

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ**

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-33-44
УДК 657.1.012.1,338.22.021.1(045)
JEL M41, M14, G32

Нефинансовая отчетность и контроль соответствия

Т.Ю. Серебрякова

Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена нефинансовой отчетности (НФО) и проблемным аспектам подтверждения ее качества, правдивости и, главное, объективности. Несмотря на то что наблюдается рост числа организаций, составляющих НФО, информация в ней не вызывает доверия у разумного пользователя. Существуют как минимум два аспекта: первый – достоверности и обоснованности представленных в ней данных и второй – проблема относительно ее заверения, возникающая из-за как стандартизации самой отчетности, так и порядка ее верификации. **Цель** исследования заключается в выработке понимания государством, бизнесом и обществом степени общественной необходимости НФО, а также существующего опыта и возможностей ее регламентации и подтверждения. В процессе исследования использовались такие общенаучные **методы** познания, как системный подход, логическое обобщение, правовой и лингвистический анализ, гипотеза. Преодолеть многие проблемы НФО можно путем стандартизации процедур ее подготовки на международном уровне; при этом проблематика верификации нефинансовой отчетности может быть обозначена отдельно, поскольку она может осуществляться не только под эгидой международной федерации бухгалтеров, но и профессиональными сообществами, а также непосредственно заинтересованными компаниями и их объединениями. Интересен опыт ЕС, продвинувший регламентацию НФО и ее заверение на новый уровень. Однако сомнение в необходимости НФО остается. В Российской Федерации данные НФО можно компоновать для всех уровней хозяйствования и управления с использованием статистического учета, если будет решена проблема определения реального потребителя и оператора (администратора) таких сведений. Верификация данных может быть осуществлена в рамках статистического учета, который коррелирует с бухгалтерским. Для этого следует создать отечественные стандарты аудита статотчетности, доверие к которой неизменно выше, чем к НФО.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность; устойчивое развитие; интегрированная отчетность; международные стандарты аудита; международные стандарты, обеспечивающие уверенность; бухгалтерский учет; МСФО; статистический учет

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю. Нефинансовая отчетность и контроль соответствия. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):33-44. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-33-44

ORIGINAL PAPER

Non-Financial Reporting and Compliance Control

T. Yu. Serebryakova

Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to non-financial reporting (NFR) and problematic aspects of confirming its quality, truthfulness and, most importantly, the objectivity of the NFR. Despite the fact that there is an increase in the number of organizations that are compiling the NFRs, the information there does not inspire confidence in a reasonable user. There are at least two aspects: the first is the reliability and validity of the information presented in it, and the second is the problem concerning its assurance, which arises due to both the standardisation of the reporting itself and the procedure for its verification. The purpose of the study is to develop an understanding by the state, business, and society of the degree of

© Серебрякова Т.Ю., 2023

public necessity of the NFR, as well as the existing experience and possibilities of its regulation and verification. In the process of the research such general scientific methods of cognition as systematic approach, logical generalisation, legal and linguistic analysis, and hypothesis were used. It is possible to overcome many problems of the NFR by standardising the procedures for its preparation at the international level, while the problems of verification of the non-financial reporting can be identified separately, since it can be carried out not only under the auspices of the International Federation of Accountants, which follows from the combination of IFRS – ISA, but also by professional communities, as well as directly interested companies and their associations. The EU experience is interesting, which has advanced the regulation of the NFR and its authorisation to a new level, however, there is doubt about whether the NFR is really necessary. For the Russian Federation, NFR data can be compiled at all levels of the country's economy and management within the framework of statistical accounting, if the problem of determining the real consumer and operator (administrator) of such information is solved. Data verification can be carried out within the framework of statistical accounting, which correlates with accounting. To this end, it is possible and necessary to create domestic standards for auditing statistical reporting, which, by the way, is not certified by anyone, but trust in it is invariably higher than in the NFR, precisely due to consistency with accounting (financial) reporting.

Keywords: non-financial reporting; sustainable development; integrated reporting; International Standards on Auditing; International Standards on Assurance; accounting; IFRS; statistical accounting

For citation: Serebryakova T. Yu. Non-financial reporting and compliance control. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(3):33-44 (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-33-44

ВВЕДЕНИЕ

Согласно ИСО 26000–2012 «Руководство по социальной ответственности» «результативность организации в отношении общества, в котором она функционирует, и ее воздействия на окружающую среду стала крайне важной частью оценки ее общей результативности и способности продолжать функционировать эффективно. В этом частично отражается растущее осознание необходимости поддержания здоровых экосистем, социальной справедливости и хорошего организационного управления. В долгосрочной перспективе все действия организации зависят от благополучия мировых экосистем. Организации все больше подвергаются критике различных заинтересованных сторон»¹. Полагаем это ключевыми установками, которые определяют цель, задачи, структуру и содержание нефинансовой отчетности.

Издание руководства GRI², разработанного Глобальной инициативой по отчетности в 2000 г., получившего международное признание и распространяемого на межгосударственном уровне, послужило основой для понимания предлагаемой новой парадигмы отчетности, раскрывающей

вклад компании в устойчивое развитие и стало наиболее популярным руководством по НФО, отвечая своему функциональному предназначению — стать общепринятой системой нефинансовой отчетности в отношении экономических, экологических и социальных результатов деятельности компаний (триединый итог) в области устойчивого развития.

