения бизнеса в жизнь общества необходима [149].

Согласно проведенному в 2025 году исследованию, из 62 компаний-лидеров рейтинга, 86% являются крупными организациями, то есть их годовой доход превышает 2 млрд рублей. Наибольшая доля лидеров представлена компаниями обрабатывающей отрасли – 36%. Стоит отметить, что доля компаний из отрасли добычи полезных ископаемых всего 8%, хотя именно они, зачастую, могут оказывать наибольшее влияние на экологию регионов присутствия своей деятельностью. Из пяти компаний отрасли, попавших в перечень лидеров, три относятся к группе Лукойл, одна является дочерней компанией ПАО Газпром, и еще одна является угледобывающей – ООО «Разрез Тайлепский» [102].

Данный перечень также подсвечивает тот факт, что социально-ориентированный рейтинг смещает фокус внимания на организации, чей вред для окружающей среды изначально был не столь высоким. Данная специфика, в целом, не является негативной или позитивной, а лишь демонстрирует возможную смену приоритетов для восприятия «устойчивости» бизнеса

российским обществом и государственными структурами, при которой социальным аспектам в публичной отчетности организаций уделяется большое внимание [133]. И, несмотря на данный фокус, информация в рейтинге как по социальной, так и экологической сфере, всё еще будет агрегированной оценкой по ряду ключевых показателей, не позволяющей сделать точные выводы в контексте конкретной компании.

«Для получения подробной информации об экологических и социальных аспектах деятельности организации пользователи, как уже говорилось, обращаются к нефинансовой отчетности. Однако, если рейтинг подготовлен на основе данных государственных органов и не может быть напрямую искажен самими участниками, то отчетность формируется непосредственно организацией, что несет определенные риски в части её достоверности» [115, с. 60].

Именно по этой причине заверение нефинансовой отчетности является столь важным аспектом процесса обмена информацией между компанией и заинтересованными сторонами – только сама компания способна предоставить наиболее подробную информацию, но именно она имеет как наибольшую заинтересованность, так и возможности для её искажения. Заверение позволяет снизить риски, связанные с недостоверностью информации, чтобы максимизировать её полезность для пользователей при принятии решений [92; 131].

Рассмотрение разделов нефинансовой отчетности в этой связи позволяет понять, с чем предстоит столкнуться аудитору или иному специалисту по заверению при проверке того или иного отчета, в данном случае – отчета об устойчивом развитии российской организации горнодобывающей отрасли, а также выявить разделы, которые могут требовать повышенного внимания и выделения дополнительных ресурсов.

Детальное изучение разделов позволило сделать следующие выводы:

1) организации данной отрасли, ожидаемо, уделяют большое внимание воздействию на окружающую среду: добыча полезных ископаемых

и их переработка связаны с существенным потенциальным риском для экологии и для всех компаний важными оказались темы выбросов в атмосферу, работа с водными и земельными ресурсами, а также использование энергии и энергоэффективность;

2) несмотря на то, что отдельные отчеты содержали сведения о научных разработках и инновационных технологиях, используемых организацией, это раскрытие не является универсальным. Зачастую инвестициям в данной области посвящаются лишь отдельные вставки в разделе экологических раскрытий, что может быть косвенно связано с проблемами российской промышленности в части поддержания и качественного развития основных фондов [104];

3) наиболее значимыми разделами в части работы с кадрами являлись раскрытия, касающиеся безопасности труда и обучения персонала. Для многих работников данной сферы условия труда подразумевают определенный уровень опасности. Обеспечение здоровья и должной квалификации, позволяющей избежать несчастных случаев, является однозначным приоритетом для компаний [115, с. 64].

В последние годы всё актуальнее становится вопрос разработки национальных стандартов в сфере отчетности об устойчивом развитии, а также формирования собственной системы рейтингования компаний в данной сфере, в результате чего и был создан ЭКГ-рейтинг. Однако, сам бизнес пока не стремится отказываться от международных стандартов и концепций. Помимо уже упомянутого использования стандартов GRI, одиннадцать из двенадцати компаний посвятили вопросу достижения ЦУР ООН отдельный раздел в своём ОУР за 2023 год, и лишь восемь из них сформировали такой же раздел, связанный с достижением ориентиров национальных проектов Российской Федерации. Это говорит о том, что эта метрика является важным показателем для заинтересованных сторон российских компаний, позволяющим, в том числе, проводить сравнительную оценку организаций как внутри страны, так и с зарубежными представителями аналогичной отрасли,

так как данный индикатор является универсальным и общеупотребимым при составлении нефинансовой отчетности.

В приложении А структурированы разделы, выявленные в отчетах об устойчивом развитии за 2023 год, с указанием, в отчетности каких компаний они были представлены. Наибольшее количество разделов (50) было представлено в ОУР ПАО «ГМК «Норильский никель», наименьшее (35) в ОУР АО «ОМК». Среднее количество раскрытий по всем проанализированным отчетам составило 43 из 52 или же 83%.

Так как отдельные раскрытия, зачастую, не представлены в содержании отчетов и сгруппированы в более обобщающие темы, было принято решение проанализировать, как сами организации оценивают перечень существенных для своих заинтересованных сторон тем. Все организации посвятили данному вопросу отдельный сегмент приложения или вступления. Однако, необходимо отметить, что далеко не всегда этот раздел позволял полностью донести до пользователей информацию о процессе определения существенных тем. У большинства компаний в ОУР был раскрыт лишь итоговый перечень и краткое описание процесса, лишь у АО «Распадская», ПАО «ГМК «Норильский никель» и ПАО «Северсталь» перечень содержал достаточный уровень описания и полный анализ относительной важности раскрытых тем.

При этом, в перечне ПАО «Северсталь» отсутствовал список тем, признанных несущественными. В ОУР ПАО «Русал» были указаны три группы приоритета по убыванию важности, однако отсутствовало ранжирование тем внутри каждой группы. Остальные восемь организаций не предоставили никакой информации об уровне существенности тем, ограничившись лишь упоминанием того, что организация производила их оценку при составлении списка.

Из недостатков формулировки самого раздела существенных тем следует также выделить аспект, связанный с анализом изменения перечня тем по сравнению с прошлым периодом. Восемь компаний произвели данный

анализ, и лишь в двух ОУР перечень не претерпел изменений по сравнению с 2022 годом. В оставшихся 4 отчетах не было информации о том, как поменялся список существенных тем.

Помимо этого, в перечнях АО «Распадская» и ПАО «ГМК «Норильский никель», как уже было сказано, присутствовали темы, признанные при составлении несущественными. Однако, в тексте самих ОУР они всё еще были раскрыты. Для АО «Распадская» это тринадцать дополнительных тем, а для ПАО «ГМК «Норильский никель» пять. Несмотря на то, что в ОУР «Алроса» отсутствовал приоритет тем, организация, тем не менее, указала, что некоторые из них хотя и не были признаны существенными, но всё равно были раскрыты в отчете. В разделах данных ОУР, посвященных выборке существенных тем, отсутствовали аргументы и пояснения, обосновывающие наличие в отчете тем, признанных несущественными. Такое расхождение может нарушить восприятие пользователей отчетности, а также ввести их в заблуждение относительно действительного перечня приоритетных тем.

В ходе рассмотрения взаимосвязи между раскрытиями и перечнем существенных тем не было выявлено существенных расхождений. Организации предоставляли указатель, позволяющий пользователям ознакомиться с разделами, посвященными той или иной теме. Однако, не во всех случаях раскрытие существенной темы было достаточно подробным. В качестве примера может служить тема «Экономическая результативность» в ОУР ПАО «Распадская». Несмотря на то, что она признана существенной, её раскрытие ограничивалось показателями EBITDA, чистого денежного потока и объема добычи в натуральном выражении за отчетный период без демонстрации динамики. Компания не дала также никаких пояснений, прогнозов или планов в данном аспекте. Таким образом, описание существенной темы предоставляет значительно меньше информации, чем данные из других разделов, посвященных, в том числе тем темам, которые были признаны несущественными.

Основная проблематика, связанная с процессом выявления и представления существенных тем в нефинансовой отчетности выражена через ряд аспектов. Излишне подробный и разнообразный перечень существенных тем не только рассредоточивает внимание пользователей, но и приводит к необходимости привлечения дополнительных ресурсов для формирования самой отчетности. Схожие проблемы возникают при избыточном раскрытии информации по темам, которые не были признаны существенными заинтересованными сторонами, но всё равно были раскрыты в отчете. Без должного внимания к данной проблематике, расхождения между формулировками тем и фактическими раскрытиями в отчетности усложняют её восприятие для пользователей, а также представляют для потенциальных заверителей дополнительные трудности в части проверки корректности раскрытия всех существенных тем.

Анализ существенных тем, выявленных компаниями, позволил сформулировать следующие выводы, которые позволяют обобщить практику раскрытия российскими горнодобывающими компаниями информации в своих отчетах об устойчивом развитии:

1) сходство в перечне существенных тем: большинство компаний выделяют схожий набор ключевых ESG-тем, что отражает соответствие международным стандартам и ожиданиям заинтересованных сторон;

2) расхождение между представленным перечнем тем и их детализацией: несмотря на то, что темы ОУР могут существенно различаться по формулировке и степени обобщения, состав раскрытий, при этом, обладает куда большим сходством. Большинство компаний раскрывают темы, которые не указаны, как существенные, но в некоторых случаях раскрытие действительно существенных тем не предоставляет необходимой информации;

3) недостаточная прозрачность по приоритетам: только часть компаний раскрывает приоритетность существенных тем, что может затруднять понимание их стратегических акцентов;

4) фокус на безопасности, экологии и социуме: эти направления являются центральными для компаний горнодобывающего сектора России.

Выводы, обозначенные выше, проистекают как из общей отраслевой специфики рассмотренных компаний, так и ключевых приоритетов сферы нефинансовой отчетности в нашей стране. Эти особенности необходимо принимать во внимание при выполнении заданий по подтверждению такой отчетности, поскольку это позволит сформировать более полное понимание процесса составления отчетности, что в свою очередь облегчит процесс выявления рисков существенного искажения. Также данные наблюдения могут быть трансформированы в общие рекомендации для аудиторов, представленные следующим перечнем:

1) аудиторам необходимо уделять достаточное внимание перечню существенных тем. Их выбор, а также описание приоритета может значительно изменить восприятие отчета пользователем;

2) в качестве одного из инструментов проверки на соответствие перечня существенных тем и отдельных раскрытий аналогичной отчетности других компаний отрасли может быть использован бенчмаркинг. Однако, его применение затруднено недостаточной распространенностью практики раскрытия информации о приоритетах существенных тем;

3) одним из потенциальных направлений развития процедур заверения нефинансовой отчетности является расширение задания не только на подтверждение корректности пересчета бальной оценки существенности тем, но и на подтверждение оценок заинтересованных сторон. Это связано как с вопросами формирования самого отчета, так и раскрытия информации о нем, что, как уже было сказано, влияет на восприятие нефинансовой отчетности пользователями.

2.3 Методические проблемы традиционных аудиторских процедур при применении к отдельным форматам раскрытия нефинансовой информации

На предыдущем этапе исследования были выявлены разделы отчетов об устойчивом развитии компаний российской горнодобывающей отрасли. Из общего числа раскрытий были отобраны встречающиеся в 90% отчетов за период, они были признаны «универсальными» для нефинансовой отчетности об устойчивом развитии компании данного сектора. Анализ содержания раскрытий позволил установить соотношение качественных и количественных показателей. Результаты представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Распределение качественных и количественных показателей в различных раскрытиях отчетов об устойчивом развитии

Раскрытие	Преобладание качественных или количественных показателей
1	2
Использование водных ресурсов	Преобладание количественных показателей
Выбросы в атмосферу	Преобладание количественных показателей
Обращение с отходами	Преобладание количественных показателей
Противодействие изменениям климата	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Сохранение биоразнообразия	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Потребление энергии	Преобладание количественных показателей
Энергоэффективность	Преобладание количественных показателей
Выбросы парниковых газов	Преобладание количественных показателей
Кадровый состав	Преобладание количественных показателей
Привлечение и адаптация сотрудников	Преобладание количественных показателей
Обучение и развитие сотрудников	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Мотивация и вознаграждение сотрудников	Преобладание количественных показателей
Медицинское обслуживание и профессиональные заболевания	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Волонтерство	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей

Продолжение таблицы 5

1	2
Культура безопасности и взаимодействие с персоналом по вопросам промышленной безопасности	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Данные о травматизме и несчастных случаях	Преобладание количественных показателей
Профилактика травматизма	Преобладание количественных показателей
Обучение в сфере охраны труда	Преобладание количественных показателей
Предупреждение чрезвычайных ситуаций	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Благотворительность и социальные инвестиции	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Развитие регионов присутствия	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Корпоративная этика	Преобладание качественных показателей и описаний
Противодействие коррупции	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Соблюдение прав человека	Преобладание качественных показателей и описаний
Прием обращений, обратная связь	Преобладание количественных показателей
Управление УР	Преобладание качественных показателей и описаний
Ответственная цепочка поставок	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Взаимодействие с заинтересованными сторонами	Преобладание качественных показателей и описаний
Система корпоративного управления	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Вклад в достижение целей УР ООН	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Вклад в выполнение национальных проектов Российской Федерации	Сопоставимые доли качественных и количественных показателей
Награды и позиции в рейтингах УР	Преобладание качественных показателей и описаний
Риски в области УР	Преобладание качественных показателей и описаний

Источник: составлено автором по материалам [52-54; 61; 70-78; 80].

Представленный в таблице 5 анализ необходим для того, чтобы выявить, насколько текущая методология выполнения заданий по заверению соответствует объекту проверки. Классический аудит финансовой отчетности предполагает полный анализ отчетности, в том числе и в части качественных раскрытий – наличия или отсутствия связанных сторон, отражения

используемых стандартов бухгалтерского учета, корректный перечень видов деятельности, которые осуществляет организация. «Однако, вне зависимости от того, какой формат заверения (отдельных показателей или всего отчета в целом) выберет аудитор, его работа будет связана исключительно с количественными показателями» [115, с. 65].

Это обусловлено как используемым уровнем ограниченной уверенности, существенно более значительной долей качественной информации по сравнению с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, так и тем, сколько сами компании готовы выделять времени и ресурсов на подготовку нефинансовой отчетности [100; 130]. Согласно уже упомянутому исследованию IFAC за 2019-2024 годы, лишь в 18%-20% случаев, если заверитель высказывает уровень уверенности, он будет средним или высоким. При этом, две трети случаев разумной уверенности относились исключительно к раскрытиям в части выбросов парниковых газов. В России же заключения выходили только с ограниченным уровнем уверенности [86].

Это говорит о том, что не только в нашей стране, но и в мире практика выражения разумной уверенности при заверении нефинансовой отчетности еще только зарождается. Более того, для текущего уровня развития необходимо решение вопросов именно в части заверения именно количественных показателей как более актуальных и наглядных, а не качественных [93].

Полный аудит нефинансовой отчетности, когда разумная уверенность распространяется на весь отчет в целом, в том числе и качественную информацию, пока что невозможен, в первую очередь из-за ограниченности в ресурсах составителей и заверителей отчетности [121]. «Это можно считать одним из ключевых препятствий на пути развития сферы публичной нефинансовой отчетности в нашей стране» [115, с. 66].

Подход, используемый на данный момент и внедряемый в качестве основы обязательного аудита нефинансовой отчетности в странах ЕС по директиве 2022/2464, предполагает использование двойной существенности

для анализа рисков и аудиторской выборки. В данном случае аудитор должен не просто рассчитать количественное значение, а рассмотреть два взаимосвязанных аспекта. Во-первых, оценить существенность воздействия, то есть воспринимаемый пользователями эффект от действий организации, представленных показателем или раскрытием, а во-вторых, рассчитать финансовую существенность, отражающую количественную оценку потенциального ущерба от возможного искажения, связанного с экологическими, социальными или управленческими проблемами, которые могут отрицательно или положительно повлиять на финансовое положение, операционный результат, денежные потоки, доступ к финансированию или стоимость капитала.

Фактически, аудитор рассматривает каждый заверяемый показатель в отдельности, так как они лишены единой финансовой базы и монетарной оценки. На практике для того, чтобы корректно определить итоговый уровень существенности, необходимо оценить два аспекта потенциального искажения:

1) важность показателя для пользователя и достоверности отчетности;

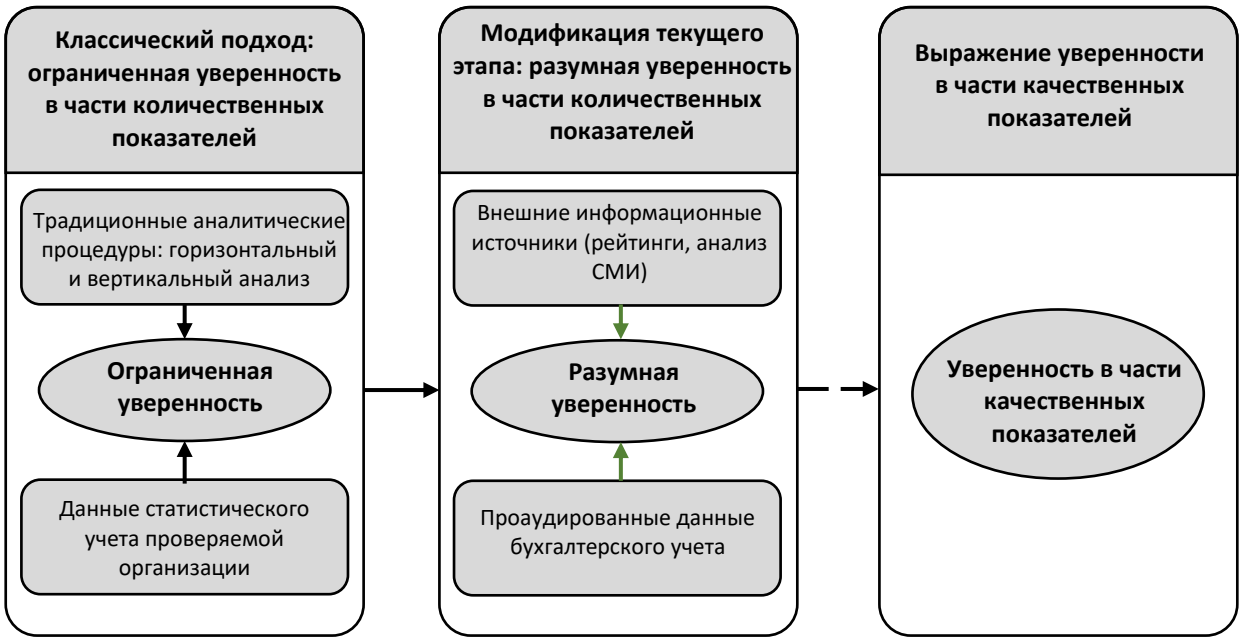
2) количественную оценку существенности искажения.

Необходимо отметить, что данный подход затруднительно применять к качественным раскрытиям нефинансовой отчетности. Качественные показатели лишены единой базы, по которой их искажение можно было оценить как существенное, основываясь на относительном или абсолютном значении. Именно этим, а также общей сложностью получения надлежащих доказательств под качественные показатели, вызван тот факт, что современные задание по заверению нефинансовой отчетности сфокусированы на количественных показателях [144].

Методология должна развиваться, и наиболее актуальным, как уже было сказано, является вопрос распространения разумной уверенности на все количественные показатели отчетов. Проведенный анализ позволил выделить их из всего объема раскрываемой горнодобывающими компаниями

информации. И если для ограниченной уверенности специалисту зачастую достаточно провести аналитические процедуры в части горизонтального и вертикального анализа самих значений, будь то уровень потребления энергии или объема выбросов, то для получения разумной уверенности требуется более комплексный подход [139].

«Одним из вариантов для того, чтобы у аудиторов и других специалистов, выполняющих заверение нефинансовой отчетности, была возможность вынести разумную уверенность в отношении всего отчета, является расширение информационной базы, используемой в анализе, а также последовательный подход к заверению, предполагающий использование данных о достоверности одних показателей для заверения других. Именно это позволит перейти от текущего этапа выражения ограниченной уверенности в части количественных показателей к уверенности разумной. После чего, следующим шагом должен являться переход к заверению качественных показателей с упором на уже подтвержденные процедурами количественные значения. Предлагаемый подход обобщен на рисунке 8» [115, с. 66].



Источник: составлено автором.

Рисунок 8 – Этапы и элементы процесса модификации аудиторских процедур заверения нефинансовой отчетности

Для того, чтобы аудитор мог получить достаточное количество аудиторских доказательств в отношении качественных показателей нефинансовой отчетности организации, он должен иметь достаточный уровень уверенности в количественных показателях. Это проистекает из того, что качественные раскрытия, то есть приверженность организации определенным ценностям, подтверждение внедрения политик и практик в определенных сферах, описание её бизнес-модели, взаимосвязаны с определенными фактическими данными, подтверждающими или опровергающими их. В свою очередь, без получения уверенности в этих количественных данных их нельзя будет использовать для анализа достоверности качественных показателей в отчетности.

Классический подход предполагает использование аналитических процедур горизонтального и вертикального анализа для выявления компонентов для тестирования. Если изменения за период превышают установленный порог, то требуется провести процедуры по существу, заключающиеся, в том числе, в запросе соответствующей первичной документации, связанной с показателем. Предлагаемое увеличение уровня уверенности, выражаемого по результатам задания подтверждения нефинансовой отчетности, приводит к тому, что пороги для отбора компонентов снижаются, а количество документов, которые необходимо обработать аудиторской команде – увеличивается. Этот процесс требует дополнительных временных ресурсов и ставит аудиторов в определенной степени в зависимое положение от проверяемой организации. Помимо этого, действующая практика анализа по выявлению компонентов для тестирования не позволяет получить доказательства в отношении тех областей отчетности, которые не были отобраны для дальнейших процедур, – лишь информацию об отсутствии существенных изменений.

Чтобы позволить аудиторам получить высокий уровень уверенности в количественных показателях нефинансовой отчетности, а также соответствующим образом задокументировать надлежащие и достаточные

доказательства без излишнего увеличения затрат ресурсов и предлагается расширить информационную базу аудиторских процедур. В первую очередь стоит рассмотреть информацию из бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и связанного учета. Несмотря на то, что нефинансовая отчётность не содержит большого числа раскрытий финансовой информации, количественные нефинансовые индикаторы очень часто взаимосвязаны с теми или иными расходами организации. Обучение сотрудников, исполнение нормативных требований в части экологии, потребление энергии, реализованные благотворительные проекты – всё это можно выразить в денежном эквиваленте потраченных средств. Наиболее явно данный аспект возможно проследить в динамике, и для аудитора это является хорошей возможностью сделать аналитические процедуры более комплексными и рассмотреть больше закономерностей, что позволит выявить потенциальные риски, возникающие при расхождении ожиданий с реальными данными.

Помимо этого, в отличие от нефинансовой отчётности, для многих организаций бухгалтерская (финансовая) отчетность не только обязательна к подготовке и раскрытию, но также подлежит обязательному аудиту. Данные из такой отчетности являются не просто информацией, предоставленной самой организацией, которая заинтересована в положительном вердикте проверяющего. Поскольку зачастую нефинансовая отчетность готовится после бухгалтерской, эти значения и данные уже были подтверждены независимым аудитором, при чем с высоким уровнем уверенности, что делает их отличным источником доказательств. Разумеется, если аудитор выразил мнение с оговоркой или вообще не смог подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, это должно приниматься во внимание при оценке риска задания по заверению нефинансовой отчётности данной организации [115, с. 66-67].

Еще одним источником доказательств для аудиторов могут служить рейтинги, в том числе ЭКГ. Ключевой их особенностью в данном случае является независимость от аудируемой организации. Именно это позволяет

говорить о том, что у проверяемой компании не будет прямой возможности повлиять на суждение аудитора через изменение данного информационного источника. Здесь необходимо отметить прозрачность рейтинговой системы как один из важных факторов рассмотрения её в качестве аудиторских доказательств. Непрозрачные критерии оценивания затрудняют для пользователей анализ информации и сопоставление данных, при этом данная проблема характерна не только для нашей страны, как было отмечено многими исследователями [110; 146; 152].

В этом проявляется один из плюсов системы ЭКГ-рейтинга – четко прописанная система оценивания, а также полный перечень контрольных показателей, с которым можно свободно ознакомиться. Перспективы расширения программы рейтингования на, в том числе, страны ЕАЭС [111], могут служить дополнительным преимуществом, который позволит не только применять его на большем количестве заданий, но и расширит возможности бенчмаркинга.

