

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2022, №3, Том 14 / 2022, No 3, Vol 14 <https://esj.today/issue-3-2022.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/06ECVN322.pdf>

Ссылка для цитирования этой статьи:

Фан, Т. Т. К. Оценка вклада внутреннего аудита в обеспечение качества раскрываемой нефинансовой информации / Т. Т. К. Фан // Вестник евразийской науки. — 2022. — Т. 14. — № 3. — URL: <https://esj.today/PDF/06ECVN322.pdf>

For citation:

Phan T.T.Q. Assessment of the contribution of internal audit to ensuring the quality of disclosed non-financial information. *The Eurasian Scientific Journal*, 14(3): 06ECVN322. Available at: <https://esj.today/PDF/06ECVN322.pdf>. (In Russ., abstract in Eng.).

УДК 657

Фан Тхи Тхань Куен

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва, Россия
Аспирант Департамента аудита и корпоративной отчетности
E-mail: thanhquyenkt175@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4179-5906>

Оценка вклада внутреннего аудита в обеспечение качества раскрываемой нефинансовой информации

Аннотация. Целью статьи является оценка вклада внутреннего аудита в обеспечение качества раскрываемой нефинансовой информации. В данной статье также изучено состояние составления и представления отчета об устойчивом развитии предприятий с государственным участием. Актуальность рассмотрения этого вопроса обусловлена потребностью заинтересованных сторон в нефинансовой информации и необходимостью поиска эффективного инструмента для улучшения качества информации по устойчивому развитию. В процессе выявления взаимосвязи между исследуемыми переменными, а именно между эффективностью внутреннего аудита и уровнем полноты нефинансовой информации, проводились корреляционный и регрессионный анализы на основе использования пакета прикладных статистических программ SPSS. Данные собраны и обобщены из системы опубликованной отчетности 33 предприятия России с государственным участием на их официальных сайтах. Полученные аналитические результаты показывают, что помимо низкого уровня прозрачности нефинансовой информации, ее низкий уровень достоверности также является спорным вопросом для предприятий с государственным участием. Вместе с этим, невысокий уровень полноты представления индикаторов, предложенных стандартами GRI, является доказательством того, что раскрываемая нефинансовая информация является недостаточно качественной. Утверждается, что эффективность внутреннего аудита оказывает положительное влияние на качество информации в области устойчивого развития, однако его фактический вклад не удовлетворяет ожидания по сравнению с результатами существующих исследований. Таким образом, необходимо расширить объект и объем исследования для определения реальных причин, приведших к неэффективности внутреннего аудита предприятий с государственным участием в обеспечении качества нефинансовой информации.

Ключевые слова: внутренний аудит; нефинансовая информация; оценка; качество; стандарт GRI; устойчивое развитие; вклад

Введение

Когда устойчивое развитие является стратегической целью не только каждой страны, но и бизнес-сообщества, в дополнение к финансовой отчетности возникает потребность в информации, связанной с корпоративной ответственностью за окружающую среду и общество. «Как отчитаться?» рассматривается как один из трех важных вопросов устойчивого развития (или сокращенных «3К ВОПРОСов»¹), на который предприятия активно ищут ответы для удовлетворения ожидания заинтересованных сторон. Результат опроса по корпоративной ответственности и устойчивому развитию 100 крупнейших венгерских предприятий за период 2008–2009 годов, проведенного KPMG², показал, что только треть из них сообщили об информации по темам устойчивого развития, и только 8 % нефинансовой отчетности этих предприятий проверились внешними сторонами. Аналогичным образом, согласно данным, собранным KPMG в 2017 году³, 232 из 250 крупнейших корпораций мира (около 93 %) и только 73 из 100 крупнейших компаний (73 %) в 49 странах отчитались о своей деятельности в области устойчивого развития. Однако доля публикуемых отчетов, достоверность которых подтвердилась, достигла лишь 67 % и 45 % соответственно. Р. Заман и его коллеги определили, что уровень заверения нефинансовой информации значительно ниже по сравнению с уровнем раскрытия такой информации. Кроме того, после изучения выданных отчетов по заданию в отношении нефинансовой отчетности 100 крупнейшими зарегистрированными предприятиями Австралии и Новой Зеландии с 2017 по 2019 год они также сделали выводы о том, что качество услуги заверения или качество раскрываемой информации было низким в обеих странах [1]. Эти экспериментальные результаты объясняют, почему заинтересованные стороны ставят под сомнение истинное качество отчета об устойчивом развитии и также сосредотачиваются на поиске эффективного инструмента для улучшения ситуации.

В то время как все большее число предприятий участвует в мероприятиях по обеспечению устойчивости, заверение о соответствующих сообщаемых результатах ими является относительно новым явлением. Хотя пользователи думают, что из-за зависимости подтверждение, проведенное внутренними аудиторами, является лишь показухой, но это не означает, что внутренний аудит не играет важную роль в обеспечении качества раскрываемой нефинансовой информации. А. Тирон-Тюдор и С. Бота-Аврам утверждают, что внутренний аудит способствует корпоративной социальной ответственности, в том числе и обеспечению надежности отчетной информации в области устойчивого развития [2]. В отсутствие официального регламента или консенсуса относительно того, кто может оказывать услуги по заверению качества нефинансовой информации, Дж. Ридли и др. подчеркивают, что такая гарантия может быть предоставлена службой внутреннего аудита, и эта функция может внести значительный вклад в эффективное корпоративное управление [3].

При проведении 29 интервью со старшими членами комитета по аудиту, бухгалтерами и внутренними аудиторами, А.Дж. Тротман и К.Т. Тротман показали, что все респонденты подтвердили, что внутренний аудит имеет положительное влияние на обеспечение качества отчета о выбросах парниковых газов. Однако восприятие своей роли самими внутренними аудиторами ниже, чем ожидания остальных ответчиков [4]. Л. Энгельбрехт и др.