Сейчас в мире сформировалась тенденция по гармонизации различных стандартов раскрытия нефинансовой информации на базе подходов, включенных в Рекомендации Целевой группы при Совете по финансовой стабильности по раскрытию информации, связанной с климатом (от англ. Task Force on Climate-related Financial Disclosures, TCFD) с целью разработки единого международного стандарта. В ноябре 2021 г. в мандат Фонда МСФО (от англ. IFRS Foundation) был добавлен пункт о формировании стандартов НФО на основе подхода, предложенного пятью разными разработчиками отчетности в области устойчивого развития, а в рамках самого фонда создан новый орган — Совет по международным стандартам отчетности в области устойчивого развития (от англ. International Sustainability Standards Board, ISSB). Перед ним поставлены задачи по определению и внедрению базовых критериев и требований к раскрытию ESG-информации относительно соответствующих рисков и возможностей удовлетворения информационных запросов со стороны инвесторов; проекты требований ISBB после публичных консультаций должны были быть готовы в 2022 г. Было определено, что

¹ ГОСТ Р ИСО 26000–2012. Национальный стандарт Российской Федерации. Руководство по социальной ответственности. Утвержден и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 29.11.2012 № 1611-ст. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200097847?ysclid=ljeb0dojp1649621824>

² Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. URL: <https://globalreporting.org>

формирование и раскрытие информации должно отвечать потребностям участников рынка капитала (неширокого круга стейкхолдеров) в предполагаемом формате отраслевого и тематического представления.

В проекте российской стратегии развития финансового рынка до 2030 года (далее — Стратегии), представленной Минфином и Банком России на общественное обсуждение, указано, что после появления «единого международного стандарта будет рассмотрен вопрос о закреплении подходов к раскрытию нефинансовой информации в нормах права»³. После обсуждения распоряжения Правительства РФ от 29.12.2022 № 4355-р Стратегия была утверждена; в документе не содержится упоминание о ESG-информации. В нем указано следующее: «Для работы финансового рынка и особенно рынка капитала нужны оперативные, заслуживающие доверия информация и индикаторы финансового и товарного рынков. Наряду с возвращением к раскрытию финансовой отчетности финансовых и нефинансовых организаций Банк России и Правительство Российской Федерации будут проводить работу по созданию отечественной системы таких индикаторов и их администраторов, а также регулированию данной деятельности. Наличие качественных и надежных индикаторов будет способствовать развитию рынка производных финансовых инструментов»⁴. В Стратегии описываются индикаторы оценки состояния финансовых рынков, рекомендуемые к применению Правительством РФ и не содержащие признаков, характерных для нефинансовой отчетности.

Таким образом, с одной стороны, распространение НФО среди бизнес-субъектов и регуляторов их деятельности увеличивается, углубляется понимание необходимости стандартизации ее формирования и верификации для обеспечения доверия общества (как заинтересованной стороны), а с другой стороны, растут противоречия внутри концепции НФО как научно-практической категории. Заметим, что в России намечаются тенденции

ослабления заинтересованности правительства в развитии этой темы.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Политико-философское значение действующей концепции устойчивого развития и социальной ответственности бизнес-субъектов вступает в определенное противоречие с необъективностью и научной необоснованностью нефинансовой отчетности, в основе которой не лежат объективные системы сбора и обобщения информации. К последним, в частности, следует отнести методические приемы, аналогичные бухгалтерскому учету, в основу которых должно быть положено конкретное целеполагание — удовлетворение информационных потребностей заинтересованных сторон либо относительно определенного набора объективных показателей, характеризующих или иллюстрирующих достижение целей устойчивого развития (ЦУР), либо в разрезе ESG-информации.

Особое значение для задач подтверждения имеет то обстоятельство, что правила аудита отчетности подробнейшим образом определены и закреплены законом. Для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются действующие в нашей стране международные стандарты. Вполне понятно, что любые данные, доступные заинтересованным сторонам, подлежат подтверждению независимыми экспертами и, возможно, аудиторами.

Для доверия к публичной информации необходима реализация двух факторов:

- наличие стандартов отчетности;
- наличие стандартов подтверждения.

Международные стандарты в основном применяются для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, однако в них присутствует несколько стандартов, предназначенных для подтверждения иной финансовой и нефинансовой информации. Их совокупность выделена в отдельную группу под названием «Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность» (МСЗОУ) (см. таблицу). Они могут использоваться не только для аудита, но и для верификации нефинансовой отчетности.

Поскольку утвержденные действующие стандарты не содержат правил, разработанных для аудиторского подтверждения нефинансовой отчетности как таковой, то не может быть и речи об аудите нефинансовой отчетности до момента: 1) ее регламентации и 2) разработки соответствующих стандартов аудита. Однако когда транснациональными

³ Проект распоряжения правительства Российской Федерации. Стратегия развития финансового рынка Российской Федерации до 2030 года. URL: https://cbr.ru/StaticHtml/File/41186/doc_20210913.doc

⁴ Правительство Российской Федерации. Распоряжение от 29.12.2022 № 4355-р «Об утверждении Стратегии развития финансового рынка Российской Федерации до 2030 года». URL: <https://docs.cntd.ru/document/1300462711?ysclid=ljeck24pfa888315634>

**Перечень стандартов по некоторым видам сопутствующих услуг /
List of standards for some types of related services**

Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (разумную или ограниченную) отчетности, отличной от финансовой	МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»
	МСЗОУ 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации»
	МСЗОУ 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»
	МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»
	МСЗОУ 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг»
	МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»
	МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

и иными крупными компаниями осуществляется публикация нефинансовой отчетности, возникает обоснованная потребность в ее заверении, т.е. в верификации.

