

Концепция ESG-аудита организаций государственного и корпоративного секторов*

Concept of ESG-Audit of organizations in the Public and Corporate Sector

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-7-25-36

Р.П. Булыга, д-р экон. наук, ординарный профессор, руководитель Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, главный научный сотрудник, Финансовый университет при Правительстве РФ

e-mail: Rbulyga@fa.ru

И.В. Сафонова, канд. экон. наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, ведущий научный сотрудник, Финансовый университет при Правительстве РФ

e-mail: IV.safonova@mail.ru

R.P. Bulyga, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Chief Scientific Researcher, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: Rbulyga@fa.ru

I.V. Safonova, Candidate of Economic Sciences, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Leading Scientific Researcher, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: IV.safonova@mail.ru

Аннотация. В статье поднимаются вопросы нивелирования аудиторским сообществом влияния ESG-трансформации информационной экосистемы деятельности экономических субъектов на развитие методологии аудита публичной отчетности. Суть проблемы заключается в существенном отставании системы нормативного регулирования и применительной практики подтверждения достоверности информации, публикуемой в отчетности организаций корпоративного и государственного секторов, от темпов актуализации нормативного регулирования и расширения практики формирования и раскрытия нефинансовой отчетной информации в условиях бурной ESG-трансформации. В статье приведен обзор нормативного регулирования и практики подтверждения достоверности нефинансовой информации аудиторскими организациями. Дана характеристика способов верификации нефинансовой отчетной информации, альтернативных традиционному аудиту. Сформулированы концептуальные положения и методические подходы к проведению ESG-аудита организаций государственного и корпоративного сектора.

Ключевые слова: аудит бизнеса, ESG-аудит, организации государственного сектора, верификация, ESG, нефинансовая отчетная информация.

Abstract. The article raises the issues of leveling by the audit community the influence of the ESG transformation of the information ecosystem of the activities of economic entities on the development of the methodology for auditing public reporting. The essence of the problem lies in the significant lag of the regulatory system and the applied practice of confirming the reliability of information published in the reporting of corporate and public sector organizations from the pace of updating regulatory regulation and expanding the practice of generating and disclosing non-financial reporting information in the context of rapid ESG transformation. The article provides an overview of the regulatory framework and practice of verifying the reliability of non-financial information by audit organizations. The characteristics of methods of verification of non-financial reporting information, alternative to traditional audit, are given. The conceptual provisions and methodological approaches to the ESG audit of public and corporate sector organizations are formulated.

Keywords: business audit, ESG audit, public sector organizations, verification, ESG, non-financial reporting information.

* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве РФ на 2023 год.

Настоящая статья является продолжением серии исследований по развитию концепции «Аудита бизнеса» [1–7] в направлении ESG-аудита, проводимых в рамках Научной школы Финансового университета¹. Данная концепция определяет более широкое понимание аудита, сфера которого должна распространяться на все компоненты и аспекты подтверждения достоверности информационной экосистемы деятельности экономических субъектов (с выражением разумной уверенности), а не только применительно к бухгалтерской (финансовой) отчетности, как это указано в нормативно-правовых актах.

Внедрение ESG-принципов в информационную экосистему деятельности организаций как корпоративного, так и государственного секторов оказывает ключевое влияние на процессы формирования, раскрытия и подтверждения достоверности публичной отчетности. В составе публичной корпоративной отчетности бухгалтерская (финансовая) информация² по объему раскрываемых данных, роли в принятии управленческих решений, ценностной составляющей с учетом интересов различных групп стейкхолдеров с каждым годом все больше уступает место так называемой «нефинансовой отчетной информации», т.е. отчетной информации, сформированной в соответствии со стандартами нефинансовой отчетности (ISSB, GRI, SASB, TCFD и др.) [8].

Проводимые авторами статьи исследования [5–7] показали, что нормативное регулирование и действующая практика подтверждения достоверности нефинансовой отчетной информации развиваются по двум параллельным трекам:

1) распространение сферы ответственности аудиторов на нефинансовую отчетную информацию вследствие принятия стандартов и развития практики выполнения заданий с пониженным (ограниченным) уровнем уверенности;

2) расширение способов подтверждения достоверности данных с участием альтерна-

тивных аудиторов субъектов верификации отчетной информации.

Что касается *первого трека*, нормативное регулирование представлено четырьмя основными стандартами: МСЗОУ 3000, AA1000AS, МСЗОУ 3410 и ИСО 14064-3-2021.

МСЗОУ 3000³ регулирует процесс выполнения аудиторами и другими практикующими специалистами так называемого задания, обеспечивающего уверенность, при подтверждении достоверности «расширенной внешней отчетности». Он предоставляет практикующему специалисту при выражении мнения о степени достоверности любого предмета задания (в том числе нефинансовой отчетной информации) право выбора принимаемой на себя ответственности в виде разумной либо ограниченной уверенности [5].

Стандарт AA1000ASv3⁴ регламентирует процесс выполнения заданий по обеспечению качества в отношении расширенного формата публичной информации о деятельности организации, включающего отчеты об устойчивом развитии, годовые и/или комплексные отчеты, содержание веб-сайта, обязательные заявки или нормативные раскрытия и др. Стандартом предусмотрены два уровня уверенности: умеренная — при соблюдении принципов стандарта при раскрытии информации, высокая — при дополнительной проверке достоверности количественных показателей и раскрытия качественной информации [5].