¹ «3К ВОПРОСа» означает 3 вопроса: Как добиться? Как оценить? Как отчитаться?

² KPMG. Corporate responsibility and sustainability at large Hungarian companies // KPMG International. 2010. URL: www.kpmg.com/HU/hu/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Fenntarthato'sa'gamo.inagyva'llalato'kna'1_csr_jelentesek_20100309.pdf (дата обращения: 1 мая 2022).

³ KPMG. The road ahead: The KPMG survey of corporate responsibility reporting // KPMG International. 2017. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporateresponsibility-reporting-2017.pdf> (дата обращения: 1 мая 2022).

предположили, что внутренние аудиторы обладают неиспользованным потенциалом для совершенствования процесса подготовки и представления интегрированной отчетности на основе анализа мнений 10 руководителей службы внутреннего аудита предприятий, получивших награду за качество публикуемой отчетности в Южной Африке. На их взгляд, внутренний аудит вносит вклад в обеспечение целостности информации, анализ рисков и возможностей, а также оценку адекватности мер управления и контроля за рисками в области устойчивого развития [5].

Кроме того, результаты исследования мнений 315 бухгалтеров в Малайзии, проведенного К.К. Оои, доказали, что служба внутреннего аудита сыграла сдерживающую роль в привлечении бухгалтеров к учету и отчетности в области устойчивого развития [6]. Также на основе изучения малайзийских предприятий Ю. Ганесан и др. демонстрировали сдерживающую роль внутреннего аудита во взаимосвязи характеристик корпоративного управления и уровня раскрытия нефинансовой информации [7].

В дополнении к тому, что С. Десимоне и его коллеги опирались на данные общего свода знаний по внутреннему аудиту (СВОК 2015) и провели корреляционный анализ для выявления факторов, влияющих на вклад внутреннего аудита в обеспечение точности и полноты отчета об устойчивом развитии. Они выявили значительные и позитивные связи между наличием оценки рисков, возрастом службы внутреннего аудита, отраслевым бизнесом, публикацией отчетности в области устойчивого развития и участием внутренних аудиторов в проведении аудита устойчивого развития [8]. Аналогично методологическому подходу, З. Тумвебазе изучил прямую взаимосвязь внутреннего аудита и деятельности по составлению нефинансовой отчетности в финансовых предприятиях Уганды. Конкретно, он указывает на то, что эффективность комитета по аудиту и службы внутреннего аудита оказывает положительное и значительное влияние на качество публикуемой информации [9].

Таким образом, чтобы разнообразить масштаб и контекст проведения исследований по внутреннему аудиту, и также способствовать созданию основы для сравнения его влияния на подготовку и представление отчета об устойчивом развитии предприятий в России и других странах, целью статьи является оценка фактического вклада внутреннего аудита в обеспечение качества раскрываемой нефинансовой информации, включая анализ текущего состояния подготовки и публикации отчетности в области устойчивого развития. Занимая стратегическую позицию в национальной экономике, особенно в то время, когда достижение устойчивости является приоритетом стран, поиск инструмента, позволяющего предприятиям с государственным участием решить «3К ВОПРОСа» устойчивого развития, имеет практическое значение. Поэтому в качестве основного объекта исследования были выбраны предприятия с государственным участием.

С учетом первоначального ожидания важной роли внутреннего аудита предполагается, что полученные результаты исследования станут убедительным доказательством того, что российские предприятия с государственным участием должны активно инвестировать в повышение эффективности внутреннего аудита, а также расширять непосредственное участия службы внутреннего аудита в процессе подготовки и представления нефинансовой отчетности.

Методология и материалы

Для достижения поставленной цели необходимы данные о качестве раскрываемой нефинансовой информации предприятиями, а также об эффективности внутреннего аудита. Существуют различные подходы к измерению качества информации. Ю. Ганесан и его коллеги использовали методологию контент-анализа для оценки уровня раскрытия отчетности в области устойчивого развития в качестве критерия качества информации. По их мнению,

общий уровень раскрытия нефинансовой информации состоит из общего количества предложений по раскрытию информации об окружающей среде, общего количества предложений по раскрытию информации о социальной ответственности, общего количества предложений по раскрытию информации о рабочем месте и общего количества предложений по раскрытию информации о рынке [7].

Поскольку стандарты GRI являются одной из распространенных основ, используемых деловым сообществом для составления отчета об устойчивом развитии, уровень полноты раскрываемых индикаторов, руководствуемых GRI, рассматривается в качестве критериев для оценки качества информации. Хотя этот подход также применялся З. Тумвебазе и его коллегами при изучении роли внутреннего аудита [9], правила расчета и конвертации баллов и рассматриваемые индикаторы были скорректированы для соответствия конкретному объекту исследования.

Полнота отчета об устойчивом развитии измеряется количеством индикаторов, которые должны быть раскрыты в соответствии со стандартами GRI. Они классифицируются на три группы тем, соответствующих трем компонентам устойчивого развития (табл. 1). Уровень полноты оценивается на основе баллов, конвертированных по следующим правилам: полное представление одного индикатора или группы субиндикаторов, относящихся к конкретной теме — плюс 5 баллов (+5); отсутствие одного субиндикатора — минус 2 балла (-2); неполное представление информации одного индикатора или группы субиндикаторов — плюс (минус) половина от указанного количества баллов.