Ныне под устоявшимся термином «верификация» (от лат. Verum — истинный и facere — делать) специалистами понимаются:

- подтверждение того, что заданные требования выполнены, через предоставление объективных свидетельств⁵;
- оценка соответствия продукта, услуги или системы нормам, требованиям, спецификациям или установленным условиям⁶.

Если считать верификацию подтверждением соответствия правилам и требованиям, можно сделать вывод, что речь идет об аудите на соответствие. Если же принять во внимание провозглашенные в МСА концепции аудита финансовой отчетности на основе подходов к ее формированию, исходя из достоверности или соответствия, то тогда для НФО более подходит второй вариант — аудит, исходя из концепции соответствия, что означает, что подтверждение соответствия отчетности правилам формирования происходит в ущерб достоверному представлению, которое не исследуется в данном

случае потому, что отчетность сформирована без полного раскрытия показателей. МСА в этой части устанавливают принципиальные процедуры, обеспечивающие проверку соответствия установленным нормам подготовки и формирования показателей отчетности на основе регистров накопления информации и правил отражения в статьях отчетности их данных. Однако, согласно этому подходу, в ней не раскрываются и при аудите не исследуются детали формирования отчетных данных, позволяющее понять операции и события, повлиявшие на показатели отчетности, и таким образом обеспечивающие их достоверное представление.

Несмотря на то что единые международные правила раскрытия информации в НФО отсутствуют, организации, подготавливающие такую отчетность, действуют по внутренним или отраслевым правилам, формируемым на корпоративном уровне транснациональными и иными заинтересованными экономическими субъектами.

Из имеющихся МСЗОУ (см. таблицу) как минимум два стандарта могут быть применены:

- МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» — в качестве рамочного;
- МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов» — как вполне конкретный относительно информации о парниковых газах, так как для контроля за выбросами имеются соответ-

⁵ ISO/IEC/IEEE 24765:2017 “Systems and software engineering”. URL: <https://www.iso.org/standard/71952.html>

⁶ Project Management Institute. A guide to the project management body of knowledge (PMBOK guide). Sixth edition. Newtown Square: Project Management Institute; 760 p.

ствующие международные соглашения в рамках деятельности по улучшению климата.

ОБСУЖДЕНИЕ

Предпосылки и обзор мнений

Отечественная Концепция развития публичной нефинансовой отчетности, опубликованная в 2017 г., свидетельствует, что в 2016 г. в РФ насчитывалось более 160 компаний, которые когда-либо выпускали публичные нефинансовые отчеты: в их числе более 150 коммерческих и менее 10 — некоммерческих организаций⁷. Порядка трети публичных нефинансовых отчетов проходят процедуру независимого подтверждения (заверения). Согласно опубликованным данным по состоянию на 17 апреля 2018 г. начиная с 2000 г. было размещено 73 экологических отчета, 311 социальных, 277 — в области устойчивого развития, 141 интегрированный отчет, 26 отраслевых [1]. Очевидно, что пока нет единых правил формирования показателей GRI, они утверждаются самими субъектами, решившими раскрывать GRI-информацию; то же самое происходит и в отношении форм НФО.

На наш взгляд, совсем не важно, в каком концептуальном поле действует организация, раскрывающая данные сведения: интегрированной отчетности; КСО; устойчивого развития или иных, в том числе отраслевых, холдинговых и тому подобных стандартов. Например, в статье Р.Г. Каспиной и Ж.А. Чистополовой [2] приведены примеры применения нескольких отраслевых стандартов нефинансовой отчетности, используемых нефтяными компаниями. Результаты исследования этих ученых показывают, что только для нефтяной отрасли существует более 10 видов форматов и стандартов, однако большинством компаний используются только 2–3 из них, включая интегрированную отчетность, а также GRI-перечень.

Стандарт МСЗОУ 3000 (пересмотренный) дает возможность подготовить заключение, обеспечивающее либо ограниченную, либо разумную уверенность.

Таким образом, могут быть сформулированы два главных направления верификации:

- на основе порядка формирования заключения по проверяемой НФО — исходя из принципа соответствия;

- по степени предоставляемой уверенности в информации, представленной в НФО, — ограниченной или разумной.

Обратившись к МСЗОУ 3000, можно отметить в нем такое определение: «...характер, сроки и объем процедур, выполняемых в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, меньше, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, однако они планируются таким образом, чтобы обеспечить уровень уверенности, который практикующий специалист на основании своего профессионального суждения сочтет значимым. Для того чтобы считаться значимым, уровень уверенности, полученный практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания до степени явно большей, чем незначительная...».

Наличие стандартов раскрытия нефинансовой информации в русле GRI-данных подводит к пониманию возможности верификации такой отчетности на основе принципов соответствия и ограниченной уверенности аудитора, которая, конечно, может быть увеличена до разумной, но тогда необходимо применить концепцию достоверности к подготовке отчетности организации. При формировании заключения по такой отчетности (раскрывающей достоверно установленную информацию) требуется проведение аудиторских процедур, основанных (и опирающихся) на всесторонней регламентации формирования НФО. Только при этом условии аудитор может проделать процедуры по существу, связанные с исследованием качества учетных данных и их раскрытия, для выводов по направлениям:

- обеспечивается ли надлежащее раскрытие информации, позволяющей понять операции и события, повлиявшие на показатели отчетности;
- обеспечивается ли достоверное представление о них.