Предлагаемый подход позволит, во-первых, с помощью углубленных аналитических процедур точнее определить области, подверженные рискам существенного искажения и сократить необходимое количество запрашиваемых документов, так как часть доказательств уже была получена в ходе анализа. Во-вторых, углубленные аналитические процедуры, использованные при отборе показателей для дальнейшего тестирования, позволят получить полноценные доказательства в отношении всех остальных областей, для которых процедуры по существу проводиться не будут. Благодаря этому появится возможность одновременно с увеличением выражаемого уровня уверенности экономить дефицитные ресурсы рабочих групп, проводящих проверки за счет сокращения интенсивности проверки в части процедур по существу.

В качестве практического примера использования концепции расширенной информационной базы можно рассмотреть процедуру заверения информации о динамике показателя количества медицинских осмотров для

сотрудников. Для достижения более высокого уровня уверенности в рамках задания по заверения нефинансовой отчётности в контексте данного показателя возможен следующий подход:

1) использованные данных внешних независимых рейтингов. К примеру, одна из оценок ЭКГ-рейтинга связана с обеспечением сотрудников ДМС и медицинским обслуживанием. Динамика показателя, не коррелирующая с данными самой организации, может говорить о необходимости проведения дополнительных процедур по существу;

2) в случае роста заверяемого показателя, уровень расходов на медицинское обслуживание персонала согласно финансовому учету организации, должен демонстрировать схожую динамику. Как уже было сказано, проаудированные данные учета можно считать независимым источником информации, так как сведения в нём уже были подтверждены аудитором с применением высокого уровня уверенности. В случае расхождений с аналитическим ожиданием, аудитор также будет обязан провести дополнительные процедуры для определения причин расхождения [115, с. 67].

Другим аналогичным рейтингом, который можно использовать в качестве источника аудиторских доказательств для проведения процедур является индекс качества жизни «Развивай.РФ». В отличие от ЭКГ-рейтинга, он фокусируется не на самих организациях, а на различных показателях городов. Его использование в данном случае может основываться на расчете аналитических ожиданий в контексте регионов присутствия организации. Если компания декларирует в своей отчетности существенные инвестиции в различные сферы города, в котором она осуществляет свою деятельность, то ожидаемым может быть сопоставимая динамика связанных показателей.

К примеру, улучшение транспортной доступности или удовлетворенности от общественной инфраструктуры, наличие объектов здравоохранения. В случае крупного бизнеса, который зачастую и готовит нефинансовую отчетность, уровень воздействия на местные сообщества

может быть достаточно существенным для того, чтобы действия организации повлияли на оценку уровня жизни в городе. Таким же образом может сказываться и косвенное воздействие, в частности, в вопросах экологии. Если организация заявляет о своей приверженности сохранению окружающей среды и снижению вреда экологии, то отрицательная динамика связанных показателей качества жизни для города присутствия может свидетельствовать о наличии искажения в представленной компанией информации или неполном её раскрытии.

«Расширение информационной базы аудита является приоритетным направлением развития, которое позволит поднять уровень уверенности в выдаваемых заключениях и, как следствие, доверие пользователей к нефинансовой отчетности российских компаний. Необходимо помнить, что на текущий момент, в виду как экономических причин, так и отсутствия необходимой нормативной базы, ограничен вопросами именно количественных показателей, именно поэтому вопрос модификации аудиторских процедур в части их заверения является наиболее актуальным для устойчивого развития самого аудита и для перехода его на следующий этап, рассматривающий заверение уже качественных показателей раскрываемой организациями информации» [115, с. 67].

Описанная выше концепция в рамках исследования была формализована в формате документа, который может быть использован аудиторскими организациями и иными участниками рынка заверения нефинансовой отчетности при разработке собственной методологии выполнения заданий. В нём выделены ключевые аспекты, позволяющие повысить уровень выражаемой уверенности по итогам проверки, а также в перспективе расширить её периметр на качественные показатели нефинансовой отчетности. Текст концепции представлен в приложении Б.

Формализация осуществления аудиторских процедур, предложенная в концепции, также позволит в будущем интегрировать в процесс документирования информационных источников современные цифровые

технологии и технические средства, которые помогут скомпилировать имеющуюся информацию в шаблонной форме, после чего аудитор, на основе своего профессионального суждения, сформулирует необходимые аналитические ожидания и установит пороговые значения для дальнейшего анализа аудиторских доказательств.

Вывод: на основе системного анализа сферы публикации нефинансовой отчетности российскими компаниями, а также детального исследования нефинансовых отчетов российских компаний горнодобывающей сферы были выявлены тренды в области количества и типов публикуемых отчетов, а также сформирована статистика получения внешнего подтверждения отчетов. По результатам анализа содержания отчетов об устойчивом развитии был составлен набор раскрытий, являющихся универсальными и наиболее актуальными для организаций отрасли. В разрезе выявленных тем был установлен состав раскрываемой информации в контексте превалирования количественных или качественных индикаторов, а также выявлена проблематика, связанная с текущей практикой заверения только количественных индикаторов нефинансовой отчетности.

По итогам проделанной работы разработан подход к модификации аудиторского инструментария, подразумевающий постепенный переход от вынесения ограниченной уверенности к выполнению заданий с высоким уровнем уверенности, сначала в части количественных, затем качественных показателей с учетом специфики этих данных. Этапы процесса были аргументированы с точки зрения внедрения в процесс заверения дополнительных информационных источников аудиторских доказательств.

Глава 3
Пути совершенствования аудиторского инструментария по заверению нефинансовой отчетности

3.1 Методическая проблематика повышения уровня уверенности при заверении нефинансовой отчетности

На текущий момент ключевым этапом трансформации процесса заверения нефинансовой отчетности является использование разумного уровня уверенности вместо традиционного для таких заданий ограниченного уровня. Особенно данный вопрос является актуальным для нашей страны, так как в отечественной практике фактически не встречается заданий с высоким уровнем уверенности.

Причин у нежелания аудиторов использовать разумную уверенность несколько. Помимо дефицита ресурсов как составителей, так и заверителей отчетности, здесь следует также отметить особенности методологии заданий, обеспечивающих уверенность. Для отечественных специалистов на текущий момент наиболее популярным является стандарт МСЗОУ 3000, вместе с дополняющими его МСЗОУ 3400 и МСЗОУ 3410. В качестве альтернативы может использоваться стандарт составления и верификации нефинансовой отчетности AA1000 (AccountAbility 1000), подготовленный Институтом социальной и этической подотчетности, однако, его применение является исключением и скорее будет обусловлено специфическими требованиями заказчика по заданию. В отличие от стандартов МСЗОУ, серия стандартов AccountAbility фокусируются не только на проверке отчетности, но создает комплексную методологическую инфраструктуру, включающую весь процесс подготовки, а также ответственное ведение бизнеса [44]. В ходе анализа отчетов об устойчивом развитии российских компаний горнодобывающего

сектора в предыдущей главе в заключениях по итогам внешних подтверждений ссылок на данный стандарт также выявлено не было.

В МСЗОУ 3000 устанавлено разграничение между разумной и ограниченной уверенностью в части процедур оценки риска по заданию. Для выполнения задания с высоким уровнем уверенности практикующий специалист обязан получить понимание системы внутреннего контроля за подготовкой информации о предмете задания. Данное требование и связанные с ним процедуры являются обычной практикой в рамках классического аудита финансовой отчетности. Однако, это связано с несколькими трудностями в рамках задания по заверению нефинансовой отчетности. В части бухгалтерской отчетности организации обязаны иметь систему внутреннего контроля за её подготовкой согласно требованиям № 402-ФЗ, если отчетность подлежит обязательному аудиту. Несмотря на то, что у крупных организаций, формирующих и раскрывающих нефинансовую отчетность, существует система внутреннего контроля, ввиду невозможности эффективного функционирования компании без оной, отсутствие законодательных требований в части контроля за подготовкой нефинансовой отчетности создает сложности с оценкой её эффективности [106].

С этим также связана вторая сложность – отсутствие требований в части как обязательного формирования и заверения данной отчетности, так и наличия системы внутреннего контроля за её составлением, приводит к тому, что информационные системы компаний в этой области не являются совершенными. Они в некоторых случаях функционируют по остаточному принципу, когда данные для нефинансовой отчетности собираются из систем обеспечения статистической отчетности, а контроль за формированием некоторых разделов фактически отсутствуют [103].

В такой ситуации несмотря на то, что стандарт прямо не говорит о невозможности проведения задания в случае отсутствия системы внутреннего контроля, это значительно повышает связанный с ней фактор аудиторского

риска, так как, фактически, для ряда элементов отчетности риск системы внутреннего контроля будет составлять 100%.

Во второй половине 2024 года Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IASSB) утвердил новый стандарт, предназначенный для целей заданий по проверке нефинансовой отчетности – ISSA 5000. Данная организация также ответственна за разработку МСА и МСЗОУ, а потому новый стандарт можно считать развитием текущей методологии в сфере подтверждения нефинансовой отчетности. В нём также присутствует указание различий процедур в части получения понимания системы внутреннего контроля. Однако, даже при применении ограниченной уверенности практикующий специалист будет обязан получить понимание системы внутреннего контроля в части вопросов устойчивого развития организации. В случае применения разумной уверенности стандарт подразумевает помимо проведения базового опроса использование также прочих процедур.

В целом, описание процедур, необходимых для выражения разумной уверенности, соответствует подходу МСА 315. Система внутреннего контроля для целей анализа, как уже рассматривалось ранее, разделяется на 5 основных составляющих в соответствии с подходом Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO), и если в случае ограниченной уверенности специалисту достаточно лишь задокументировать своё понимание системы, то для проведения задания с высоким уровнем уверенности, требуется уже выполнить анализ соответствия каждого элемента потребностям и условиям функционирования организации. При этом, вне зависимости от уровня уверенности, специалист всё еще должен выявить недостатки системы внутреннего контроля, однако глубина этого анализа и привлекаемые для него ресурсы будут отличаться.

Вторым важным аспектом процедуры планирования является определение существенности. И хотя, как МСЗОУ 3000, так и ISSA 5000 предписывают определять существенность вне зависимости от уровня

уверенности, в их подходах существует заметное различие, которое также взаимосвязано с проблематикой, обозначенной ранее. МСЗОУ 3000 не акцентирует внимание на том, что существенность для количественных и качественных показателей должна различаться. Стандарт лишь указывает, что вопрос её определения связан с профессиональным суждением, а полученная величина может быть различной для разных показателей.

В свою очередь, ISSA 5000 не только четко разделяет существенность для количественных и качественных показателей, но и, как уже говорилось ранее, ссылается на концепцию двойной существенности. Этот подход обозначен как в новых стандартах МСФО S1 и S2, так и в новых стандартах Европейского союза по отчетности в области устойчивого развития (ESRS), введенных директивой 2022/2464. Таким образом, не только существенность, определяемая аудитором, разделяется на количественную и качественную составляющую, но также и база оценки каждого из двух аспектов, ведь она представлена финансовой существенностью (количественная оценка, связанная с влиянием на деятельность организации) и существенностью воздействия (оценка, больше ориентированная на качественные вопросы влияния компании на общество и окружающую среду). В новом стандарте прослеживается тенденция по большей сепарации качественных и количественных показателей нефинансовой отчетности в контексте их заверения, но не по причине их независимости друг от друга, а ввиду врожденных отличий и разности проблем, с которыми можно столкнуться при их анализе. Схожий подход также был озвучен в рамках предложенного подхода последовательного заверения, в ходе которого уже заверенные количественные показатели могут использоваться в качестве информационной базы для качественных индикаторов.

Если сравнивать два стандарта – используемый в настоящий момент МСЗОУ 3000 и перспективный ISSA 5000, то второй предполагает более подробное описание процесса проведения задания в целом, тогда как первый ориентирован на специалистов, уже знакомых с применением МСА, а также

внедривших прочие стандарты в собственную методологию, а потому он куда менее детализирован. Помимо общей более тщательной проработки процесса заверения, ISSA 5000 содержит еще один раздел, который важен в контексте рассмотрения проблематики повышения уровня уверенности в заданиях, выполняемых российскими специалистами. В нём присутствует указание на то, что при приемке задания, как заверитель, так и организация, чью отчетность он будет подтверждать, обязаны принять на себя определенный набор обязательств. И одной из обязанностей руководства аудируемой организации, помимо классических указаний на обязательство предоставлять практикующему специалисту доступ к необходимой информации, является ответственность за создание и внедрение системы внутреннего контроля за подготовкой отчетности об устойчивом развитии.

Этот стандарт хотя и не является законодательной нормой, благодаря таким требованиям позволяет заполнить пробелы нормативной базы, закрепив эту крайне важную для получения разумной уверенности обязанность руководства аудируемой организации. Этот подход, однако, имеет ряд ограничений, связанных с российской спецификой. Внедрение ISSA 5000 рассчитано, в том числе, на отчетность организаций по новым составляющим набора МСФО в части отчетности об устойчивом развитии – S1 и S2, а также в целом распространение практики обязательной публикации и заверения нефинансовой отчетности [109; 127].

Данный пример был рассмотрен в первой главе в контексте законодательной базы Европейского союза и директивы 2022/2464. В нашей стране отсутствие как самой базы и требований для обязательной подготовки нефинансовой отчетности, так и отсутствие соответствующего опыта у организаций в части её формирования, приводит к тому, что при проведении конкурса по выбору заверителя, у самой компании гораздо больше рычагов влияния и возможностей по воздействию на заверителей. Отсутствие требований об обязательном заверении приводит к тому, что аудиторам приходится идти на уступки, чтобы согласовать приемку задания. Это, вкупе

с традиционным ограниченным уровнем уверенности, существенно снижает полезность проведения процедуры заверения для пользователей отчетности, а также ограничивает возможности по проведению заданий с разумной уверенностью [89].

Таким образом, переход на использование в практике заверения нефинансовой отчетности разумной уверенности сталкивается с двумя основными проблемами:

1) недостаток ресурсов, опыта и процедурного инструментария у заверителей;

2) недостаток ресурсов у самих компаний, готовящих отчетность, их нежелание тратить больше времени на подготовку, совершенствовать систему подготовки информации и внутреннего контроля за составлением отчетов. В том числе по причине отсутствия обязующих требований со стороны законодательства [132].

Вопросы изменения законодательства, в том числе в части необходимых модификаций, которые позволили бы оптимизировать работу аудиторов и прочих специалистов при заверении нефинансовой отчетности, были рассмотрены ранее. Эти шаги, вкупе с принятием находящегося на рассмотрении ФЗ о публичной нефинансовой отчетности, позволят решить вторую проблему, как сподвигнув компании к повышению качества отчетности, так и предоставив аудиторам больше полномочий для осуществления своих функций, как доверенных лиц общества в рамках теории вдохновленного доверия Т. Лимперга [7].

Однако, нельзя говорить о том, что выражение разумной уверенности по результатам задания невозможно без законодательной базы, требующей обязательной процедуры заверения и регламентирующей уровень уверенности. Этот аспект также определяется требованиями заинтересованных сторон компании, пользователями отчетности. Если сама организация через анализ их интересов, рыночной конъюнктуры и собственных ресурсов приходит к выводу о необходимости и возможности

проведения задания с высоким уровнем уверенности для своей нефинансовой отчетности, в том числе в части устойчивого развития, у рынка в целом и аудиторов в частности должна быть возможность удовлетворить данную потребность.

Подход к определению риска, присущего заданию в обоих стандартах не отличается и опирается на три стандартных компонента:

1) неотъемлемый риск, связанный с подверженностью информации о предмете задания существенному искажению до учета средств контроля;

2) риск средств контроля, который отвечает за оценку эффективности системы внутреннего контроля и уровень вероятности того, что она не выявит допущенное в отчетности искажение;

3) риск необнаружения, являющийся оценкой вероятности того, что выполненные аудитором или иным специалистом по заверению процедуры не позволят выявить возникшее существенное искажение [38; 48].

Важность того или иного параметра может варьироваться в зависимости от специфики задания, в том числе, если полагание на систему внутреннего контроля в ходе задания не планируется, влияние риска средств контроля может быть снижено при оценке. Несмотря на то, что оба стандарта используют данную концепцию, применительно к нефинансовой отчетности она может не иметь той же эффективности, как в случае с финансовой отчетностью. Причиной является специфика нефинансовой отчетности в целом и отчетов об устойчивом развитии в частности – они предлагают пользователям более широкий взгляд на деятельность организации, затрагивающий не только внутренние, но и внешние аспекты, а сами показатели затрагивают совершенно разные бизнес-процессы компании.

Несмотря на то, что в контексте организации бизнес-процессы функционируют хотя и связанно, но самостоятельно, информация о них целенаправленно агрегируется в единую информационную базу финансового учета для последующего формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ключевой особенностью тут является то, что записи ведутся в

одной и той же системе или в разных её модулях, в последствие позволяющих объединить данные. Вся информация затем попадает в базу, где она будет представлена через систему двойной записи и план счетов в единообразном формате финансового выражения. Таким образом, все факты хозяйственной не только получают единообразную финансовую оценку, но и находят своё отражение в общем информационном контуре, что облегчает как их анализ, так и подготовку отчетности на их основе.

Нефинансовая же отчетность, зачастую, формируется из независимых вспомогательных учетных систем. Их объединение и формирование единого информационного пространства является приоритетным направлением развития системы учета компании для достижения цели повышения качества нефинансовой отчетности. Однако на практике эти системы учета зачастую функционируют обособленно, и данные из них собираются вручную в процессе составления отчетности [136; 145].

В общем виде его можно представить следующим образом: каждая учетная система (финансовый учет, управленческий учет, статистический учет, прочие данные, необходимые для формирования нефинансовой отчетности) анализируется под воздействием запросов заинтересованных сторон, которые и определяют, какие темы являются существенными и, соответственно, какая именно информация должна быть найдена в учетных системах компании для формирования публичной отчетности [98].

Ряд исследователей затрагивали данную проблематику в части формирования нефинансовой отчетности, в том числе и представители научной школы Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Одним из важнейших аспектов в этом направлении является принцип «Связанности информации», который делает акцент на сопоставимости финансовой и нефинансовой отчетностей как производных единой информационной системы компании. Достижение такой связности в части сравнимости, временного соответствия, а также соответствия

количественных значений позволяет составить более полную и достоверную картину деятельности организации [88; 139].

Также исследователями Финансового университета [98] была предложена концепция взаимосвязи между экологическими и социальными факторами устойчивого развития организации с её финансовыми индикаторами. Фактически, этот подход подразумевает использование взаимосвязи между данными финансовой отчетности и ESG показателями для выявления влияния последних не просто на стоимость бизнеса, а на его результативность и эффективность в финансовом выражении. Это позволит не только оптимизировать процесс выявления и оценки рисков для самой организации и пользователей отчетности, но и производить оценку различных видов капитала компании, не связанных напрямую с финансовыми индикаторами (человеческий, природный). В работе также отмечается двойственность этого взаимодействия, обозначенная как двойная существенность, хотя она напрямую и не сопоставляется с подходом, озвученным выше в контексте стандарта ISSA 5000. В данном случае два аспекта проявляются в следующем:

1) через расходы, инвестиции в основные средства, формирование оценочных обязательств;

2) через приток ресурсов в средне и долгосрочной перспективе благодаря повышению эффективности, в том числе в части оптимизации процесса выявления и оценки рисков, а также через упрощение доступа к источникам капитала и рост стоимости бизнеса [87].

И если оценка притока ресурсов представляется затруднительной, особенно в контексте заверения нефинансовой отчетности конкретного периода, то использование данных о сопоставимости и взаимосвязи определенных данных финансового (бухгалтерского) учета может быть полезно аудиторам и другим специалистам по заверению, так как может служить источником информации для проведения аналитических процедур и сбора аудиторских доказательств. Данный подход был рассмотрен в рамках

предыдущей главы на примере анализа конкретного показателя отчета об устойчивом развитии. Однако, он может использоваться на комплексной основе для всего задания в целом путем подготовки определенной матрицы соответствия, что будет рассмотрено далее в контексте модификации процедур получения аудиторских доказательств.

Еще одним обстоятельством, которое необходимо учитывать в части повышения высказываемой уверенности, является вопрос анализа предпосылок. Аудит бухгалтерской отчетности предполагает оценку рисков на уровне предпосылок, при этом, в МСА 315 они разделены применительно к балансовым статьям, статьям отчета о финансовых результатах, а также к раскрытиям. Несмотря на то, что они все отражают, каким образом может быть искажена та или иная статья, каждая группа предпосылок имеет собственную специфику, проистекающую из механики отражения операций, балансов или раскрытий в отчетности организации.

В МСЗОУ 3000 ни в контексте ограниченной уверенности, ни применительно к заданиям с высокой уверенностью не выделяется процесс оценки рисков на уровне предпосылок. Проверяющий обязан оценить риски существенного искажения относительно предмета задания, руководствуясь своим профессиональным суждением. Так как предпосылки отражают спектр возможных ошибок показателей, фактически они будут применяться аудитором в его анализе даже без указания на это в МСЗОУ 3000, как исходя из логики самой процедуры, так и, возможно, исходя из методологии аудиторской организации, основанной на МСА.

Однако, такая широкая свобода действий, допускаемая стандартом, приводит к тому, что само задание требует больше времени и ресурсов, так как сильнее акцентирует внимание на профессиональном суждении самого аудитора, а также усложняет разработку методологии, которая бы позволяла добиться единства подхода среди всех заверителей. Несмотря на то, что это напрямую не известно пользователям отчетности, подвергшейся заверению, сам факт наличия существенных различий между используемыми методами

может приводить к отсутствию постоянства в результативности процедур заверения при сравнении разных заверителей, что, в свою очередь, подрывает общую полезность заданий по заверению нефинансовой отчетности как института повышения доверия [141]. В случае смены заверителя это также окажет негативное влияние, так как затруднит взаимодействие компании с новым аудитором, а для него самого повысит трудозатратность анализа документации предыдущего заверителя.

В ISSA 5000 в свою очередь, уделено куда больше внимания вопросу определения предпосылок. Их использование в данном стандарте является обязательным применительно к заданиям с высокой уверенностью, тогда как для ограниченной уверенности подход, фактически, повторяет требования МСЗОУ 3000, когда риски определяются в контексте всего раскрытия целиком, без детализации на различные виды искажений, коими и являются предпосылки. В документе не только предполагается их использование при оценке рисков, требования стандарта обязывают специалиста применять предпосылки при анализе системы внутреннего контроля. Несмотря на то, что данная процедура, как было сказано ранее, регламентирована для заданий с любым уровнем уверенности, оценка того, насколько тот или иной контроль имеет применимый дизайн, а также внедрен ли он корректно для того, чтобы предотвратить риск существенного искажения информации в отчетности в разрезе конкретных предпосылок, предусмотрена только при вынесении разумной уверенности.

Стоит отметить, что подход стандарта в данном случае совпадает с методологией МСА для обычного финансового аудита, и требует удостовериться, что разработанные процедуры, будь то детальное тестирование или аналитические процедуры, были направлены на подтверждение отсутствия искажений применительно к предпосылкам, а не раскрытию в целом. В стандарте непосредственно указано на то, что информация и доказательства, применимые к анализу в контексте одной

предпосылки, могут не являться релевантными для другой, несмотря на рассмотрение их в контексте одного раскрытия.

Важным аспектом в данном случае становится сам процесс определения применимых предпосылок. Несмотря на наличие стандартов подготовки нефинансовой отчетности, каждая отчетность может отличаться как по перечню существенных тем, так и по глубине их раскрытия. Из-за этого подход, регламентированный в МСА, а именно фиксированный перечень предпосылок, четко разнесенных между видами показателей и раскрытиями, не может быть напрямую применен для нефинансовой отчетности. Именно поэтому в ISSA 5000 не установлено закрытого перечня, а предоставляется пример базовых вариантов, которые можно было бы применить в большинстве случаев. В стандарте выделены семь предпосылок:

1) наличие и существование – раскрытия относятся к событиям или условиям, которые существуют или имели место;

2) ответственность – раскрытие имеет отношение к организации;

3) полнота – все события или условия, относящиеся к организации и входящие в периметр отчетности, были в неё включены;

4) точность и оценка – раскрытия, включая оценочную информацию, были корректно оценены, измерены или описаны в контексте применимых критериев;

5) своевременность признания – раскрытия отражены в том отчетном периоде, к которому они относятся;

6) представление, классификация и понятность – раскрытия корректно агрегированы или дезагрегированы, структурированы, представлены и описаны в соответствии с применимыми критериями, а также ясно выражены;

7) непротиворечивость – критерии, а также их применение соответствуют таковым примененным для отчетности за прошлый период, или же их изменения оправданы и корректно раскрыты в отчетности [48].

Сравнительная информация, при наличии, соответствует данным прошлого периода или была надлежащим образом скорректирована.