Таблица 1

Статистика основных рассматриваемых индикаторов, используемых для оценки полноты отчета об устойчивом развитии в соответствии со стандартами GRI

Категория	Экономические темы GRI 200	Экологические темы GRI 300	Социальные темы GRI 400	Итог
Количество конкретных тем	12	29	41	82
Количество конкретных групп соответствующих индикаторов	12	29	41	82
Максимальное количество конвертированных баллов	60	145	205	410

Разработано автором на основе изучения стандартов GRI

Эффективность внутреннего аудита измеряется на основе предлагаемой авторской модели оценки в качества результата исследования, доказавшего роль внутреннего аудита в устойчивом развитии предприятий [10, с. 764–771]. Взаимосвязь между двумя изучаемыми переменными записывается в виде одномерного линейного уравнения:

$$У_{ПО} = \beta_0 + \beta_1 У_{ЭВА} + \epsilon, \quad (1)$$

где:

$У_{ПО}$ — уровень полноты отчета об устойчивого развития;

$У_{ЭВА}$ — уровень эффективности внутреннего аудита;

β — коэффициент регрессии.

Помимо проведения сравнительного анализа для оценки текущего состояния подготовки и представления отчета об устойчивом развитии, корреляционный и линейный анализы также используются для определения влияния внутреннего аудита на качество нефинансовой информации, а именно на полноту раскрываемых индикаторов в соответствии со стандартами GRI.

Поскольку отсутствует официальная информация о количестве предприятий с государственным участием, общий первоначальный объем совокупности исследования включает 765 предприятий, перечисленных на основе данных, опубликованных в документах государственных органов на сайте: <http://www.consultant.ru/>. После проведения первичного анализа исследуемых объектов объем совокупности сокращается до 268 предприятий, а выбранный объем выборки составляет 33 из 62 (53,22 %) предприятия с государственным участием, опубликовавшие информацию об устойчивом развитии (табл. 2).

Таблица 2

Список выбранных предприятий с государственным участием, публикующих нефинансовую информацию

1	ПАО НК «Роснефть»	9	ПАО «Россети ФСК ЕЭС»	17	АО «Зарубежнефть»	25	ПАО «МРСК Сибири»
2	ПАО «Газпром нефть»	10	Московская биржа	18	ПАО «Новатэк»	26	ОАО «РЖД»
3	ПАО «Татнефть»	11	Группа «РусГидро»	19	АО «Сетевая компания»	27	ПАО «Газпром»
4	ПАО «Алроса»	12	ПАО «Ростелеком»	20	ПАО «Транснефть»	28	ПАО «Корпорация ВСМПО-АВИСМА»
5	ПАО «Интер РАО»	13	ПАО «Мосэнерго»	21	ПАО Группа Компаний ПИК	29	ПАО «НМТП»
6	ПАО «Россети»	14	ПАО «ОГК-2»	22	АО «Полиметалл УК»	30	ПАО «Аэрофлот»
7	ВТБ банк (ПАО)	15	ПАО «ТГК-1»	23	ПАО «ММК»	31	ПАО «ТрансКонтейнер»
8	ПАО «Сбербанк»	16	ПАО «МОЭК»	24	ПАО «МРСК Центра и Приволжья»	32	ПАО «Россети Ленэнерго»
						33	ОАО «МОЭСК»

Разработано автором по данным государственных органов

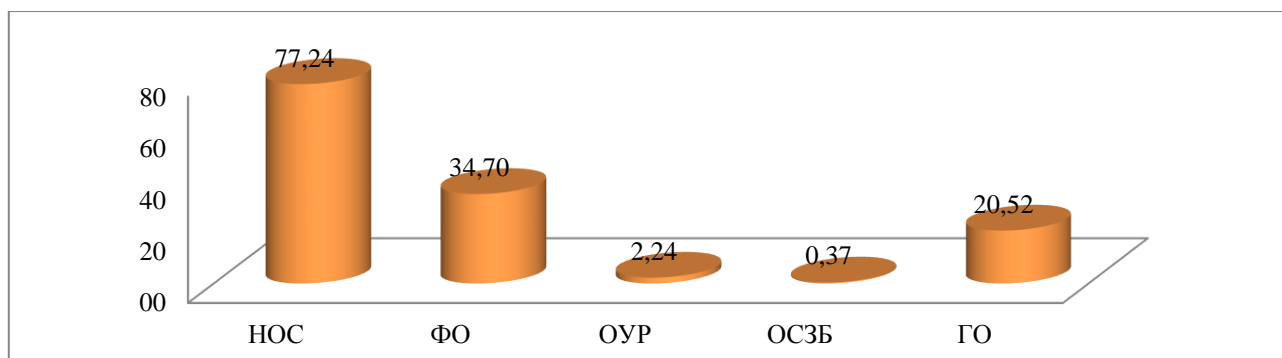
Информация об индикаторах, раскрываемых предприятиями, собрана из таблицы «Указатель содержания GRI», представленной в отчете об устойчивом развитии, опубликованном на сайте <https://www.e-disclosure.ru/>. Данные были обобщены и обработаны путем использования приложения Excel и статистического программного обеспечения SPSS.

Результаты и обсуждение

В настоящее время проблема информационной прозрачности, особенно нефинансовой информации, стала темой, привлекающей большое внимание не только ученых, но и таких других заинтересованных сторон, как инвесторы, государственные учреждения или сообщество. Были проведены различные опросы, чтобы определить уровень добровольного раскрытия информации об устойчивом развитии предприятия.

По сравнению с частными предприятиями государственные предприятия являются предметом споров по поводу уровня информационной прозрачности. Об этом наглядно свидетельствуют статистические данные, полученные от 268 предприятий с государственным участием (рис. 1). Финансовая отчетность, прилагаемая к аудиторскому заключению, является основной информацией, необходимой пользователям для принятия экономических решений, но менее половины предприятий обеспечивают полное раскрытие этой информации (34,70 %).

Ситуация еще хуже для нефинансовой информации, поскольку чуть более 2 % предприятий выпускают отдельный отчет об устойчивом развитии, а 20,52 % предприятий выпускают годовой отчет с разделом об устойчивом развитии. В целом, 62 из 268 рассматриваемых предприятий с государственным участием (23,1 %) публиковали нефинансовую информацию.