Для этого у аудируемого лица должна быть организована система сбора и обобщения первичных данных с целью доказательства формирования конкретных значений показателей этой отчетности. Простое накопление информации, даже основанное на стандартах, разработанных для целей НФО, не даст должной уверенности; сведения должны быть сопоставимы с бухгалтерскими или должны быть получены в собственной системе, но при условии, что она отвечает принципам, присущим системе бухгалтерского учета. Возможно, это вариант управленческого учета, соотношенный и/

⁷ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». URL: <https://base.garant.ru/71673686/>

или привязанный к бухгалтерскому по принципу налогового учета, что реализовано в современных программных продуктах.

Информация для раскрытия в НФО должна быть обобщена в учетной системе, обеспечивающей непрерывность ее сбора, документирование на входе в систему, оценку и порядок ее классификации, обобщение и представление на выходе из системы. А это как раз и является основным камнем преткновения в вопросе нефинансовой отчетности.

Другие проблемы, препятствующие продвижению по этому пути, связаны с отсутствием сопоставимости показателей НФО, составленной по различным стандартам. Пока в рамках хотя бы одного типа НФО не будут выработаны не только единые принципы оценки, накопления, обобщения и раскрытия информации, но и методики ее представления, даже наличие заключения аудитора не обеспечит сопоставимость данных различных компаний.

Из материалов всемирно известных инициатив, а также из докладов, сделанных в рамках научных мероприятий в Финансовом университете в 2022 г., очевидно, что настало время для более четкого разграничения или, наоборот, объединения видов нефинансовой отчетности. Публикации зарубежных ученых, в которых анализируется проблематика одного из видов нефинансовых отчетов — интегрированных отчетов, размещенных европейскими финансовыми институтами, отражают некоторые закономерности. Наиболее раскрываемыми сведениями являются данные об изменении климата и связанной с этим деятельности. По частоте отражения-различной информации на первом месте в них находится тематика доступной и чистой энергии, далее (по убыванию упоминания) раскрываются: борьба с голодом, подводный мир, жизнь на суше, мир, справедливость и усиление регламентации. Из 17 возможных ЦУРов обычно освещаются только 6, да и то не всеми компаниями и не по всем одновременно [3]. В ряде публикаций явно заметен взгляд на корпоративную финансовую отчетность и все, связанное с ней, как на мейстрим, очередную модную теорию, которой необходимо следовать [4]. Мнение некоторых ученых сводится к тому, что, соглашаясь с возможностью использования в стратегиях организаций идей устойчивого развития и интеграции рисков в управление на фоне необходимости придерживаться социальной ответственности, следует разделять модели создания ценности и устойчивого развития [5].

В публикациях отечественных авторов [2, 6–13] говорится о том, что, поскольку имеется множество отраслевых стандартов, определяющих, какую именно информацию следует раскрывать для конкретной отрасли, целесообразнее разрабатывать НФО, опираясь на отраслевой подход. Это логично, поскольку в пределах отрасли проще добиться унификации данных и форм отчетности с точки зрения однотипных операций и соответствующих им достижений и рисков. В настоящее время внутриотраслевой стандартизации не происходит — это действительно сложный и затратный процесс. Однако вполне реально осуществить (и это имеет место) стандартизацию внутри групп компаний, представляющих собой крупнейшие холдинги в добывающих и перерабатывающих отраслях. Именно такие структуры в первую очередь заинтересованы в раскрытии информации о своей роли в улучшении экологии, росте социального благополучия и удовлетворении общественных потребностей.

В соответствии с распоряжением Правительства РФ «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации»⁸ верификация возможна двумя способами: путем общественного или профессионального заверения. Первое может проводиться авторитетным органом на основе открытой методологии с использованием публичных процедур. Такую верификацию обычно проводил Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП). Профессиональное заверение, как указано в вышеназванном документе, должно осуществляться профессиональными организациями по соответствующим стандартам. В качестве примера приводится конкретный международный стандарт МСЗОУ 3000 (от англ. ISAE-30000); МСЗОУ 3410 же, который необходимо применять в конкретных отраслях, не упоминается.

Практика верификации

Рассмотрим некоторые проблемы, связанные с ESG-отчетностью. Наиболее часто используемый вид НФО — это отчет по стандарту GRI (Global Reporting Initiative). В нем же содержится рекомендация заверять отчет внешними специалистами с применением к ним критериев-принципов:

⁸ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/?ysclid=lfjtymn3a4156983525>

независимость, компетентность, «верифицируемость» (т.е. использование им документно-ориентированного подхода, основанного на систематизации, доказательствах и т.п.). Аналогичная ситуация складывается и в отношении набора стандартов CDP (Carbon Disclosure Project). Примечательно, что в Руководстве к ним зафиксирован конкретный перечень стандартов, возможных к применению для верификации CDP-отчетности. Однако конкретной методики верификации ни один из них не содержат.

На волне создания специального комитета по стандартизации НФО на базе МСФО наиболее передовым в вопросе верификации можно считать стандарт Integrated Reporting, (пер. с англ. — интегрированная отчетность), развивающий модель, объединяющую финансовую и нефинансовую отчетности. Но еще дальше в решении данного вопроса продвинулась система стандартов Account Ability (пер. с англ. — социальная отчетность), в состав которой недавно ввели документ, посвященный верификации, — AA1000AS. Согласно ему предполагается использование двух видов подтверждения — высокого и среднего, в зависимости от глубины проверки. По первому типу проверяется соответствие отчета принципам стандартов Account Ability, при применении второго добавляется проверка надежности и качества информации.