Представленный перечень, хотя и не в точности, но соответствует подходу, обозначенному в МСА 315. Важной спецификой в контексте ISSA 5000 является тот факт, что в нем, в отличие от МСА, предлагается оценивать предпосылки только на уровне раскрытий, не включая в них отдельные показатели. Связано это с существенно более разнообразным набором показателей в нефинансовой отчетности по сравнению с классической бухгалтерской (финансовой) отчетностью. Для целей исследования был произведен анализ, сопоставляющий различные предпосылки, указанные в стандарте, с методологией МСА. Результаты представлены в таблице 6.

Таблица 6 – Сопоставление предпосылок МСА 315 и ISSA 5000

Предпосылки ISSA 5000	Предпосылки МСА 315 в части остатков по счетам	Предпосылки МСА 315 в части операций и событий
Наличие и существование	Существование	Наличие
Ответственность	Права и обязанность	Не применимо
Полнота	Полнота	Полнота
Точность и оценка	Точность, оценка и распределение	Точность
Своевременность признания	Не применимо	Своевременность признания
Представление, классификация и понятность	Классификация; Представление	Классификация; Представление
Непротиворечивость	Не применимо	Не применимо

Источник: составлено автором по материалам [32; 48].

Из таблицы 6 видно, что предпосылки, обозначенные в ISSA 5000, являются во многом объединением озвученных в МСА. В части отличий необходимо отметить следующее: несмотря на то, что предпосылка Представление, как в части балансовых показателей, так и в части операций, отражаемых в ОФР, предполагает, что информация представлена в понятном для пользователей формате, в новом стандарте заверения нефинансовой

отчетности сделан отдельный акцент на понятность представленной информации. Это вновь обусловлено тем, что организации имеют большую свободу в выборе формата представления информации при подготовке своей нефинансовой отчетности, нежели при выпуске бухгалтерской. Это приводит к необходимости дополнительно акцентировать внимание на том, чтобы отчетность была понятна для пользователей.

Обозначенная специфика оказала влияние на наличие предпосылки «Непротиворечивость», отвечающей за корректность сравнительной информации. Несмотря на то, что в ходе проведения обычного аудита аудитор не только должен провести процедуры в отношении достоверности представленных сведений, но и оценить корректность применяемых критериев составления (стандартов отчетности, а также используемой организацией учетной политики), данный аспект процедур не является столь же ресурсозатратным, как в случае нефинансовой отчетности. Помимо этого, нарушение сопоставимости сравнительной информации может быть вызвано как изменением перечня тем, так и просто актуализацией формата отчетности, что затрудняет сравнение и обуславливает наличие данной предпосылки как самостоятельного формата существенного искажения.

3.2 Расширение спектра аудиторских процедур оценки рисков и планирования задания

Обилие информации, количество которой постоянно растет, является определяющим фактором внешней среды на сегодняшний день. Из этого проистекает специфика текущего этапа развития аудита, заключающаяся в риск-ориентированном подходе. Ограниченность ресурсов и обилие сведений, подлежащих проверке, вынуждают аудитора, в первую очередь, фокусироваться на тех областях отчетности, в которых риск искажений является наиболее существенным.

Предыдущий этап, пришедшийся на вторую половину 20-ого века, являлся системно-ориентированным. Ключевой особенностью был фокус на внутренние информационные системы проверяемой организации и систему контроля, а внешней среде компании уделялось не такое значительное внимание. Смена приоритетов, ориентация на анализ и выявление рискованных областей, изучение дополнительных сведений об организации позволило, в конечном итоге, при сохранении ресурсов аудиторов повысить полезность проведения проверки для конечных пользователей отчетности. Таким образом, процесс оценки рисков существенных искажений стал ключевым этапом выполнения аудиторского задания. Одновременно с этим он является областью, которая в значительной степени опирается на профессиональное суждение аудитора.

В классическом аудите бухгалтерской отчетности, выполняемом по международным стандартам аудита, вопрос оценки рисков существенного искажения затрагивается в целом ряде документов (стандартов). В частности, особое внимание этому уделено в МСА 200, МСА 300, МСА 315, МСА 320 и МСА 330 [114, с. 172]. Сама трактовка понятия «аудиторского риска» представлена в МСА 200, описывающей основные цели независимого аудитора:

Аудиторский риск – риск того, что при существенно искаженной финансовой отчетности аудитор сформулирует ошибочное аудиторское мнение. Аудиторский риск представляет собой производную от рисков существенного искажения и риска необнаружения [30].

В свою очередь, риск существенного искажения является производной от неотъемлемого риска и риска средств контроля. Данный показатель отражает, во-первых, насколько элемент отчетности или вся отчетность в целом склонны к искажению, а, во-вторых, какова вероятность того, что система внутреннего контроля самой организации не позволит своевременно выявить и исправить данное искажение [60]. Риск необнаружения представляет собой риск того, что в результате аудиторского задания

существенное искажение не было выявлено самим аудитором. Аудиторский риск в разрезе множителей в соответствии с трактовкой МСА представлен в формуле (1)

$$P_а = P_{нм} \text{ x } P_к \text{ x } P_н, \quad (1)$$

где $P_а$ – аудиторский риск;

$P_{нм}$ – неотъемлемый риск;

$P_к$ – риск средств контроля;

$P_н$ – риск необнаружения.

Оценка рисков существенного искажения в ходе выполнения задания с помощью представленной формулы (1) представляет собой количественный метод, так как позволяет получить фактическую оценку аудиторского риска. Традиционный подход, закрепившийся в практике, предполагает, что аудиторский риск не должен превышать 5% [109]. Поскольку и неотъемлемый риск, и риск средств контроля находятся вне зоны ответственности аудитора, и он не может оказывать на них влияния, то его главным инструментом по снижению аудиторского риска является регулирование риска необнаружения, путем пересмотра объема и характера выполняемых процедур [88]. Можно сказать, что вся аудиторская проверка проводится для доведения этого риска до приемлемого уровня, чтобы в результате у аудитора была возможность выразить мнение о достоверности отчетности.

Описанный количественный метод, однако, скорее является теоретической рекомендацией для специалистов. На практике определение аудиторского риска чаще является вопросом профессионального суждения. В ходе анализа аудитор распределяет риски по их относительному уровню между «низкими», «средними» и «значительными» [79]. Этот подход применим как для всей отчетности в целом, то есть в контексте приведенной формулы, так и для отдельных показателей и раскрытий на уровне предпосылок – различных по характеру причин искажений. Последующие

процедуры, выполняемые аудитором, и их объем будут напрямую зависеть от выявленных рисков и их уровня. Если обратиться к логике формулы, то фактически, регулируя объем процедур, аудитор стремится снизить аудиторский риск до приемлемого уровня. Необходимо также отметить, что на этот процесс будет влиять и уровень уверенности, выражаемый по результатам задания, который для подтверждения нефинансовой отчетности, зачастую, является ограниченным [139].

В отдельных случаях объем процедур также напрямую регулируется требованиями МСА. К примеру, если какой-либо риск был оценен аудитором как «значительный», то есть наивысший, то МСА 315 в таких случаях содержит определенные требования для выполнения связанных процедур. Одним из таких требований является обязательное получения понимания контрольных процедур, обеспечивающих достоверное представление баланса или класса операций в отчетности. Этот анализ, при выполнении аудита по МСА, будет обязательным для того, чтобы снизить риск искажения отчетности в части этого показателя до приемлемого уровня [32].

Аудиторы чаще прибегают именно к экспертному методу, во многом по причине того, что довольно сложно дать фактическую количественную оценку составляющим риска, как связанным с аудируемой организацией, так и гипотетической оценкой пропуска аудитором существенного искажения. В контексте классической бухгалтерской (финансовой) отчетности набор факторов, влияющих на риск искажения, а также характер данных искажений органичен спецификой самой отчетности и информации в ней. Однако, когда речь заходит про задания по заверению нефинансовой отчетности, вопрос анализа аудиторского риска усложняется.

Применяемый в настоящее время большинством практикующих специалистов МСЗОУ 3000 применяет термин «риск, присущий заданию», как фактическую альтернативу классическому аудиторскому риску. Это следует из ключевых составляющих данного риска, описанных в стандарте. Во-первых, это факторы, которые не зависят от самого аудитора: неотъемлемый

риск, а также риск контроля, трактовка которых соответствует аналогичным понятиям в МСА 200. Во-вторых, в качестве фактора, на который у аудитора имеется возможность повлиять, указан риск необнаружения, который хотя и отличается по своей формулировке от представленного в МСА 200, однако концептуально характеризует риск того, что в результате выполнения процедур практикующий специалист не обнаружит допущенное существенное искажение информации в отчетности [38].

«Однако, если в положениях МСА дается достаточно подробная трактовка применения данной концепции как на уровне отчетности в целом, так и в контексте предпосылок финансовых показателей, в МСЗОУ 3000 данный подход применяется только по отношению ко всему заданию в целом, но не для анализа отдельных показателей и связанных с ними рисков» [114, с. 174]. В других МСЗОУ, в частности МСЗОУ 3410, используемом для проверки отчетности о выбросах парниковых газов, присутствуют указания лишь на оценку рисков на уровне предпосылок при выражении разумной уверенности, а общая оценка риска задания отсутствует [40]. Причиной для этого служит вновь специфика нефинансовой отчетности, выражающаяся в комплексности и разнонаправленности представленной информации. Помимо этого, для ее составления часто используются отдельные информационные системы. Всё это приводит к тому, что использование классического подхода, описанного в МСА 200 и базирующегося на том, что все оцениваемые показатели имеют общую финансовую оценку, не всегда возможно.

В 2024 году Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, выпустил новый стандарт для проведения проверок нефинансовой отчетности – ISSA 5000. Накопившаяся проблематика, связанная несоответствием аудиторского инструментария современным запросам пользователей отчетности в части ее достоверности, привела к необходимости актуализировать методологическую базу заданий. Одним из многих изменений ISSA 5000 является расширенное описание методологии в части определения рисков, как для отчетности в целом, так и на

уровне предпосылок, связанных с отдельными показателями. В отличие от МСЗОУ, в нем представлены различные подходы к процессу оценки рисков, опирающиеся на выражаемый уровень уверенности, но общая трактовка, фактически, осталась неизменной по сравнению с МСЗОУ 3000, а, следовательно, и в МСА 200 [48]. Это можно считать одним из элементов, связывающим стандарты между собой и позволяющим установить соответствие между старой и новой методологией [114, с. 174].

Если в МСЗОУ 3000 вообще не затрагиваются вопросы искажений на уровне предпосылок, а в МСЗОУ 3410 они представлены только в контексте показателей в части выбросов парниковых газов, то в ISSA 5000 применение данной концепции расширяется для всей нефинансовой отчетности. Аналогично МСА 200, в этом стандарте делается акцент на том, что анализ рисков искажения показателей отчетности должен проводиться именно на уровне предпосылок, чтобы сделать его более эффективным и точным. Однако, в отличие от МСА 200, в ISSA 5000 не дается закрытого перечня предпосылок, что связано со спецификой нефинансовой отчетности в части ее многообразия. «В нем представлены классические предпосылки, такие как полнота, точность или существование, но в стандарте также напрямую указано, что их перечень может быть расширен исходя из особенностей задания, что отличает его от МСА, где этот перечень является закрытым.

Рассмотренные выше элементы стандартов ISSA 5000 и МСЗОУ 3000, а также проблематика, связанная с взаимодействием различных видов учета и комплексностью информационной базы нефинансовой отчетности, позволяют сделать вывод о том, что применение единого уровня аудиторского риска ко всему задания по заверению нефинансовой отчетности хотя и возможно, но не позволяет достичь того же уровня соответствия аналитического значения фактическим обстоятельствам как в случае аудита бухгалтерской отчетности. Как сама специфика отчетности об устойчивом развитии, так и результаты исследований говорят о том, что информация, представленная в ней, куда

более разнообразна, а сам сбор данных является комплексным процессом, включающим взаимодействие различных департаментов» [114, с. 174].

Как говорилось ранее, оценка рисков при проведении аудита является, в существенной части, предметом профессионального суждения аудитора. Применительно к нефинансовой отчетности роль суждения ставится еще более важной, что проистекает из специфики и многообразия нефинансовой информации. Специалисту необходимо принять во внимание еще большее количество информации для того, чтобы корректно распределить как области под риском, так и предполагаемые варианты искажений. Несмотря на то, что как МСЗОУ 300, так и ISSA 5000 дают определенный перечень факторов, которые необходимо рассмотреть, количественная оценка каждого риска в любом случае будет излишне затратной и неэффективной. Помимо уже упомянутой специфики проверяемой в данном случае отчетности, зачастую на такие задания выделяется меньше ресурсов, чем на классический аудит. К этому приводят несовершенство нормативной базы, а также отсутствие на рынке и в штатах аудиторских организаций достаточного количества квалифицированных специалистов, чья специализация позволяла бы проверять не только бухгалтерскую, но и нефинансовую отчетность. Также на это оказывает влияние низкий уровень уверенности, накладывающий ограничения на объем проводимых процедур [121].

«В данных обстоятельствах подход с экспертной оценкой относительного уровня рисков является куда более практичным. Однако, в данном случае нарушается базисная связь между оценкой аудиторского риска (риска, присущего заданию) и рисками существенного искажения. Аудитор должен оценить, как именно риск задания, а также риски на уровне всей отчетности в целом влияют на риски искажения в разрезе отдельных предпосылок. Если при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, даже в случае применения экспертного метода, аудитор использует единый базис, описанный ранее, с использованием неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения, то в случае заданий по заверению

отчетности об устойчивом развитии подход, как уже было описано выше, отличается. Риск, присущий заданию, оценивается по классической формуле, в то время как риски существенного искажения показателей анализируются в разрезе других факторов. Это снижает эффективность процесса оценки рисков и разрывает связь между оценкой аудируемой организации и задания в целом с отдельными рисками существенного искажения» [114, с. 175].

В рамках исследования для решения данной проблемы предлагается модифицировать процедуры, связанные с оценкой аудиторского риска – риска задания при заверении нефинансовой отчетности. Именно разнообразие раскрываемой информации, а также отсутствие единой информационной системы приводят к невозможности установить взаимосвязь между рисками разных уровней. Необходимо выделить промежуточный уровень анализа, который бы позволил более точечно выявить наиболее рискованные области, не прибегая к сплошной оценке на уровне предпосылок и сохранить при этом связь с концепцией оценки аудиторского риска для всей отчетности в целом.

На основе проанализированных ранее отчетов об устойчивом развитии российских горнодобывающих компаний был составлен перечень стандартных раскрытий, которые можно считать типовыми, с учетом отраслевой специфики. Зачастую отчетность об устойчивом развитии состоит из трех разделов, посвященных элементам концепции ESG, то есть экологического, социального и управленческого. Однако, в результате изучения состава отчетов был сделан вывод о том, что внешние социальные факторы и внутренние социальные факторы демонстрируют значительные отличия как, по сути, раскрываемой информации, так и по ее составу в контексте превалирования качественных и количественных сведений. Вызвано это различием между запросами заинтересованных сторон, а также спецификой показателей. Если в случае внутренних факторов основным стейкхолдером является персонал организации, то внешние взаимодействия связаны с регионами присутствия, партнерами по бизнесу и обществом в целом. По этой причине для целей дальнейшего анализа было принято

решение разделить выделить внутренние факторы в самостоятельный раздел «кадры». Итоговый шаблон состоит из следующих основных разделов:

1) экология;
2) кадры;
3) социальные факторы;
4) управленческие факторы.

В качестве апробации предложения, а также с целью выявления существенных аспектов аудиторского риска применительно к нефинансовой отчетности, был разработан опросник, содержащий раскрытия ОУР, определенные как «универсальные», то есть те, которые пользователь может с высокой долей вероятности ожидать встретить в отчете вне зависимости от проведенного компанией анализа существенных тем. Данные раскрытия необходимо оценить по трём вопросам со следующими критериями:

1) оцените, насколько система формирования информации и внутреннего контроля в организациях способствует качественному представлению данных (в части достоверности и полноты в контексте вынесения при заверении разумной уверенности). Для каждого из перечисленных разделов по шкале от 1 до 100 (где 1-25 – плохо, 26-50 – средне, 51-75 – хорошо, 76-100 – отлично);

2) оцените уровень затрачиваемых ресурсов для получения в рамках задания надлежащих аудиторских доказательств для вынесения разумной уверенности. Для каждого из перечисленных разделов по шкале от 1 до 100 (где 1-25 – минимальный, 26-50 – средний, 51-75 – высокий, 76-100 – очень высокий);

3) оцените уровень риска наличия существенного (для целей выражения разумной уверенности при заверении) искажения в результате ошибки или преднамеренных действий (без учета приоритета ключевых тем). Для каждого из перечисленных разделов по шкале от 1 до 100 (где 1-25 – минимальный, 26-50 – средний, 51-75 – высокий, 76-100 – очень высокий) [114, с. 175].

Оценка производилась экспертами применительно для теоретического выполнения задания по заверению отчета об устойчивом развитии условной российский компании горнодобывающей сферы с выражением разумной уверенности. Опрос был проведен среди практикующих специалистов в области подтверждения нефинансовой отчетности, являющихся сотрудниками российских аудиторских организаций. На основе полученных ответов был рассчитано простое среднее значение оценки по каждому вопросу и разделу, после чего итоговые баллы были структурированы в таблице 7.

Таблица 7 – Результаты опроса практикующих специалистов и расчетная величина аудиторского риска в разрезе разделов отчета об устойчивом развитии

Раздел отчета об устойчивом развитии	Средняя оценка по первому вопросу, баллов	Средняя оценка по второму вопросу, баллов	Средняя оценка по третьему вопросу, баллов	Аудиторский риск на уровне раздела, процент
1	2	3	4	5
Экология				
Использование водных ресурсов	58	58	48	12
Выбросы в атмосферу	63	40	35	5
Обращение с отходами	64	50	35	6
Противодействие изменениям климата	45	33	38	7
Сохранение биоразнообразия	20	55	33	14
Потребление энергии	65	65	49	11
Энергоэффективность	58	70	35	10
Выбросы парниковых газов	63	63	53	12
Кадры				
Кадровый состав	83	18	15	0
Привлечение и адаптация сотрудников	70	23	35	2
Обучение и развитие сотрудников	78	28	28	2
Мотивация и вознаграждение сотрудников	75	53	35	5
Медицинское обслуживание и профессиональные заболевания	58	40	35	6
Волонтерство в организации	68	33	20	2
Культура безопасности и взаимодействие с персоналом по вопросам промышленной безопасности	73	33	48	4

Продолжение таблицы 7

1	2	3	4	5
Данные о травматизме и несчастных случаях	78	18	58	2
Профилактика травматизма	85	20	38	1
Обучение в сфере охраны труда	70	38	38	4
Предупреждение чрезвычайных ситуаций	58	57	47	11
Социальные факторы				
Благотворительность и социальные инвестиции	58	62	83	22
Развитие регионов присутствия	65	59	83	17
Корпоративная этика	47	45	73	17
Противодействие коррупции	41	41	73	18
Соблюдение прав человека	44	43	68	16
Прием обращений, обратная связь	42	40	63	15
Управленческие факторы				
Управление УР	56	80	57	20
Ответственная цепочка поставок	45	53	38	11
Взаимодействие с заинтересованными сторонами	54	38	30	5
Система корпоративного управления	75	48	36	4
Вклад в достижение целей УР ООН	52	60	28	8
Вклад в выполнение национальных проектов Российской Федерации	45	48	48	12
Награды и позиции в рейтингах УР	88	18	43	1
Риски в области УР	34	53	48	16

Источник: составлено автором.

Полученные от респондентов баллы были использованы для расчета колонки «Аудиторский риск на уровне раздела» по формуле (2)

$$P_a = \left(\frac{100-X_1}{100} \text{x} \frac{X_2}{100} \text{x} \frac{X_3}{100}\right) \text{x } 100\%, \quad (2)$$

где P_a – аудиторский риск на уровне раздела нефинансовой отчетности;

X_1 – оценка по первому вопросу в баллах;

X_2 – оценка по второму вопросу в баллах;

X_3 – оценка по третьему вопросу в баллах.

Как видно из данных таблицы 7, обозначенное разделение оказалось оправданным – наблюдается существенное отличие между оцениваемым уровнем риска по показателям раздела «Кадры» и «Социальные факторы». «Это может быть связано как с тем, что система сбора информации кадровой службы является куда более совершенной, чем учет информации о внешних взаимодействиях компании, так и тем, что публичная нефинансовая отчетность, во многом, нацелена на внешних пользователей, которые не могут получить о ней достаточное количество информации из иных источников, а потому и информация в части внутреннего взаимодействия организации с работниками для них не обладает высоким приоритетом» [114, с. 177].

Описанный подход, примененный на уровне отдельных разделов, также может использоваться на уровне нефинансовой отчетности в целом. Вопросы опросника могут быть трансформированы в элементы формулы, каждый из которых отражает определенные факторы, которые необходимо учесть аудитору для того, чтобы корректно оценить риск, присущий заданию, учитывая при этом специфику нефинансовой отчетности в части комплексности и разнообразия её показателей.

Первый вопрос в части системы формирования информации затрагивает модификацию риска средств контроля классической формулы, описанной в МСА 200. Изменение связано с тем, что, в отличие от бухгалтерской системы, которая зачастую сама по себе не провоцирует возникновение искажение, используемая для формирования нефинансовой отчетности совокупность различных учетов ввиду своей комплексности способна повлиять на достоверность информации, собранной для формирования отчета. При этом, законодательство на текущем этапе не обязывает организации выстраивать систему внутреннего контроля за составлением нефинансовой отчетности. В некоторых ситуациях она может существовать, в отдельных случаях может быть создана компанией в рамках стратегии по устойчивому развитию. Распространенной также является ситуация, когда внутренний контроль за составлением той или иной части

отчетности отсутствует. В связи с этим, оценка средств контроля также будет актуальной, а потому данный риск может быть обозначен как риск информационных систем и средств контроля.

Второй вопрос, отвечающий за оценку затрачиваемых ресурсов, связан с трансформацией риска необнаружения в коэффициент затрачиваемых ресурсов. Модификация вызвана тем, что в случае разнообразных раскрытий нефинансовой отчетности, существенно труднее привести проводимые процедуры к единому знаменателю в части их достаточности. Так как вопрос оценки рисков в ходе задания является, в существенной части, одним из важнейших аспектов профессионального суждения, такая модификация позволит облегчить процесс анализа, ведь оценка в данном случае опирается не на вероятность того, что работа не позволит достичь желаемых результатов, а на фактический объем затрачиваемых ресурсов и воспринимаемую сложность запланированных процедур. Таким образом, данный показатель может быть представлен как коэффициент затрачиваемых ресурсов.

Третий вопрос, связанный с оценкой базовой вероятности возникновения искажения в раскрытии, взаимосвязан с показателем неотъемлемого риска. В данном случае необходима оценка влияния вероятности намеренного искажения, так как, в отличие от финансовой отчетности, где состав раскрытий и показателей определен стандартами, нефинансовая отчетности составляется организацией с учетом запросов заинтересованных сторон [114, с. 177-178].

Особенностью бухгалтерской отчетности в сравнении с нефинансовой отчетностью в том числе является более жесткое регулирование содержание и формата. Перечень строк баланса и отчета о финансовых результатах определены в стандартах, распределение по ним остатков и операций за период регламентировано соответствующими применяемыми стандартами. Это приводит к тому, что некоторые раскрываемые показатели могут не нести существенной информации для пользователей отчетности, а у руководства будет отсутствовать стимул исказить их для собственной выгоды. Даже с

учетом информационной асимметрии между лицами, ответственными за подготовку отчетности, и теми, для кого эта отчетность предназначена, риск искажения в связи с недобросовестными действиями в данном случае будет минимальным [163].

Однако специфика нефинансовой отчетности, заключающаяся в её составлении на основе запросов заинтересованных сторон, приводит к тому, что фактически все показатели в ней будут нести в себе этот риск, так как руководство будет иметь определенный стимул к искажению данных. На эти риски оказывает существенное влияние отрасль проверяемой организации, окружающая ее бизнес-среда, а также прочие ее внутренние особенности, влияющие на приоритеты заинтересованных сторон, однако общий принцип, ведущий к возможным искажениям по причине недобросовестности и заинтересованности, сохранится.

В классической формуле аудиторского риска риск намеренного искажения не выделяется, основным элементом, исходя из трактовки формулы, является риск искажения в результате ошибки. Риск искажения в результате недобросовестных действий руководства анализируется в ходе выполнения задания, более того, его оценке и снижению посвящен отдельный МСА 240. Однако, из-за применяемой формулировки «неотъемлемого риска» смещается фокус внимания аудитора, что не является оптимальным в контексте нефинансовой отчетности по совокупности описанных выше причин.

Помимо этого, составляющая риска, связанная с ошибкой при составлении уже отражена в показателе риска информационных систем и средств контроля. Исходя из перечисленных доводов, представляется более рациональным интерпретировать этот элемент формулы именно как риск заинтересованности, то есть связанный, в первую очередь, с искажением показателя в виду его важности для менеджмента организации и заинтересованных сторон.