Примечание: НОС — Наличие официального сайта; ФО — Финансовый отчет; ОУР — Отчет об устойчивом развитии; ОСЗБ — Отчет об окружающей среде, здоровье и безопасности; ГО — Годовой отчет, включая раздел «Устойчивое развитие»

Рисунок 1. Уровень раскрытия нефинансовой информации предприятий с государственным участием в 2019 году (оформлено автором по результатам 268 статистических наблюдений)

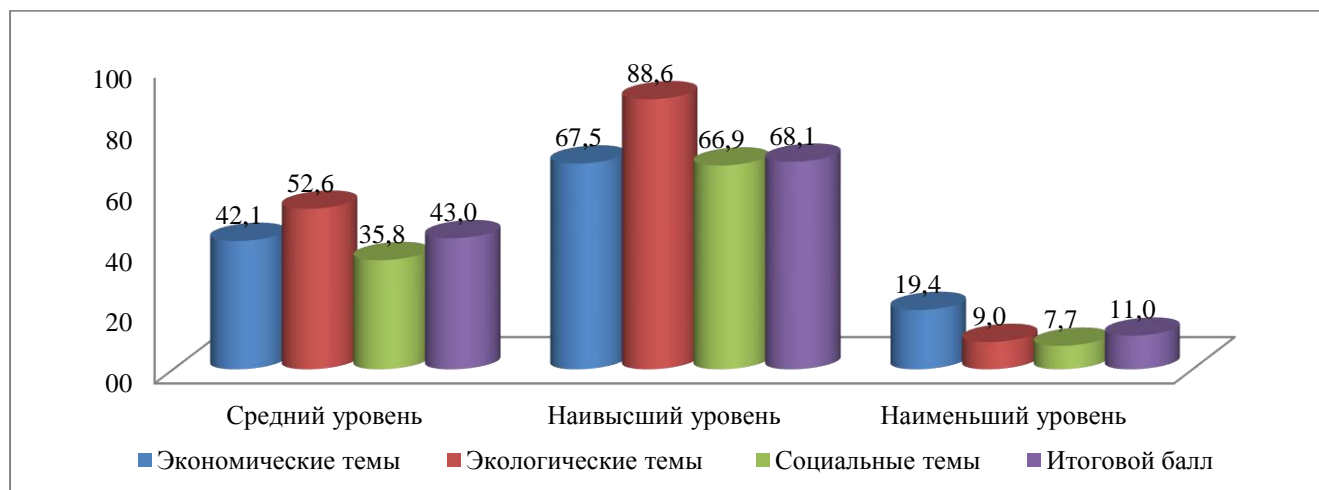


Рисунок 2. Уровень достижения полноты раскрываемой нефинансовой информации предприятиями с государственным участием в 2019 году (оформлено автором по конвертированным баллам)

Чтобы оценить качество информации, были обработаны данные 33 предприятий в соответствии с разработанными правилами. Полученные конвертированные баллы подробно представлены в таблице 3. Хотя ПАО «Татнефть», ПАО «Корпорация ВСМПО-АВИСМА», группа ПАО «НМТП» (Новороссийский морской торговый порт) и ПАО «Россети Ленэнерго» представляют информацию об устойчивом развитии, они не составляют таблицу «Указатель содержания GRI». Поэтому отсутствует их результат оценки уровня полноты отчетности в области устойчивого развития.

Если подготовка и раскрытие информации являются проблемой, то качество информации, в частности ее полнота, является еще одним вопросом, который заслуживает должного внимания. Результаты анализа конвертированных баллов выборки, включая 33 предприятия с государственным участием, указывают на то, что отчет об устойчивом развитии не соответствует критерию полноты, поскольку предприятия публикуют менее половины (в среднем — всего 43 %) индикаторов, подлежащих раскрытию в соответствии со стандартами GRI (рис. 2).

Таблица 3

Конвертированные баллы по уровню
полноты отчетности в области устойчивого развития в 2019 году

GRI	201	202	203	204	205	206	301	302	303	304	305	306	307	308	401	402	403	404	405	406	407	408	409	410	411	412	413	414	415	416	417	418	419	Упо	
1	8	0	10	1,7	15	5	0	10	20	20	35	25	5	0	6,3	5	30	9,2	5	5	5	0	0	5	5	5	10	0	10	5	0	0	5	265	
2	6	0	10	1,7	11	5	0	8	20	18	35	15	5	0	7,5	5	38	12	3,8	0	5	0	0	5	5	0	10	0	0	5	0	0	0	230	
3	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
4	13	5	10	0	13	0	0	15	25	10	15	20	0	0	8,8	5	43	8,3	2,5	0	5	0	0	5	5	7,5	5	0	0	0	0	0	5	225	
5	8	5	0	3,3	13	5	0	13	25	10	15	25	5	2,5	8,8	0	38	4,2	2,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	183	
6	5	0	0	1,7	15	0	0	8	13	0	5	15	5	0	2,5	5	36	5	2,5	0	0	0	0	0	0	5	5	0	0	0	0	0	5	133	
7	3	0	10	1,7	5	0	1,7	8	2,5	0	10	10	0	0	7,5	5	5,1	3,3	2,5	0	0	0	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	0	80	
8	3	0	0	1,7	8	0	1,7	5	0	0	0	10	0	0	2,5	0	5	3,3	2,5	0	0	0	0	0	0	2,5	0	0	0	0	0	0	0	45	
9	5	0	0	5	8	5	0	10	23	15	10	15	5	0	10	0	41	9,2	0	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	5	176		
10	3	4	10	3,3	8	0	0	13	7,5	0	15	10	5	0	8,8	0	20	4,2	1,3	5	0	0	5	0	0	5	0	0	0	0	5	0	133		
11	10	4	10	5	8	0	0	15	20	20	25	15	0	0	7,5	5	41	13	3,8	0	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	208	
12	3	0	5	1,7	8	0	0	10	10	0	15	20	5	0	14	5	38	12	5	5	0	5	5	0	1	0	0	0	0	0	5	0	172		
13	10	4	5	1,7	3	0	1,7	13	15	5	20	20	5	5	10	5	28	8,3	2,5	5	0	0	0	0	0	7,5	5	0	10	0	0	0	5	194	
14	10	4	5	1,7	3	0	1,7	13	15	5	20	20	5	5	10	5	25	8,3	2,5	5	0	0	0	0	0	7,5	5	0	10	0	0	0	5	192	
15	8	4	5	1,7	3	0	1,7	13	15	5	20	20	5	5	10	5	25	12	5	5	0	0	0	0	0	7,5	5	0	10	0	0	0	5	196	
16	10	4	5	1,7	3	0	1,7	15	15	5	20	20	5	5	10	5	28	8,3	2,5	5	0	0	0	0	0	7,5	5	0	10	0	0	0	5	196	
17	5	2	5	1,7	7,5	0	0	10	0	3	10	5	0	0	3,1	0	11	5	2,5	0	0	5	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	0	81	
18	5	3	10	1,7	8	0	0	23	23	18	35	25	5	0	13	5	38	15	6,3	5	5	5	5	0	5	0	10	0	10	0	0	0	0	278	
19	10	0	5	3,3	8	0	0	18	23	18	15	25	0	0	13	5	36	13	1,3	0	0	0	0	0	5	0	0	0	7,5	0	0	5	210		
20	10	5	10	5	5	0	0	18	25	13	15	15	5	0	0	5	15	1,1	3,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	155	
21	5	0	5	3,3	11	0	0	18	20	0	10	10	5	0	2,5	0	44	8,3	7,5	0	0	0	0	0	0	5	0	0	5	0	0	0	159		
22	6	7,5	5	3,3	10	0	3,3	20	23	15	30	20	5	2,5	4,3	5	34	8,3	6,3	5	5	5	5	5	5	2,5	10	0	10	0	0	0	5	265	
23	8	3	5	1,7	8	5	1,7	11	20	5	15	15	5	0	13	0	40	7,5	2,5	0	0	5	5	0	0	2,5	0	0	0	0	0	0	5	183	
24	13	0	10	1,7	5	0	0	15	18	13	15	19	5	0	10	5	30	8,3	1,3	5	5	0	0	0	0	0	0	5	10	0	0	5	199		
25	13	0	10	1,7	5	5	0	13	23	15	15	20	5	0	6,3	5	30	5	0	5	5	0	0	0	0	0	0	5	10	0	0	5	201		
26	8	0	5	1,7	10	0	5	18	18	3	10	6,3	0	0	11	0	40	4,2	1,3	5	5	5	5	0	0	5	0	5	0	0	0	0	170		
27	10	0	10	3,3	5	5	0	7,5	21	20	35	20	5	0	10	5	48	5,8	3,8	5	5	0	0	5	5	15	10	5	0	10	0	5	279		
28	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
29	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
30	5	0	10	0	0	0	0	3	13	0	5	25	5	0	5	0	10	0	0	0	0	5	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91	
31	0	0	5	1,7	5	0	0	8	0	0	0	5	0	0	1,3	0	5	10	3,8	0	0	0	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	0	50	
32	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
33	0	0	5	1,7	15	0	0	13	15	18	20	23	5	0	6,3	0	23	6,7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	161	

Разработано автором на основе опубликованной информации «Указатель содержания GRI» исследуемыми предприятиями с государственным участием

ПАО «Алроса», ПАО «Новатэк» и ПАО «Газпром» в свою очередь являются предприятиями, имеющими наивысший уровень полноты раскрываемых экономических, экологических и социальных индикаторов по сравнению с остальными предприятиями, но результаты оценки невысоки.

Из общего числа 15 лучших предприятий с государственным участием по уровню полноты отчетности в области устойчивого развития почти половина (46,67 %) представила менее 50 % индикаторов, требуемых стандартами GRI (рис. 3). Газпром занимает первое место в рейтинге, но его уровень полноты нефинансовой информации составляет всего 68,09 %. Кроме того, существует огромный разрыв в неравномерности качества публикуемой информации между рассматриваемыми предприятиями. Этот факт снижает практическую ценность отчета об устойчивом развитии, поскольку раскрываемая информация не может гарантировать необходимую основу для оценки и сопоставления вклада предприятий в процесс устойчивого развития страны.