МСЗОУ 3410⁵ регламентирует процесс выдачи аудитором или другим практикующим специалистом заключения о степени достоверности отчета о выбросах парниковых газов с предоставлением права выбора принимаемой

¹ Научная школа «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества» под руководством профессора Бульги Р.П. URL: <http://www.fa.ru/org/dep/uaa/Pages/school.aspx>

² Под «бухгалтерской (финансовой) информацией» авторы понимают отчетную информацию, сформированную в соответствии со стандартами бухгалтерской (финансовой) отчетности (МСФО, ГААП, РСБУ и др.).

³ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.

⁴ AA1000 Assurance Standard v3 — международный стандарт, который устанавливает требования для проведения высококачественных проверок устойчивости при применении Принципов подотчетности AA1000 (AA1000AP, 2018). URL: <https://www.accountability.org/>

⁵ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.



ответственности в виде разумной либо ограниченной уверенности.

*Стандарт ИСО 14064-3-2021*⁶ предоставляет эксперту по верификации при выражении в заявлении своего мнения о степени достоверности заявления в отношении парниковых газов право выбора принимаемой на себя ответственности в виде разумной либо ограниченной уверенности.

Таким образом, рассмотренные стандарты формируют методологическую базу осуществления аудиторами так называемого профессионального подтверждения достоверности «нефинансовой отчетной информации» как альтернативы классического аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В ходе проведенного авторами исследования *российской практики* выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, выявлены три модели профессионального подтверждения достоверности «нефинансовой отчетной информации», используемых ведущими аудиторскими фирмами:

- 1) «Соответствие отчета стандартам нефинансовой отчетности» (модель 1);
- 2) «Подтверждение отдельных нефинансовых показателей» (модель 2);
- 3) «Заверение выборочной информации» (модель 3).

Первая модель подразумевает выражение мнения (как правило, с ограниченной степенью уверенности) в отношении того, действительно ли нефинансовый отчет подготовлен в соответствии с международно-признанными стандартами (к примеру — GRI, TCFD, AA1000 и др. в зависимости от того, какие стандарты использует компания) и не содержит существенных искажений. При этом аудиторская организация не подтверждает достоверности конкретных показателей и блоков качественной информации, даже если аудиторские процедуры затрагивают подобную информацию.

Вторая модель отличается тем, что предмет задания ограничивается отдельными нефинансовыми показателями, перечисленными в заключении. Подтвержденные показатели, как правило, отмечаются в отчете особым

символом. При этом соответствие раскрываемой нефинансовой информации различным стандартам нефинансовой отчетности не относится к области проверки.

Третья модель представляет собой своего рода объединение первых двух моделей — подтверждение выборочной информации в рамках ограниченной уверенности. По данной модели подтверждается как качественная, так и количественная информация в рамках применимых стандартов. При этом к заключению прилагается перечень конкретных показателей и стандартов, в рамках которых была осуществлена проверка.

Таким образом, рассмотренные модели объединяет подход к определению уровня уверенности, предоставляемой при подтверждении нефинансовой отчетной информации (преимущественно ограниченная (низкая) степень предоставляемой уверенности). При этом модели отличаются составом подтверждаемой информации: вся совокупность нефинансовой отчетной информации (первая модель), отдельные нефинансовые показатели (вторая модель), выборочная совокупность нефинансовой отчетной информации (третья модель).

Второй трек связан с расширением понятийного аппарата «верификации» публичной отчетности, а также с развитием альтернативных аудиту (и используемому аудиторам профессиональному подтверждению) способов обеспечения достоверности нефинансовой отчетной информации.

Согласно стандарту AA1000, верификация представляет собой «метод, который с помощью ряда конкретных принципов и подходов позволяет оценить качество подготавливаемых организацией отчетов, систем, процессов и уровень компетентности, которые обеспечивают эффективность ее работы»⁷.

Проведенное ранее авторами исследование позволило разработать матрицу категорий, обеспечивающих достоверность публичной отчетности организаций:

- *верификация*⁸ — проверка наличия и/или достоверности информации (данных), исходя

⁶ 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», утвержден и введен в действие Приказом Росстандарта от 30.09.2021 № 1031-ст.

⁷ Официальный сайт AccountAbility URL: <https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard/>

⁸ Термин является универсальным, применяется во всех сферах и областях деятельности (технической, медицинской, социально-экономической и др.).

из соблюдения определенных критериев ее формирования [6];

- *заверение* — процесс верификации, осуществляемый в социально-экономической сфере общественной деятельности (у нотариусов, юристов, бухгалтеров, аудиторов и др.). Заверением считается любое подтверждение достоверности информации о деятельности экономического субъекта как с предоставлением уверенности, так и без нее [6];

- *подтверждение* — подсистема заверения, при которой выражение суждения должно содержать уверенность специалиста, т.е. иметь под собой основу в виде технологии (методики, регламента) получения им доказательств достоверности оцениваемых данных (информации) [6];

- *аудит* — подсистема профессионального подтверждения, когда от специалиста (аудитора) требуется высокий (разумный) уро-

вень уверенности при выражении мнения о достоверности публичной отчетности [6].