В качестве обобщения описанной методики, была составлена модифицированная формула расчета аудиторского риска (3), для её применения в контексте заданий по заверению нефинансовой отчетности, учитывающая обновленные факторы, сформулированные на основе опроса экспертов:

$$Р_{анф} = Р_{з} \text{ x } Р_{иссk} \text{ x } К_{зр}, \quad (3)$$

где $Р_{анф}$ – аудиторский риск при подтверждении нефинансовой отчетности;

$Р_{з}$ – риск заинтересованности;

$Р_{иссk}$ – риск информационных систем и средств контроля;

$К_{зр}$ – коэффициент затрачиваемых ресурсов.

Как было обозначено ранее, выполнение точной количественной оценки рисков, особенно применительно к нефинансовой отчетности, является достаточно трудоемкой операцией, которая, с учетом имеющихся ресурсов, часто не может быть выполнена с необходимой эффективностью. В рамках исследования был произведен опрос респондентов с целью подтвердить или опровергнуть гипотезу, согласно которой разные разделы отчета об устойчивом развитии будут иметь различный уровень присущего риска, который был бы, при этом, сопоставим для всех или большинства раскрытий внутри раздела. Результаты опроса и последующего расчета показали, что данное предположение верно. В итоге, практикующие специалисты могут, хотя и без точной количественной оценки, применяя экспертный метод, определять относительную рискованность разделов отчетности, выделяя области повышенного интереса.

Другой областью аудиторских процедур, в которых суждение аудитора может иметь большое значение, являются аналитические процедуры. Они применяются как при аудите бухгалтерской отчетности, так и в заданиях

по заверению нефинансовых отчетов [114, с. 178]. Их целью является выявление закономерностей, которые не соответствуют пониманию аудитором проверяемой организации, её состояния и среды. Эти закономерности, в определенных обстоятельствах, могут свидетельствовать о наличии искажений в анализируемом показателе, что позволяет получить аудиторские доказательства без детального изучения связанных документов. В том числе данный метод может применяться при работе с риском искажений в результате недобросовестных действий [162]. В данном случае совмещение алгоритма аналитических процедур с процессом оценки риска с помощью предложенного модифицированного подхода позволяет более эффективно выявить наиболее рискованные области отчетности и проводить дальнейшее детальное тестирование в отношении обнаруженных несоответствий, которые могут свидетельствовать о наличии искажений.

Предложенный алгоритм определения относительного уровня риска на уровне разделов, в том числе, можно применять для определения уровня существенности. Если при аудите бухгалтерской отчетности все показатели объединены общей количественной базой, выраженной в одной единице измерения – соответствующей валюте – то нефинансовая отчетность состоит из показателей с различной количественной базой, а в случае качественных показателей – без таковой базы. Именно поэтому для целей нефинансовой отчетности используется метод двойной существенности, уже упоминавшийся ранее. Сам процесс является более комплексным и требующим существенного уровня документирования профессионального суждения, использованного при оценке.

Отсутствие единой финансовой базы расчета также приводит к тому, что для большинства показателей существенность рассчитывается отдельно. Это также замедляет процесс и приводит к затратам дополнительных ресурсов для проведения дальнейших процедур по существу, которые были бы достаточны для получения надлежащих аудиторских доказательств, так как

требуется обеспечить равномерный уровень уверенности для всей отчетности [87].

«Подход, предполагающий более детализированный расчет аудиторского риска, присущего заданию, может также использоваться аудиторами при оценке существенности тех или иных показателей. Несмотря на то, что на уровне отдельных раскрытий анализ рисков предполагает использование предпосылок, существенность, по аналогии с классическим аудитом, не будет изменяться в зависимости от типа искажения (предпосылки) и установленного по нему уровня риска. Соответственно, они не могут приниматься во внимание при её расчете. Тем не менее, как уже было показано выше, различные разделы ОУР обладают существенно различным уровнем общего риска существенного искажения, а потому даже если показатели из разных раскрытий обладают единой расчетной базой, обосновано применять различный уровень существенности, основываясь на оцененном уровне аудиторского риска того или иного раздела.

Это позволит аудитору получить лучшее понимание заверяемой информации, а также обосновать различие в уровне существенности для схожих показателей, но обладающих различным уровнем риска. Это важно в контексте перехода на предоставление разумной уверенности, ведь, как уже было сказано, риск определяется не для всего раскрытия в целом, а для отдельных предпосылок. Из-за этого, риск на уровне предпосылок не может использоваться как фактор при расчете существенности, так как он стоит на более низком уровне детализации оценки рисков. Более того, в классическом аудите именно уровень аудиторского риска принимается в расчет при определении уровня существенности для проведения задания. Принимая во внимание более многообразную структуру нефинансовой отчетности, именно риск раздела представляется наиболее применимой и оправданной альтернативой, позволяющей обеспечить достаточно точный уровень анализа без затрат существенных дополнительных ресурсов» [114, с. 179].

Произведенный выше анализ стандарта ISSA 5000 также обуславливает изменения процедуры приемки и организации проведения задания по заверению нефинансовой отчетности, в том числе в части устойчивого развития. Как уже было обозначено, российская нормативная база не регламентирует ни обязательного раскрытия и заверения нефинансовой отчетности, ни организации системы внутреннего контроля за её составлением со стороны руководства компании. Тот факт, что стандарт пока не принят для нашей страны, приводит к тому, что, хотя аудиторы и могут произвести обновление и актуализацию собственной методологии в части заданий по заверению нефинансовой отчетности, сами организации, раскрывающие такую отчетность, не обременены дополнительными требованиями, которые привносит стандарт.

Следовательно, в части существенных аспектов, которые необходимы аудитору для успешного проведения задания и получения надлежащих и достаточных доказательств, он должен обеспечить себе требуемые рабочие условия, согласовав их с организацией. Одним из этапов проведения задания является составление и подписание сторонами письма-соглашения. В части аудита бухгалтерской отчетностью оно регламентировано МСА 210. МСЗОУ 3000 также предполагает подписание данного соглашения. Стоит отметить, что в МСЗОУ указано, что, если требования законодательства достаточно подробно определяет те или иные права и обязанности сторон, нет необходимости обозначать их в письме. Однако, действующий стандарт не дает указания на то, какие конкретно обстоятельства проведения задания должны быть обговорены, в отличие от ISSA 5000.

Ранее уже затрагивался вопрос регламентации ответственности руководства компании за поддержание системы внутреннего контроля в отношении процесса подготовки нефинансовой отчетности, по аналогии с существующими требованиями в отношении бухгалтерской отчетности. На текущий момент эти требования отсутствуют в национальной регуляторной базе. Как положения нового стандарта ISSA 5000, так и в целом методология

МСА в контексте разумной уверенности требуют от аудитора или иного специалиста проведения процедур в части системы внутреннего контроля, а потому ее внедрение в организациях в части составления нефинансовой отчетности является не только разумным, но и обязательным для обеспечения возможности по предоставлению разумного уровня уверенности проверяющими.

Существуют также и другие обязательства, которые необходимо закрепить при заключении договора на проведение внешнего профессионального подтверждения в формате аудита нефинансовой отчетности. Аналогично требованиям МСА 200 в контексте аудита бухгалтерской отчетности, руководство организации (подготавливающей нефинансовую отчетность) должно принять на себя ответственность за:

а) подготовку нефинансовой отчетности в соответствии с применимыми критериями;

б) где применимо, разработку, выявление или выбор используемых критериев составления отчетности;

в) предоставление сведений об использованных при подготовке отчетности критериев, а также, если это не следует напрямую из условий задания, информации о разработчике критериев;

г) разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, которую оно считает необходимой для подготовки нефинансовой отчетности в соответствии с применимыми критериями, которая не содержит существенных искажений, как вследствие недобросовестных действий, так и ошибок;

д) предоставление аудитору или иному специалисту, осуществляющему заверение, доступа к:

1) информации, которая по мнению руководства является релевантной для процесса подготовки нефинансовой отчетности;

2) дополнительной информации, которая по мнению специалиста может потребоваться ему в ходе выполнения задания, в том числе в части данных бухгалтерского (финансового) учета;

3) беспрепятственного доступа к коммуникации с сотрудниками организации, получение доказательств от которых специалист сочтет необходимым.

е) Содействие получению специалистом доказательств из источников, являющихся внешними по отношению к организации.

Последний пункт является важным дополнением к уже обозначенным в самом стандарте, так как сведения из независимых внешних источников являются важным источником аудиторских доказательств, активно используемым при проведении аудита бухгалтерской отчетности. В ходе заверения нефинансовой отчетности аудиторы часто сталкиваются как с тем, что сторонние организации не желают отвечать на отправленные запросы, не считая это обязательным, так и с нежеланием самой организации способствовать получению ответов. Это затрудняет работу аудиторов, заставляя их тратить дополнительные ресурсы либо на получение ответов, либо на разработку и проведение альтернативных процедур, способных предоставить аналогичные доказательства.

Однако несмотря на то, что данные меры должны стать решением проблемы, которая во многом вызвана недостаточной проработкой нормативной базы в части составления и заверения нефинансовой отчетности в нашей стране, именно это и может помешать их внедрению. На текущий момент эти рекомендации не являются составляющей закона или стандарта, так как ISSA 5000, в отличие от МСА и МСЗОУ, не принят в России, у организаций не будет обязанности принимать к исполнению данные требования. В случае, если они приведут к возникновению разногласий и аудитор столкнется с нежеланием руководства аудируемой организации подписывать соглашение, у него нет рычагов давления, позволяющих аргументировать свою позицию. Более того, эти требования могут добавиться

к ценовому фактору при определении того или иного специалиста – организация просто может выбрать аудитора, который не ставит дополнительных условий на свои услуги.

Однако ситуацию в данном случае необходимо рассматривать с того ракурса, который подразумевает наличие у организации желания получить заверение с разумной уверенностью, которое, в свою очередь, проистекает из требований заинтересованных сторон компании. Только в таких обстоятельствах без необходимой регуляторной базы можно говорить о проведении заданий с разумным уровнем уверенности.

3.3 Модификации процедур получения аудиторских доказательств

Разумный уровень уверенности при проведении заверения предполагает наличие большего числа надлежащих и достаточных доказательств, полученных в ходе задания. Требование о проведении дополнительных и более тщательных процедур обозначено как в МСЗОУ 3000, так и в ISSA 5000, а также следует из самой логики формулировок аудиторского заключения.

Текущий набор процедур, применяемый аудиторами в ходе заданий в отношении нефинансовой отчетности, в целом, соответствует положениям МСА, регламентирующего процесс получение аудиторских доказательств. Однако, ввиду ограниченной уверенности, а также существенно меньшего объема выделяемых ресурсов, наиболее часто применяемыми являются процедуры запроса, инспектирования, пересчета, а также аналитические процедуры. В формат запроса сведений также входит опрос сотрудников внутри организации, позволяющий аудитору получить достаточное понимание процесса подготовки отчетности.

Широко используемое в классическом аудите внешнее подтверждение не может служить столь же надежным источником доказательств в случае заверения нефинансовой отчетности, так как у третьих сторон не

сформировано восприятие о данном процессе как об обязательной процедуре, а сама аудируемая организация зачастую не прилагает усилий для содействия получению ответов от контрагентов. В числе прочих проблем, это является следствием недостаточной проработки нормативной базы, что приводит к отсутствию у аудиторов необходимых рычагов воздействия.

Как было обозначено ранее, одним из предложений по обеспечению высокого уровня уверенности, являлось использование дополнительных информационных источников для получения аудиторских доказательств вкупе с применением метода последовательного заверения. В такой системе уже заверенные данные могут служить источником аудиторских доказательств, что должно быть зафиксировано в плане аудита. Ключевым внутренним источником, способным предоставить наиболее надежные доказательства, является бухгалтерский (финансовый) учет организации. Крупные компании, выпускающие нефинансовую отчетность и заинтересованные в её заверении, фактически всегда подпадают под процедуру обязательного аудита бухгалтерской отчетности. Это означает, что данные учета, как текущего, так и прошедших периодов, были соответствующим образом проанализированы, чтобы обеспечить аудитору разумный уровень уверенности по итогам аудиторского задания, как того требует законодательство в части бухгалтерского учета и аудита. Это значительно отличает бухгалтерские информационные системы от информационного учета, используемого для подготовки нефинансовой отчетности. В некоторых случаях информационной системы под отдельные ее показатели не существует, что приводит к необходимости ручной сборки информации через сопутствующие системы, что в свою очередь замедляет процесс и увеличивает риск искажений.

Именно поэтому в части обсуждения модификации процедур приемки и планирования задания была отмечена важность предоставление доступа к данным бухгалтерского учета. Использование этих данных в аналитических процедурах позволит выявить дополнительные закономерности или

противоречия, свидетельствующие о потенциальных искажениях. Стоит отметить, что вопрос наличия взаимосвязи между финансовой и нефинансовой отчетностью организации затрагивался исследователями с различных точек зрения. Зачастую работы в данном направлении нацелены на решение проблем, связанных с гармонизацией и объединением всей отчетности организации в общую корпоративную отчетность, что требует унификации информационных систем и процессов подготовки различных отчетов [96; 140; 143]. Часть исследований посвящена отдельным составляющим отчетности, в частности оценочным значениям, которые по своей сути могут описывать одни и те же аспекты деятельности компании как с точки зрения финансовых, так и нефинансовых показателей [120]. Однако, в научной среде довольно редко затрагивается тема использования данного принципа связанности показателей для решения проблем, возникающих именно в процессе подтверждения отчетности, а не её составления.

Прежде чем перейти к вопросу непосредственного проведения анализа, необходимо установить, при каких условиях проведение данного анализа станет возможным. Часто организация, осуществляющая заверение нефинансовой отчетности компании, не является её аудитором в части бухгалтерской отчетности. Из этого вытекает проблема доступа к аудиторской документации, обеспечивающей уверенность в том, что показатели учета соответствуют выпущенной и уже проаудированной отчетности. Даже в контексте одной организации, такими заданиями, исходя из их специфики, будут заниматься различные аудиторские группы, которые не пересекаются в процессе своей работы, так как нефинансовая отчетность, зачастую, выпускается после бухгалтерской отчетности за тот же отчетный период, при том, что перерыв между датами выпуска может достигать нескольких месяцев.

При получении необходимого доступа к учету, специалист по заверению должен удостовериться, что используемые им данные соответствуют отчетности. В ходе исследования был выработан подход, который позволяет убедиться в данном соответствии, не прибегая к

подробному изучению документации аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, что особенно важно в ситуации, когда аудитор и заверитель нефинансовой отчетности не являются членами одной организации. Последовательный подход в данном случае предполагает использование общей оборотно-сальдовой ведомости (далее – ОСВ) и ОСВ отдельных синтетических и аналитических счетов, с помощью которых специалист должен провести самостоятельную сборку показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, установив соответствие между балансами и оборотами счетов со значениями в отчетности. Таким образом он убедится в корректности ОСВ за период. После чего необходимо произвести тестирование полноты журнала бухгалтерских записей и их аналитических данных, проверив равенство оборотов за период в ОСВ и суммы проведенных по каждому счету операций. Это позволяет говорить о том, что журнал операций является репрезентацией проаудированной отчетности.

После этого аналитические данные учета, содержащиеся в конкретных операциях, можно будет использовать для проведения аналитических процедур применительно к показателям нефинансовой отчетности. Описанный алгоритм представлен на рисунке 9, отражающем взаимозависимость описываемых показателей и данных, а также связанную с каждым этапом процедуру обеспечения достоверности данных.

После того, как аудитор убедился в соответствии данных финансового учета и подтвержденной в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, появляется возможность использовать информацию, содержащуюся в операциях, в качестве аналитического инструмента. Как было описано ранее, отталкиваясь от проаудированных данных и опираясь на методологию классических аналитических процедур, аудитор может выявить определенные закономерности и сформировать ожидания в части значения и динамики количественных показателей нефинансовой отчетности.



Источник: составлено автором.
Рисунок 9 – Взаимосвязь показателей проаудированной финансовой отчетности и раскрытий нефинансовой отчетности организации

Результаты данных аналитических процедур дополняют классический вертикальный и горизонтальный анализ, обычно используемый при заверении нефинансовой отчетности. Недостаток классического метода заключается в том, что в нём анализ основан на отсутствии существенных изменений в показателях. В свою очередь, предлагаемый подход учитывает факты, произошедшие в течение периода и повлиявшие на деятельность организации. Финансовые показатели благодаря своей динамике отражают их, а потому такой подход предоставляет более глубокий уровень понимания анализируемых данных, что увеличит шансы на выявление искажений.

Для многих раскрытий, представленных в типичной нефинансовой отчетности крупных компаний, таких как отчеты об устойчивом развитии, есть возможность подобрать соответствующий ориентир, опирающийся на аналитическую информацию бухгалтерского учета. Однако, не во всех случаях данный подход применим. Некоторые показатели либо не связаны с

определенными финансовыми данными (зачастую затратами), либо же наоборот, привязаны к слишком большому числу показателей, от чего установление всех существенных взаимосвязей не является целесообразным с точки зрения затрачиваемых временных ресурсов. В подобной ситуации применение аналитических процедур всё еще оправдано, так как позволяет аудитору выявить несоответствия, однако информационный источник должен быть скорректирован. Альтернативой могут являться данные из рейтингов, связанных с устойчивым развитием и аналогичных сфер, а также информация из СМИ, иными словами, становится рациональным использование внешних информационных источников.

Предложенный подход можно рассмотреть на примере двух типовых раскрытий в части информации о сотрудниках организации: данные о среднесписочной численности персонала (далее – ССЧ) и количество сотрудников, прошедших обучение за отчетный период. При заверении показателя, определенного как существенный, аудитору потребуется информация о его сборке в разрезе компонентов Группы компаний, если заверяемая отчетность является консолидированной. Данный вопрос в контексте нефинансовой отчетности становится зачастую актуальнее, чем в случае бухгалтерской отчетности, что вновь связано со спецификой нефинансовой информации. Определение границ отчетности в условиях отсутствия единого финансового базиса для оценки существенности само по себе затруднительно [107]. Эта же специфика проявляется и при ее подтверждении. Поскольку в большинстве случаев публичную нефинансовую отчетность публикуют крупные организации, обозначенный вопрос для проверяющего будет являться актуальным. Текущий подход предполагает, что из общего перечня компонентов будут выбраны те, изменение за период, по которым превышает определенный порог, установленный на основании существенности и уровня риска. Эта методика содержит ряд ограничений. Во-первых, из тестирования исключается популяция, по которой изменения по факту могли произойти, но из-за допущенного искажения они не были

соответствующим образом отражены, что привело к стабильной динамике показателя. Во-вторых, в отношении исключенной популяции проводится лишь общее аналитическое горизонтальное тестирование, подразумевающее рост или снижение в рамках определенного диапазона без привязки к иным известным данным.

Предлагаемая модификация позволяет внедрить в аналитическую процедуру сведения, которые уже были заверены в ходе аудита финансовой отчетности, что приближает ожидание специалиста к фактическим особенностям деятельности организации. В случае, если компонент в периоде существенно расширил свою деятельность, то при классическом подходе оставшийся на том же уровне показатель численности персонала будет исключен из тестирования, а значительно увеличившийся – протестирован. В данном случае более точной будет обратная оценка, при которой существенный рост показателя численности ожидаем, но оставшийся на том же уровне уже не будет соответствовать аналитическому ожиданию аудитора. Оценить рост или замедление активности деятельности компонента в части персонала, опираясь на бухгалтерские данные, можно исходя из суммы расходов на оплату труда за аналогичный период.

Первоначально стоит рассмотреть классический подход. Для многих количественных показателей, значение по которым может в нормальных обстоятельствах превышать 0, Традиционным порогом искажения (существенностью) является уровень в 5%. Ряд показателей, к примеру связанные с травматизмом и смертностью на производстве, предполагают использование более низких порогов, так как отличие между отсутствием происшествий и наличием даже одного уже будет являться существенным.

На основе анализа данных учета российских горнодобывающих компаний в части персонала был составлен пример сборки раскрытия ССЧ за 2024-2025 годы в разрезе компонентов. В используемой для целей примера Группе десять существенных компонентов, у каждого из которых свое значение ССЧ, а общая сумма по всем компонентам за 2025 год составляет

13 790 человек. Исходя из этого значения, а также описанного ранее порога искажений в размере 5%, порог в натуральном выражении составит 690 человек. В данном случае именно это значение является существенностью, от которой будет отталкиваться дальнейшее тестирование.

Далее необходимо установить показатель, в пределах которого аудитор не будет считать искажение существенным, для целей примера он установлен на уровне 5% от общей существенности, что эквивалентно 34 сотрудникам. Для тестирования будут отобраны те компоненты, изменение по которым в абсолютном выражении превысит данный порог, а также определенный порог в процентном выражении. Для целей данного примера используется порог в размере 15%. Таким образом, для тестирования отобраны компоненты 3, 5 и 8, удовлетворяющие установленным критериям, как показано в таблице 8.

Таблица 8 – Пример текущего подхода определения тестируемых компонентов для раскрытия ССЧ

Компонент (компания Группы)	ССЧ 2025 г., чел.	ССЧ 2024 г., чел.	Изменение, чел.	Изменение, процент	Компонент выбран для тестирования?
Компонент 1	4 601	4 459	142	3	Нет
Компонент 2	3 422	3 004	418	14	Нет
Компонент 3	2 456	2 965	-509	-17	Да
Компонент 4	924	843	81	10	Нет
Компонент 5	837	611	226	37	Да
Компонент 6	569	644	-75	-12	Нет
Компонент 7	453	441	12	3	Нет
Компонент 8	262	316	-54	-17	Да
Компонент 9	174	168	6	4	Нет
Компонент 10	92	91	1	1	Нет
Итого	13 790	13 542	248	2	–

Источник: составлено автором.

Теперь необходимо рассмотреть на этом же примере предложенный модифицированный подход. Данные бухгалтерского учета позволяют сформировать расшифровку суммы расходов на оплату труда за аналогичный

период по компонентам Группы. Чтобы изменение суммы расходов за период было приближено к реальной динамике численности персонала, необходимо скорректировать его на официальный уровень инфляции, что нивелирует эффект индексации окладов. Для целей данного примера показатель расходов на оплату труда был скорректирован на инфляцию, определенную по результатам 2025 года Центральным Банком Российской Федерации в размере 5,6% [59]. Расчет скорректированного показателя представлен в формуле (4)

$$\text{ФОТ}_{ni} = \frac{\text{ФОТ}_n}{1+i}, \quad (4)$$

где ФОТ_{ni} – расходы на оплату труда за текущий период, скорректированные на инфляцию;

ФОТ_n – расходы на оплату труда за текущий период;

i – официальный уровень инфляции за текущий период.

После этого возможно составить результирующую сравнительную таблицу, содержащие итоговые данные об изменении суммы оплаты труда за период, как представлено в таблице 9.

Таблица 9 – Расходы на оплату труда за 12 месяцев 2025 года в разрезе компонентов

Компонент (компания Группы)	Оплата труда за 12 месяцев 2025 г., млн руб.	Оплата труда за 12 месяцев 2025 г., скорректированная на инфляцию, млн руб.	Оплата труда за 12 месяцев 2024 г., млн руб.	Изменение, млн руб.	Изменение, процент
Компонент 1	9 526	9 021	8 146	875	11
Компонент 2	7 894	7 475	6 245	1 230	20
Компонент 3	5 349	5 065	6 139	-1 074	-17
Компонент 4	2 045	1 937	1 784	153	9
Компонент 5	1 921	1 819	1 032	787	76
Компонент 6	1 284	1 216	1 367	-151	-11
Компонент 7	995	942	862	80	9
Компонент 8	622	589	725	-136	-19
Компонент 9	379	359	334	25	7
Компонент 10	259	245	169	76	45
Итого	30 274	28 669	26 803	1 866	7

Источник: составлено автором.

На основе скорректированного показателя расходов на оплату труда и динамики его изменения за период выстраивается аналитическое ожидание показателя среднесписочной численности персонала за проверяемый период, как показано в формуле (5)

$$ССЧ_{na} = \left(\frac{(ФОТ_{ni} - ФОТ_m)}{ФОТ_m}\right) \text{x } ССЧ_m, \quad (5)$$

где $ССЧ_{na}$ – аналитическое ожидание показателя ССЧ за текущий период;

$ССЧ_m$ – показатель ССЧ за прошлый период;

$ФОТ_{ni}$ – расходы на оплату труда за текущий период, скорректированные на инфляцию;

$ФОТ_m$ – расходы на оплату труда за прошлый период.

Аналитическое ожидание исходит из той предпосылки, что оплата труда в расчете на одного сотрудника является относительно стабильной величиной (после корректировки на инфляцию), в связи с чем динамика данного вида расходов должна коррелировать с фактическим изменением количества сотрудников. Итог сравнения аналитических ожиданий с фактическими значениями показан в таблице 10.