В существующих подходах к верификации проблематика возможности надежного подтверждения связана с необходимостью регламентации и контроля учетных процедур сбора данных. Таким образом, прослеживаются подходы, характерные для аудита финансовой отчетности, что согласуется с вышесказанным: исходя из принципа подтверждения соответствия и из принципа подтверждения достоверности, т.е., по аналогии с Account Ability, в зависимости от глубины раскрытия информации в НФО.

Европейский опыт внедрения ESG-раскрытия (в качестве самостоятельного субъекта при подготовке НФО) связан с пониманием необходимости серьезного государственного регулирования. В Евросоюзе утверждена и исполняется Директива о нефинансовой отчетности 2014/95/EU (NFRD), в соответствии с которой осуществляется контроль представления нефинансовой отчетности либо как части общего, либо самостоятельного отчета. При этом речь о подтверждении ее содержания не идет. В то же время в директиве NFRD содержатся положения, предусматривающие разработку собственных, более строгих требований в отношении НФО.

В зависимости от точки зрения по этому вопросу государства — члены ЕС разделились на три группы:

- с минимальными требованиями к содержанию НФО: Германия, Швеция, Австрия, Чехия, Португалия, Греция и др.;
- с расширенными требованиями: Бельгия, Дания, Британия, Финляндия, Нидерланды и др.;
- с обязательной верификацией НФО независимым аудитором: Испания, Франция, Италия [14].

За неисполнение обязанностей по представлению нефинансовой отчетности в странах Евросоюза предусмотрены штрафы, а ее публикация, напротив, поощряется. Обязательность применения директивы NFRD распространяется на крупнейшие компании, причем в наиболее развитых странах ЕС (Германии, Франции, Бельгии, Дании, Великобритании, Австрии, Испании, Швеции и др.) существует практика передачи своей отчетности специальным некоммерческим организациям для анализа и подтверждения в соответствии ISAE-3000.

Практически постоянно нефинансовая информация, раскрываемая в качестве разделов в годовых отчетах компаний, подпадает под требования Бухгалтерской директивы 2013/34/EU⁹. Кроме того, страны из первого списка (Германия, Швеция, Австрия, Чехия, Португалия, Греция и др.) адаптировали к ней пересмотренный аудиторский стандарт ISA720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», в котором сказано: «...устанавливаются обязанности аудитора в отношении прочей информации, как финансовой, так и нефинансовой (отличной от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенной в годовой отчет организации. Годовой отчет организации может представлять собой один документ или совокупность нескольких документов, предназначенных для одной и той же цели»¹⁰. Там же значится, что обязанности аудитора в соответствии со стандартом не представляют собой задание, обеспечивающее уверенность в отношении прочей

⁹ Директива Европейского Парламента и Совета Европейского Союза 2013/34/ЕС от 26.06.2013 о годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах некоторых типов компаний, о внесении изменений в Директиву 2006/43/ЕС Европейского Парламента и Совета ЕС и об отмене Директив 78/660/ЕЭС и 83/349/ЕЭС Совета ЕС. URL: <https://base.garant.ru/71882188/ae742973025e8dd281503080d4be43e3/>

¹⁰ Международный стандарт аудита (МСА) 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации». URL: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/56751.html>

информации, и не налагают на аудитора обязательств по получению уверенности в отношении нее. Вместе с тем аудитор должен ознакомиться с прочей информацией и сделать следующие выводы:

- имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью;
- имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в процессе аудита;
- вероятно, имеются существенные несоответствия;
- нет ли вероятности искажения прочей информации.

Во всех указанных случаях аудитор обязан предоставлять заключение с учетом выводов по прочей информации. Таким образом, конвергенция финансовых и нефинансовых данных в годовых отчетах или разделах НФО, прилагаемых к отчетности, уже имеет место в европейских компаниях, и описанный стандарт призван обеспечить непротиворечивость информации.

В апреле 2021 г. опубликован проект новой директивы по нефинансовой отчетности Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)¹¹ (далее — Директива), где помимо увеличения числа компаний, подпадающих под обязательное заверение НФО, планируется ряд нововведений. Во-первых, как и в МСЗОУ 3000, выделяются два основных вида заверения ESG-отчетности: ограниченное (от англ. Limited Assurance) и разумное (от англ. Reasonable Assurance). Во-вторых, изучению могут быть подвергнуты полнота отчета об устойчивом развитии или его части; конкретные аспекты ESG и/или ключевые показатели; эффективность и стандартизация бизнес-процессов и др.

Для заключений обязательным становится наличие вывода о том, является ли представленная информация справедливой и достоверной, подготовленной в соответствии с использованными правилами и критериями, включая структуру отчетности, стандарты и/или нормативные акты, послужившие для нее основой. Разумное заверение по сравнению с ограниченным требует большего количества процедур, в том числе по выявлению и оценке рисков, связанных с тем, что любые вопро-

сы могут быть неверными. Кроме того, осуществляется тестирование операционной эффективности системы внутреннего контроля компании и процедуры по существу.

В соответствии с Директивой НФО включается в отчет руководства компании, но при этом обязательным является ограниченный уровень уверенности. Сами заверения могут реализовываться путем интеграции в аудиторский отчет, с привлечением ключевого партнера по аудиту, а сфера охвата должна учитывать таксономию ЕС и процесс определения ключевой релевантной информации.