Контент-анализ положений нормативных правовых актов, действующих в Российской Федерации в отношении нефинансовой отчетности [9–13], позволил выделить следующие альтернативные аудиту способы обеспечения достоверности нефинансовой отчетной информации (табл. 1).

Как свидетельствуют представленные в табл. 1 результаты и анализ применительной практики, в Российской Федерации наиболее распространенными способами обеспечения достоверности нефинансовой отчетной информации, развивающимися как альтернативные внешнему аудиту, являются:

- внутренний контроль и аудит;
- общественное заверение;
- стейкхолдерское заверение;

Таблица 1

Альтернативные аудиту способы и субъекты обеспечения достоверности нефинансовой отчетной информации

Код	Способы обеспечения достоверности нефинансовой отчетной информации	Субъекты обеспечения достоверности
100	Внутренние способы обеспечения качества процесса формирования, раскрытия и представления нефинансовой информации	
110	Внутренний контроль учетных и отчетных данных	Службы внутреннего контроля
120	Внутренний аудит рисков деятельности организации	Службы внутреннего аудита
200	Внешние способы обеспечения достоверности публичной отчетности	
210	Заверение нефинансовой отчетной информации по инициативе самой организации	
211	Заверение нефинансовой отчетной информации с выражением ограниченной уверенности (подтверждение достоверности)	Иные (отличные от аудиторских организаций) профессиональные верификаторы
212	Заверение нефинансовой отчетной информации с выражением мнения (не ниже ограниченной уверенности) либо без выражения уверенности (общественное заверение)	Специализированный орган делового союза (например, РСПП, Общественная Палата), ассоциации
213	Заверение нефинансовой отчетной информации без выражения уверенности (стейкхолдерское заверение)	Представители заинтересованных пользователей
220	Внешняя оценка публичной отчетности или ее части по инициативе третьей стороны	
221	Оценка показателей публичной отчетности или ее части в процессе составления индексов, рейтингов, рэнкингов	Рейтинговые агентства
222	Оценка показателей публичной отчетности или ее части в процессе проведения конкурсов, выдачи премий и грандов	Организаторы конкурсов, премий, грандов

Источник: составлено авторами с использованием [6].



▪ внешняя оценка по инициативе, а также на основе или с использованием информации третьих лиц.

Внутренний контроль и аудит. Согласно Концепции развития публичной нефинансовой отчетности, «практика внутреннего контроля качества нефинансовой отчетной информации предполагает проведение проверок, направленных на достижение трех взаимосвязанных целей: соблюдение нормативных актов и внутренних регламентов в области формирования нефинансовой отчетности; обеспечение ее достоверности; повышение эффективности деятельности организации и управления рисками в сфере ESG» [12].

Общественное заверение. Данный вид заверения нефинансовой отчетности становится распространенной практикой в нашей стране. Особенностью такого заверения является его ограниченная ценность для пользователей, поскольку оно осуществляется без выражения уверенности в отношении достоверности данных нефинансовой отчетности. Предметом общественного заверения является заявление о наличии данных о том, что отчет содержит значимую и полную информацию.

В Российской Федерации уже длительное время подобное заверение осуществляет Российский союз промышленников и предпринимателей (далее — РСПП) по внутренним методикам. Как следует из текста выдаваемых РСПП свидетельств об общественном заверении, «достоверность фактических данных, содержащихся в отчете, не является предметом общественного заверения». В то же время в нем содержатся рекомендации по повышению качества раскрытия информации и управления деятельностью организации. Проверка РСПП является комплексной оценкой того, насколько предоставляемая компанией информация свидетельствует об ответственной деловой практике и ответственном ведении бизнеса, об устойчивости компании и качестве управления рисками. Рекомендации, предоставляемые компаниям, основаны на анализе разнообразности раскрываемой в отчетности информации, на оценке взаимосвязи и непротиворечивости утверждений, представляемых в отчетности, на раскрытии не только действий компании в области ESG, но и ре-

зультатов таких действий, а также на проверке полноты раскрываемых фактов деятельности компании в области устойчивого развития. В этой связи у заинтересованных пользователей (государства, бизнеса и общества) сложилось определенное доверие к процедуре общественного заверения со стороны РСПП. Многие российские компании стремятся пройти заверение именно данного верификатора.

Общественная палата Российской Федерации летом 2022 г. также объявила о том, что начинает проект по регулярному Общественному заверению публичной нефинансовой отчетности в области ESG и устойчивого развития как экономических субъектов (компаний), так и субъектов Российской Федерации и муниципальных образований на предмет признания значимости и полноты публичной нефинансовой отчетности, а также с целью выявления и распространения лучших практик, в том числе в области благотворительности, корпоративной социальной ответственности, социального предпринимательства.

Стейкхолдерское заверение. Помимо общественного заверения в Российской Федерации начали появляться прецеденты альтернативного стейкхолдерского заверения. Так, государственная корпорация «Росатом» для независимой проверки нефинансовой отчетности за 2020 г. привлекла профильных специалистов, углубленно разбирающихся в раскрытых в ней вопросах⁹. В число лиц, принявших участие в заверении нефинансовой информации в составе публичного годового отчета «Росатом», вошли члены институтов Российской академии наук, представители Государственной думы РФ, сотрудники и преподаватели профильных институтов и университетов, представители общественных организаций и рейтинговых агентств и т.д.

Стейкхолдерское заверение как средство диалога с заинтересованными пользователями активно использует ПАО «Газпром». В ходе общественных консультаций в рамках стейкхолдерского заверения представители заинтересованных сторон ПАО «Газпром», ознакомившись с проектом отчетности, имели возможность задать интересующие их вопро-

⁹ https://report.rosatom.ru/go/2020/rosatom_2020.pdf, с. 213.

сы, на которые были предоставлены комментарии со стороны компании, а также сформировать список замечаний и предложений. Проведение данной консультации и формирование заключения по ее итогам имело целью подтвердить соответствие раскрытой в отчете информации ожиданиям заинтересованных сторон, а также оценить реагирование компании на рекомендации заинтересованных сторон в процессе подготовки отчета. На основе данных рекомендаций ПАО «Газпром» была сформирована таблица корректировок отчетности со стороны компании.

Как и общественное заверение, стейкхолдерское заверение влияет лишь на перечень раскрываемой информации, не подтверждая при этом точность и качество раскрываемой информации и не формируя уровень уверенности относительно информации, раскрытой в нефинансовой отчетности.

Внешняя оценка по инициативе третьих лиц. К наиболее распространенным инструментам независимой внешней оценки, проводимой по инициативе третьей стороны, относятся: индексы, рейтинги, рэнкинги, оценивающие результаты деятельности организаций на основе формализованной методологии; конкурсы и премии, используемые в качестве инструментов выявления и поощрения успешных корпоративных практик.

Внешняя оценка на основе или с использованием информации третьих лиц. Еще одним альтернативным способом обеспечения достоверности нефинансовой отчетной информации могут служить так называемые «сервисы третьих лиц»¹⁰.

В зависимости от статуса третьего лица можно выделить следующие типы сервисов:

а) сервисы, создаваемые государственными органами или при непосредственной поддержке государственных органов;

б) сервисы, создаваемые саморегулируемыми профессиональными организациями;

в) сервисы, создаваемые некоммерческими специализированными организациями, фондами;

г) сервисы, создаваемые специализированными рейтинговыми агентствами или аналитиками фондового рынка;

д) сервисы или источники официальной информации других третьих лиц.

В отличие от внешних аудиторов и других практикующих специалистов, указанные лица напрямую не выражают мнение о достоверности оцениваемой информации. В то же время размещаемая ими информация для снижения собственных репутационных рисков проходит определенные процедуры верификации и подтверждения. Это повышает степень уверенности заинтересованных пользователей в достоверности публичной информации, раскрываемой самими организациями (при условии соответствия раскрываемой нефинансовой информации и информации, содержащейся в «сервисах третьих лиц»).

В качестве иллюстрации практики использования сервисов третьих лиц для верификации отчетной информации приведем пример раскрытия информации в отчетности ПАО «Норникель» в части сведений об инцидентах, произошедших в период с 2019 по 2021 г. в экологической и социальных сферах (выбросы двуокиси серы в плавильном цехе (2019)¹¹; несчастный случай на руднике «Таймырский» (2019)¹²; авария на ТЭЦ-3 АО «НТЭК» (2020)¹³; обрушение в дробильном цехе на обогатительной фабрике (2021)¹⁴ и др.) (табл. 2).

В ходе сравнительного анализа состава и качества информации, представленной «на сервисах третьих лиц» (сайтах специализированных организаций, СМИ и др.), с раскрытиями в рамках нефинансовой отчетности ПАО «Норникель» можно сделать ряд существенных выводов.

Не вся информация, представленная в СМИ, раскрывается в отчетности либо информация не раскрывается отдельно по про-

¹⁰ Под «сервисом третьего лица» понимается любой источник, на котором внешним по отношению к организации лицом (в том числе государственным органом) размещается информация о деятельности этой организации, прошедшая определенную процедуру верификации.

¹¹ Один из основных загрязнителей атмосферного воздуха в России объявил о закрытии плавильного цеха в поселке Никель: сайт «Беллона». 2019. URL: <https://bellona.ru/2019/11/22/odin-iz-osnovnyh-zagryaznitelej-atmosfernogo-vozduha-v-rossii-obyavil-o-zakrytii-plavilnogo-tseha-v-poselke-nikel/>

¹² О ходе расследования несчастного случая на руднике «Таймырский»: пресс-релиз с сайта «Норникель». 2019 г. URL: <https://www.nornickel.ru/news-and-media/press-releases-and-news/o-khode-rassledovaniya-neschastnogo-sluchaya-na-rudnike-taymyrskiy/?from=1546290000&to=1577739600>

¹³ <https://www.nornickel.ru/sustainability/projects/cleanup/>

¹⁴ <https://ria.ru/20210224/nornikel-1598841462.html>



Таблица 2

«Сервисы третьих лиц» как способ верификации нефинансовой отчетной информации (на примере ПАО «Норникель»)