Таблица 10 – Предлагаемый модифицированный подход определения тестируемых компонентов на примере раскрытия ССЧ

Компонент (компания Группы)	ССЧ ожидание 2025 г., чел.	ССЧ факт 2025 г., чел.	Изменение, чел.	Изменение, процент	Компонент выбран для тестирования?
1	2	3	4	5	6
Компонент 1	4 938	4 601	337	7	Да
Компонент 2	3 596	3 422	174	5	Да
Компонент 3	2 446	2 456	-10	0	Нет
Компонент 4	915	924	-9	-1	Нет
Компонент 5	1 077	837	240	29	Да
Компонент 6	573	569	4	1	Нет
Компонент 7	482	453	29	6	Нет
Компонент 8	257	262	-5	-2	Нет
Компонент 9	181	174	7	4	Нет

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4	5	6
Компонент 10	132	92	40	44	Да
Итого	14 596	13 790	806	6	–

Источник: составлено автором.

В результате, если применить к полученным ожидаемым значениям такой же подход, опирающийся на порог фактического отклонения в размере 34 человека и 15% относительного, то для тестирования будут отобраны компоненты 1, 2, 5 и 10, как видно из таблицы 10. Таким образом, совпадение произошло лишь по одному компоненту – компоненту 5. Предложенный подход позволяет выявить не просто компоненты, по которым произошли существенные изменения, но и способствует обнаружению тенденций, которые идут вразрез с фактической деятельностью компании, что с большей вероятностью может свидетельствовать о наличии потенциальных искажений, нежели простое существенное изменение, обнаруженное в результате горизонтального анализа. Помимо этого, выполненное аналитическое тестирование позволяет говорить о том, что для остальных компонентов, которые не были отобраны для последующего детального тестирования, также был получен определенный уровень аудиторских доказательств, чего не происходит при классическом подходе.

Как уже было сказано ранее, предложенная модификация подхода в своей сути опирается на последовательность применения информационных источников. Изначально аудитор может использовать подтвержденные данные бухгалтерского учета для проверки показателей нефинансовой отчетности. На следующем этапе на основе уже проведенного тестирования, аудитор может выстроить аналитическое ожидание для прочих нефинансовых показателей, опирающихся, в свою очередь, на заверенные. В качестве второго примера представлены данные о количестве сотрудников, прошедших обучение за рассматриваемый период. Аналогично общей численности, показатели представлены в разрезе компонентов Группы.

Исходя из уже озвученного ранее классического подхода, необходимо изначально определить существенность в абсолютном выражении. Общая сумма прошедших обучение сотрудников составила 14 916 человек, 5 процентов от этого числа – 746 человек. Показатель незначительности искажения на уровне отдельных компонентов это 5% от этой величины, что равно 37 сотрудникам. Далее, исходя из этого значения и порога в размере 15% для относительного изменения, были отобраны для тестирования компоненты 2, 5 и 8, как показано в таблице 11.

Таблица 11 – Пример текущего подхода определения тестируемых компонентов для раскрытия количества сотрудников, прошедших обучение

Компонент (компания Группы)	Сотрудники, прошедшие обучение за 2025 г., чел.	Сотрудники, прошедшие обучение за 2024 г., чел.	Изменение, чел.	Изменение, процент	Компонент выбран для тестирования?
Компонент 1	5 234	4 872	362	7	Нет
Компонент 2	3 562	3 056	506	17	Да
Компонент 3	2 687	2 971	-284	-10	Нет
Компонент 4	931	965	-34	-4	Нет
Компонент 5	842	708	134	19	Да
Компонент 6	601	675	-74	-11	Нет
Компонент 7	489	462	27	6	Нет
Компонент 8	288	387	-99	-26	Да
Компонент 9	178	192	-14	-7	Нет
Компонент 10	104	115	-11	-10	Нет
Итого	14 916	14 403	513	4	–

Источник: составлено автором.

Так как ранее аудитор уже получил доказательства для подтверждения достоверности показателя общей ССЧ, а также может получить их дополнительно для отобранных компонентов в ходе дальнейшего детального тестирования, на основе этих данных можно построить следующее аналитическое ожидание. Для целей тестирования количества прошедших обучение сотрудников и определения существенных компонентов выстраивается аналитическое ожидание показателя исходя из протестированного на прошлом этапе показателя ССЧ текущего периода и доли прошедших обучение сотрудников в прошлом периоде от ССЧ за

прошлый период. В рассматриваемом примере аналитическое ожидание исходит из той предпосылки, что в целом по организации схожая доля сотрудников пройдет обучение в сравнении между двумя соседними периодами, если не происходило существенных изменений в программе обучения персонала. Расчет произведен по формуле (6)

$$О_{na} = \left(\frac{О_m}{ССЧ_m}\right) \text{x } ССЧ_n, \quad (6)$$

где $О_{na}$ – аналитическое ожидание показателя прошедших обучение за текущий период;

$О_m$ – показатель прошедших обучение за прошлый период;

$ССЧ_m$ – показатель ССЧ за прошлый период;

$ССЧ_n$ – показатель ССЧ за текущий период.

При применении аналогичного порога в размере 37 сотрудников для абсолютного отклонения и 15% для относительного, для дальнейшего тестирования отобраны компоненты 3, 4 и 5, как показано в таблице 12.

Таблица 12 – Предлагаемый модифицированный подход определения тестируемых компонентов на примере раскрытия количества сотрудников, прошедших обучение

Компонент (компания Группы)	Сотрудники, прошедшие обучение ожидание за 2025 г., чел.	Сотрудники, прошедшие обучение факт за 2025 г., чел.	Разница, чел.	Разница, процент	Компонент выбран для тестирования?
Компонент 1	5 027	5 234	-207	-4	Нет
Компонент 2	3 481	3 562	-81	-2	Нет
Компонент 3	2 461	2 687	-226	-8	Да
Компонент 4	1 058	931	127	14	Да
Компонент 5	970	842	128	15	Да
Компонент 6	596	601	-5	-1	Нет
Компонент 7	475	489	-14	-3	Нет
Компонент 8	321	288	33	11	Нет
Компонент 9	199	178	21	12	Нет
Компонент 10	116	104	12	12	Нет
Итого	14 704	14 916	-212	-1	–

Источник: составлено автором.

Из представленного в таблицах 11 и 12 анализа видно, что совпадение также было выявлено только по одному компоненту из тестируемых – компоненту 5. Оценка необходимости дальнейшего тестирования по остальным компонентам в разрезе примененных подходов различается. Благодаря использованию в качестве базы для построения ожидания уже заверенного показателя аудитор может получить более актуальную оценку анализируемых показателей, выявить именно те компоненты, тенденции данных для которых демонстрируют расхождение с особенностями деятельности, а также получить доказательства применительно к прочим компонентам, риск искажения по которым может быть оценен ниже, и дальнейшее тестирование не потребуется.

Исходя из того, что в контексте модификации процедур приемки был рассмотрен в том числе вопрос содействия организации аудитору в получении ответов на запросы сторонним организациям в рамках процедуры внешнего подтверждения, следующим шагом может быть применение данного метода вместе с проведением запроса в части детального тестирования и последующего инспектирования полученных документов и сведений. Данные, полученные в ходе проведения аналитических процедур, стоит использовать для, в том числе, выявления рискованных раскрытий и объема последующих процедур по существу. В зависимости от установленного уровня риска раздела нефинансовой отчетности, может быть допустимо использование только аналитических процедур для подтверждения информации в определенных раскрытиях, если ни один из показателей после построения ожидания не вышел за пределы установленных порогов.

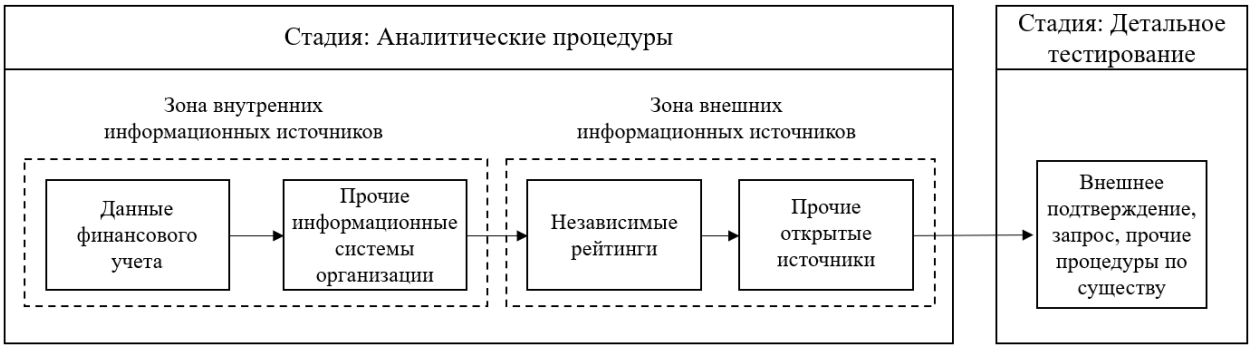
Сама процедура построения аналитического ожидания на основе других показателей не является новшеством, так как описана в соответствующем МСА 520. Новшеством предлагаемой модификации является подход, устанавливающий последовательность заверения показателей как основу для получения более надежных аудиторских доказательств, а также регламентирующий использование дополнительных

источников этих доказательств, в первую очередь данных бухгалтерского учета, уже подтвержденных независимым аудитором.

Фактический объем дальнейших процедур детального тестирования может остаться прежним, однако, отобранные для него компоненты, как было продемонстрировано, будут различаться. Помимо этого, в отличие от классического подхода, в отношении не тестируемых компонентов путем более подробного анализа также были получены определенные доказательства, снижающие риск необнаружения существенных искажений. Таким образом, описанный подход, задокументированный в рабочих бумагах надлежащим образом, будет являться одним из факторов, обеспечивающих повышение выражаемого уровня уверенности [113].

В данном случае можно говорить об установлении определенной последовательности процедур, которая позволит оптимизировать сам процесс выполнения задания, что особенно существенно в контексте ограниченных ресурсов, выделяемых на задания по заверению нефинансовой отчетности. Фактически, установленная последовательность представляет собой каскад процедур, отражающих как переход от более надежных источников к менее надежным, так и от аналитических процедур к детальному тестированию по существу, что позволяет компенсировать отсутствие надлежащего объема аналитических доказательств.

Описанный выше алгоритм проиллюстрирован на рисунке 10 ниже. Кроме того, была составлена информационно-аналитическая документация, содержащая рекомендованные информационные источники в разрезе разделов и раскрытий проанализированных ранее ОУР российских горнодобывающих компаний, которая представлена в приложении В. Данную документацию можно использовать в рабочей деятельности для построения аналитических ожиданий при получении аудиторских доказательств с учетом особенностей проверяемой нефинансовой отчетности, а также ограничений информационной системы организации, которая может не содержать необходимых аналитических данных.



Источник: составлено автором.

Рисунок 10 – Алгоритм последовательного проведения аудиторских процедур с выделением стадии аналитических процедур с использованием различных информационных источников и последующего тестирования по существу

Разработанная концепция позволяет на системном уровне установить взаимосвязи, объясняющие динамику тех или иных анализируемых показателей, что позволит производить оценку рисков и сами процедуры по существу более эффективно, а также предполагает возможности по расширению перечня источников. В контексте аналитических процедур внутренние источники расположены перед внешними по той причине, что проаудированные данные бухгалтерского учета, являясь надежными, одновременно с этим обладают наибольшей полнотой среди любых других потенциальных источников. Внешняя информация хотя и является независимой от самой организации, может быть доступна далеко не для всех анализируемых раскрытий, а в некоторых случаях не иметь достаточного уровня достоверности. Определение приемлемости источников, в особенности внешних, должно являться предметом профессионального суждения аудитора [113].

Вывод: в ходе работы над третьей главой были детально проанализированы ключевые особенности текущего инструментария российских аудиторов, применяемого при заверении нефинансовой отчетности. Применительно к ключевым аспектам разработаны рекомендации по усовершенствованию методики заверения в части приемки задания, его планирования, а также процедур получения аудиторских доказательств. Предложена альтернативная трактовка методики расчета аудиторского риска

применительно к заданиям по заверению нефинансовой отчетности, в том числе в контексте устойчивого развития. Была предложена методика последовательного подтверждения нефинансовых показателей с использованием в качестве источника аудиторских доказательств данных бухгалтерского учета. В отличие от традиционных аналитических процедур, предложенный подход позволяет выявлять закономерности и формировать аналитические ожидания для показателей нефинансовой отчетности, что повышает вероятность выявления искажений и позволяет использовать одни подтвержденные показатели в качестве базы для проверки других. Разработана информационно-аналитическая документация по выявлению и установлению соответствия между раскрытиями нефинансовой отчетности и применимыми информационными источниками как внутри, так и вне аудируемой организации.

Предложенный модифицированный подход отличается от классической методологии интеграцией более широкого спектра источников аудиторских доказательств, а также адаптацией процедуры определения аудиторского риска, которая в своей оригинальной трактовке не обладает необходимой взаимосвязью с процессом оценки рисков на уровне отдельных искажений.

Заключение

Проведенный анализ национальной и зарубежной нормативной базы в сфере регулирования обязательного внешнего подтверждения нефинансовой отчетности позволил сформулировать рекомендации для модернизации российских регуляторных актов в данной сфере. Предложенные изменения нацелены на расширение полномочий и инструментария специалистов, проводящих проверки нефинансовой отчетности, путем выделения её аудита как самостоятельного вида заданий в рамках аудиторской деятельности.

Анализ зарубежного опыта в части трансформации прочей информации в формате годовых отчетов в обязательную нефинансовую отчетность об устойчивом развитии, а также подробное рассмотрение текущей регуляторной практики в части обязанностей аудитора в отношении прочей информации к бухгалтерской (финансовой отчетности) позволили научно обосновать взаимосвязь между расширением состава и глубины раскрытий нефинансовой информации и необходимостью трансформации института аудита. Были выявлены основные недостатки и особенности текущего подхода к подтверждению прочей информации, на основе чего сформулированы ключевые элементы траектории, которая позволит повысить выражаемый уровень уверенности в отношении нефинансовой отчетности организаций.

Разработана концепция трансформации аудиторских процедур для обеспечения разумной уверенности в части заверения нефинансовой отчетности, заключающаяся в переходе от традиционного анализа данных аналитического учета к комплексному использованию проаудированных банных бухгалтерского (финансового) учета, а также внешних независимых источников. Предложенная концепция обосновывает необходимость последовательного подтверждения показателей нефинансовой отчетности, обеспечивая базу для получения доказательств в отношении качественных раскрытий, а также описывает каскад процедур, позволяющий реализовать

данный принцип, что дает возможность, в конечном итоге, повысить уровень уверенности, выражаемой по результатам аудита нефинансовой отчетности.

Модифицированы процедуры планирования задания по подтверждению нефинансовой отчетности в части определения аудиторского риска (риска, присущего заданию), а также риска искажения на уровне разделов отчета. Разработанный подход переносит процесс оценки риска задания на более низкий уровень агрегации, что позволяет установить взаимосвязь между ним и рисками искажений на уровне предпосылок. Также была предложена модифицированная формула расчета риска, чьи факторы адаптированы под специфику нефинансовой отчетности. Это позволяет более точно определить наиболее рисковые области при выполнении заданий по заверению нефинансовой отчетности, а также оптимизировать распределение ограниченных ресурсов аудиторской группы.

Разработана методика, позволяющая использовать в качестве источника доказательств и базы выполнения аналитических процедур для подтверждения показателей нефинансовой отчетности проаудированные данные бухгалтерского учета проверяемой организации. Подход содержит описание процесса, позволяющего убедиться в достоверности используемых данных и обосновать надежность аналитической информации записей бухгалтерских регистров для их последующего использования в процедурах подтверждения. Это позволяет заверителю, не являющемуся членом той же организации, что и аудитор, убедиться в надежности данных учета. В отличие от традиционных аналитических процедур, предложенный подход позволяет выявлять закономерности и формировать аналитические ожидания для показателей нефинансовой отчетности с учетом фактических изменений в деятельности организации, что повышает вероятность выявления искажений и позволяет использовать одни подтвержденные показатели как базу для проверки других.

Важной особенностью современного аудита в целом и заданий по заверению нефинансовой отчетности в частности является расширение

информационной базы, с которой приходится иметь дело аудитору. Риск-ориентированный подход позволяет путем модификаций и модернизаций подстраиваться под данные изменения, фокусируя внимание на тех аспектах проверки, которые имеют наибольшую важность в контексте достижения необходимого уровня уверенности. В условиях ограниченных ресурсов рабочих групп, как временных, так и человеческих, оптимальное использование достоверной информации, а также грамотное планирование задания оказывают существенный эффект на полезность всей процедуры аудита для конечных пользователей отчетности.

Рабочая документация, позволяющая структурировать взаимосвязи между отдельными аспектами финансового и нефинансового учета, позволит рационализировать, упростить процесс аудиторской проверки, сделав его более целенаправленными и эффективными.

Результаты проведенного исследования могут послужить основой для разработки и внедрения национального стандарта по заверению нефинансовой отчетности, дополняющего проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности», подготовленный Минэкономразвития России, а также национальный стандарт общественного капитала бизнеса, что будет являться важным шагом к совершенствованию отечественной системы корпоративной отчетности, позволив обеспечить более полное, достоверное и прозрачное отражение деятельности организаций.

Таким образом, модификация применяемых при заверении нефинансовой отчетности процедур в современных условиях представляет собой важный шаг к обеспечению качества аудита всей информации об организации в целом, обеспечивая для аудита как профессии потенциальные горизонты развития, а также гарантирует высокий уровень доверия пользователей заключениям в развивающейся сфере аудита нефинансовой отчетности.

Список литературы

Книги

1. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса : учебник для студентов магистратуры, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Финансы и кредит», «Государственный аудит», «Менеджмент» / Р.П. Булыга. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «Юнити-Дана», 2017. – 263 с. – ISBN 978-5-238-02932-0.

2. Булыга, Р.П. Современные концепции и научные школы развития аудита и контроля : учебник / Р.П. Булыга. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «Юнити-Дана», 2018. – 199 с. – ISBN 978-5-238-03053-1.

3. Гришкина, С.Н. Корпоративная отчетность в контексте информационного представления экологических обязательств / С.Н. Гришкина, А.А. Трушина // Теория и практика финансово-хозяйственной деятельности предприятий различных отраслей : материалы V Национальной (всероссийской) научно-практической конференции ; под редакцией Е.П. Масюткина [и др.]. – Керчь : ФГБОУ ВО «КГМТУ», 2023. – С. 160-170. – 598 с. – ISBN 978-5-605-02662-4.

4. Зеленцов, Д.А. Формирование и аудит отчетной информации об устойчивом развитии: проблемы и перспективы / Д.А. Зеленцов // Теория и практика финансово-хозяйственной деятельности предприятий различных отраслей : материалы V Национальной (всероссийской) научно-практической конференции ; под редакцией Е.П. Масюткина [и др.]. – Керчь : ФГБОУ ВО «КГМТУ», 2023. – С. 204-214. – 598 с. – ISBN 978-5-605-02662-4.

5. Информация финансовой и нефинансовой отчетностей как основа для стратегических решений бизнеса : монография / О.В. Рожнова,

М.В. Мельник, О.В. Ефимова [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью «Русайнс», 2024. – 228 с. – ISBN 978-5-466-04209-2.

6. Осипова, Р.Г. Сравнительный анализ понятий «верификация» и «подтверждение (заверение) нефинансовой отчетности» / Р.Г. Осипова // Актуальные вопросы современной науки : сборник трудов по материалам XII Всероссийского конкурса научно-исследовательских работ, Уфа, 6 марта 2023 года. – Уфа : Общество с ограниченной ответственностью «Научно-издательский центр «Вестник науки», 2023. – С. 53-63. – ISBN отсутствует.

7. Теория вдохновлённого доверия или социальная ответственность аудитора : коллективная монография / Д. Шуундербиик, Т. Лимперг, Д. Флинт [и др.] ; Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ». – Москва : Издательство «Аудитор», 2017. – 191 с. – ISBN 978-5-9909657-6-8.

8. Шеремет, А.Д. Аудит : учебник / Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, экономический факультет. – 7, переработанное и дополненное. – Москва : ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2021. – 375 с. – ISBN 978-5-16-012528-2.

Нормативные правовые акты

9. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ [принят Государственной Думой 21 октября 1994 года (редакция от 31.07.2025)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL: https://base.garant.ru/10164072/ (дата обращения: 10.03.2026).

10. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности : федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ [принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года (редакция от 9 апреля 2026 года)].

– Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL: https://base.garant.ru/12164283/ (дата обращения: 12.05.2026).

11. Российская Федерация. Законы. Об акционерных обществах : федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ [принят Государственной Думой 24 ноября 1995 года (редакция от 31 июля 2025 года)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743 / (дата обращения: 10.02.2026).

12. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года (редакция от 15 декабря 2025 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : https://base.garant.ru/70103036/ (дата обращения: 01.03.2026).

13. Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности : федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ [принят Государственной Думой 7 июля 2010 года (редакция от 9 апреля 2026 года)]. – Справочно-правовая система «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : https://base.garant.ru/12177506/ (дата обращения: 01.05.2026).

14. Российская Федерация. Законы. О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» : федеральный закон от 1 декабря 2007 года № 317-ФЗ [принят Государственной Думой 13 ноября 2007 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72969/ (дата обращения: 10.03.2025).

15. Российская Федерация. Законы. О Государственной корпорации по космической деятельности «Роскосмос» : федеральный закон от 13 июля 2015 года № 215-ФЗ [принят Государственной Думой 1 июля 2015 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182616/ (дата обращения: 10.03.2025).

16. Российская Федерация. Законы. О Государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех» : федеральный закон от 23 ноября 2007 года № 270-ФЗ [принят Государственной Думой 9 ноября 2007 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72710/ (дата обращения: 11.03.2025).

17. О публичной нефинансовой отчетности : проект федерального закона [внесен Правительством Российской Федерации]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=prj&n=167355 (дата обращения: 10.03.2026).

18. Об особенностях раскрытия и предоставления информации, подлежащей раскрытию и предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона «Об акционерных обществах» и Федерального закона «О рынке ценных бумаг», и особенностях раскрытия инсайдерской информации в соответствии с требованиями Федерального закона «О противодействии неправомерному использованию инсайдерской информации и манипулированию рынком и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Постановление Правительства Российской Федерации от 12 марта 2022 № 351 (редакция от 24 ноября 2022 года)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_411449/ (дата обращения: 07.03.2024).

19. Об особенностях раскрытия и (или) предоставления информации, подлежащей раскрытию и (или) предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона «Об акционерных обществах» и Федерального закона «О рынке ценных бумаг» [Постановление

Правительства Российской Федерации от 4 июля 2023 № 1102]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_451396/ (дата обращения: 12.06.2024).

20. Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631/ (дата обращения: 19.04.2025).

21. Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг [Приказ Минфина России от 09.03.2017 № 33н]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216523/ (дата обращения: 24.10.2025).

22. О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг [Положение Банка России от 27 марта 2020 года № 714-П]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352306/ (дата обращения: 25.11.2025).

23. О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг [Положение Банка России от 25 мая 2014 года № 454-П]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175536/ (дата обращения: 15.11.2025).

24. О Кодексе корпоративного управления [Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06-52/2463]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162007/ (дата обращения: 03.09.2025).

25. О раскрытии в годовом отчете публичного акционерного общества отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления (вместе с «Рекомендациями по составлению отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления») [Письмо Банка России от 27.12.2021 № ИН-06-28/102]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405380/ (дата обращения: 26.08.2025).

26. О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ [Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_390868/ (дата обращения: 27.08.2025).

27. О рекомендациях по раскрытию финансовыми организациями информации в области устойчивого развития [Информационное письмо Банка России от 13.06.2023 № ИН-02-28/44]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_452319/ (дата обращения: 26.08.2025).

Стандарты

28. О стандарте общественного капитала бизнеса [Постановление Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2025 № 2230] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_526133/ (дата обращения: 28.08.2025).

29. О Стандарте отчетности об устойчивом развитии и требованиях к системе верификации соответствия деятельности организаций стандарту общественного капитала бизнеса [Проект Постановления Правительства Российской Федерации (подготовлен Минэкономразвития России 16.09.2024)]. / СПС «ГАРАНТ». – Текст : электронный. – URL : https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/56901706/ (дата обращения: 01.05.2026).

30. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317258/ (дата обращения: 11.12.2024).

31. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317404/ (дата обращения: 11.12.2024).

32. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» [Приказ Минфина России от 27.10.2021 № 163н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404880/ (дата обращения: 11.12.2024).

33. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317408/ (дата обращения: 09.12.2024).

34. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317269/ (дата обращения: 09.12.2024).

35. Международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта аудитора» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317412/ (дата обращения: 16.12.2024).

36. Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [Приказ Минфина России от 09.11.2021 № 172н (редакция от 16.010.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405101/ (дата обращения: 06.12.2024).

37. Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» [приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (редакция от 16.10.2023)] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317498/ (дата обращения: 11.12.2024).

38. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317768/ (дата обращения: 12.12.2024).

39. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317416/ (дата обращения: 13.12.2024).

40. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов» [Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н] / СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317769/ (дата обращения: 09.12.2024).

41. ГОСТ Р ИСО 9000-2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь [Приказ Росстандарта от 28.09.2015 № 1390-ст] / Росстандарт : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://protect.gost.ru/gost/details/10cd24e9-c51a-4001-936e-e7bfc1618246 (дата обращения: 07.12.2024).

42. 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 [Приказ Росстандарта от 30.09.2021 № 1031-ст] / Росстандарт : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://protect.gost.ru/gost/details/dbda3806-d718-4e03-b201-95a3bd62da5f/ (дата обращения: 01.09.2025).

43. ГОСТ Р 71198-2026. Национальный стандарт Российской Федерации. Индекс деловой репутации субъектов предпринимательской деятельности (ЭКГ-рейтинг). Методика оценки и порядок формирования ЭКГ-рейтинга ответственного бизнеса [Приказ Росстандарта от 13.05.2026

№ 474-ст] / Росстандарт : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://protect.gost.ru/gost/details/b2bc6256-a402-4fa4-920b-94b3fe43cb4a (дата обращения: 01.06.2026).

44. Стандарт обеспечения достоверности AA1000AS v3 = AA1000 Assurance Standard v3 / AccountAbility : сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard (дата обращения: 01.10.2025).

45. Global reporting initiative (GRI) standards / Global Reporting Initiative : официальный сайт. – Амстердам. – Обновляется. – Текст : электронный. – URL: https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/ (дата обращения: 22.07.2024).

46. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information / IFRS : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards-issb/english/2023/issued/issbs1/#standard (дата обращения: 24.07.2025).

47. IFRS S2 Climate-related Disclosures / IFRS : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards-issb/english/2023/issued/issbs2/#standard (дата обращения: 26.07.2025).

48. ISSA 5000 / International Auditing and Assurance Standards Board : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance (дата обращения: 29.07.2025).

49. Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) / Task force on climate-related financial disclosures (TCFD) : сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.fsb-tcfd.org/recommendations/ (дата обращения: 12.07.2024).

50. Sustainability accounting standards board (SASB) standards / Sustainability accounting standards board (SASB) : сайт. – Текст : электронный. – URL: https://navigator.sasb.ifrs.org/ (дата обращения: 17.07.2024).

Электронные ресурсы

51. Анисимова, Е.В. Аудит нефинансовой отчетности в фокусе устойчивого развития российских компаний / Е.В. Анисимова // Исследование проблем экономики и финансов. – 2023. – № 4. – ISSN 2782-6414. – Текст : электронный. – DOI 10.31279/2782-6414-2023-4-4. – URL: https://refp-stgau.ru/index.php/refp/article/view/105/85 (дата обращения: 21.10.2025).

52. Годовые отчеты / ГМК Норильский никель : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://nornickel.ru/investors/reports-and-results/annual-reports/?ysclid=mufwy21sq2933981191 (дата обращения: 13.06.2026).

53. Годовые отчеты / НЛМК : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://nlmk.com/ru/ir/results/annual-reports/?ysclid=mufx0f7126185343784 (дата обращения: 14.06.2026).

54. Годовые отчеты / Северсталь : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://severstal.com/rus/ir/indicators-reporting/annual-reports/?ysclid=mufx6ire4e86715265 (дата обращения: 12.06.2026).

55. Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды / Организация объединенных наций (ООН) : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shtml (дата обращения: 17.06.2024).

56. Десять принципов Глобального договора ООН / Организация объединенных наций (ООН) : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles (дата обращения: 16.06.2024).

57. Дизайн-бюро Зебра : сайт. – Москва. – DOI отсутствует. – URL: https://zebra-group.ru/ru (дата обращения: 23.06.2026). – Текст : электронный.

58. Зеленцов, Д.А. Нормативное регулирование состава нефинансовой информации в обязательной отчетности организаций / Д.А. Зеленцов // Наукосфера. – 2024. – № 6 (1). – С. 462-466. – ISSN 2542-0402. – Текст : электронный. – DOI 10.5281/zenodo.11573099. – URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=67991491 (дата обращения: 07.10.2026).

59. Инфляция в России / Банк России : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://cbr.ru/analytics/dkp/dinamic/CPD_2025-12/ (дата обращения: 13.06.2026).

60. Кошевая, Т.И. Компоненты аудиторского риска и процедуры его оценки / Т.И. Кошевая // Форум молодых ученых. – 2018. – № 5-2 (21). – С. 264-267. – ISSN 2500-4050. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://sciup.org/read/140282687 (дата обращения: 20.10.2025).

61. Кузбассразрезуголь : сайт. – DOI отсутствует. – URL: https://kru.ru/?ysclid=mufxek262f972220456 (дата обращения: 13.06.2026). – Текст : электронный.

62. Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов / Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) : сайт. – Текст : электронный. – URL: https://rspp.ru/activity/social/registr/ (дата обращения: 05.07.2026).

63. Нефинансовая отчетность: эпизод 4 – новая надежда на капитал / АКРА : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.acra-ratings.ru/research/2824/?lang=ru (дата обращения: 11.02.2026).

64. Нефинансовая отчетность: эпизод 5 – XBRL наносит ответный удар / АКРА : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.acra-ratings.ru/research/2840/ (дата обращения: 22.03.2026).

65. Общественное заверение (подтверждение) корпоративных нефинансовых отчетов / Российский союз промышленников и предпринимателей : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://rspp.ru/sustainable_development/obshchestvennoe-zaverenie-korporativnykh-nefinansovykh-otchetov/ (дата обращения: 02.07.2026).

66. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [утвержден Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21941/ (дата обращения: 16.11.2025).

67. Семнадцать целей устойчивого развития ООН / Организация объединенных наций (ООН) : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://sdgs.un.org/ru/goals (дата обращения: 15.07.2024).

68. Цели развития тысячелетия: доклад за 2015 год / Организация объединенных наций (ООН) : сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.un.org/ru/millenniumgoals/mdgreport2015.pdf (дата обращения: 29.06.2024).

69. Отчетность и раскрытие / Уралкалий : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.uralkali.com/ru/investors/reporting_and_disclosure/?ysclid=munyyo3rcm983326292 (дата обращения: 12.06.2026).

70. Отчет об устойчивом развитии / ОК Русал : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://rusal.ru/sustainability/report/?ysclid=mufwtm1rte533566714 (дата обращения: 13.06.2026).

71. Отчеты и результаты / Полюс : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://polyus.com/ru/investors/results-and-reports/ (дата обращения: 14.06.2026).

72. Отчеты об устойчивом развитии / Евраз : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.evraz.ru/sustainability/sustainability-reports/ (дата обращения: 13.06.2026).

73. Отчеты об устойчивом развитии / Металлоинвест : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.metalloinvest.com/development/csr-reports/?ysclid=mufwsczj54787759503&utm_source=yandex.ru&utm_medium=organic&utm_campaign=yandex.ru&utm_referrer=yandex.ru (дата обращения: 14.06.2026).

74. Отчеты об устойчивом развитии / Мечел : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://mechel.ru/sustainability/esg_reports/ (дата обращения: 12.06.2026).

75. Отчёты об устойчивом развитии / ОМК : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://omk.ru/sustainable-development/reports/?ysclid=mufwqvrzsl43880552 (дата обращения: 11.06.2026).

76. Отчеты об устойчивом развитии / Распадская : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://raspadskaya.com/ru/investors/reports-and-results/sustainability-reports/?ysclid=mufx4twng8122504125 (дата обращения: 14.06.2026).

77. Устойчивое развитие / Группа Магнезит : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://magnezit.ru/interaction/sustainable-development/?ysclid=mufwvdz3cb741210969 (дата обращения: 13.06.2026).

78. Устойчивое развитие / ТМК : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.tmk-group.ru/esg-reports?ysclid=mufxc3fnu7770960363 (дата обращения: 12.06.2026).

79. Шешукова, Т.Г. Подходы к оценке аудиторского риска / Т.Г. Шешукова, В.А. Кошелева, Н.Н. Шакирова // Вектор экономики. – 2024. – № 3 (93). – ISSN 2500-3666. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://vectoreconomy.ru/images/publications/2024/3/accounting/Sheshukova_Kosheleva_Shakirova.pdf (дата обращения: 04.11.2025).

80. ESG отчеты / Алроса : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://alrosa.ru/investors/results-reports/esg-reports/2025/?ysclid=mufwnvyrpr468434081 (дата обращения: 13.06.2026).

81. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance / EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj/eng (дата обращения: 21.09.2024).

82. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups Text with EEA relevance / EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj/eng (дата обращения: 22.10.2024).

83. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting (Text with EEA relevance) / EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj/eng (дата обращения: 22.10.2024).

84. Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies / EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31978L0660 (дата обращения: 21.10.2024).

85. Get ready for European Sustainability Reporting Standards / KPMG : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ie/pdf/2023/08/ie-european-sustainability-reporting-standards-esrs.pdf (дата обращения: 31.10.2024).

86. The State of Play: Sustainability Disclosure and Assurance Six-Year Trends & Analysis (2019-2024) / IFAC : сайт. - Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/state-play-sustainability-assurance (дата обращения: 08.07.2026).

Статьи

87. Абдуллин, Д.М. Особенности определения уровня существенности при планировании и проведении аудита публичной нефинансовой отчетности организации / Д.М. Абдуллин, И.Д. Демина // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 2. Том 6. – С. 87-94. – ISSN 2408-9303.

88. Азжеурова, К.Е. Теоретико-методологическое обоснование оценки аудиторского риска и характеристика его основных элементов / К.Е. Азжеурова, О.А. Ларина // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 4. – С. 13-25. – ISSN 1727-8058.

89. Алексеева, И. В. Развитие верификации нефинансовой отчетности в России / И. В. Алексеева, Ю. А. Зрожевская // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – № 1. Том 10. – С. 18-27. – ISSN 2408-9303.

90. Бабаева, Ж.Р. Трактовка ESG: систематический обзор литературы / Ж.Р. Бабаева, К.К. Семенов, А.С. Семенова // Российский журнал менеджмента. – 2024. – № 2. Том 22. – С. 253-288. – ISSN 1729-7427.

91. Бариленко, В.И. Аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием в неустойчивом мире / В.И. Бариленко // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2022. – № 2. – С. 49-56. – ISSN 1560-8816.

92. Бариленко, В.И. К вопросу об информационном обеспечении корпоративного бизнесанализа / В.И. Бариленко // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2025. – № 1. – С. 312-316. – ISSN 1560-8816.

93. Богатая, И.Н. Исследование практики подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 8-2. – С. 171-176. – ISSN 1818-4057.

94. Богатая, И.Н. Особенности нормативной базы подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 8-1. – С. 24-31. – ISSN 1818-4057.

95. Бойко, А.Ю. Сущность интегрированной отчетности и особенности ее аудита / А.Ю. Бойко, Д.Е. Касимова, В.В. Колесников // Ученые записки Тамбовского отделения РоСМУ. – 2020. – № 17. – С. 20-28. – ISSN 2658-4328.

96. Бударин, С.С. Анализ взаимосвязи финансовых и нефинансовых показателей деятельности медицинских организаций / С.С. Бударин // ОРГЗДРАВ: новости, мнения, обучения. Вестник ВШОУЗ. – 2022. – № 2 (28). Том 8. – С. 84-93. – ISSN 2411-8621.

97. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса как стратегическое направление развития аудиторской деятельности / Р.П. Булыга // Аудитор. – 2013. – № 8 (222). – С. 36-43. – ISSN 1998-0701.

98. Булыга, Р.П. Проблемы финансовых измерений экологических и социальных факторов в публичной отчетности компаний / Р.П. Булыга, М.В. Мельник, И.В. Сафонова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2022. – № 3 (74). Том 15. – С. 202-218. – ISSN 2071-2243.

99. Бычкова, С.М. Анализ экологической благонадежности контрагента / С.М. Бычкова, О.В. Швец // Учет. Анализ. Аудит. – 2024. – № 6. Том 11. – С. 52-62. – ISSN 2408-9303.

100. Вахрушина, М.А. Управленческий учет как информационный источник раскрытия информации об экологическом капитале в интегрированной отчетности российских компаний / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2026. – № 1. Том 29. – С. 69-86. – ISSN 2073-5081.

101. Власова, Н.С. Назначение и виды нефинансовой отчетности / Н.С. Власова, В.С. Корнияш // Вестник Академии знаний. – 2021. – № 46 (5). – С. 98-103. – ISSN 2304-6139.

102. Вукович, Н.А. Лидеры ответственного ведения бизнеса современной России / Н.А. Вукович, О.В. Бирюкова, О.Ю. Кривохижин, И.Б. Ольшанская // Вестник Томского государственного университета. Философия. Социология. Политология. – 2025. – № 83. – С. 193-207. – ISSN 1998-863X.

103. Гафурова, Д.А. Анализ проблем подготовки нефинансовой отчетности / Д.А. Гафурова, Т.А. Корнеева // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2026. – № 7 (261). – С. 31-43. – ISSN 1993-0453.

104. Голубцова, В.В. Анализ состояния основных средств российских предприятий / В.В. Голубцова // Молодой ученый. – 2020. – № 27 (317). – С. 169-172. – ISSN 2072-0297.

105. Горина, А.А. применение аналитических процедур при аудите бухгалтерского баланса / А.А. Горина // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – № 10-1 (80). – С. 92-96. – ISSN 2411-0450.

106. Гусарова, Л.В. Нефинансовая отчетность: проблемные вопросы методологии составления / Л.В. Гусарова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2024. – № 6 (174). – С. 133-147. – ISSN 2078-9017.

107. Домбровская, Е.Н. Походы к определению границ нефинансовой отчетности / Е.Н. Домбровская, В.В. Быкова // Аудитор. – 2024. – № 4. Том 10. – С. 23-33. – ISSN 1998-0701.

108. Евстафьева, Е.М. Исследование практики раскрытия информации о цифровых технологиях и сервисах в нефинансовой отчетности российских банков / Е.М. Евстафьева, У.Ю. Блинова // Учет и статистика. – 2024. – № 3. Том 21. – С. 71-83. – ISSN 1994-0874.

109. Ерохина, Е.И. Совершенствование методического инструментария аудиторской деятельности для диагностики секторальных рисков финансовой безопасности / Е.И. Ерохина, С.С. Чикурова // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В.И. Вернадского. – 2021. – № 4 (82). – С. 89-99. – ISSN 1990-9047.

110. Ефимова, О.В. ESG-рейтинги: актуальные проблемы формирования и использования / О.В. Ефимова // Вестник Академии знаний. – 2023. – № 4 (57). – С. 104-109. – ISSN 2304-6139.

111. Захаров, А.Н. Обеспечение устойчивого развития на пространстве ЕАЭС в современных реалиях / А.Н. Захаров, М.А. Миткина // Российский внешнеэкономический вестник. – 2024. – № 10. – С. 43-54. – ISSN 2072-8042.

112. Зеленцов, Д.А. Анализ российского и зарубежного подхода к формированию нормативной базы заверения нефинансовой отчетности / Д.А. Зеленцов, И.Ф. Ветрова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2025. – № 1. Том 21. – С. 218-223. – ISSN 2541-8025.

113. Зеленцов, Д.А. Особенности применения дополнительных источников аудиторских доказательств при заверении нефинансовой

отчетности / Д.А. Зеленцов // Проблемы экономики и юридической практики. – 2026. – № 4. Том 22. – С. 173-182. – ISSN 2541-8025.

114. Зеленцов, Д.А. Проблематика расчета и применения аудиторского риска при заверении отчетности об устойчивом развитии / Д.А. Зеленцов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2026. – № 2. Том 12. – С. 171-180. – ISSN 2227-3891.

115. Зеленцов, Д.А. Развитие информационного поля аудиторских доказательств для заверения нефинансовой отчетности российских горнодобывающих компаний / Д.А. Зеленцов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2025. – № 6. Том 1. – С. 57-69. – ISSN 2227-3891.

116. Зеленцов, Д.А. Роль аудита в устойчивом развитии организации / Д.А. Зеленцов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. – № 6. Том 3. – С. 66-74. – ISSN 2227-3891.

117. Зеленцов, Д.А. Российская и международная практика регулирования обязательной публикации нефинансовой отчетности / Д.А. Зеленцов // Учет и контроль. – 2025. – № 2. – С. 57-69. – ISSN 2415-7783. – Текст : электронный. – DOI 10.36871/u.i.k.2025.02.01.007. – URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=80489549 (дата обращения: 07.10.2026).

118. Зотова, А.В. Сопоставление esg-стратегии и экг-рейтинга / А.В. Зотова // Профессорский журнал. Серия: экономические науки. – 2024. – № 4 (4). – С. 36-39. – ISSN 3034-2341.

119. Казакова, Н.А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и оценке хозяйственной деятельности / Н.А. Казакова // Вестник Финансового университета. – 2017. – № 2 (98). Том 21. – С. 113-120. – ISSN 2221-1632.

120. Карташов, В.С. Оценочные значения как категория связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности / В.С. Карташов // Дискуссия. – 2024. – № 6 (127). – С. 88-96. – ISSN 2077-7639.

121. Каспина, Р.Г. Аудит нефинансовой информации / Р.Г. Каспина, Н.О. Самойлова // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 4. Том 7. – С. 71-80. – ISSN 2408-9303.

122. Колосова, Д.М. Статистика нефинансовой отчетности в России / Д.М. Колосова, К.А. Кузьмин, В.Е. Лебедь // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 11-1 (93). – С. 195-198. – ISSN 2411-0450.

123. Корзоватых, Ж.М. Нефинансовая отчетность как коммуникационный инструмент реализации концепции устойчивого развития / Ж.М. Корзоватых // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2026. – № 1 (166). Том 11. – С. 211-219. – ISSN 2227-3891.

124. Коршунова, А.А. Смещение фокуса с западной модели аудита на отечественные потребности / А.А. Коршунова, Ж.А. Кеворкова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2025. – № 11 (191). – С. 75-83. – ISSN 2078-9017.

125. Лавров, Д.А. Исследование понятия «подтверждение (заверение) интегрированной отчетности» и используемых в этих целях аудиторско-консалтинговых услуг / Д.А. Лавров, Е.В. Корсакова // Учет и статистика. – 2022. – № 3 (67). – С. 77-87. – ISSN 1994-0874.

126. Малиновская, Н.В. Анализ корпоративной отчетности российских компаний на соответствие принципам интегрированной отчетности / Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 15 (405). – С. 17-30. – ISSN 2073-5081.

127. Малиновская, Н.В. Связанность информации консолидированной финансовой и нефинансовой отчетности / Н.В. Малиновская, М.М. Гафаров // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 1 (60). – С. 235-238. – ISSN 2304-6139.

128. Малиновский, М.Д. Методика реализации принципа связности в интегрированной отчетности / М.Д. Малиновский // Экономические науки. – 2023. – № 222. – С. 235-238. – ISSN 2072-0858.

129. Минина, М.С. Годовой отчет компании как элемент корпоративной отчетности / М.С. Минина // International Scientific Review. – 2017. – № 4 (35). – С. 66-68. – ISSN 2410-275X.

130. Моисеева, Е.Н. Опыт формирования нефинансовых отчетов на предприятиях / Е.Н. Моисеева // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 6. Том 6. – С. 76-86. – ISSN 2408-9303.

131. Мощенко, О.В. Методические аспекты оценки риска недостоверности нефинансовой отчетности компаний угольной отрасли / О.В. Мощенко, А.Ю. Усанов, М.Н. Толмачев, А.С. Бабанская // Экономика. Налоги. Право. – 2026. – № 3. Том 19. – С. 94-105. – ISSN 1999-849X.

132. Панкова, С.В. Подтверждение нефинансовой корпоративной отчетности: регулирование, проблемы и тенденции / С.В. Панкова, А.В. Кузьмичева // Russian Journal of Management. – 2023. – № 4. Том 11. – С. 215-229. – ISSN 2409-6024.

133. Петров, А.М. Публичная нефинансовая отчетность: российский аспект / А.М. Петров // Экономические науки. – 2025. – № 243. – С. 283-286. – ISSN 2072-0858.

134. Петров, А.М. Раскрытие информации о социальных обязательствах в отчетности экономических субъектов / А.М. Петров // Экономические науки. – 2024. – № 231. – С. 182-185. – ISSN 2072-0858.

135. Решетников, В.Н. Анализ устойчивости деятельности страховой организации в зависимости от заинтересованной стороны / В.Н. Решетников, Е.Б. Герасимова // Экономические науки. – 2025. – № 245. – С. 391-395. – ISSN 2072-0858.

136. Санникова, И.Н. Нефинансовая отчетность: практика формирования и мониторинга ESG-данных / И.Н. Санникова, М.Н. Семиколенова // Экономика. Профессия. Бизнес. – 2024. – № 1. – С. 64-71. – ISSN 2413-8584.

137. Санникова, И.Н. ESG-данные в нефинансовой отчетности российского бизнеса / И.Н. Санникова, М.Н. Семиколенова // ЭКО. – 2024. – № 5 (599). – С. 104-119. – ISSN 0131-7652.

138. Сафонова, И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: диалектика развития базовых категорий верификации / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 4. Том 9. – С. 6-20. – ISSN 2408-9303.

139. Сафонова, И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: развитие методологии верификации корпоративной отчетности / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 5. Том. 9. – С. 6-21. – ISSN 2408-9303.

140. Сафонова, И.В. Интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2023. – № 4 (79). Том 16. – С. 261-280. – ISSN 2071-2243.

141. Серебрякова, Т.Ю. Нефинансовая отчетность и контроль соответствия / Т.Ю. Серебрякова // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – № 3. Том 10. – С. 33-44. – ISSN 2408-9303.

142. Сорокина, Е.М. Организационные аспекты подготовки отчетности как источника информации для оценки финансового состояния бизнеса / Е.М. Сорокина // Известия Байкальского государственного университета. – 2022. – № 2. Том 32. – С. 239-247. – ISSN 2500-2759.

143. Степанова, О.С. Роль аналитики бухгалтерского учета и взаимная увязка финансовых и нефинансовых показателей в отчетности об устойчивом развитии / О.С. Степанова // Управленческий учет. – 2023. – № 11-2. – С. 913-921. – ISSN 1814-8476.

144. Умавов, Ш.Ю. Оценка двойной существенности как инструмент формирования и аудита нефинансовой отчетности / Ш.Ю. Умавов // Управленческий учет. – 2024. – № 7. – С. 354-362. – ISSN 1814-8476.

145. Черский, Б.В. Процессно-ориентированный подход учетно-контрольного обеспечения при подготовки нефинансовой отчетности коммерческой организации / Б.В. Черский // Журнал монетарной экономики и менеджмента. – 2024. – № 4. – С. 238-247. – ISSN 2782-4586.

146. Шахназаров, Б.А. Правовые основы рейтинговой деятельности в сфере устойчивого развития / Б.А. Шахназаров // Актуальные проблемы российского права. – 2025. – № 2 (171). Том 20. – С. 69-82. – ISSN 1994-1471.

147. Шиловская, М.С. Анализ взаимосвязи финансового положения и уровня корпоративной прозрачности информации годовых отчетов российских компаний / М.С. Шиловская // Дайджест-финансы. – 2021. – № 2 (258). Том 26. – С. 195-211. – ISSN 2073-8005.

148. Штиллер, М.В. Нефинансовая отчетность и феномен «Зеленого камуфляжа»: глобальные вызовы и пути решения / М.В. Штиллер, А.А. Нестерова // Управленческий учет. – 2026. – № 1. – С. 211-215. – ISSN 1814-8476.

149. Шулаков, А.А. Правовые механизмы защиты публичных интересов Российской Федерации от трансграничных эффектов ESG-стандартов / А.А. Шулаков // Актуальные проблемы российского права. – 2024. – № 10 (167). Том 19. – С. 167-180. – ISSN 1994-1471.

Источники на иностранном языке

150. Alvarado, N.R. Do auditors mitigate earnings management during economic crisis? / N.R. Alvarado, P. De Fuentes, J. Laffarga // Revista de Contabilidad. – 2019. – № 1. Volume 22. – P. 6-20. – ISSN 1138-4891.

151. Ballou, B. Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements / B. Ballou, P.-C. Chen, J.H. Grenier, D.L. Heitger // Journal of Accounting and Public Policy. – 2018. – № 2. Volume 37. – P. 167-188. – ISSN 0278-4254.