Набор тем, которые находят отражение в отчетах компаний, включает такие, как охрана окружающей среды; социальная ответственность и отношение к сотрудникам; соблюдение прав человека; борьба с коррупцией и взяточничеством; представительство в советах директоров компаний (с точки зрения возраста, пола, образования и профессиональной подготовки). С 2023 г. указанная Директива вошла в состав первого набора стандартов; начало применения второго их перечня — 2024 г. Директива распространяется на 49 000 компаний, охватывающих 75% рынка.

Резюмирующие положения

Подчеркнем, что ныне существует довольно большое количество концепций НФО, при этом некоторые из них предполагают опору не только на свершившиеся факты, но и на стратегические намерения, а также направлены на выявление и раскрытие угроз и рисков. В то же время сам спектр информации широк и охватывает не только фактические, но и прогнозные данные, оценить достоверность которых еще более проблематично. Причины этого понятны, и основная — отсутствие факта хозяйственной жизни (деятельности). Однако одно дело — организовать сбор и обработку сведений о реальных событиях, многие из которых зафиксированы в бухгалтерском учете, и совсем иное — получить данные о несуществующих возможностях и, соответственно, рисках. Конечно, если рассматривать такую отчетность как необходимость, то должны (и могут) быть разработаны относительно объективные способы получения и подачи информации. Целесообразным будет введение различий: если речь идет о достижениях за период — это один формат; если о рисках — иной; если же во главу угла ставится стратегия, то необходимы совершенно другие подходы.

¹¹ Директива по корпоративной отчетности в области устойчивого развития (CSRD). URL: <https://kpmg.com/ie/en/home/insights/2021/04/corporate-sustainability-reporting-directive-csrd.html>

В первом случае можно обойтись обеспечением сопоставимости с финансовой отчетностью и применить МСА 702; во втором — возникает вопрос: как отделить фантазии от реальности и заверить их?; в третьем — следует использовать подход, аналогичный применяемому к бюджетированию и контролю за ним (оценка исполнения). В результате возникают три различные парадигмы и, соответственно, должны существовать соответствующие линейки стандартов НФО и аудита (или верификации).

Таким образом, напрашивается не новый, но в совокупности с возможностями применения имеющихся стандартов аудита однозначный вывод — верификацию нефинансовой отчетности по свершившимся фактам можно проводить с использованием инструментов международных стандартов МСА, сопутствующих услуг, МСЗОУ. В качестве объектов аудита могут выступать либо отчеты, сформированные в соответствии с отраслевыми стандартами НФО и регламентами холдингов, либо части, включаемые в отчет руководства, составленные согласно стандартизации соответствующих холдингов. Это необходимое условие для обеспечения обоснованности и документальной подтвержденности нефинансовой отчетности.

Не следует забывать, что бизнес в целом создается собственником не для того, чтобы удовлетворять общественные потребности — для этого существует государство. Закономерно, что коммерческая организация, преследуя цель получения прибыли для себя, должна делиться, отдавая известную часть в виде налогов и проявлений меценатства на общественные нужды.

Между тем на практике модель бывает гораздо сложнее, поскольку бизнес — более комплексный и сложный, экологически вредный, в связи с чем государство встает перед выбором: убрать такое нежелательное производство, повысить налог, заставить уменьшить вредоносность или осуществить и то и другое. В любом случае именно оно определяет и контролирует выполнение предписаний. Допустим, из-за вредоносности данного субъекта бизнеса другие стали покидать определенную территорию в поисках более безопасной среды, тогда власти должны восполнить налоги либо сделать иной выбор. Показания приборов, контролирующей окружающей среду вокруг предприятий этого бизнес-актора, могут иллюстрировать ущерб, но он сам — настаивать (и это подтверждается независимыми экспертами), что ежегодно тратит на экологию большие средства. А теперь представим,

что иные бизнес-субъекты заинтересовались вредом, приносимым этим бизнесом, и начали добиваться его уничтожения (отчитываясь о своих достижениях), несмотря на то, что существуют за счет контрактов с ним, обеспечивая свои максимальные потребности. Они также находятся в цепочке и наносят ущерб окружающей среде, но расходуют на ее восстановление меньше средств. Между тем, леса редуют, пруды мелеют и т.д. Таким образом, налицо иллюстрация всей тщетности раскрытия фрагментарной информации отдельным бизнес-субъектом вне связи с общими задачами государства и понижением критериев оценки общего состояния среды обитания и динамических процессов в ней.

Результаты нашего исследования убеждают, что к регулированию процессов, связанных с ЦУР, необходимо применить системный подход с установлением ключевых показателей их достижения для оценки контролирующими субъектами, имеющими соответствующие полномочия для регулирования. Полагаем, что в этом случае учетной системой может быть статистический учет, а администратором — Министерство экономического развития.