Источник информации («Сервис третьего лица»)	Тип информации, представленной на «сервисе третьего лица»	Полнота раскрытия событий в составе публичной отчетности ПАО «Норникель»
Официальный сайт Всемирного фонда дикой природы (WWF)*	1. Представляется хронология событий. 2. Результаты оценок и мнений третьих лиц (например, Общественного совета Росприроднадзора; WWF; Общественной палаты РФ и т.д.)	1. Информация раскрывается в Белой книге, Отчете об устойчивом развитии. 2. Информация раскрывается не полностью. Отрицательные результаты и мнения, исходящие не от государственных органов, не представлены в отчетности, хотя определенная часть отрицательных мнений и результатов оценок подтверждена (не все мнения и результаты имеют независимое подтверждение)
Официальный сайт «Интерфакса»**	1. Представляется хронология событий. 2. Представляется информация о судебных разбирательствах	1. Информация раскрывается в Белой книге, Отчете об устойчивом развитии. 2. Информация не раскрывается, представлена информация лишь о сумме компенсаций вреда
Официальный сайт «Коммерсантъ»***	1. Представляется информация о суммах штрафов, взысканий. 2. Оценка изменений финансового состояния компания из-за присуждения штрафов, из-за динамики роста акций под влиянием распространения информации о ЧС	1. Информация раскрывается в Белой книге, Отчете об устойчивом развитии, но без детализации и комментариев. 2. Информация не раскрывается
Официальный сайт РБК****	Высказывания представителей органов государственной власти и местного самоуправления с точки зрения намерений по использованию денежных сумм, взысканных с компании, по восстановлению окружающей среды	Информация не раскрывается
Сетевое издание «Forbes.ru»*****	Информация о степени отрицательного воздействия на окружающую среду региона, где произошла авария	Информация об отрицательном воздействии представлена в Белой книге, Отчете в области устойчивого развития, Годовом отчете, однако данная информация имеет иной характер описания, нежели в статье в Сетевом издании — информация в отчетности компании лишена оценки настроений общественности, лишена отрицательного эмоционального окраса

* <https://wwf.ru/resources/ekologicheskaya-katastrofa-v-norilske/>** <https://www.interfax.ru/chronicle/avariya-na-tecz-v-norilske.html>*** <https://www.kommersant.ru/doc/4680924>**** <https://www.rbc.ru/story/5ed8c5d49a79478088587f11>***** <https://www.forbes.ru/milliardery/416957-toksichnoe-pyatno-kak-ekologicheskaya-katastrofa-v-norilske-otrazilas-na>

Источник: составлено авторами с использованием результатов исследований под руководством проф. Бульги Р.П. Приказ Финансового университета от 09.11.2022 № 2621/о, ВТСК № 88 на тему «Интеграция ESG-факторов в систему финансовой отчетности компаний: оценка, методика учета и раскрытие».

изошедшим чрезвычайным ситуациям, а содер­жится в итоговой статистике или выводах. При этом в отчетности ПАО «Норникель» информация представлена детализировано с точки зрения физического воздействия на окружающую среду и объема действий по ликвидации последствий. Однако отчетные данные не содержат информацию об оценке степени воздействия на окружающую среду (проведенной представителями общественности), имеющую подтверждение с точки зрения ее достоверности, и информацию о мнениях общественности в отношении данных инцидентов. Таким образом, информация и выводы, представленные «на сервисах третьих лиц», дают повод заинтересованным пользователям сомневаться в степени полноты и достоверности данных, раскрываемых в публичной нефинансовой отчетности компании.

Также внешняя оценка может быть эффективно произведена с использованием информации третьих лиц, особенно в части специализированных областей раскрытия, например — климат и окружающая среда. Так, в 2022 г. были выпущены два глобальных документа по климату — Шестой оценочный доклад межправительственной группы экспертов по изменению климата, функционирующей под эгидой ООН (в 3 частях) и Третий оценочный доклад Росгидромета об изменениях климата и их последствиях на территории Российской Федерации. Данные исследования проводились с участием ведущих ученых мира, в том числе в России учеными научно-исследовательских институтов Росгидромета, РАН и др., и содержат различные сценарии изменения климата и воздействия, уязвимости и адаптации к изменениям климата с учетом территориальной локации. Эти сведения могут быть очень полезными при разработке климатических сценариев компаний в нефинансовой отчетности и понимании стейкхолдерами потенциальных рисков с учетом определенной временной перспективы. Эффективным источником информации сегодня могут стать данные, полученные с применением космических технологий и решений для устойчивого развития.

Выводы и предложения

Проведенное исследование позволяет констатировать, что продолжение следованию

курсу на снижение допустимого уровня предоставляемой пользователям уверенности для расширения объектной базы аудиторской деятельности за счет включения в нее нефинансовой отчетной информации (трек 1) неизбежно приведет к стратегически проигрышной для аудиторов конкуренции с другими верификаторами публичной отчетности (трек 2). Снижая до критически низкого уровня возлагаемую на себя ответственность за достоверность подтверждаемой нефинансовой отчетности, аудиторы теряют доверие к своей работе и профессии в целом¹⁵. Но именно отношение к аудитору, как к доверенному агенту общества, и было одним из главных конкурентных преимуществ профессии. Альтернативные верификаторы также не предоставляют уверенности в достоверности локальных данных, раскрываемых в составе нефинансовой отчетности экономических субъектов. Но у них и нет такой цели. По большому счету низкий уровень уверенности, предоставляемый аудиторами, не существенно повышает уровень доверия пользователей по сравнению с изначальным отсутствием задачи по предоставлению уверенности у других верификаторов.

Основным конкурентным преимуществом общественного и стейкхолдерского заверения является высокая степень профессиональной компетентности и партнерской вовлеченности в специфику конкретной организации, что дает возможность формулировать востребованные рекомендации по улучшению бизнес-процессов деятельности и составления ESG-отчетности. В существующих реалиях аудиторские фирмы данному конкурентному преимуществу могут противопоставить только консалтинговые услуги, технологически не интегрированные с системой аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Авторы убеждены, что стратегическое развитие профессии аудитора заключается в дальнейшем становлении концепции широкого понимания аудита и аудиторской деятельности («Аудита бизнеса»), одним из аспектов которой

¹⁵ Согласно принятой Директиве по корпоративной отчетности в области устойчивого развития (Corporate Sustainability Reporting Directive — CSRD) уже в период с 2025 по 2028 г. экономические субъекты должны обеспечить более детальное и стандартизованное раскрытие ESG-информации, ее независимую верификацию и аудит с выражением разумной уверенности.



в современных условиях является ESG-аудит, гармонизирующий в себе два подхода: «аудит-подтверждение» и «аудит-консалтинг».

Концепция широкого взгляда как базиса ESG-аудита означает распространение зоны ответственности аудиторов на следующие проблемы (объекты аудита):

- нефинансовая отчетная информация;
- стратегия (программа) развития организации;
- актуальные данные и информация о деятельности организации с точки зрения достигнутых результатов и результатов, непосредственно или косвенно связанных с принципами устойчивого развития (ESG).

Переход от действующей в настоящее время концепции узкого понимания аудита (как подтверждения достоверности только лишь бухгалтерской (финансовой) отчетности) к предложенной двухкомпонентной модели ESG-аудита («аудит-подтверждение» и «аудит-консалтинг») создаст мощную методологическую базу конкурентоспособности и востребованности профессии аудитора в XXI веке.

В данном случае авторы разделяют мнение генерального директора СИМА по бухгалтерскому учету Сьюзен С. Коффи о целесообразности возложения аудиторами на себя расширенных полномочий, как имеющих «целостное представление о профиле рисков компании, структуре и процессах для подтверждения ESG-отчетности и оценке воздействия ESG-факторов, обладающих необходимым опытом, объективностью, добросовестностью и приверженностью профессиональным стандартам, применение которых необходимо для формирования доверия к ESG-экосистеме организации»¹⁶.

Кроме того, предлагаемая концепция ESG-аудита позволит, с одной стороны, сблизить развивающиеся в настоящее время относительно параллельно две ветки внешнего аудита (коммерческого и государственного), с другой стороны, выявить специфические черты ESG-аудита применительно к организациям корпоративного и государственного секторов.

Для реализации концепции широкого понимания аудита («Аудита бизнеса») предла-

гаются следующие концептуальные подходы к определению и методике проведения ESG-аудита применительно к организациям корпоративного и государственного секторов.

Понятие ESG-аудита. В самом общем понимании ESG-аудит представляет собой системный процесс, который позволяет с высокой степенью уверенности получить и оценить доказательства для определения того, является ли предоставленная информация о деятельности организаций государственного и корпоративного секторов соответствующей принципам устойчивого развития (ESG).

Объектами ESG-аудита могут являться юридические лица, приверженные принципам устойчивого развития и формирующие информацию в разрезе ESG-факторов, которые для целей выделения специфических особенностей методологического характера предлагается разделить на организации корпоративного и государственного секторов.

При этом к «организациям государственного сектора» авторами отнесены следующие группы юридических лиц:

а) *государственные (муниципальные) унитарные предприятия* — юридические лица, созданные с прямым участием государства (через государственные органы, министерства, ведомства и органы местного самоуправления), основанным на вещных правах на имущество организации, с целью осуществления специфической предпринимательской деятельности;

б) *публично-правовые образования (публично-правовые компании, государственные корпорации и компании)* — унитарные некоммерческие организации, созданные государством (путем принятия специального закона) для оказания социальных услуг и/или регулирования деятельности коммерческих организаций в целях устойчивого развития экономики и общества;

в) *акционерные общества с государственным участием* — юридические лица, созданные с косвенным участием государства, основанным на корпоративных (членских) правах, с целью осуществления значимой для общества экономической деятельности.

Субъектами ESG-аудита могут выступать:

- аудиторские организации в понимании Федерального закона «Об аудиторской деятельности»¹⁷;

¹⁶ More Companies Obtaining Independent Assurance on Sustainability Data, According to Global Study by IFAC, AICPA & CIMA. — URL: <https://www.ifac.org/news-events/2022-08/more-companies-obtaining-independent-assurance-sustainability-data-according-global-study-ifac-aicpa>

¹⁷ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон РФ от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 17.02.2023), ст. 3.

▪ Счетная палата Российской Федерации — в отношении организаций государственного сектора, а также организаций коммерческого сектора, использующих в своей деятельности средства федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов¹⁸.

Стандарты ESG-аудита. В стратегической перспективе имеет смысл разработать специальный стандарт проведения ESG-аудита с выделением в нем особенностей его проведения в отношении организаций государственного сектора. В тактическом горизонте для проведения ESG-аудита могут использоваться:

▪ для организаций корпоративного сектора — действующие стандарты коммерческого аудита (МСЗОУ 3000, AA1000AS, МСЗОУ 3410 и ИСО 14064-3-2021);

▪ для организаций государственного сектора — действующие стандарты, относящиеся к аудиту государственного сектора, которые определены в профессиональных документах ИНТОСАИ (ISSAI 100 «Фундаментальные принципы аудита государственного сектора»; ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита эффективности»; GUID 5290 «Руководство по аудиту в разработке и использовании ключевых национальных показателей»; GUID 9020 «Оценка государственной политики»; GUID 5202 «Устойчивое развитие. Роль высших аудиторских учреждений»).

В процессе ESG-аудита также могут учитывать рекомендации по аудиту SDG (ЦУР), изложенные в документах Инициативы развития ИНТОСАИ: Руководство по аудиту готовности к внедрению устойчивого развития; модель аудита INTOSAI SDG.

Проверяемая ESG-отчетность (отчетная ESG-информация). При проведении ESG-аудита следует исходить из того, что подлежащая проверке ESG-информация может содержать:

▪ у организаций корпоративного и государственного секторов — в составе годового отчета; интегрированного отчета; специального нефинансового отчета (экологического отчета, отчета об устойчивом развитии, ESG-отчета и др.); стратегии (программы развития) организации; в других документах стратегического планирования и инвестирования средств;

▪ у отдельных типов организаций государственного сектора — помимо перечисленной отчетности также в специальных отчетах (отчете об исполнении программы деятельности и сметы расходов государственных унитарных предприятий; отчете о выполнении программы деятельности и отчете о достижении ключевых показателей эффективности деятельности публично-правовых образований).

Критерии ESG-аудита должны позволять проводить оценку полноты и достоверности проверяемой отчетной информации. При этом логика критериев ESG-аудита должна обеспечивать взаимосвязь «цель-результат».

Для организаций государственного сектора в качестве цели ESG-аудита может выступать следующий критерий: степень вовлечения компании в процесс формирования и/или реализации государственной политики, достижение целей национального развития, внедрение принципов устойчивого развития (ESG).

Гипотезы ESG-аудита. Для того чтобы определить наиболее ценную информацию и доступные данные о предмете аудита, понимать возможные риски, необходимый объем аудита и процедур, рекомендуется создать список гипотез. Гипотезы рекомендуется формулировать в виде утверждений, в которых отражаются соответствующие риски, возникновение которых может негативно сказаться на деятельности проверяемых организаций. Например, для организаций государственного сектора риск-гипотеза нераскрытия в рамках ESG-отчетности информации по ряду существенных тем может заключаться в возможном негативном влиянии деятельности компании на реализацию целей и задач устойчивого развития на федеральном, региональном или местном уровне.

Методы ESG-аудита. При аудите отчетной ESG-информации может использоваться весь арсенал методов оценки полноты, качества и достоверности данных, методов оценки результативности и эффективности деятельности, а также процессов подготовки отчетности, предусмотренных действующими стандартами аудита соответственно для организаций корпоративного и государственного секторов. Указанные методы могут быть дополнены подходами по проведению анкетирования заинтересованных лиц с целью выявления существенных тем, а также оценки

¹⁸ О Счетной палате Российской Федерации: Федеральный закон РФ от 05.04.2013 № 41-ФЗ (ред. от 28.12.2022), ст. 15.



обоснованности и применимости ключевых допущений в отношении типов раскрытия нефинансовой информации. Аудитор может также проводить опросы должностных лиц, ответственных за формирование нефинансовой отчетной информации, дополняя их итогами исследований СМИ и других источников («сервисов третьих лиц»).

Оценка системы внутреннего контроля в процессе ESG-аудита. Особое значение при проведении ESG-аудита приобретает оценка действенности внутренней системы верификации нефинансовой отчетной информации проверяемой организации, ключевыми аспектами которой являются: мониторинг процесса взаимодействия с ключевыми стейкхолдерами ESG-информации; наличие и эффективность деятельности структурного подразделения организации по управлению информационными ресурсами, в функционал которого входит анализ и верификация данных нефинансовой отчетности; наличие и полнота реализации программы внутреннего аудита для оценки соответствия заявленным целям и показателям в отношении раскрытия нефинансовой информации; процедуры привлечения независимых экспертов и консультантов для проведения аудита и верификации нефинансовых отчетов в соответствии с выбранными видами верификации информации.

Цель создания и действенность системы внутреннего контроля зависят от специфики деятельности проверяемой организации. Так, при проведении ESG-аудита организаций государственного сектора фактором, снижающим аудиторские риски, будет являться, например, использование ими методологии комплаенс-контроля как процедуры проверки бизнес-процессов и информации, раскрываемой в отчетности, на соответствие законодательству, правилам и принципам с целью предупреждения, выявления и пресечения нарушений и недобросовестных действий.

Мнение (заключение) аудитора по итогам ESG-аудита. Ввиду двухфакторности модели ESG-аудита («аудит-подтверждение» и «аудит-консалтинг») заключение аудитора по результатам ESG-аудита должно включать:

- мнение аудитора (содержащее разумную (высокую) степень уверенности) о достоверности публичной отчетности, включающей нефинансовую отчетную информацию (ESG-информацию);
- вывод о степени связности финансовой и нефинансовой информации, включенной в состав публичной отчетности;
- рекомендации по раскрытию нефинансовой информации и внедрению принципов ESG для повышения эффективности деятельности и достижения целей национального развития (для организаций государственного сектора).

Литература

1. Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2013. — 263 с.
2. Bulyga R.P. Business Audit: The New Concept of the XXI Century // World Applied Sciences Journal. — № 29 (5): p. 619-622, 2014.
3. Булыга Р.П. Аудит бизнеса как основное научно-образовательное направление Финансового университета в области аудиторской деятельности // Экономика и управление: проблемы, решения. — М., 2014. — № 3. — С. 7-13.
4. Булыга Р.П. Аудит бизнеса: стратегическое направление реформирования аудита в XXI веке и ветвь научных исследований Финансового университета // Аудиторские ведомости. — М., 2017. — № 9. — С. 5-11.
5. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса: обзор действующих стандартов в фокусе ESG-регулирования // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 7. — С. 23-31.
6. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: диалектика развития базовых категорий верификации // Учет. Анализ. Аудит. — 2022. — Т. 9. — № 4. — С. 6-20.
7. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Аудит бизнеса в формате ESG: развитие методологии верификации корпоративной отчетности // Учет. Анализ. Аудит. — 2022. — Т. 9. — № 5. — С. 6-21.

8. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Стандарты нефинансовой отчетности для публичных компаний: тренды развития // Самоуправление. — 2022. — № 3 (131). — С. 31–34.

9. Информационное письмо Банка России от 11.10.2021 № 06.28.-/9983 «О верификаторах финансовых инструментов для включения в секторы (сегменты) устойчивого развития российских бирж». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. Информационное письмо Банка России от 15.07.2020 № ИН-06-28/111 «О рекомендациях по реализации принципов ответственного инвестирования». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12. Концепция развития публичной нефинансовой отчетности, утв. распоряжением Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. Проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 10.10.2019). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

МИНФИН НАПОМНИЛ О ПОСЛЕДНИХ НОРМАТИВНЫХ ИЗМЕНЕНИЯХ, КАСАЮЩИХСЯ АУДИТА

Например, теперь установлено, что, если отчетность какого-либо лица подлежит обязательному аудиту по одному основанию, но освобождена — по-другому, данное лицо обязано заказать аудит этой отчетности.

Одно без другого

Минфин напомнил, что законом 355-ФЗ внесено изменение в закон «Об аудиторской деятельности», уточняющее общий подход к действию оснований для обязательного аудита. Установлено, что в случае, когда годовая бухгалтерская отчетность одного и того же аудируемого лица подлежит обязательному аудиту по одному основанию, но освобождена от обязательного аудита по другому основанию, данное аудируемое лицо обязано провести аудит этой отчетности.

Иными словами, для возникновения обязанности аудируемого лица провести аудит достаточно лишь одного основания, закрепленного в федеральном законодательстве, разъяснил Минфин. Например, кредитная организация, созданная в форме непубличного акционерного общества, обязана проводить аудит своей годовой бухгалтерской отчетности в силу требования закона «О банках и банковской деятельности», несмотря на то, что законом «Об акционерных обществах» непубличные акционерные общества «освобождены» от обязательного аудита.

Закон 355-ФЗ вступает в силу с 4 августа 2023 г.

Об инвестиционных советниках

Этим же законом инвестиционные советники освобождены от обязательного аудита. Это касается и тех инвестиционных советников, которые ведут только деятельность по инвестиционному консультированию, и тех, кто совмещает такую деятельность с любой иной деятельностью, не подлежащей лицензированию. Освобождение применяется начиная с бухгалтерской отчетности за 2022 год.

Если же деятельность по инвестиционному консультированию совмещается с любой иной деятельностью,

подлежащей лицензированию (например, управление ценными бумагами), то обязанность проводить аудит своей годовой бухгалтерской отчетности по-прежнему сохраняется. Это распространяется также на тех инвестиционных советников, отчетность которых подлежит обязательному аудиту в силу иных оснований, предусмотренных федеральными законами (например, инвестиционных советников, созданных в форме ПАО, или инвестиционных советников, являющихся кредитными организациями).

Риск проверки

Установлены дополнительные индикаторы риска нарушения обязательных требований аудиторскими организациями:

- исключение сведений об аудиторской организации из реестра по ОЗО на финансовом рынке в связи с неоднократным в течение пяти последовательных лет представлением аудиторского заключения, признанного ненадлежащим в обстоятельствах согласно стандартам аудиторской деятельности;
- выдача в течение одного календарного года аудиторской организацией, оказывающей аудиторские услуги ОЗО, аудиторских заключений в количестве более двух в месяц на каждого аудитора, исходя из средней численности аудиторов, работавших в данной аудиторской организации, за указанный год.

Приказ Минфина 93н вступил в силу 25 июля 2023 г. (сообщение от 25.07.2023 № ИС-аудит-64).

<https://www.audit-it.ru/news/audit/1083049.html>
26 июля 2023 г.