152. Berg, F. Aggregate Confusion: The Divergence of ESG Ratings / F. Berg, J.F. Kölbel, R. Rigobon // Review of Finance. – 2022. – № 6. Volume 26. – P. 1315–1344. – ISSN 1572-3097.

153. Birkey, R.N. Does assurance on CSR reporting enhance environmental reputation? An examination in the U.S. context / R.N.Birkey, G. Michelon, D.M. Patten, J. Sankara // Accounting Forum. – 2016. – № 3. Volume 40. – P. 143-152. – ISSN 0155-9982.

154. Borgato, B. Auditors' perceptions of integrated reporting assurance: Insights from Italy / B. Borgato, P.L. Marchini // Meditari Accountancy Research. – 2021. – Volume 29. – P. 31-53. – ISSN 1022-2529.

155. Carmo, C. Mandatory Non-Financial Information Disclosure under European Directive 95/2014/EU: Evidence from Portuguese Listed Companies / C. Carmo, C. Ribeiro // Sustainability. – 2022. – № 8. Volume 14. – P. 1-23. – ISSN 2071-1050.

156. Carson, E. Explaining auditors' propensity to issue going-concern opinions in Australia after the global financial crisis / E. Carson, N. Fargher, Y. Zhang // Accounting and Finance. – 2019. – № 4. Volume 59. – P. 2415-2453. – ISSN 0810-5391.

157. Chen, H. Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008 / H. Chen, S. Hua, Z. Liu, M. Zhang // Asian Review of Accounting. – 2019. – № 1. Volume 27. – P. 97-111. – ISSN 1321-7348.

158. Cuadrado-Bellesteros, B. Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: the role of accountants and levels of assurance / B. Cuadrado-Bellesteros, J. Martínez-Ferrero, I.M. García-Sánchez // International Business Review. – 2017. – № 6. Volume 26. – P. 1141-1156. – ISSN 0969-5931.

159. Eugénio, T. Non-Financial Reporting and Assurance: A New Opportunity for Auditors? Evidence from Portugal / T. Eugénio, S. Gomes, M. Castelo Branco, A. Isabel Morais // Sustainability. – 2022. – № 20. Volume 14. – P. 1-15. – ISSN 2071-1050.

160. Farooq, M.B. The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers / M.B. Farooq, C. de Villiers // Accounting, Auditing and Accountability Journal. – 2019. – № 1. Volume 32. – P. 307-336. – ISSN 1368-0668.

161. Hsieh, T.Sh. Seeing is believing? Executives' facial trustworthiness, auditor tenure, and audit fees / T.Sh. Hsieh, J.B. Kim, R.R. Wang, Zh. Wang // Journal of Accounting and Economics. – 2020. – № 1. Volume 69. – P. 101260. – ISSN 0165-4101.

162. Kassem, R. Effective methods for detecting fraudulent financial reporting: Practical insights from Big 4 Auditors / R. Kassem, K. Omoteso // Journal of Accounting Literature. – 2023. – Volume 46. – P. 587-610. – ISSN 0737-4607.

163. Kassem, R. External auditors' use and perceptions of fraud factors in assessing fraudulent financial reporting risk (FFRR): Implications for audit policy and practice / R. Kassem // Security Journal. – 2023. – Volume 37. – P. 875-902. – ISSN 0955-1662.

164. Liu, R. Audited financial reporting and voluntary disclosure: international evidence on management earnings forecasts / R. Liu, X. Kong, Z. San, A. Tsang // International Journal of Auditing. – 2018. – № 2. Volume 22. – P. 249-267. – ISSN 1090-6738.

165. Martínez-Ferrero, J. Sustainability assurance and cost of capital: does assurance impact on credibility of corporate social responsibility information? / J. Martínez-Ferrero, I.M. García-Sánchez // Business Ethics: A European Review. – 2017. – № 3. Volume 26. – P. 223-239. – ISSN 0962-8770.

166. Martínez-Ferrero, J. The Level of Sustainability Assurance: The Effects of Brand Reputation and Industry Specialisation of Assurance Providers / J. Martínez-Ferrero, I.M. García-Sánchez // Journal of Business Ethics. – 2018. – № 1. Volume 150. – P. 971-990. – ISSN 0167-4544.

167. Mezzanotte, F.E. Corporate sustainability reporting: double materiality, impacts, and legal risk / F.E. Mezzanotte // Journal of Corporate Law Studies. – 2023. – № 2. Volume 23. – P. 633–663. – ISSN 1473-5970.

168. Pagani, A. Non-Financial Disclosure Assurance: Critical Insights from the Italian Financial Services Sector / A. Pagani, S. Moggi, A. Gaetano // International Journal of Business and Management. – 2021. – № 1. Volume 16. – P. 8-18. – ISSN 1833-3850.

169. Pantazi, T. The Introduction of Mandatory Corporate Sustainability Reporting in the EU and the Question of Enforcement / T. Pantazi // European Business Organization Law Review. – 2024. – № 1. Volume 25. – P. 509-532. – ISSN 1566-7529.

170. Pedersen, L.H. Responsible investing: the ESG-efficient frontier / L.H. Pedersen, S. Fitzgibbons, L. Pomorski // Journal of Financial Economics. – 2020. – № 2. Volume 142. – P. 572-597. – ISSN 0304-405X.

171. Quick, R. Assurance on CSR reports: impact on the credibility perceptions of non-financial information by bank directors / R. Quick, P. Inwinkl // Meditari Accountancy Research. – 2020. – № 5. Volume 28. – P. 833-862. – ISSN 1022-2529.

172. Shen, H. The impact of corporate social responsibility assurance on investor decisions: Chinese evidence / H. Shen, H. Wu, P. Chand // International Journal of Auditing. – 2017. – № 3. Volume 21. – P. 271-287. – ISSN 1090-6738.

173. Trucco, S. Does voluntary non-financial reporting matter for the evaluation of audit risk after a crisis period? Perceptions from Italian auditors / S. Trucco, M. Chiara Demartini, K. McMeeking, V. Beretta // Meditari Accountancy Research. – 2022. – № 7. Volume 30. – P. 280-309. – ISSN 1022-2529.

174. Yen, J.C. The impact of audit firms' characteristics on audit fees following information security breaches / J.C. Yen, J.H. Lim, T. Wang, C. Hsu // Journal of Accounting and Public Policy. – 2018. – № 6. Volume 37. – P. 489-507. – ISSN 0278-4254.

Приложение А

(информационное)

Перечень выявленных разделов в ОУР российских горнодобывающих компаний за 2023 год

Таблица А.1 – Перечень выявленных разделов в ОУР российских горнодобывающих компаний за 2023 год

Раздел ОУР	Компания, наличие раздела в ОУР за 2023 год, ед.												Итого ОУР с отчетом, ед.
	Полюс	НЛМК	Алроса	ОМК	Магнезит	Распадская	Мечел	Металлоинвест	Норникель	Северсталь	Евраз	Русал	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Экология													
Использование водных ресурсов	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Выбросы в атмосферу	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Обращение с отходами	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Управление хвостохранилищами	1	-	-	-	-	-	1	1	1	1	1	-	6
Противодействие изменениям климата	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Сохранение биоразнообразия	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Обучение в сфере охраны окружающей среды	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	3
Охрана и использование земельных ресурсов	1	-	1	-	1	-	1	-	1	1	-	1	7

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Потребление энергии	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Энергоэффективность	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Выбросы парниковых газов	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Кадры													
Кадровый состав	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Корпоративная культура	1	-	-	1	1	-	1	1	1	1	-	1	8
Привлечение и адаптация сотрудников	1	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1	11
Обучение и развитие сотрудников	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Мотивация и вознаграждение сотрудников	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Разнообразие кадрового состава	1	1	-	-	-	-	1	1	1	1	1	1	8
Социальная поддержка сотрудников	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	-	1	10
Медицинское обслуживание и профессиональные заболевания	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Волонтерство	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	11
Культура безопасности и взаимодействие с персоналом по вопросам промышленной безопасности	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Данные о травматизме и несчастных случаях	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Профилактика травматизма	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	1	11
Обучение в сфере охраны труда	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Управление подрядчиками	1	1	-	1	1	-	1	1	1	1	1	1	10
Предупреждение ЧС	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Безопасность на транспорте	1	1	1	-	-	1	-	-	1	-	1	-	6
Социальные и общественные вопросы													
Благотворительность и социальные инвестиции	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Развитие регионов присутствия	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Коренные народы	1	-	1	-	-	-	-	-	1	1	-	-	4
Корпоративная этика	1	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	11
Противодействие коррупции	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Соблюдение прав человека	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Прием обращений, обратная связь	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	11

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Управление													
Бизнес-модель	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	-	10
Управление УР	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Экономическая результативность	1	-	-	-	-	-	-	-	1	1	1	-	4
Управление налогами и налогообложение	1	-	-	-	1	-	1	1	1	-	1	1	7
Цифровизация	1	-	1	-	-	1	1	1	1	1	1	1	9
Исследовательские разработки и инвестиции	-	-	1	-	1	-	-	1	1	1	-	1	6
Информационная безопасность	1	1	1	-	-	-	1	-	1	1	1	1	8
Ответственная цепочка поставок	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Обеспечение качества продукции	-	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	1	8
Закупки у местных и малых поставщиков	1	-	1	-	1	1	1	1	1	1	1	-	9
Взаимодействие с заинтересованными сторонами	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Внутренний контроль и аудит	-	1	-	-	-	1	-	1	1	1	1	1	7
Система корпоративного управления	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Вклад в достижение целей УР ООН	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	11

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Вклад в выполнение национальных проектов Российской Федерации	1	-	-	1	-	1	1	1	1	1	-	1	8
Награды и позиции в рейтингах УР	1	1	1	1	-	1	1	1	1	1	1	1	11
Риски в области УР	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Стратегия и планы организации в контексте УР	1	1	1	1	-	-	1	1	1	1	1	1	10
Итого	48	42	40	35	38	37	46	47	50	49	44	45	

Источник: составлено автором.

Приложение Б

(информационное)

Концепция трансформации аудиторских процедур заверения нефинансовой отчетности

I. Общие положения

Настоящая концепция трансформации аудиторских процедур заверения нефинансовой отчетности раскрывает цель, основные задачи и методики, позволяющие добиться повышения эффективности и полезности заданий по заверению нефинансовой отчетности.

Концепция призвана обеспечить решение следующих задач:

– оценка основных проблем, с которыми сталкиваются практикующие специалисты, а также составители и пользователи отчетности;

– формулирование основных направлений развития текущей методологии с определением ключевых инструментов, позволяющих оценить достоверность более широкого круга показателей нефинансовой отчетности;

– способствование распространению практики заверения нефинансовой отчетности как института, повышающего её полезность для пользователей.

II. Цель и основные задачи концепции

Деятельность участвующих в заданию по заверению нефинансовой отчетности аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов, прочих практикующих специалистов, уполномоченных федеральных органов исполнительной власти направлена в первую очередь на защиту такой охраняемой законом ценности, как право граждан и юридических лиц на получение информации (часть 4 статьи 29 Конституции Российской Федерации). Исходя из этого, главная цель дальнейшего развития деятельности по заверению нефинансовой отчетности - формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом к результатам оказания таких услуг, а также увеличение их полезности при сохранении и росте эффективности.

Для достижения указанной цели необходимо решение следующих основных задач:

– повышение уровня уверенности, выражаемого российскими специалистами при заверении нефинансовой отчетности;

– повышение профессиональной компетенции участвующих в услугах по заверению специалистов;

– расширение рынка и распространение практики заверения нефинансовой отчетности для увеличения её полезности для пользователей.

Решение указанных задач предполагает целенаправленное осуществление комплекса регуляторных, организационных и иных мер, направленных на:

– развитие рынка по оказанию услуг заверения нефинансовой отчетности;

– расширение инструментария аудиторов и иных практикующих специалистов;

– модернизацию системы подготовки и аттестации практикующих специалистов в связанных областях компетенций;

– консолидацию процесса заверения нефинансовой отчетности и его интеграцию с классическими заданиями по аудиту;

– адаптацию передового международного опыта в части регулирования сферы заверения нефинансовой отчетности к национальным условиям.

Реализация данных задач и мер будет способствовать росту интереса к нефинансовой отчетности, укреплению взаимодействия организаций со своими заинтересованными сторонами и обществом в целом, а также развитие аудиторской отрасли в целом в следствие расширения спектра предлагаемых услуг. Повышение достоверности нефинансовой отчетности, достигнутое благодаря распространению практики её заверения, позволит повысить интеграцию бизнеса и общества, оценить его вовлеченность в решение проблем устойчивого развития, в том числе в части осуществления организациями вклада в достижение целей национальных проектов Российской Федерации.

III. Основные проблемы заверения нефинансовой отчетности

Недостаточное развитие сферы публикации нефинансовой отчетности в нашей стране приводит к тому, что зачастую организации не выделяют достаточно финансовых и организационных ресурсов на её подготовку. Помимо этого, отсутствие единых национальных стандартов, которые были бы обязательны для крупных организаций приводит к тому, что сопоставление и заверение такой отчетности затруднительно.

В целом, проблематика, существующая в сфере нефинансовой отчетности и её заверения, связана со спецификой самой отчетности. В отличие от системы бухгалтерского учета, используемой при формировании финансовой отчетности, которая зачастую сама по себе не провоцирует возникновение искажений, используемая для формирования нефинансовой отчетности совокупность различных учетов ввиду своей комплексности способна повлиять на достоверность информации, собранной для формирования отчета. При этом, законодательство на текущем этапе не обязывает организации выстраивать

систему внутреннего контроля за составлением нефинансовой отчетности. В некоторых ситуациях она может существовать, в отдельных случаях может быть создана компанией в рамках стратегии по устойчивому развитию. Распространенной также является ситуация, когда внутренний контроль за составлением той или иной части отчетности отсутствует.

Помимо этого, внешний проверяющий рассматривает каждый заверяемый показатель в отдельности, так как они лишены единой финансовой базы и монетарной оценки. Необходимо определить важность показателя для пользователя и достоверности отчетности, а также количественную оценку существенности искажения. Однако, данный подход можно применять хотя и к нефинансовым, но к количественным показателям. Качественные показатели лишены меры, в которой их искажение можно было быть как существенное основываясь, например, на доле искажения или конкретном абсолютном значении. Именно этим, а также общей сложностью получения надлежащих доказательств под качественные показатели, вызван тот факт, что современные задание по заверению нефинансовой отчетности сфокусированы на количественных показателях. Однако, качественные показатели также являются важным элементом всей системы, позволяющим пользователям оценить стратегические приоритеты организации, а также получить представление о её планах и стратегии в различных сферах деятельности.

IV. Основные элементы концепции

1) Последовательное заверение показателей

Текущая практика заданий по заверению нефинансовой отчетности, в особенности принимая во внимания российскую практику, предполагает выражение уверенности либо в части отдельных количественных показателей отчета, либо отчета в целом в части количественных показателей. Это снижает полезность полученного заверения для пользователей, а также снижает их уверенность в том, что независимые проверяющие способны обеспечить достоверность отчетности.

В рамках концепции предлагается уделить особенное и первоочередное внимание трансформации текущей практики с целью перехода на выражение разумной уверенности в части количественных нефинансовых показателей. Такое изменение позволит повысить доверие пользователей к отчетности и проверяющим, что, в свою очередь, приведет к общему росту заинтересованности данной сферой. Это позволит направить на решение актуальных проблем дополнительные ресурсы, как со стороны самих организаций, публикующих отчетность, чтобы увеличить её качество, так и со стороны проверяющих,

что позволит в последствии перейти к следующему этапе – выражению уверенности в части качественных показателей.

Заверение качественных показателей позволит приблизить интеграцию различных услуг в рамках аудиторской деятельности, так как для получения необходимых доказательств потребуется комплексный анализ организации в целом. В частности, оценка её стратегии для подтверждения как текущих, так и прогнозных заявлений, а также анализ имеющихся в её распоряжении ресурсов и капитала.

2) Использование внутренних информационных источников

Классический подход, используемый при заверении нефинансовой отчетности, во многом полагается на данные самой отчетности, в особенности при проведении аналитических процедур с целью выявления нехарактерных для деятельности организации изменений показателей. Такой подход не только ограничивает инструментарий специалистов, но и ставит их в зависимость от достоверности самой отчетности при ее заверении.

Для того, чтобы достичь обозначенной ранее разумной уверенности в части количественных показателей, требуется внедрить в методику проведения заданий дополнительные источники достоверной информации. В первую очередь стоит рассмотреть информацию из бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и связанного учета. Несмотря на то, что нефинансовая отчётность не содержит большого числа раскрытий финансовой информации, количественные нефинансовые индикаторы очень часто взаимосвязаны с теми или иными расходами организации. Обучение сотрудников, исполнение нормативных требований в части экологии, потребление энергии, реализованные благотворительные проекты – всё это можно выразить в денежном эквиваленте потраченных средств. Наиболее явно данный аспект возможно проследить в динамике, и для аудитора это является хорошей возможностью сделать аналитические процедуры более комплексными и рассмотреть больше закономерностей, что позволит выявить потенциальные риски, возникающие при расхождении ожиданий с реальными данными.

Помимо этого, в отличие от нефинансовой отчётности, для многих организаций бухгалтерская (финансовая) отчетность не только обязательна к подготовке и раскрытию, но также подлежит обязательному аудиту. Данные из такой отчетности являются не просто информацией, предоставленной самой организацией, которая заинтересована в положительном вердикте проверяющего. Так как зачастую нефинансовая отчетность готовится после бухгалтерской, эти значения и данные уже были подтверждены

независимым аудитором, причем с высоким уровнем уверенности, что делает их отличным источником доказательств. Разумеется, если аудитор выразил мнение с оговоркой или вообще не смог подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, это должно приниматься во внимание при оценке риска задания по заверению нефинансовой отчётности проверяемой организации.

Регистры финансового учета могут являться важнейшим источников информации. На их основе следует строить соответствующие аналитические ожидания, выявляя взаимосвязь между финансовыми и нефинансовыми показателями. Даже если анализируемые показатели являются нефинансовыми, их динамика в подавляющем количестве случаев, завязана на те или иные расходы, осуществляемые организацией. Использование комплексного подхода при построении аналитической процедуры позволит повысить получаемый уровень уверенности без существенных затрат ресурсов, необходимых при проведении классического детального тестирования.

Таким образом, данный элемент позволяет продлить цепочку, которая является ключевой для настоящей концепции – последовательность заверения показателей. Подтвержденные с предоставлением разумной уверенности показатели финансовой отчетности и данные связанного с ними бухгалтерского учета позволят увеличить уровень уверенности при заверении нефинансовых данных. В свою очередь, они станут базисом для проведения полноценного анализа деятельности организации и приобретения уверенности в качественных показателях нефинансовой отчетности.

3) Использование внешних информационных источников

Однако, использования исключительно данных самой организации недостаточно. Точно также как при проведении аудита финансовой отчетности задействуются внешние подтверждения и анализ разнообразных информационных источников, необходимо закрепить роль таких процедур при заверении нефинансовой отчетности. Классическое внешнее подтверждение используется в таких заданиях, когда требуется подтвердить количественные данные в рамках, к примеру, потребления определённых ресурсов или уровня выбросов. В таком случае прибегают к классическим процедурам запроса информации у поставщиков энергии или иных контрагентов. Однако, важнейшим элементом в случае оценки многих показателей нефинансовой отчетности является анализ и суждение специалиста в части того, является ли информация достаточно достоверной.

По этой причине в рамках концепции предлагается расширить спектр применения аудиторских процедур, основанных на положениях МСА 315, путем внедрения в них не только внутренних, но и внешних информационных источников, которые бы позволили

покрыть риски искажения, связанные с показателями, не имеющими достаточной взаимосвязи с данными бухгалтерского учета самой организации.

Различные рейтинги, в том числе ЭКГ, могут быть использованы специалистами в ходе задания, так как они удовлетворяют критериям внешних независимых от проверяемой организации доказательств. Здесь необходимо отметить прозрачность рейтинговой системы как один из важных факторов рассмотрения её в качестве аудиторских доказательств. Ряд исследователей, как российских, так и зарубежных, отмечали, что использование ESG-рейтингов для объективного сопоставления разных организаций затруднено именно из-за непрозрачности критериев оценивания и разнообразия самих подходов к составлению рейтингов.

В этом проявляется один из плюсов системы ЭКГ-рейтинга – четко прописанная система оценивания, а также полный перечень контрольных показателей, с которым можно свободно ознакомиться. Перспективы расширения программы рейтингования на, в том числе, страны ЕАЭС могут служить дополнительным преимуществом, который позволит не только применять его на большем количестве заданий, но и расширит возможности бенчмаркинга.

Помимо ЭКГ-рейтинга допустимо использование иных рейтингов, при установлении их взаимосвязи с показателями нефинансовой отчетности. Еще одним примером может служить рейтинг индекса качества городской среды, формируемый министерством строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации. Его данные могут быть полезны при оценке влияния крупных градообразующих предприятий на моногорода в их регионах присутствия. Показатели в части воздействия на окружающую среду, социальных инвестиций, а также участия в жизни местных сообществ будут иметь прямую связь с качеством городской среды, что позволит сопоставить и оценить корректность направления динамики показателей в нефинансовой отчетности организации.

Также использование внешних информационных источников следует применять при оценке перечня существенных тем отчета. Так как организация самостоятельно определяет набор информации, который будет раскрыт в отчетности, опираясь на запросы своих заинтересованных сторон, независимому проверяющему крайне трудно оценить корректность этой оценки. У проверяющего нет полного списка заинтересованных сторон, так как эта информация может быть существенной и чувствительной для организации, а также сам процесс повторного анализа требований стейкхолдеров может быть слишком ресурсозатратным для поддержания эффективности задания на должном уровне.

В таком случае оптимальным станет использование процедуры бенчмаркинга с учетом отраслевой специфики. При заверении нефинансовой отчетности организации из определенной сферы, специалист имеет возможность собрать данные о существенных темах, определенных иными организациями данного сектора, если их отчетность является публичной. На основе их анализа появится возможность выделить те темы, которые одновременно являются существенными для большинства компаний отрасли, но по какой-то причине были пропущены проверяемой организацией при составлении отчетности. В случае выявления таких тем, у специалиста будет возможность провести точечный анализ, что соответствует принципам риск-ориентированного подхода аудиторской деятельности. Нет необходимости проводить полный анализ всех запросов заинтересованных сторон, если существенные темы соответствуют отраслевой норме. Именно на те вопросы, в которых подход компании будет расходиться с остальными представителями сектора, проверяющему будет логично и эффективно потратить свои ресурсы. Это позволит выявить наиболее рискованные области в части некорректного определения существенных тем без значительных дополнительных затрат.