Цели устойчивого развития были разработаны Генеральной ассамблеей ООН еще в 2015 г., но для их реального достижения во всемирном масштабе следует наладить управление этим процессом и определить контрольные показатели в разрезе территорий. Каждая страна должна иметь конкретные ориентиры, чтобы продумать стратегию их достижения и распределить задачи между субъектами из различных сфер деятельности. В нашей стране такая работа ведется. Предприятиям тех регионов, экология которых страдает, направляются задания по реализации мероприятий по снижению негативного воздействия на природную среду, выполнение которых контролируется. В результате регион (территория) добивается улучшения качества жизни. И организации — потенциальные загрязнители действительно отчитываются об определенных экологических показателях. Эти сведения собираются органами статистики, и поскольку именно они имеют возможность обобщать необходимые сведения по ЦУР, следует более четко определять состав показателей и целевые задания. На уровне организаций необходимые данные имеются в бухгалтерском (но не финансовом) учете, и их можно обобщать. Соответственно, можно включить в бухгалтерскую (финансовую) отчетность разделы по раскрытию информации, идентифицированной в бухгалтерском учете, чтобы преодолеть проблемы верификация.

Этот аспект не касается отчетности по рискам и стратегии — она в целом является наиболее сложно верифицируемой частью НФО, и для верификации этих данных требуется специальный стандарт аудита, обеспечивающий ограниченную уверенность. По-нашему мнению, такого рода отчетность не должна заверяться и раскрываться, будучи коммерческой тайной в истинном смысле. Если же таковое случается, то к этой информации не может быть доверия, поскольку недальновидно публично признаваться в своих опасениях (риски) и истинных намерениях (стратегия). В бухгалтерском учете накапливаются все сведения о хозяйственных тратах. Иное — оценочные значения. Они чаще всего субъективны, но их определение значимо для общества. Однако события, которые происходят в периоды финансовых кризисов, выявляют их недостоверность, несмотря на заверения аудита, и, следовательно, ненужность и опасность именно оценочных значений. Этот вопрос остается открытым, поскольку обеспечить уверенность в данном случае проблематично.

ВЫВОДЫ

В силу отсутствия конкретных единых стандартов НФО и аудита для НФО проблемы ее верификации до сих пор остаются во-многом нерешенными. Существующие МСА в рамках МСЗАУ позволяют подтверждать нефинансовую отчетность, однако это, исходя из принципа соответствия, дает в отношении нее лишь ограниченную уверенность. Основой верификации является наличие формализованности данных, представляемых в НФО, что может быть обеспечено применением жесткой учетной системы. Поскольку все хозяйственные факты отражаются в бухгалтерской отчетности, нефинансовую информацию в области ЦУР можно обособить в ее рамках.

Если нефинансовую информацию для целей верификации, которая не может быть отражена в бухгалтерском учете, невозможно учесть в существующих системах, следует их создать. В нашей стране развит статистический учет, в котором обобщаются данные, контролируемые ЦУР, но вопросы их достаточности или потребности в иной информации следует решать на государственном законодательном уровне; при этом стандарты НФО должны быть разработаны под эгидой Комитета по финансовой отчетности при федерации бухгалтеров и аудиторов.

3 ноября 2021 г. произошло официальное расширение мандата Фонда МСФО (от англ. IFRS Foundation). Ряд представителей CDSB, Совета по МСФО, TCFD, VRF (включает IR и SASB) и Всемирного экономического форума (WEF) [2] вошли в группу по созданию стандартов нефинансовой отчетности, однако уже высказываются сомнения в работоспособности такого органа в связи с имеющимися различиями в подходах к НФО. Разработчики наиболее известных видов нефинансовой отчетности — КСО (CSR), интегрированной (IR), устойчивого развития (SASB) — выступают против передачи функций комитету МСФО, полагая, что подходы к НФО настолько отличны от бухгалтерского, что специалисты по финансовой отчетности не смогут подойти к унификации должным образом. Между тем, несмотря на имеющиеся различия в концепциях, провозглашенных КСО, ИО, УР, очевидно, что для дальнейшего продвижения необходимы общий подход, унификация и денежное измерение.

Учитывая, что ЕС сосредоточен на отчетности в формате ESG, и им предприняты решительные шаги как по регламентации ESG-отчетности, так и ее верификации, существует надежда, что ЕС удастся выстроить систему, способную обеспечить достоверность НФО и ее верификацию; при этом целесообразно создать соответствующий МСА или комплекс стандартов, что способствовало бы окончанию дискуссии по этому вопросу.

Стратегия развития российского финансового рынка до 2030 г. утверждена распоряжением Правительства РФ от 29.12.2022 № 4355-р, и в ее финальном варианте раскрытие ESG-информации для финансовых субъектов России не предусмотрено; в документе указан лишь перечень показателей для оценки результатов деятельности компаний финансового рынка.

С учетом происходящего в мире возникает сомнение, насколько актуальными являются предлагаемые международными институтами форматы нефинансовой и финансовой отчетности, поскольку некоторые положения последней, скорее всего, искажают, нежели делают достоверными и прозрачными данные об имуществе и обязательствах, финансовом результате и капитале. Не пора ли осознать, какие сведения необходимы российскому правительству и министерствам для эффективного управления, и уже в соответствии с ними разработать адекватные системы учета и отчетности. Проблемой НФО для РФ является отсутствие реальной необходимости в такой отчетности для внутренних целей;

сейчас требуемые данные на макроуровне обобщаются в статистическом учете, однако при этом их источниками являются коммерческие организации. В связи с этим предлагаем два направления развития: первый — финансовую отчетность дополнить специальными разделами, имея в виду, что каждый факт, в том числе экологической и социальной направленности, находит свое отражение в бухгалтерском учете; второй вариант — формировать