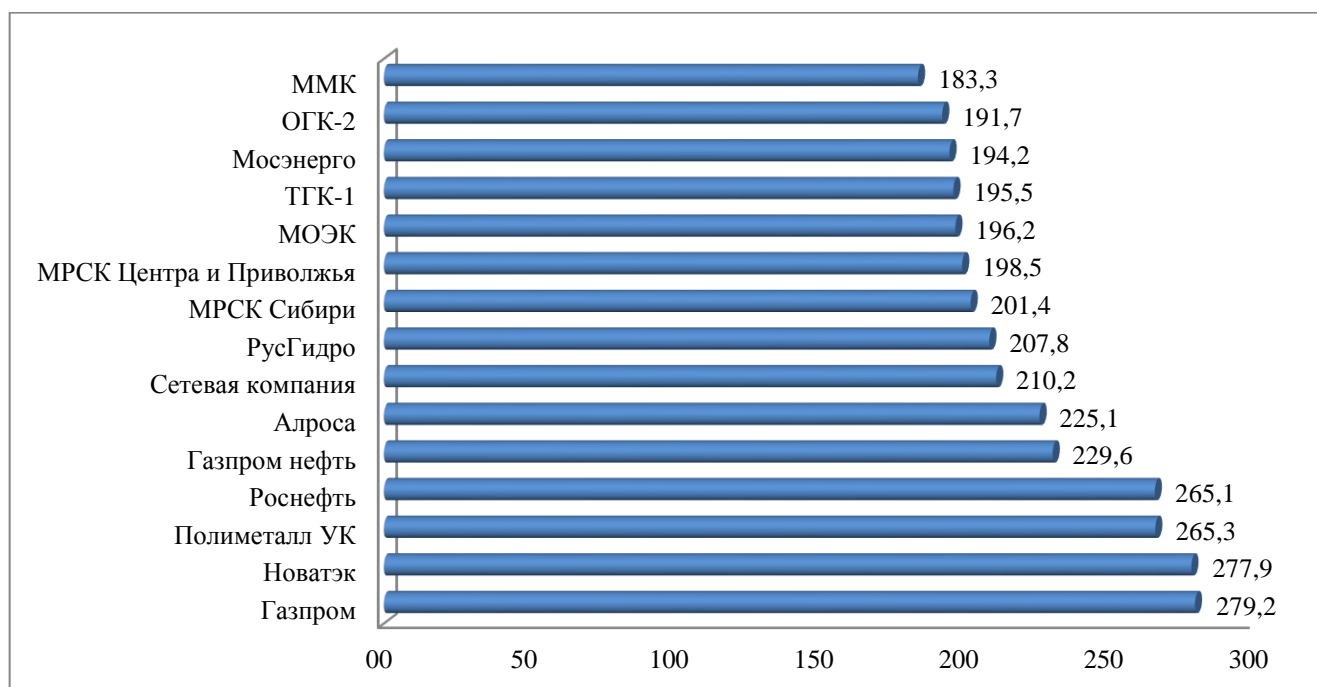
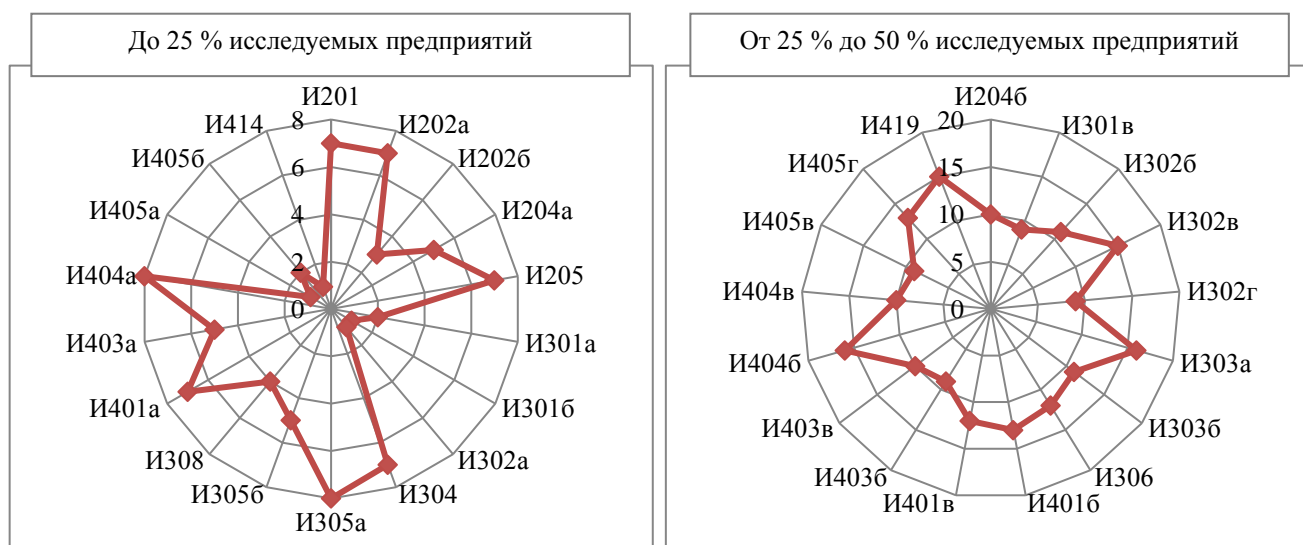


Рисунок 3. Топ-15 лучших предприятий с государственным участием по уровню полноты отчетности в области устойчивого развития в 2019 году (оформлено автором по конвертированным баллам)

Кроме того, существует много важных индикаторов, не раскрываемых большинством исследуемыми предприятиями (рис. 4). Например, информация о материалах, используемых для производства и упаковки, включая повторное использование или рекуперацию, вторичную переработку (И301а и И301б) и об энергии, используемой вне предприятия (И302а), описываются только в одном или двух отчетах об устойчивом развитии. Кроме того, минимальная заработная плата сотрудников (И202б) или соотношение заработной платы между женскими и мужскими сотрудниками (И405б) являются важными индикаторами для оценки уровня достойной работы и гендерного равенства, но они часто являются конфиденциальной информацией, и очень немногие предприятия готовы раскрывать ее. В дополнение к индикаторам, непосредственно связанным с операциями предприятий, стандарты GRI также требуют обращать внимание на проведение оценки безопасности труда (И403а, И403б и И403в) или уровня коррупции (И205) своих деловых партнеров, и также на осуществление процесса отбора поставщиков в соответствии с экологическими и социальными критериями (И308 и

И414). Однако дело в том, что подготовка и представление нефинансовой отчетности по-прежнему не полностью соответствует изложенным требованиям.



Примечание: И201 — Объем финансовой поддержки государства; И202a — Отношение заработной платы (ЗП) начального уровня к минимальной ЗП; И202б — Минимальная ЗП; И204a — Доля товаров местных производителей; И204б — Доля отечественных товаров; И205 — Индикаторы коррупции деловых партнеров; И301a — Объем переработанных материалов; И301б — Объем восстановленных продуктов и упаковки; И301в — Объем использованных материалов; И302a — Объем потребления энергии вне компании; И302б — Объем потребления энергии из возобновляемых источников; И302в — Энергоемкость; И302г — Снижение энергопотребления; И303a — Объем загрязненных вод; И303б — Объем повторных использованных вод; И304 — Объем нарушенных и рекультивируемых земель; И305a — Объем косвенных энергетических выбросы парниковых газов (ВПП); И305б — Объем прочих косвенных ВПП; И306 — Объем переработанных отходов; И308 — Доля новых поставщиков, прошедших отбор по экологическим критериям; И401a — Основные индикаторы по уходу за ребенком; И401б — Доля принятых сотрудников по полу; И401в — Текучесть по полу; И403a — Индикаторы о профессиональном заболевании подрядчиков; И403б — Индикаторы о производственном травматизме; И403в — Индикаторы о профессиональном заболевании компании; И404a — Среднегодовое количество часов обучения на одного работника по полу; И404б — Объем инвестиций на обучение; И404в — Индикаторы о проведении оценки сотрудников; И405a — Доля сотрудников, являющихся этническими меньшинствами; И405б — Отношение ЗП женщин к мужчинам; И405в — Доля иностранных сотрудников; И405г — Доля женских руководителей; И414 — Доля новых поставщиков, прошедших отбор по критериям социальных воздействий; И419 — Несоответствие законодательству в социально-экономической сфере

Рисунок 4. Статистика количества предприятий с государственным участием, раскрывающих рассматриваемые индикаторы в соответствии со стандартами GRI (оформлено автором по собранным данным)

Несмотря на то, что раскрытие отчета об устойчивом развитии является добровольным, аналогично финансовой отчетности, эта информация также должна быть проверена на достоверность и обоснованность квалифицированными специалистами. Поскольку индикаторы, полностью опубликованные, но недостаточно точные и надежные, также не имеют практическую значимость. В России, помимо независимых аудиторов, общественная организация РСПП также является субъектом, проверяющим достоверность нефинансовой информации предприятий (рис. 5). Примечательно, что более половины изучаемых отчетов об устойчивом развитии (54,55 %) не были заверены.

Таким образом, качество отчета об устойчивом развитии предприятий с государственным участием не удовлетворяет таким рассматриваемым оценочным критериям, как полнота и достоверность. Необходимо иметь эффективный инструмент, позволяющий улучшить процесс подготовки и представления соответствующих индикаторов, способствуя тем самым повышению качества раскрываемой нефинансовой информации.

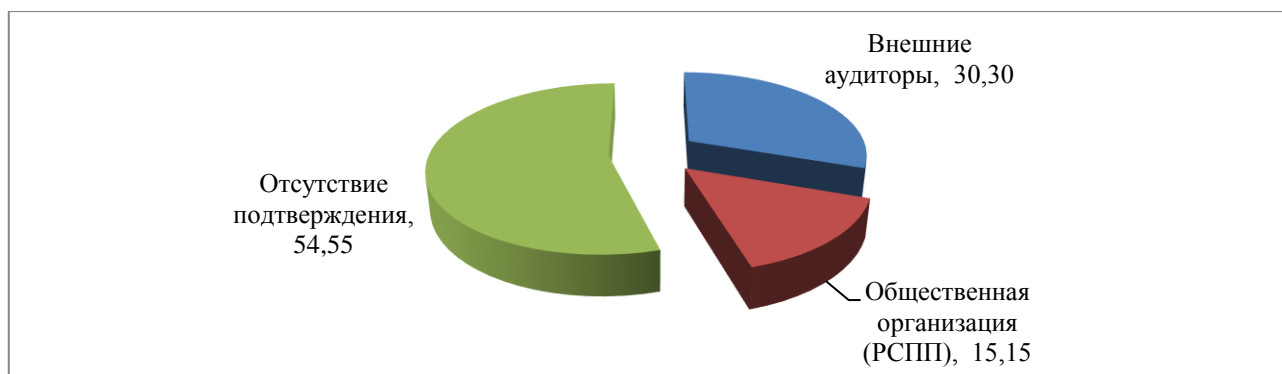


Рисунок 5. Уровень достоверности нефинансовой информации на основе подтверждения разных субъектов (оформлено автором по результатам 33 статистические наблюдения)

Результаты корреляционного анализа показывают, что существует положительная корреляция между уровнем полноты отчета об устойчивом развитии и эффективностью аудита с уровнем доверия более 99 % ($P_{\text{Pearson}} = 0,447$ и Сиг. $< 0,01$) (табл. 4).

Значение Сиг., полученное из таблицы дисперсионного анализа ANOVA, достигло 0,009 ($< 0,05$), поэтому целесообразно использование регрессионной модели для изучения вклада внутреннего аудита в исследуемую переменную. Независимая переменная объясняет около 17,4 % вариации качества нефинансовой отчетности (скорректированный $R^2 = 0,174$). Нестандартизированное уравнение одномерной линейной регрессии было переписано следующим образом: $Y_{\text{ПО}} = -217,410 + 5,133Y_{\text{ЭВА}} + \varepsilon$ (Стандартизированное уравнение одномерной линейной регрессии: $Y_{\text{ПО}} = 0,447Y_{\text{ЭВА}} + \varepsilon$).

Таблица 4

Результаты проведения корреляционного и регрессионного анализа исследуемых переменных

Корреляция Пирсона	Сиг. (2-сторон.)	Скорректированный квадрат R	Константа	Нестандартизированный коэффициент	Стандартизированный коэффициент
0,447	0,009	0,174	-217,410	5,133	0,447

Разработано автором с помощью статистических пакетов SPSS

Таким образом, внутренний аудит оказывает положительное влияние на уровень полноты отчета об устойчивом развитии. Отрицательное значение коэффициента «константа» (-217,410) показывает важную роль службы внутреннего аудита в информационной системе предприятия. Однако по сравнению с результатами исследования З. Тумвебазе и его коллег, проведенного в Уганде, ($P_{\text{Pearson0}} = 0,645$ и Сиг $_0 < 0,01$; скорректированный $R^2_0 = 0,439$; $Y_{\text{ПО0}} = 1,654 + 0,607Y_{\text{ЭВА0}} + \varepsilon_0$) [9] вклад внутреннего аудита в обеспечение качества нефинансовой информации в предприятиях с государственным участием России не соизмерим с его возможностями и ожиданиями заинтересованных сторон.

Заключение

Предприятия с государственным участием в России сталкиваются не только с проблемой подготовки и раскрытия нефинансовой информации, но и с обеспечением ее качества. Потому что результаты анализа статистических данных показывают, что уровень информационной прозрачности, а также уровень заверения отчетов об устойчивом развитии очень низки. Помимо этого, полученные конвертированные баллы о полноте информации также является предупреждающим признаком низкого качества раскрываемой нефинансовой информации.

Хотя в практике внутренний аудит способствует повышению качества нефинансовой информации, его вклад не соответствует первоначальным ожиданиям. Следовательно, необходимо расширить объект, и также объем исследования, чтобы точно определить, что фактически внутренний аудит не оказывает существенного влияния на подготовку и представление отчетности в области устойчивого развития или что в предприятиях с государственным участием существуют ограничения, которые должны быть устранены, чтобы способствовать развитию способностей службы внутреннего аудита.

ЛИТЕРАТУРА

1. Zaman, R., Farooq, M.B., Khalid, F., Mahmood, Z. Examining the extent of and determinants for sustainability assurance quality: The role of audit committees // *Bus Strat Env*. 2021. P. 1–20. DOI: <https://doi.org/10.1002/bse.2777>.
2. Tiron-Tudor, A., Bota-Avram, C. New challenges for internal audit: Corporate social responsibility aspects // *Social Audit Regulation*. 2015. Vol. 127. P. 15–31. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-319-15838-9_2.
3. Ridley, J., D’Silva, K., Szombathelyi, M. Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets // *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*. 2011. Vol. 11(4). P. 475–488. DOI: <https://doi.org/10.1108/14720701111159299>.
4. Trotman, A.J., Trotman, K.T. Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: evidence from audit committees, senior accountants, and internal auditors // *Auditing: a journal of practice and theory*. 2015. Vol. 34(1). P. 199–230.
5. Engelbrecht, L., Yasseen, Y., Irfaan, O. The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective // *Meditari Accountancy Research*. 2018. Vol. 26. Issue. 4. P. 657–674. DOI: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2017-0226>.
6. Ooi, C.K. Determinants of intention to engage in sustainability accounting and reporting (SAR) and moderating role of internal audit function: the perspective of professional accountants // *Journal of Business Management and Accounting*. 2020. Vol. 4. No. 1. P. 33–43. DOI: <https://doi.org/10.1186/s40991-018-0035-2>.
7. Ganesan, Y., Hwa, Y.W., Jaaffar, A.H., Hashim, F. Corporate governance and sustainability reporting practices: The moderating role of internal audit function // *Global Business and Management Research: An International Journal*. 2017. Vol. 9. Issue. 4. P. 159–179.
8. DeSimone, S., D’Onza, G., Sarens, G. Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits // *Journal of Management and Governance*. 2020. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09511-3>.
9. Tumwebaze, Z., Bananuka, J., Kaawaase, T.K., Bonareri, C.T., Mutesasira, F. Audit committee effectiveness, internal audit function and sustainability reporting practices // *Asian Journal of Accounting Research*. 2021. P. 1–19. DOI: <https://doi.org/10.1108/AJAR-03-2021-0036>.
10. Бариленко, В.И. Экономический анализ: опыт и перспективы развития: монография / колл. авторов; под ред. В.И. Бариленко, М.Н. Толмачева. — Москва: КНОРУС. — 2022. — 916 с. — ISBN 978-5-406-09443-3.

Phan Thi Thanh Quyen

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: thanhquyenkt175@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4179-5906>

Assessment of the contribution of internal audit to ensuring the quality of disclosed non-financial information

Abstract. The paper aim is to assess the contribution of internal audit to ensuring the quality of disclosed non-financial information. This paper also examines the state of preparation and presentation of a sustainability report of enterprises with state participation. The relevance of the issue is due to the demand of stakeholders for non-financial information and the need to find an effective instrument to improve the quality of information on sustainable development. In the process of identifying the relationship between the variables, namely as “the internal audit effectiveness” and “the level of completeness of non-financial information”, with the support of the statistical package SPSS correlation and regression analysis were used. The data are collected and summarized from the published reporting system of 33 Russian enterprises with state participation on their official websites. The obtained analytical results as part of the author's dissertation research show that if the level of transparency of non-financial information of enterprises with state participation is very low, then the level of confirmed reliability of the sustainability report is much lower. At the same time, a low level of disclosure completeness of the indicators proposed by the GRI standards is proof that the non-financial information is insufficient quality. It is approved that the internal audit effectiveness has a positive impact on the quality of information on sustainable development, but its actual contribution does not satisfy expectations in comparison with the results of existing studies. Thus, it is necessary to expand the research object and scope to determine the real reasons that led to the internal audit ineffectiveness of enterprises with state participation in ensuring the quality of non-financial information.

Keywords: internal audit; non-financial information; assessment; quality; GRI standard; sustainable development; contribution