Приложение В

(информационное)

Информационно-аналитическое обеспечение модифицированной процедуры сбора аудиторских доказательств

Таблица В.1 – Информационно-аналитическое обеспечение модифицированной процедуры сбора аудиторских доказательств

Раздел отчета об устойчивом развитии	Внутренние источники		Внешние источники	
	Аналитический показатель в части бухгалтерского учета	Прочие учетные системы внутри организации	Информационный источник – рейтинги	Информационный источник – прочее
1	2	3	4	5
Экология				
Использование водных ресурсов	Расходы за водоснабжение и водоотведение, затраты на забор воды. Ожидание: объем потребления воды должен коррелировать с расходами и объемом производства	Счётчики воды, АСКУВ, производственные журналы водопотребления, договоры и лимиты водопользования. Ожидание: фактическое потребление по счетчикам и учетным системам соответствует раскрытому объему	Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам присутствия. Ожидание: если компания раскрывает проекты по обеспечению/модернизации водоснабжения и водоотведения или финансирует соответствующие объекты, в городах-получателях ожидается улучшение связанных показателей	Данные Роспотребнадзора и органов ЖКХ о качестве питьевой воды, водоснабжения и водоотведения. Ожидание: раскрытые эффекты водохозяйственных проектов должны согласовываться с информацией о ситуации в городах присутствия

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Выбросы в атмосферу	Экологические платежи и сборы, расходы на природоохранные мероприятия, капитальные затраты на очистку выбросов. Ожидание: динамика выбросов согласуется с затратами на экологические мероприятия и производственным объемом	Данные производственного экологического контроля, приборов учета, лабораторных измерений, журналы источников выбросов. Ожидание: сумма выбросов по источникам соответствует данным экологического учета	Экологические рейтинги/бенчмарки; ЭКГ-рейтинг по показателю «Экология». Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам присутствия. Ожидание: снижение выбросов и реализация газоочистных проектов должны соответствовать динамике экологических показателей компании и, если предприятие существенно влияет на город, с улучшением направления «Экология» в соответствующей территории	Данные Росприроднадзора, региональных органов и экологического мониторинга. Ожидание: динамика внешних показателей качества среды не должна противоречить существенным заявленным изменениям выбросов
Обращение с отходами	Расходы на вывоз, утилизацию и размещение отходов, себестоимость продукции. Ожидание: расходы изменяются пропорционально объемам отходов и производству	Реестры отходов, журналы движения отходов, данные производственной системы учета. Ожидание: объемы отходов и доли переработки согласуются с внутренними регистрами	ESG рейтинги, ЭКГ-рейтинг, отраслевые бенчмарки и Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам присутствия. Ожидание: при раскрытии инвестиций в раздельный сбор, переработку или инфраструктуру обращения с отходами ожидается схожая динамика показателей в отчетности и данных рейтингов	Сообщения СМИ и данные Росприроднадзора о регионах присутствия. Ожидание: динамика раскрываемых показателей должно соответствовать имеющейся информации об улучшении или ухудшении обстановки

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Противодействие изменениям климата	Затраты на экологические программы, модернизацию оборудования, энергоэффективные проекты. Ожидание: рост климатических инвестиций отражается в капитальных и операционных затратах	Реестр климатических проектов, инвестиционные программы, паспорта проектов. Ожидание: заявленные мероприятия имеют подтвержденный статус, сроки и фактическое отражение в данных организации	Климатические/ESG-рейтинги, ЭКГ-рейтинг в части экологических показателей, Индекс качества жизни Развивай.РФ. Ожидание: климатические проекты, связанные с энергоэффективностью, озеленением и устойчивостью городской инфраструктуры, должны быть согласованы с динамикой соответствующих городских показателей	Региональные климатические планы, программы адаптации и данные муниципалитетов. Ожидание: заявленные меры должны соответствовать информации о территории присутствия
Сохранение биоразнообразия	Расходы на рекультивацию земель, природоохранные мероприятия и компенсационные мероприятия, резервы под восстановление экосистемы. Ожидание: затраты соотносятся с масштабом воздействия и реализуемыми проектами	Экологические планы, результаты мониторинга, реестры земель и природоохранных мероприятий, данные производственных площадок. Ожидание: заявленные площади и мероприятия согласуются с внутренними данными	Экологические/ESG-рейтинги, ЭКГ-рейтинг по «Экологии» и Индекс качества жизни Развивай.РФ, прежде всего показатели «Экология» и «Благоустройство». Ожидание: инвестиции в рекультивацию, озеленение и восстановление территорий должны иметь наблюдаемый эффект в соответствующих локальных показателях	Данные региональных и муниципальных органов о зеленых территориях. Ожидание: заявленная площадь восстановленных/озелененных территорий должна быть сопоставима с внешними сведениями в части направления динамики

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Потребление энергии	Расходы на электроэнергию, газ, топливо и тепло, объемы приобретенной энергии. Ожидание: энергопотребление коррелирует с соответствующими расходами и объемом производства	Счетчики электроэнергии и топлива, АСКУЭ, ERP/система энергоменеджмента. Ожидание: сумма потребления по площадкам соответствует раскрытому показателю	ESG-рейтинги и отраслевые показатели энергоемкости, ЭКГ-рейтинг по «Экологии». Ожидание: снижение энергопотребления компании согласуется с динамикой, отражаемой в рейтингах	Информация энергоснабжающих организаций, государственная статистика и региональные программы энергоэффективности. Ожидание: эффект проектов должен быть согласован с внешними данными о модернизации инфраструктуры и изменением релевантных показателей
Энергоэффективность	Капитальные затраты на модернизацию и энергосберегающее оборудование, удельные затраты не энергию в расчете на себестоимость продукции. Ожидание: заявленная экономия должна иметь отражение в затратах и потреблении	Реестр энергосберегающих проектов, энергетические обследования, счетчики до/после проекта. Ожидание: заявленный эффект подтверждается изменением удельного энергопотребления	Рейтинги энергоэффективности/ESG, ЭКГ-рейтинг по «Экологии» и Индекс качества жизни Развивай.РФ. Ожидание: проекты энергоэффективности в жилой, социальной или городской инфраструктуре должны быть сопоставимы с динамикой «Жилищных условий», «Благоустройства» и «Экологии»	Региональные программы энергоэффективности, данные муниципалитетов и ресурсоснабжающих организаций. Ожидание: эффект проекта подтверждается внешними сведениями о вводе и модернизации объектов и изменении соответствующих показателей

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Выбросы парниковых газов	Расходы на топливо и энергию, производственные объемы, расходы/инвестиции в снижение выбросов. Ожидание: динамика изменения выбросов должна соответствовать себестоимости с учетом реализованных проектов по снижению выбросов	Реестры топлива, энергопотребления, коэффициенты пересчета, экологические системы учета. Ожидание: расчет выбросов воспроизводим из внутренних данных	Климатические/ESG-рейтинги, ЭКГ-рейтинг в части «Экологии» и отраслевые бенчмарки углеродоемкости; при существенных городских климатических проектах – Индекс качества жизни Развивай.РФ. Ожидание: снижение выбросов должно быть согласовано с энергопотреблением и мероприятиями	Публичные коэффициенты эмиссии, государственные реестры, отчетность и региональные климатические данные. Ожидание: внешняя динамика согласована с заявленными климатическими результатами, направление динамики показателей в отчетности соответствует динамике в регионах присутствия
Кадры				
Кадровый состав	Расходы на оплату труда и страховые взносы. Ожидание: численность и фонд оплаты труда демонстрируют однонаправленную динамику с учетом поправок на инфляцию	Штатное расписание, табели, кадровые приказы, система учета ФОТ. Ожидание: численность, категории, пол и иные характеристики согласуются с кадровыми данными	ESG/HR-рейтинги, ЭКГ-рейтинг по «Кадрам» и отраслевые бенчмарки. Ожидание: структура и динамика персонала компании сопоставимы с отраслью и отражаются во внешней оценке кадрового блока	Государственная статистика рынка труда, отраслевые обзоры. Ожидание: ключевые показатели не противоречат внешним данным в части динамики в регионах присутствия

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Привлечение и адаптация сотрудников	Расходы на подбор персонала, услуги кадровых агентств, себестоимость и выручка. Ожидание: затраты на подбор и динамика численности связаны с количеством принятых сотрудников, а также динамикой общего масштаба деятельности организации.	Реестр вакансий, кандидатов, приемов, сроков закрытия вакансий и прохождения адаптации. Ожидание: количество принятых и показатели адаптации соответствуют раскрытию	HR-рейтинги работодателей и ЭКГ-рейтинг по «Кадрам». Ожидание: заявленные практики привлечения и удержания персонала не противоречат внешней оценке кадровой устойчивости	Отраслевые обзоры рынка труда и данные рекрутинговых платформ. Ожидание: сроки найма и дефицит кадров соответствуют внешней ситуации
Обучение и развитие сотрудников	Расходы на обучение и повышение квалификации; расходы на командировки, внешнее обучение. Ожидание: число обученных и объем обучения коррелируют с расходами	Система обучения, курсов, сертификатов и часов обучения. Взаимосвязь с общим числом сотрудников. Ожидание: заявленное количество обученных и часов воспроизводится по внутренним данным, а также соответствует динамике в части общего числа сотрудников	Рейтинги работодателей/ESG и ЭКГ-рейтинг по «Кадрам». Ожидание: заявленная интенсивность обучения и развития персонала согласуется с внешней оценкой кадровых практик	Сертификаторы обучения и внешние провайдеры образовательных услуг. Ожидание: существенные объемы обучения подтверждаются внешними документами

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Мотивация и вознаграждение сотрудников	ФОТ, премии, социальные выплаты, страховые взносы, резервы по вознаграждениям. Ожидание: показатели вознаграждения и среднесписочная численность имеют однонаправленную динамику	Система учета ФОТ, положения о премировании, реестры выплат, данные по KPI. Ожидание: раскрытые выплаты и показатели охвата системами мотивации согласуются с внутренним учетом	Рейтинги работодателей, отраслевые обзоры заработных плат и ЭКГ-рейтинг по «Кадрам». Ожидание: уровни оплаты и кадровой стабильности не противоречат внешним бенчмаркам	Статистика Росстата и отраслевые обзоры рынка труда. Ожидание: динамика средней оплаты не противоречит внешнему рынку
Медицинское обслуживание и профессиональные заболевания	Расходы на ДМС, медосмотры, компенсации и лечение, выплаты по профессиональным заболеваниям. Ожидание: расходы связаны с численностью персонала и раскрываемыми показателями	Реестр медосмотров, заболеваний, данные о ДМС и обращениях; данные службы охраны труда. Ожидание: раскрытые случаи и охват медобслуживанием согласуются с внутренними регистрами	ESG/социальные рейтинги, ЭКГ-рейтинг по «Кадрам» и отраслевые бенчмарки. Ожидание: раскрытые социальные практики и показатели охраны здоровья персонала не противоречат внешней оценке	Медицинские организации и страховщики, государственная статистика заболеваемости и охраны труда. Ожидание: соответствие динамики показателей направленности динамики внешних данных

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Волонтерство в организации	Расходы на корпоративные волонтерские программы, благотворительные проекты и оплачиваемое время волонтерства. Ожидание: заявленные объемы участия имеют связь с понесенными расходами	Реестр волонтерских мероприятий, участников, часов и проектов; корпоративный портал. Ожидание: количество участников и часов воспроизводится из внутренних данных	ESG рейтинги, Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам присутствия. Ожидание: если волонтерские проекты направлены на благоустройство, озеленение, поддержку общественных пространств, спорта или культуры, динамика соответствующих направлений индекса («Благоустройство», «Спорт, культура и досуг», «Экология») должна быть согласована данными отчета	Публичные отчеты НКО, муниципалитетов и организаторов городских проектов. Ожидание: заявленные волонтерские проекты подтверждаются внешними сведениями и, при наличии измеримого результата, сопоставляются с изменением показателей конкретного города
Культура безопасности и взаимодействие с персоналом по вопросам промышленной безопасности	Расходы на промышленную безопасность, СИЗ, обучение и связанные мероприятия. Ожидание: уровень расходов соответствует в динамике показателям отчета	Реестр инструктажей, проверок и обращений, данные о штате. Ожидание: заявленные мероприятия подтверждаются записями, а динамика показателя соответствует изменению штата организации	Рейтинги, в том числе ЭКГ, в части показателей кадров – динамика показателей травматизма, смертности и происшествий на производстве. Ожидание: динамика раскрываемых показателей соответствует динамике оценки организации по связанным параметрам	Предписания Роструда и Ростехнадзора, муниципальные программы безопасности. Ожидание: существенные внешние проблемы безопасности территории, если они связаны с объектами компании, должны быть учтены при оценке динамики показателей в раскрытии

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Данные о травматизме и несчастных случаях	Компенсации, страховые выплаты, расходы на лечение и простои; резервы и обязательства по несчастным случаям. Ожидание: число и тяжесть происшествий связаны с финансовыми последствиями	Реестр несчастных случаев, акты расследований, больничные, а также данные о количестве сотрудников. Ожидание: количество и классификация случаев согласуются между системами, а общая динамика показателя согласуется с динамикой штата	ESG-рейтинги и ЭКГ-рейтинг по «Кадрам». Ожидание: показатели травматизма и кадровой стабильности сопоставимы с отраслевым уровнем, существенные отклонения требуют проверки	Предписания и отчеты Роструда, страховые данные, внешние расследования. Ожидание: существенные случаи не расходятся с внешними источниками
Профилактика травматизма	Расходы на СИЗ, модернизацию, ремонт опасных объектов, обучение и профилактические мероприятия. Ожидание: увеличение профилактических расходов должно сопровождаться изменением частоты/тяжести травматизма	Реестр корректирующих мероприятий, результаты внутреннего аудита безопасности, а также данные о количестве сотрудников. Ожидание: заявленные мероприятия имеют подтверждение, а их количество соответствует в динамике штату	ESG-рейтинги, ЭКГ-рейтинг по «Кадрам» и отраслевые бенчмарки. Ожидание: заявленная система профилактики согласуется с внешней оценкой кадровых и социальных практик в части динамики раскрываемых показателей и внешних оценок	Предписания и отчеты Роструда, страховые данные, внешние расследования. Ожидание: динамика выносимых постановлений соответствует динамике раскрываемых показателей

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Обучение в сфере охраны труда	Расходы на обучение охране труда, услуги учебных центров, командировки. Ожидание: объем обучения связан с соответствующими расходами	Реестр обучения, удостоверения, протоколы проверки знаний, матрицы обязательного обучения, количество сотрудников в организации. Ожидание: заявленный охват и часы обучения воспроизводимы, а динамика показателей обучения соответствует изменениям размера штата организации	ESG-рейтинги и ЭКГ-рейтинг по «Кадрам». Ожидание: охват обучением и система развития культуры безопасности не противоречат внешней оценке кадровых практик	Документы аккредитованных учебных центров, государственные требования. Ожидание: обучение соответствует обязательным требованиям и подтверждено внешними документами
Предупреждение чрезвычайных ситуаций (далее – ЧС)	Расходы на аварийно-спасательные мероприятия, пожарную безопасность, страхование, резервы и модернизацию. Ожидание: уровень затрат соотносится с масштабом и рисками деятельности	Планы реагирования, реестр учений, аварий, инцидентов, системы мониторинга и внутренние отчеты по безопасности. Ожидание: заявленное число учений/мероприятий подтверждается регистрами	Рейтинги устойчивости/безопасности и Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам присутствия. Ожидание: мероприятия компании по повышению устойчивости городской инфраструктуры, пожарной безопасности и готовности к ЧС должны быть согласованы с динамикой показателей безопасности	МЧС, муниципальные планы гражданской обороны, защиты населения, данные о ЧС. Ожидание: заявленные компанией проекты предупреждения ЧС должны находить подтверждение во внешних сведениях о реализованных мероприятиях и не противоречить динамике показателей безопасности

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Социальные факторы				
Благотворительность и социальные инвестиции	Благотворительные расходы, гранты, пожертвования, инвестиции в социальную инфраструктуру. Ожидание: заявленный объем инвестиций согласуется с расходами и денежными потоками	Реестр благотворительных проектов, договоры, заявки, бюджеты и отчеты по проектам. Ожидание: количество и стоимость проектов подтверждаются внутренними документами	ESG, социальные рейтинги, Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам инвестиций. Ожидание: инвестиции в школы, спорт, общественные пространства, благоустройство, доступность или социальную инфраструктуру должны быть сопоставимы с динамикой «Образования и развития», «Спорта, культуры и досуга», «Благоустройства», «Социальной защиты»	НКО-получатели, муниципалитеты, реестры проектов благоустройства и отчеты органов власти. Ожидание: суммы и результаты социальных инвестиций подтверждаются внешними данными
Развитие регионов присутствия	Расходы на инфраструктуру, налоги в региональный бюджет, инвестиции, закупки и социальные программы в регионах. Ожидание: заявленный экономический вклад связан с расходами	ERP-система, управленческий учет, инвестиционные проекты, реестр закупок, динамика численности работников и информация о рабочих местах. Ожидание показатели воспроизводимы из данных компании	ESG-рейтинги, ЭКГ-рейтинг с учетом блока «Государство» в части налогов и Индекс качества жизни Развивай.РФ. Ожидание: при заявлении о вкладе компании в развитие территории динамика должна быть однонаправленной с динамикой «Благоустройства», «Транспорта», «Образования и развития» и других релевантных направлений	Региональная статистика, данные органов власти, реестры проектов благоустройства и социально-экономического развития. Ожидание: результаты компании согласованы с изменением показателей конкретных регионов или городов, отсутствие динамики анализируется с учетом внешних факторов и масштаба присутствия

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Корпоративная этика	Расходы на обучение по этике, по комплаенсу, функционирование горячих линий. Ожидание: затраты и численность функции соответствуют заявленному охвату	Реестр обучений, кодекс этики, подтверждения ознакомления, реестр нарушений и дисциплинарных мер, реестр обращений на горячую линию. Ожидание: заявленный охват и число случаев согласуются с внутренними регистрами	ESG-рейтинги корпоративной этики. Ожидание: внешняя оценка благонадежности и взаимодействия с государством не противоречит раскрытым показателям	Судебные акты, решения регуляторов и иные публичные сведения о существенных нарушениях. Ожидание: существенные публичные случаи отражены или объяснены
Противодействие коррупции	Расходы на внутренний контроль, штрафы, резервы и судебные расходы по коррупционным нарушениям. Ожидание: существенные случаи имеют финансовые последствия или соответствующие резервы	Реестр конфликтов интересов, подарков, проверок контрагентов, сообщений и расследований, реестр прохождения внутреннего обучения. Ожидание: раскрытый охват и количество случаев согласуются с внутренними регистрами	ESG-рейтинги и ЭКГ-рейтинг по направлению «Государство». Ожидание: динамика внешних оценок согласовывается с динамикой раскрываемых показателей	Судебные акты, решения регуляторов и иные публичные сведения о существенных нарушениях. Ожидание: существенные публичные случаи отражены или объяснены

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Соблюдение прав человека	Расходы на охрану труда, обучение, социальные программы и урегулирование претензий. Ожидание: существенные нарушения могут отражаться в расходах, резервах или судебных обязательствах	Реестр обращений, расследований, дисциплинарных мер, проверок поставщиков и обучения по правам человека и этике. Ожидание: заявленные случаи и охват процедур подтверждаются внутренними регистрами	ESG-рейтинг по правам человека и социальным практикам; ЭКГ-рейтинг по «Кадрам» в части анкетирования сотрудников. Ожидание: внешняя оценка социальных практик не противоречит заявленным политикам и процедурам, а также раскрываемым показателям	Судебные акты, решения регуляторов и иные публичные сведения о существенных нарушениях. Ожидание: существенные публичные случаи отражены или объяснены
Прием обращений, обратная связь	Расходы на горячую линию, прием и обработку обращений. Ожидание: раскрываемые показатели соотносятся в динамике с понесенными расходами	CRM система, горячая линия, реестр обращений, сроки обработки, категории и результаты рассмотрения. Ожидание: количество обращений, доля закрытых и сроки воспроизводятся из системы	ESG-рейтинги, Индекс качества жизни Развивай.РФ. Ожидание: если обращения жителей связаны с городской инфраструктурой, благоустройством или экологией, изменение характера обращений сопоставляется с направлениями «Благоустройство», «Экология», «Транспорт», «Безопасность» и «Социальная защита»	Публичные обращения граждан, региональные и муниципальные платформы обратной связи, прокуратура и омбудсмены. Ожидание: системные проблемы внешней обратной связи должны быть сопоставимы с раскрытием компании о количестве, характере и результатах рассмотрения обращений

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Управленческие факторы				
Управление УР	Расходы на функцию устойчивого развития, ESG-консалтинг, проекты и инвестиции, резервы и обязательства по существенным ESG-факторам. Ожидание: расходы на функцию соответствуют заявленному масштабу управления УР	ESG-структура, матрица ответственности, комитеты, KPI, реестр проектов и внутренних отчетов. Ожидание: заявленные органы управления и KPI подтверждаются внутренними документами	ESG-рейтинги и оценки качества управления устойчивым развитием, Индекс качества жизни Развивай.РФ. Ожидание: наличие территориальных KPI и программ взаимодействия с городами должно сопровождаться измеримыми результатами на территориях присутствия	Публичные решения органов власти, муниципальные программы и отчеты о реализации территориальных проектов. Ожидание: механизмы управления УР на уровне регионов или городов находят подтверждение в реализованных совместных проектах и их внешних результатах
Ответственная цепочка поставок	Закупки, перечень поставщиков в учете, штрафы и претензии, связанные с качеством и социальными и экологическими требованиями. Ожидание: раскрываемая информация соотносится с данными закупок по учету	ERP-система, закупочная система, реестр поставщиков, результаты проверок поставщиков. Ожидание: доля проверенных поставщиков и закупок воспроизводится из систем	ESG-рейтинги. Ожидание: заявленные требования к ответственным поставщикам и практики закупок сопоставимы с внешней оценкой благонадежности и ответственного бизнеса	Санкционные списки, судебные базы, данные регуляторов, перечни Росфинмониторинга. Ожидание: существенные риски поставщиков выявляются и отражаются

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Взаимодействие с заинтересованными сторонами	Расходы на публичные консультации, общественные слушания, исследования и коммуникации. Ожидание: масштаб взаимодействия имеет связь с затратами и количеством проектов/регионов	Реестр стейкхолдеров, протоколы встреч, результаты опросов, общественных слушаний и консультаций. Ожидание: заявленные каналы и количество мероприятий подтверждаются внутренними документами	ESG-рейтинги, Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам присутствия. Ожидание: если взаимодействие с жителями используется для выбора проектов благоустройства/социальных инвестиций, приоритеты взаимодействия должны быть сопоставимы с последующей динамикой соответствующих показателей	Протоколы публичных слушаний, муниципальные платформы обратной связи, материалы НКО и органов власти. Ожидание: приоритеты заинтересованных сторон сопоставимы с проблемными зонами и реализованными проектами
Система корпоративного управления	Вознаграждение органов управления, расходы на внутренний аудит, комплаенс и корпоративное управление. Ожидание: заявленная структура управления согласуется с затратами и выплатами	Реестр органов управления, протоколы заседаний, положения о комитетах. Ожидание: состав органов, частота заседаний и функции подтверждаются внутренними документами	ESG-рейтинги. Ожидание: оценка корпоративного управления и благонадежности согласуется с раскрытой структурой и публичными данными	ЕГРЮЛ и иные публичные корпоративные документы. Ожидание: ключевые сведения совпадают

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Вклад в достижение целей УР ООН	Расходы по проектам, привязанным к ЦУР ООН, гранты и социальные и экологические программы. Ожидание: заявленный вклад имеет финансовое отражение в соответствующих проектах	Реестр проектов ЦУР, KPI, проектная отчетность и внутренние бюджеты. Ожидание: заявленные результаты и охват подтверждаются проектными данными	ESG-рейтинги и оценки вклада в ЦУР, ЭКГ-рейтинг и Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам реализации проектов. Ожидание: динамика показателей в рейтингах соответствует динамике раскрываемых данных	Отчеты партнеров, НКО, органов власти. Ожидание: динамика ключевых показателей соответствует динамике реализации проектов в части ЦУР
Вклад в выполнение национальных проектов Российской Федерации	Налоговые платежи, инвестиции, расходы и финансирование проектов, связанных с национальными проектами. Ожидание: заявленный вклад имеет соответствующее финансовое отражение	Реестр проектов, инвестиционные программы, внутренние KPI и договоры с государственными и муниципальными заказчиками. Ожидание: заявленные объемы и результаты воспроизводимы	Государственные оценки участия бизнеса в национальных проектах, ЭКГ-рейтинг в части экологических, кадровых и социальных инвестиций и Индекс качества жизни Развивай.РФ по городам/регионам реализации. Ожидание: вклад компании в проекты городской среды, инфраструктуры, социальной сферы или экологии сопоставляется с динамикой соответствующих направлений индекса	Государственные реестры проектов, данные органов власти и отчеты о реализации национальных проектов. Ожидание: участие и результаты подтверждаются государственными источниками, динамика ключевых показателей соответствует динамике реализации национальных проектов

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
Награды и позиции в рейтингах УР	Расходы на участие в конкурсах/рейтингах, членские взносы, консалтинг и подготовку заявок. Ожидание: участие в мероприятиях связано с наличием соответствующих расходов	Реестр заявок, сертификатов, наград, рейтингов и внутренних материалов по участию. Ожидание: каждая существенная награда имеет подтверждающий документ	Непосредственно рейтинги, включая ЭКГ-рейтинг, и сайты рейтинговых агентств. Ожидание: уровень, баллы, год и методология совпадают с раскрытием	Сайты организаторов премий, пресс-релизы, официальные реестры наград. Ожидание: награда и позиция подтверждаются независимым источником
Риски в области УР	Резервы, оценочные обязательства, штрафы, страховые расходы, убытки и инвестиции по ESG-рискам. Ожидание: существенные ESG-риски имеют отражение в финансовой отчетности или управленческих расходах	Корпоративный риск-реестр, карты рисков, сценарный анализ, данные внутреннего аудита, стресс-тесты и реестр инцидентов. Ожидание: раскрытые риски и их уровни соответствуют внутренней системе риск-менеджмента	ESG-рейтинги, отраслевые бенчмарки и динамика Индекса качества жизни Развивай.РФ в регионах присутствия. Ожидание: выявленные компанией социальные, экологические и инфраструктурные риски сопоставляются с внешним профилем территории, ухудшение релевантных показателей индекса – сигнал для проверки полноты раскрытия рисков	Данные регуляторов, судебные решения, муниципальные программы, отраслевые прогнозы и публичные базы инцидентов. Ожидание: существенные внешние изменения в городах присутствия отражены в реестре рисков или объяснены с учетом масштаба и характера присутствия компании

Источник: составлено автором.