статотчетность по направлениям НФО и обобщать информацию на микро- и макроуровнях. В любом случае данные в нефинансовой отчетности должны быть сопоставимы с иными видами отчетности. Проблема учета человеческого, интеллектуального, экологического и других видов капитала может быть эффективно преодолена лишь в рамках управленческого учета для решения аналитических задач корпоративного управления.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Сенаторова Е.А. Нефинансовая отчетность: международный контекст, российская практика. *Корпоративные финансы*. 2018;12(3):80–92.
2. Каспина Р.Г., Чистополова Ж.А. Развитие системы нефинансовой отчетности нефтяных компаний. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(2):33–41.
3. Hassan A. N.O., Györi Z., Abdelrahman R. E.K. Sustainable Development Goals Disclosure Practices through Integrated Reporting: An Empirical Analysis on European Financial Institution. URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/Sustainable-Development-Goals-Disclosure-Practices-Hassan->
4. Khan M., Lockhart J., Bathurst R. A multi-level institutional perspective of corporate social responsibility reporting: A mixed-method study. *Journal of Cleaner Production*. 2020;(265):121739.
5. Adams C.A. The sustainable development goals, integrated thinking and the integrated report. URL: https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/336475/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf
6. Левина В.С. Зарубежная практика регулирования и тенденции формирования нефинансовой отчетности. *Актуальные вопросы современной экономики*. 2021;(5):537–553.
7. Андрианова Е.В., Шербаченко П.С. Сравнительный анализ международных стандартов в области нефинансовой отчетности и практика их применения. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2021;2(4):146–152.
8. Ушанов И.Г. Отраслевая структура публичной нефинансовой отчетности в российской федерации: эволюция и направления совершенствования. *Аудит*. 2022;(4):56–60.
9. Штиллер М.В. Отражение влияния рисков в финансовой и нефинансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(2):50–60.
10. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Стандарты нефинансовой отчетности для публичных компаний: тренды развития. *Самоуправление*. 2022;(3):31–34.
11. Сафонова И.В. Нефинансовая отчетность в фокусе esg-трансформации: глобальная повестка. *Аудиторские ведомости*. 2021;(4):28–33.
12. Малиновская Н.В. Трансформация глобального регулирования нефинансовой отчетности. *Экономические науки*. 2022;(207):114–116.
13. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование практики подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности. *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2022;(8–2):171–176.
14. Титенков А. Верификация (аудит) ESG-отчетности. Как и зачем. URL: https://gaap.ru/articles/Verifikatsiya_audit_ESG_otchetnosti_Kak_i_zachem/?id=164717&onprint=YES

REFERENCES

1. Senatorova E. A. Non-financial reporting: international context, Russian practice *Korporativnye finansy = Journal of Corporate Finance Research*. 2018;12(3):80–92. (In Russ.).
2. Kaspina R. G., Chistopolova Zh. A. Development of a non-financial reporting for oil companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):33–41. (In Russ.).
3. Hassan A. N.O., Györi Z., Abdelrahman R. E.K. Sustainable Development Goals Disclosure Practices through Integrated Reporting: An Empirical Analysis on European Financial Institution. URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/Sustainable-Development-Goals-Disclosure-Practices-Hassan->
4. Khan M., Lockhart J., Bathurst R. A multi-level institutional perspective of corporate social responsibility reporting: A mixed-method study. *Journal of Cleaner Production*. 2020;(265):121739.

5. Adams C.A. The sustainable development goals, integrated thinking, and the integrated report. URL: https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/336475/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf
6. Levina V.S. Foreign practice of regulation and trends in the formation of non-financial reporting. *Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki = Actual Issues of the Modern Economics*. 2021;(5):537–553. (In Russ.).
7. Andrianova E.V., Shcherbachenko P.S. Comparative analysis of international standards in the field of non-financial reporting and the practice of their application. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2021;2(4):146–152. (In Russ.).
8. Ushanov I.G. Branch structure of public non-financial reporting in the Russian Federation: evolution and directions of improvement. *Audit = Audit*. 2022;(4):56–60. (In Russ.).
9. Stiller M.V. Reflection of the impact of risks in financial and non-financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2022;9(2):50–60. (In Russ.).
10. Bulyga R.P., Safonova I.V. Standards of non-financial reporting for public companies: development trends. *Samoupravlenie = Self-government*. 2022;(3):31–34. (In Russ.).
11. Safonova I.V. Non-financial reporting in the focus of ESG transformation: global agenda. *Auditorskie Vedomosti = Audit Journal*. 2021;(4)28–33. (In Russ.).
12. Malinovskaya N.V. Transformation of global regulation of non-financial reporting. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2022;(207):114–116. (In Russ.).
13. Bogataya I.N., Evstafyeva E.M. Study of the practice of confirmation (assurance) of non-financial reporting. *Vestnik Altaiskoi akademii ekonomiki i prava = Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law*. 2022;(8–2):171–176. (In Russ.).
14. Titenkov A. Verification (audit) of ESG reporting. How and why. URL: https://gaap.ru/articles/Verifikatsiya_audit_ESG_otchetnosti_Kak_i_zachem/?id=164717&onprint=YES (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Татьяна Юрьевна Серебрякова — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики, Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия

Tatyana Yu. Serebryakova — Dr. Sci (Econ), Professor, Professor Department of economics, Chair of Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

tserebryakova@ruc.su

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 28.02.2023; после рецензирования 25.04.2023; принята к публикации 03.07.2023.

The article was submitted on 28.02.2023; revised on 25.04.2023 and accepted for publication on 03.07.2023.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript