

УДК 657.1.012.1+657.6

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

С.Я. Король, к.е.н., доц.

Київський національний торговельно-економічний університет, Київ, Україна

Король С.Я. Практичні аспекти аудиту нефінансової звітності.

Заінтересовані сторони, як користувачі нефінансових звітів, вимагають від соціально відповідальних підприємств гарантій їх достовірності. На практиці аудиторів висловлюють лише модифіковану думку щодо показників нефінансових звітів. Проведений аналіз результатів незалежного аудиту нефінансових звітів більше двадцяти європейських підприємств свідчить, що основними причинами обмеженої впевненості є складність перевірки фактів соціальної відповідальності підприємств, процедур збору, реєстрації та обробки даних, які необхідні для визначення відповідних показників, а також відсутність або низька ефективність підсистеми внутрішнього аудиту у сфері соціальної відповідальності підприємства. У статті визначено напрями вирішення названих проблем.

Ключові слова: соціальний аудит, нефінансовий звіт, соціальна відповідальність, обліково-інформаційне забезпечення, методичні прийоми збору даних, внутрішні регламенти

Король С.Я. Практические аспекты аудита нефинансовой отчетности.

Заинтересованные стороны, как пользователи нефинансовых отчетов, требуют от социально ответственных предприятий гарантий их достоверности. На практике аудиторы выражают только модифицированное мнение относительно показателей нефинансовых отчетов. Проведенный анализ результатов независимого аудита нефинансовых отчетов более двадцати европейских предприятий свидетельствует, что основными причинами низкого уровня аудиторских гарантий является сложность проверки фактов социальной ответственности предприятий, процедур сбора, регистрации и обработки данных, необходимых для определения соответствующих показателей, а также отсутствие или низкая эффективность подсистемы внутреннего аудита в сфере социальной ответственности предприятия. В статье определены направления решения названных проблем.

Ключевые слова: социальный аудит, нефинансовый отчет, социальная ответственность, учетно-информационное обеспечение, методические приемы сбора данных, внутренние регламенты

Korol S.Ya. Practical aspects of non-financial report's audit.

Stakeholders, that is users of non-financial reports from socially responsible enterprises, require guarantees of their credibility. In practice, auditors only express a modified opinion from non-financial reporting. An analysis of the results of independent non-financial reports's audit from more than 20 European companies indicates that the main reasons for limited confidence are the complexity of verifying the facts of corporate social responsibility, the procedures for collecting, recording and processing of data that are necessary to determine the relevant indicators, and the lack or low efficiency of the internal audit subsystem in the sphere of social responsibility of the enterprise. The article defines directions for solving these problems.

Keywords: social audit, non-financial report, social responsibility, accounting-information support, methodical methods of data collection, internal regulations

Поширення практики соціальної відповідальності бізнесу, необхідність дотримання принципів підзвітності та забезпечення прозорості діяльності соціально відповідальних компаній актуалізували завдання підготовки нефінансової звітності. Суспільний інтерес до контролю соціальної відповідальності бізнесу та надання впевненості щодо достовірності нефінансової звітності зумовили глобальний процес, який Н. Голубева характеризує як «процес експорту цінностей аудиту до нових сфер використання» [1]. Дану практику підтримують ряд міжнародних організацій, наприклад Глобальний договір ООН, Глобальна ініціатива зі звітності у сфері сталого розвитку та інші організації, які визначають загальні тенденції у сфері нефінансової звітності, та рекомендують підприємствам здійснювати заходи з надання впевненості. Подібні вимоги до нефінансових звітів містяться у директивах Європейського Союзу. Зокрема, Директива 2013/34/ЄС (п. 6, ст. 19а «Нефінансовий звіт») передбачає, що держави-члени можуть вимагати, щоб інформацію у нефінансовому звіті перевіряли незалежні експерти [2]. Так, відповідно до національного законодавства у Франції зовнішній аудитор повинен атестувати повноту та зробити висновок щодо справедливості інформації про стан соціальної відповідальності підприємства. У Швеції державні компанії зобов'язані отримувати незалежне підтвердження звітів у сфері сталого розвитку у відповідності з керівними принципами GRI [3]. У Великобританії немає обов'язкової вимоги щодо зовнішнього забезпечення нефінансових звітів, однак така практика поширюється. Зокрема, 60% нефінансових звітів вже у 2013 р. отримували незалежні гарантії у тій чи іншій формі [4]. Аналогічні тенденції, навіть за відсутності законодавчих вимог і рекомендацій, спостерігаємо і в Україні.

Разом з тим, підприємства та науковці звертають увагу на недосконалість інструментів соціального аудиту. Зважаючи на специфіку нефінансової інформації та сутність соціальної відповідальності, набувають актуальності дослідження у даній сфері і, зокрема, аудиту нефінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Поширення практики опублікування нефінансової звітності й очікування

заінтересованих сторін щодо забезпечення її надійності визначили напрямком подальшого розвитку аудиту як практичної діяльності та науки.

Теоретично-методологічні й організаційно-методичні проблеми контролю фінансово-господарської діяльності підприємства сформульовані й отримали вирішення у наукових працях Ф. Бугинця, Т. Бугинець, Г. Давидова, М. Давидова, Н. Дорош, Т. Камінської, Р. Костирка, К. Назарової, О. Петрук, В. Рудницького, В. Шевчука та інших вчених. Сугність поняття та походження, мета та види, завдання та функції, сучасний стан і перспективи впровадження, етапи здійснення та їх документальне супроводження, а також інші теоретичні та практичні аспекти соціального аудиту стали об'єктом досліджень М. Буковинської, Л. Голінач, В. Дерія, С. Катихіна, Г. Кличової, А. Закірової, Е. Камілової, Н. Марушко, Г. Воляник, Т. Міргородської, О. Нусінової, І. Лебідь, О. Шулуся та інших вчених.

Дослідженню теоретичних та методологічних аспектів аудиту нефінансової звітності приділяли увагу О. Баришнікова, С. Ваддок та Н. Сміт (Waddock & Smith, 2000), Н. Голубева, Р. Грей (Gray, 2000), А. Каптерев, В. Карагод, П. Кок, Т. Віль, Р. Маккена і А. Браун (Кок, Wiele, McKenna, Brown, 2001), О. Мазурик, Р. Морімото, Дж. Еш та С. Хоур (Morimoto, Ash & Hore, 2005), а також інші вітчизняні та зарубіжні науковці [5-12].

Зокрема, Р. Грей (Gray, 2000) визнає надійність нефінансової соціальної та екологічної звітності суттєвим фактором забезпечення її здатності виконувати свою важливу роль у розвитку прозорості і підзвітності бізнесу. Автор звертає увагу на необхідність уточнення термінології, вирішення практичних проблем у сфері соціального аудиту, суттєвого переосмислення бухгалтерської освіти і професійної підготовки [7].

С. Ваддок та Н. Сміт (Waddock & Smith, 2000) стверджують, що за допомогою аудиту соціальної відповідальності можна подолати розрив між риторикою та реальністю у даній сфері. Аудиторська оцінка загальної ефективності компаній, на думку авторів, повинна відображати її основні цінності, дотримання етичних принципів у операційній практиці, системою управління та відповідність очікуванням ключових заінтересованих сторін. Одне з основних завдань соціального аудиту (аудиту відповідальності) вони вбачають у виявленні скритих резервів та підвищенні ефективності компаній [6].

Ряд публікацій присвячені аудиту певних напрямів соціальної відповідальності. Наприклад П. Кок, Т. Віль, Р. Маккена, А. Браун (Кок, Wiele, McKenna, Brown, 2001) запропонували інструменти аудиту соціальної відповідальності в межах системи управління якістю [10]. Р. Морімото, Дж. Еш та С. Хоур (Morimoto, Ash &

Hore, 2005) намагаються створити основу для аудиту соціальної відповідальності, що передбачає інтеграцію з існуючою системою екологічного аудиту [12].

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми

Поряд з цим в роботах зазначених науковців поняття соціального аудиту розглядається відносно вузько й недостатньо уваги приділяється методиці верифікації нефінансової звітності. До того ж у наукових працях зарубіжних й вітчизняних авторів не висвітлюються підходи до перевірки її обліково-інформаційного забезпечення. Розкриттю зазначених питань й присвячене дане наукове дослідження.

Метою статті є надання практичних рекомендацій щодо аудиту нефінансової звітності підприємств для підвищення достовірності та верифікації його обліково-інформаційного забезпечення.

Виклад основного матеріалу дослідження

Надання впевненості щодо нефінансової звітності підприємства позитивно впливає на вартість бізнесу. Про це свідчить ініційований GRI моніторинг тенденцій, які пов'язані з отриманням підприємствами зовнішніх гарантії нефінансової звітності у 2011-2013 рр. [13]. У відповідь на зростання попиту внутрішніх і зовнішніх заінтересованих сторін на надійну і перевірену інформацію ключових заінтересованих сторін в усьому світі зростає число компаній, що використовують механізм зовнішнього контролю звітності. В глобальному масштабі число компаній, що публікують ззовні гарантовані GRI-звіти, виросло з 38% в 2011 р. до 45 відсотків у 2013 р. При цьому з числа 250 найбільших компаній світу 50% отримують зовнішнє підтвердження нефінансових звітів.

Про велике значення, яке у зарубіжній практиці надають підтвердженню достовірності нефінансових звітів, свідчать результати проведеного автором аналізу звітності у сфері сталого розвитку за 2016 р. двохсот європейських компаній, що розміщені на сайті GRI. 119 з них використовували різноманітні моделі надання впевненості (у тому числі із залученням бухгалтерії, консультаційних та інжинірингових компаній), проходили зовнішній контроль, до якого 85% залучали аудиторські компанії.

Проведений нами аналіз висновків незалежних аудиторів щодо нефінансових звітів ряду понад двадцяти європейських компаній показав, що в них висловлена лише обмежена впевненість. Фахівці міжнародних аудиторських компаній PricewaterhouseCoopers, Ernst & YoungInc., Deloitte та KPMG (в аудиторських висновках щодо звітів компаній Northam Platinum Limited, Mirvac Limited, MTN Group Limited, Bunzlplc, Avivaplc, Diageoplс та ін.) неодноразово вказують на причини обмеження, які зумовлені особливостями нефінансової інформації, як предмету

підтвердження, та методів, які використовуються для визначення, розрахунку, відбору проб і оцінки такої інформації (аудиторський висновок Northam Platinum Limited). Крім того, непоборені обмеження пов'язані з гарантією правильності визначення понять і використання методів оцінки даних. Нарешті, дотримання принципів GRI носить суб'єктивний характер і інтерпретується по-різному різними групами заінтересованих сторін.

Відомо, що на професійне судження аудитора про достатність, прийнятність та обґрунтованість доказів впливають джерело і надійність інформації. Але, як зазначають фахівці-практики, нефінансовій інформації властиво більше обмежень, ніж фінансовій інформації, і пояснюють це особливостями предмета звітності та методів, які використовуються для визначення, розрахунку, відбору й оцінки інформації. На практиці при проведенні зовнішнього аудиту спостерігаємо різні підходи до визначення предмету надання впевненості. Як і при перевірці фінансової звітності, під час зовнішнього аудиту нефінансового звіту предметом надання впевненості можуть бути показники, процеси та поведінка певних осіб, що впливають на оцінку стану соціальної відповідальності підприємства. Разом з тим, слід відзначити певні особливості формулювання предмету та інформаційних акцентів, які пов'язані з вибором методики контролю. Експерти компанії Deloitte відзначають, що процеси визначення, збирання та подання даних у нефінансовій звітності підприємства не піддаються формалізації в такій мірі, як у разі фінансової звітності; підходи до визначення, збору і методики складання звітності не мають загально прийнятого стандарту. Це заважає порівнянню нефінансових звітів різних підприємств і з року в рік в рамках одного підприємства за методикою складання (з аудиторського висновку ArcelorMittal). В результаті на практиці аудитори надають впевненість не всьому нефінансовому звіту, але лише окремим його показникам або їх групам.

Значна увага приділяється оцінці підходів до генерування даних і процесів підготовки нефінансового звіту відповідно до існуючих критеріїв. У тих випадках, коли предметом зовнішнього аудиту є група показників, висновок переважно стосується натуральних кількісних показників. Наприклад, проводився зовнішній аудит таких показників: обсяг викидів парникових газів, у тому числі на одиницю продукції; загальне споживання води, у тому числі на одиницю продукції; загальне біохімічне навантаження для навколишнє середовище від споживання кисню, що прямим впливом; загальний обсяг відходів, що відправляються на звалище; середня тривалість простоїв внаслідок аварій (за даними аудиторського висновку Diageo plc, Великобританія), а також: частки співробітників, які підтверджують, що вони прочитали, зрозуміли і прийняли Кодекс ділової етики; частка викидів

CO₂, яка компенсована щорічним скорочення таких викидів; частка викидів CO₂ по відношенню до базового рівня 2010 р.; абсолютний розмір викидів CO₂ (тони); частка викиди CO₂ на одиницю продукції; абсолютний обсяг споживання води (м³); абсолютний вимір відходів; частка жінок у вищому керівництві; частка поставок, умови яких відповідають кодексу відповідальних закупівель; сума соціальних інвестицій (за даними аудиторського висновку Aviva plc, Франція). Подібний перелік визначений для надання впевненості для Stockland Corporation Limited (аудитор EY, Австралія), зокрема щодо обсягу споживання: покупної електроенергії (кВт-год); вироблення поновлюваної електроенергії (кВтг); загальна потужність споживання газу в МДж (MJ); загальний обсяг споживання палива для транспорту, в літрах (л, кг) та ін.

В результаті лише на двох з понад двадцяти досліджених підприємств аудитори висловили обґрунтовану впевненість щодо окремих показників. Наприклад, компанія KPMG висловила обґрунтовану впевненість щодо кількісної та якісної інформації для чотирнадцяти показників нефінансового звіту Acciona, S.A.: за категоріями «Економіка» (G4-EC5, G4-EC6, G4-EC9), «Екологія» (G4-EN3, G4-EN11, G4-EN15, G4-EN16, G4-EN21) та «Соціальна» (G4-LA1, G4-LA3, G4-LA5, G4-LA11, G4-LA12, G4-LA13). Щодо інших показників даного звіту у аудиторів існує лише обмежена впевненість.

При проведенні зовнішнього аудиту та формуванні аудиторської думки важливим є вибір критеріїв перевірки. Саме вони формують основу для оцінювання, вимірювання та тлумачення предмету контролю аудитором і користувачем. Практика вибору критеріїв зовнішнього аудиту нефінансового звіту також має певні особливості. Такими критеріями можуть бути стандарти аудиту та забезпечення впевненості, настанова зі звітності у сфері сталого розвитку, кодекс професійної етики аудиторів, внутрішні регламенти у сфері соціальної відповідальності та інші нормативні документи.

Суб'єкти контролю для забезпечення відповідності інформації використовують як методику, передбачену певним міжнародним (національним) нормативним документом, так і власну запатентовану методику. На вибір методики та критеріїв аудиту впливає стандарт, який підприємство обрало для підготовки нефінансового звіту. Найбільш широко визнаним (зокрема, організацією Глобального договору ООН, Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності) стандартом прозорості та розкриття інформації у нефінансовому звіті є Настава зі звітності у сфері сталого розвитку (стандарт GRI). Разом з тим, положення даної настанови частково є формальними, а вимоги до зміст нефінансового звіту мають рекомендаційний характер і відносно визначеність. У кожному разі вони конкретизуються підприємством, тому аудитори

переважно змушені звертатись до внутрішніх регламентів. Зазначене розширює сферу відповідальності підприємства при наданні впевненості нефінансовому звіту.

Щодо сфери відповідальності аудитора, використання його очікувань, суджень або власного досвіду як критеріїв оцінки або вимірювання предмета надання впевненості існують серйозні проблеми. Фахівці неодноразово вказують на відсутність значного досвіду та визнаної практики, на основі яких можна вибрати з існуючих прийнятні методи вимірювання. Вони відрізняються і можуть давати абсолютно різні результати. Зазначене, суттєво впливає на сприйняття та порівнянність звітної інформації у контексті критеріїв звітності.

Отже, проблема щодо вимірювання та перевірки більшості показників нефінансового звіту соціально відповідального підприємства є основними обмеження, які заважають наданню безумовно позитивного висновку. Виявлені обмеження не дозволяють аудиторам висловити обмежену впевненість щодо більшості показників нефінансового звіту й є підставою для надання умовно позитивного висновку.

Провівши аналіз результатів зовнішнього контролю, зазначимо такі фактори невпевненості:

- характер нефінансової інформації та методи, що використовуються для визначення, обчислення й оцінки даних та впливають на точність і повноту показників;
- стан та підходи до управління процесами підготовки інформації та підготовки звітності;
- якість внутрішніх нормативних документів у сфері соціальної відповідальності (використовували лише 53,3% зовнішніх аудиторів);
- стан системи внутрішнього контролю;
- відсутність значного досвіду аудиту соціально відповідальної практики;
- вірогідність суттєвого викривлення елементів звіту внаслідок шахрайства або помилки;
- інші.

Натомість, обгрунтованої впевненості вимагають як результати діяльності підприємства, так і сам звіт. Контроль результатів діяльності здійснюється на постійній основі або періодично при підготовці звіту. Відповідно в першому разі контроль переважно здійснює внутрішній контролер (аудитор), а в другому – незалежна сторона. Крім того, саме незалежна сторона повинна підтвердити достовірність звіту.

Аудит нефінансової звітності пов'язуємо в першу чергу зі звітністю у сфері сталого розвитку. Такий підхід виправданий з огляду на те, що саме введення звітності у сфері сталого розвитку за вимогами Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) «перетворює цей вид аудиту на так само верифікований і представлений у зрозумілих показниках, як фінансовий аудит» [8]. На дані вимоги посилаються, зокрема, організація

Глобального договору ООН та Міжнародний комітет з інтегрованої звітності.

GRI використовує термін «зовнішнє підтвердження» для загальної характеристики та позначення діяльності, спрямованої на визначення якості звіту та інформації, що міститься в ньому. Він охоплює широкий спектр підходів до зовнішньої оцінки як процесів по розкриттю стійкості, так і звітності. Зовнішній контроль може також стосуватись діяльності, спрямованої на опубліковані висновки або процеси (наприклад, процеси визначення змісту звіту, в тому числі застосування принципу суттєвості або процесу взаємодії із заінтересованими сторонами). Цим він відрізняється від діяльності, спрямованої на перевірку якості або рівня діяльності організації, оцінку відповідності [13].

Проведений аналіз свідчить, що укладачі нефінансових звітів використовують різні підходи для здійснення зовнішнього контролю із залученням сертифікованих бухгалтерів та інших зовнішніх груп або окремих осіб, до яких висувають такі основні вимоги: компетентність, слідування стандартам з надання впевненості та дотримання принципів підготовки звіту [14]. Ряд показників, що наводяться у загальних відомостях про звіт у сфері сталого розвитку, стосуються підходів до зовнішнього підтвердження, зокрема пропонується:

G4-32: навести посилання на висновок про зовнішнє підтвердження та зазначити за кожним загальним та специфічним стандартним показником (стратегія й аналіз; профіль організації; виявлені суттєві аспекти та меж; взаємодія із заінтересованими сторонами; загальні відомості про звіт; корпоративне управління; етика та добропорядність), чи пройшов він процедуру зовнішнього підтвердження та відповідний висновок;

G4-33: описати політику та практику щодо забезпечення зовнішнього підтвердження звіту зі сталого розвитку, принципи його проведення та участь керівників вищого рангу у такій роботі [14].

Відзначимо, що відповідно до вимог організації Глобальної ініціативи зі звітності, розробляючи інформаційне забезпечення звітності, підприємство повинна передбачити можливість вивчення цих систем у процесі зовнішнього контролю. Виконання даної вимоги передбачає:

- чітке визначення оригінального джерела використаної інформації;
- реєстрації надійних свідчень для обгрунтування зроблених припущень та бази даних для проведення складних розрахунків;
- зазначення вимог до точності, з якою визначенні допустимі межі похибки вихідних даних (в іншому разі вони потребують підтвердження заявою їх власників).

Отже, термін «зовнішнє підтвердження» на практиці охоплює широкий спектр підходів до зовнішньої оцінки процесів забезпечення прозорості та підзвітності. До об'єктів зовнішнього контролю відносять:

- діяльність / системи / процеси з опублікованих висновків (наприклад, процеси для визначення змісту звіту, в тому числі застосування суттєвості принципу або процесу взаємодії із зацікавленими сторонами);
- діяльності з оцінки, перевірки якості та визначення рівня діяльності організації, сертифікації результатів діяльності або оцінки відповідності.

В обох випадках зовнішня перевірка є потужним важелем підвищення довіри заінтересованих сторін до ключових показників, надання впевненості щодо якості нефінансового звіту й інструментом зниження ризиків вивільнення потенційно недостовірної або неточної інформації. Отже, з точки зору репутації, зовнішнє підтвердження може забезпечити «конкурентні переваги», а з точки зору ризику, – зменшити невизначеність даних і надати впевненість щодо процесів підготовки звіту [13].

Внутрішній аудит, за визначенням міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors), має приносити користь підприємству, покращувати його діяльність, допомагати у досягненні поставлених цілей за допомогою системного упорядкованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління [15]. Разом з тим, слід визнати, що внутрішній аудит відіграє важливу роль при підготовці звітності зі сталого розвитку, а також в оцінці і підвищенню ефективності процесів управління ризиками стійкості [13]. Оскільки звітність зі сталого розвитку поглиблює розуміння того, як краще управляти ризиками та створювати можливість для соціально відповідального бізнесу, її внутрішній аудит згідно стратегії GRI має сприяти її сталому розвитку.

Стандарт AA1000 AS [16] також рекомендує проводити зовнішній аудит з метою забезпечення якості звітності. Автори документу розглядають проблему оцінювання результатів діяльності соціально відповідального підприємства з етичних позицій. Стандартом передбачений зовнішній аудит звітності на завершальному етапі його підготовки. На особливу увагу заслуговують рекомендації щодо процедури та критеріїв, як основи проведення їх соціального і етичного аудиту. Наприклад, зазначені такі критерії, як: повнота представлення всіх економічних, екологічних та соціальних аспектів діяльності підприємства; регулярність і своєчасність; інтеграція або включення процесу збору даних для складання нефінансового звіту та їх контролю у повсякденну практику організації. Крім того, є

вимога щодо надання підприємством інформації для підтвердження його зусиль, спрямованих на організацію спілкування з усіма заінтересованими сторонами і оприлюднення достовірної адекватної інформації. Відповідно до стандарту AA 1000 аудит нефінансової звітності передбачає зокрема безпосереднє спостереження за процесом підготовки звітності, встановлення адекватності інформації та її джерел.

Процес підготовки звітності та адекватність джерел інформації, на нашу думку, є ключовими факторами забезпечення відповідності звітності вимогам користувачів. О. Мазурик зазначає, що «процедура проведення соціального аудиту доволі проста й прозора. Керівництво підприємства підписує з професійними аудиторами угоду про проведення соціального обстеження. Невелика група зовнішніх (незалежних) аудиторів за декілька тижнів (місяців), спираючись на відповідні інформаційні технології, здатна провести аудит відповідності професійних якостей менеджера його функціям, заробітної платні – трудовому законодавству, умов праці – нормам безпеки і екологічним умовам і т.д.» [11]. На практиці застосування цієї процедури не дає змогу професійному аудитору достатньо об'єктивно й глибоко оцінити обсяг і роль соціальної відповідальності підприємства», оскільки він не має підстав для обґрунтованих гарантій достовірності нефінансових звітів підприємств в цілому і лише в поодиноких випадках – окремих показників. Отже, простота заходів соціального аудиту є лише уявною.

До основних умов зростання ефективності аудиту соціальної відповідальності вчені (наприклад, О. Баришнікова [5], Н. Голубева [1]) відносять підвищення кваліфікації аудиторів, удосконалення порядку формування аудиторських груп та оцінці рівня компетентності суб'єкта верифікації. Однак, як свідчать результати проведеного аналізу висновків професійних аудиторів провідних міжнародних аудиторських компаній, цього недостатньо.

На формування вимог та реалізацію завдань соціального аудиту безпосередньо впливає середовище (на макро-, мезо- та мікрорівні), в якому здійснюють підприємницька діяльність. Оскільки в Україні попит на соціальну відповідальність бізнесу тільки формується, побудова відповідальних ланцюгів постачання, прозорість і підзвітність підприємств, а отже і аудит нефінансової звітності ще не стали загальною практикою. Відсутність адекватного методичного інструментарію, який підтверджує аналіз, унеможлиблює практичну реалізацію мети і завдань соціального аудиту.

Досліджуючи організаційно-методичних засад соціального аудиту, вчені беруть за основу доступний методичний інструментарій аудиту [5, 17, 9]. Безумовно організаційних, технічних і методичних прийомів аудиту фінансової звітності та управлінського аудиту дозволяють виконувати

поставлені перед ними завдання. На практиці професійні аудитори використовують їх з метою надання впевненості нефінансовій звітності підприємств. Однак, професійні аудитори провідних міжнародних аудиторських компаній (KPMG, PricewaterhouseCoopers Inc., Ernst & Young Inc. та Deloitte), зауважують, що існуюча система аудиту не спроможна забезпечити не тільки обґрунтовану, але й обмежену впевненість щодо більшості кількісних і якісних показників нефінансового звіту.

Світовий досвід аудиту як наукової, так і практичної діяльності з урахуванням актуального попиту його користувачів, представлений Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. При проведенні аудиту нефінансової звітності застосованими критеріями надання впевненості є положення таких міжнародних стандартів з аудиту, як ISAE 3000, AA1000AS, а також національні стандарти (зокрема, стандарт АТ101, Американського інституту дипломованих суспільних бухгалтерів, Розділ 5025 Керівництва, опублікованого Канадським товариством привілейованих бухгалтерів). Разом з тим, як зауважує Р. Костирко, необхідно розвивати нові методи, стандарти і механізми нефінансової звітності [18].

Як свідчить проведене дослідження, у контексті надання впевненості нефінансовій інформації, найбільш суттєвою методологічною проблемою є підвищення якості розкриття інформації та надання доказів щодо надійності показників нефінансового звіту. Насамперед, питання стосується підготовки інформації – її збору, класифікації та узагальнення. За міжнародними стандартами аудиту обліково-інформаційне забезпечення нефінансової звітності є одним з найважливіших контекстуарних факторів. Належна підготовка інформації дозволяє отримати впевненість щодо доцільності та необхідності проведення дослідження певних аспектів діяльності підприємства вже на етапі визначення меж аудиту. Надання впевненості щодо нефінансового звіту вимагає перевірки аудитором не тільки інформації, але й процедури її отримання. Як відомо, аудитор використовує якісні і кількісні методи збору інформації під час аудиту [19]. При цьому якісні методи мають суб'єктивний характер. Вважають, що вони дозволяють отримати, так звану, глибинну інформацію, надійність якої забезпечує достовірний документально засвідчений опис виявлених випадків і думок. Кількісні методи використовують для вивчення об'єктивних факторів, кількісно вимірюваних показників діяльності підприємства, що характеризують стан та результати його діяльності. Кількісні методи збору інформації відрізняються від якісних тим, що на підставі отриманих даних можна робити висновки та прогнози, зокрема щодо соціальної відповідальності підприємства.

Якщо погодитись з твердженням щодо спроможності існуючого арсеналу методичних засобів повністю забезпечити якісне проведення верифікації соціальної відповідальності підприємства [5]. Тоді основна причина низької ефективності аудиту соціальної відповідальності в усіх розглянутих випадках має єдину причину – низьку продуктивність обліково-інформаційної системи підприємств.

Зважаючи на результати проведеного дослідження, дотримуємось думки про те, що підвищення рівня впевненості незалежного аудитора щодо достовірності звітів вимагає удосконалення їх обліково-інформаційне забезпечення та удосконалення системи внутрішніх регламентів і внутрішнього контролю.

Під час соціального аудиту аудитор використовує всі доступні джерела інформації, враховуючи надійність джерел її отримання і методику документування. Отримані докази є підставою для складання висновку про стан соціальної відповідальності підприємства. До таких доказів, зокрема, відносять задокументовані дані. Однак, дослідники переважно не враховують, що інформаційна система бухгалтерського обліку потенційно здатна надати необхідну документально підтверджену, достатню та верифіковану інформацію, як докази соціальної відповідальності підприємства. Натомість, О. Баришнікова характеризує систему бухгалтерського обліку як «єдине інформаційне джерело «аудиту» в усіх аспектах господарської діяльності підприємства для верифікації показників економічної результативності підприємства» [5].

На «рейтинг верифікації соціальної звітності» впливає достатність і надійність наданої інформації. Саме через недостатність облікової інформації, яка отримана традиційним методом, нефінансова звітність на практиці нині отримує переважно обмежену, а не обґрунтовану впевненість. Виходимо з того, що ефективність збору даних про соціальну відповідальність підприємства під час аудиту прямо залежить від того, які методи застосовувались для обліково-інформаційного забезпечення нефінансового звіту. Чим вищий рівень формалізації процедури збору первинних даних, їх реєстрації та узагальнення, тим кращі умови для її верифікації.

З огляду на це, заслуговує на увагу пропозиція Н. Голубевої щодо формування спеціального Паспорта для кожного показника нефінансового звіту із зазначенням назви розділу звіту; сфери моніторингу результативності; статусу застосування (основний / допоміжний); характеристики показника; методики розрахунку; джерела даних; відповідності стандарту GRI [17]. Однак надані автором рекомендації щодо організації збору даних в інформаційній системі бухгалтерського обліку стосуються лише окремих об'єктів обліку та дозволяють визначити лише дев'ять з

дев'яносто одного показника звіту зі сталого розвитку.

Зважаючи на переваги, які може забезпечити реалізація подібного регламенту, та враховуючи надані нами пропозиції щодо обліково-інформаційного забезпечення управління соціально відповідальним підприємством [20], положення Настанови зі звітності у сфері сталого розвитку й інші критерії надання впевненості нефінансовому звіту, вважаємо доцільним:

- розробити Паспорт нефінансового звіту за формою, яка наведена у табл. 1;
- відобразити у Паспорті всі показники, передбачені стандартом звітності (зокрема, Наставою зі звітності у сфері сталого розвитку), у тому числі ті, що відобразатимуться, із зазначенням відповідних причин (наприклад, через неактуальність для підприємства, неможливість ідентифікації,

відсутність обліково-інформаційного забезпечення або ін.);

- використовувати запропонований підхід до диференціації показників та методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку та звітності для відображення методики збору даних і визначення показників звіту;
- затверджувати Паспорт нефінансового звіту наказом керівника підприємства у складі додатків до облікової політики;
- залучати до розробки Паспорта нефінансового звіту працівників відділів бухгалтерії, внутрішнього аудиту підприємства, менеджера, відповідального за впровадження і дотримання принципів соціальної відповідальності бізнесу, а також інших відділів за необхідності.

Таблиця 1. Паспорт звіту у сфері сталого розвитку (Форма)

Назва (код) показника	Категорія показника				Спосіб реєстрації		Бухгалтерські рахунки		Примітки		
	Трансформований у кількісний	Не піддається трансформації	Вид	Одиниця виміру	Подвійний запис	Простий запис	Синтетичний рахунок (субрахунок 1-го порядку)	Аналітичний рахунок (субрахунок 2-... порядку)	Метод оцінки, особливості реєстрації інформації й організації доступу	Відповідальна посадова особа (підрозділ) за надання даних	Документ-основа для реєстрації даних в бухгалтерському обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Джерело: Власна розробка автора

Впровадження даного внутрішнього регламенту дозволить формалізувати процедури збору й узагальнення даних при підготовці звіту та створити прозорі умови для поточної перевірки (протягом звітного періоду) внутрішнім аудитором. Послідовне використання викладених положень дасть можливість порівняти звіти за різні періоди. Таким чином, будуть створенні

передумови для верифікації більшості показників нефінансового звіту та підвищення якості внутрішнього аудиту соціальної відповідальності.

З метою підвищення рівня верифікації нефінансового звіту вважаємо доцільним щорічно проводити аналіз результатів його зовнішнього аудиту та представляти висновки у такій формі (табл. 2):

Таблиця 2. Результати зовнішнього аудиту нефінансового звіту за 201_р.

Загальна аудиторська оцінка звіту			/рівень впевненості/	
Код і назва показника	Ступінь розкриття у звітності	Сторінка звіту	Результат попереднього аудиту	Напрями удосконалення обліково-інформаційного забезпечення
1	2	3	4	5

Джерело: Власна розробка автора

Зважаючи на те значення, яке документація має для надання впевненості щодо нефінансового звіту, у внутрішніх первинних документах доцільно наводити спеціальну інформацію про відповідність господарських операцій з постачальниками, матеріалами, продукцією тощо існуючим вимогам. Для цього, наприклад, у прибутковій накладній слід наводити шестизначний код постачальника, який враховує його якісні характеристики, що передбачені

настановою GRI для звіту зі сталого розвитку (табл. 3). У розробці відповідних кодів мають взяти участь менеджер з соціальної відповідальності та внутрішній аудитор. Вони зокрема повинні визначити перелік об'єктів, для яких доцільно вводити кодифікацію, та структуру цих кодів з урахуванням особливостей діяльності підприємства та складу суттєвих для нього показників звіту зі сталого розвитку.

Таблиця 3. Структура коду постачальника з урахуванням структури показників звіту зі сталого розвитку

Елемент коду*	Зміст елементу	Показники звіту
X1	Екологічна оцінка постачальника	G4-EN32, G4-EN33
X2	Оцінка трудової практики у постачальників	G4-LA14, G4-LA15
X3	Забезпечення свободи асоціацій та ведення колективних переговорів	G4-HR4
X4	Використання дитячої праці	G4-HR5
X5	Використання примусової / обов'язкової праці	G4-HR6
X6	Оцінка впливу постачальників на суспільство	G4-SO9, G4-SO10

Примітка: Значення, яке може приймати Xi-й елемент коду: 0 – не проходив оцінку впливу; 1 – не має істотного реального негативного впливу; 2 – не має істотного потенційного негативного впливу; 3 – прийняті заходи щодо зниження / запобігання істотному реальному / потенційному негативному впливу за ланцюгами постачання; 4 – партнерські стосунки призупинені.

Джерело: Власна розробка автора

При проведенні зовнішнього аудиту внутрішню та зовнішню документацію слід включити до сфери відповідальності підприємства, що дозволить підвищити її якість, у тому числі змістовність і достовірність.

Висновки

Отримання обґрунтованої впевненості щодо соціальної відповідальності додає вартості підприємству, однак зовнішні аудиторі дають переважно обмежені гарантії. Надання впевненості щодо достовірності звітних даних та підвищення рівня аудиторських гарантій вимагає удосконалення обліково-інформаційне забезпечення нефінансової звітності та системи внутрішнього контролю. Впровадження Паспорту нефінансового звіту сприятиме формалізації процедури збору й узагальнення даних при підготовці звіту та створенню прозорих умови для їх поточної перевірки внутрішнім аудитором. Складання Відомості про результати попереднього зовнішнього аудиту дозволить систематизувати роботу з удосконалення організації збору, реєстрації та узагальнення облікових даних з урахуванням виявлених недоліків. Запровадження кодифікації постачальників, працівників, матеріалів та ін. допоможе здійснювати поточний контроль на відповідність обраним критеріям. Комплексна реалізація наданих пропозицій дасть можливість зовнішньому аудитору оптимізувати попередню оцінку та сформуванню адекватне судження про діяльність соціально відповідального підприємства, отримати достатню інформацію для надання більш високих гарантій щодо більшості показників нефінансового звіту. Розв'язання проблеми верифікації нефінансового звіту

дозволяє підвищити ступінь довіри до соціально відповідального підприємства, рівень його інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності, що в цілому свідчитиме про ефективність його управління.

Запровадження Паспорту нефінансового звіту, Відомості результатів попереднього зовнішнього аудиту та кодифікації об'єктів у внутрішніх документах дозволять внутрішнім аудиторам більш ретельно здійснювати контроль підготовки інформації для нефінансового звіту, що в цілому сприятиме підвищенню його якості та ефективності. При цьому зовнішній аудитор зможе оптимізувати попередню оцінку нефінансового звіту, знизити аудиторський ризик, сформуванню обґрунтовану аудиторську думку та успішно виконати завдання з надання впевненості.

Комплексна реалізація наданих пропозицій сприятиме досягненню максимального синергетичного ефекту від здійснення зовнішнього та внутрішнього аудиту нефінансового звіту – підвищення достовірності інформації та надання впевненості щодо якості звіту, зменшення ризиків і поліпшення репутації соціально відповідального підприємства, підвищення його інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності. Отримання обґрунтованої впевненості щодо соціальної відповідальності підприємства додає вартості підприємству.

Результати проведеного дослідження дають підстави зробити висновок про перспективу розв'язання проблеми верифікації нефінансового звіту на основі реалізації запропонованої концептуальної моделі обліково-інформаційного забезпечення управління соціально відповідальним підприємством.

Abstract

Stakeholders, that is users of non-financial reports of socially responsible enterprises, require guarantees of their reliability. In practice, auditors only express a modified opinion from non-financial reporting.

In scientific publications, the concept of social audit is considered relatively narrowly and insufficient attention is paid to the methodology for verifying non-financial reporting.

The purpose of the paper is to provide scientific substantiation and practical recommendations on non-financial report's audit of by enterprises to improve the reliability and verification of its accounting and information support.

An analysis of the results of non-financial report's independent audit from more than 20 European companies indicates that the main reasons for limited confidence are the complexity of verifying the facts of corporate

social responsibility, the procedures for collecting, recording and processing of data that are necessary to determine the relevant indicators, and the lack or low efficiency of the internal audit subsystem in the sphere of enterprise's social responsibility.

It is proved that improvement of the accounting and informational support of non-financial report's and internal control system will provide confidence in the reliability of the reporting data and increase the level of audit guarantees. It is proposed to formalize the procedures for collecting and summarizing data on social responsibility of the company, to develop the relevant internal regulations (passport of the non-financial report, report on the processing of preliminary audit's results, special codes of objects of accounting). Their use will increase the effectiveness of internal audit, create a basis for auditing the nonfinancial report by external auditors, reduce audit risk, form a sound audit opinion and successfully carry out the assurance engagement.

JEL Classification: M42, M14.

Список літератури:

1. Голубева Н.А. Природа аудита / Н.А. Голубева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 4 (10). – С. 50-57.
2. Directive 2014/95/EU Of The European Parliament And Of The Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups [Електронний ресурс]. From Website of Access to European Union law. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>.
3. EU Directive on disclosure of nonfinancial and diversity information [Електронний ресурс]. From Website of Accountancy Europe. – Режим доступу: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEE_position_paper_EU_NFI_Directive_final.pdf.
4. Assurance on non-financial information. Existing Practices And Issues [Електронний ресурс]. From Website of ICAEW. – Режим доступу: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/assurance/assurance-on-non-financial-information.ashx>.
5. Баришнікова О.М. Особливості організації системи верифікації звітності сталого розвитку / О.М. Баришнікова // Економіка та держава. – 2016. – № 8. – С. 131-140.
6. Waddock S., Smith N. (2000). Corporate Responsibility Audits: Doing Well by Doing Good. Sloan Management Review; Cambridge, Mass.41.2: 75.
7. Gray R. (2000). Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment. International Journal of Auditing, 4: 247-268. doi:10.1111/1099-112.
8. Каптерев А.И. Англосаксонская модель социального аудита [Електронний ресурс] / А.И. Каптерев // Глобальные экономические, социальные и информационные проблемы современности, 10.04.2007. – Режим доступу: <http://www.globecsi.ru/Articles/2007/Anglosaks.pdf>.
9. Карагод В.С. Реалии аудиторского контроля социальной ответственности российского бизнеса / В.С. Карагод // Вестник Московской государственной академии делового администрирования. – 2012. – № 2. – С. 103-110.
10. Kok P., van der Wiele, T., McKenna R., Brown A. (2001). A Corporate Social Responsibility Audit within a Quality Management Framework. Journal of Business Ethics, 31: 285-297.
11. Мазурик О.В. Соціальний аудит: потенційні можливості та перспективи застосування в українському суспільстві / О.В. Мазурик // Український соціум. – 2010. – No1. – С. 137-143.
12. Morimoto R., Ash J., Hope C. (2005). Corporate Social Responsibility Audit: From Theory to Practice. Journal of Business Ethics, 4: 315-377.
13. The external assurance of sustainability reporting, 2013 [Електронний ресурс]. From Website of GRI. – Режим доступу: http://www.comunicarseweb.com.ar/sites/default/files/biblioteca/pdf/1407353839_GRI_Trends-in-External-Assurance-of-Sustainability-Reports_July-2014.pdf.
14. G4 Sustainability Reporting Guidelines. Implementation manual [Електронний ресурс] : From website of Global Reporting Initiative website. – Режим доступу: www.globalreporting.org/STANDARDS.
15. The Institute of Internal Auditors [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.
16. Guidance for AA1000AS (2008) Assurance Providers – AccountAbility [Електронний ресурс]. From website of AccountAbility. – Режим доступу: www.accountability.org/images/content/1/9/196.pdf.
17. Голубева Н.А. Аудит: система верификации корпоративной социальной отчетности: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / Российский университет дружбы народов. – Москва, 2012. – 30 с.
18. Костирко Р. Интегрирована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові // Економіка України. – 2013. – № 2 (615). – С. 27.

19. Буковинська М.П. Соціальний аудит в оцінці корпоративної соціальної відповідальності / М.П. Буковинська, Р.А. Пономаренко. // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – 2015. Т. 21, № 4. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npukht_2015_21_4_5.
20. Король С.Я. Облікове забезпечення нефінансової звітності / С.Я. Король // Бізнес-Інформ. – 2017. – № 3. – С. 346-352.

References:

1. Golubeva, N.A. (2007). Priroda audita [Nature of the audit]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet – International Accounting*, 4 (10), 50- 57 [in Russian].
2. Directive 2014/95/EU Of The European Parliament And Of The Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN> [in English].
3. EU Directive on disclosure of nonfinancial and diversity information. From Website of Accountancy Europe. Retrieved from https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEE_position_paper_EU_NFI_Directive_final.pdf [in English].
4. Assurance on non-financial information. Existing Practices And Issues. From Website of ICAEW. Retrieved from <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/assurance/assurance-on-non-financial-information.ashx> [in English].
5. Barishnikova, O.M. (2016). Osoblyvosti orhanizatsiyi systemy veryfikatsiyi zvitnosti staloho rozvytku [Features of organization of the system of verification of sustainable development reporting]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and the state*, 8, 131-140 [in Ukrainian].
6. Waddock, S., & Smith, N. (2000). *Corporate Responsibility Audits: Doing Well by Doing Good*. Sloan Management Review; Cambridge, Mass.41.2: 75 [in English].
7. Gray, R. (2000). Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment. *International Journal of Auditing*, 4: 247-268. doi:10.1111/1099-112 [in English].
8. Kapterev, A.I. (2007). Anglosaksonska model sotsialnogo audita [Anglo-Saxon model of social audit]. *Globalnyye ekonomicheskiye, sotsialnyye i informatsionnyye problemy sovremennosti – Global economic, social and information problems of our time*. Retrieved from <http://www.globecsi.ru/Articles/2007/Anglosaks.pdf> [in Russian].
9. Karagod, V.S. (2012). Realii auditorskogo kontrolya sotsialnoy otvetstvennosti rossiyskogo biznesa [Realities of audit control of social responsibility of Russian business]. *Vestnik Moskovskoy gosudarstvennoy akademii delovogo administrirovaniya – Bulletin of the Moscow State Academy of Business Administration*, 2, 103-110 [in Russian].
10. Kok, P., van der Wiele, T., McKenna, R., & Brown, A. (2001). A Corporate Social Responsibility Audit within a Quality Management Framework. *Journal of Business Ethics*, 31, 285-297 [in English].
11. Mazuryk, O.V. (2010). Sotsialnyy audyt: potentsiyni mozhlyvosti ta perspektyvy zastosuvannya v ukrayinskomu suspilstvi [Social audit: potential opportunities and prospects of application in Ukrainian society]. *Ukrayinskyy sotsium – Ukrainian SOCIETY*, 1, 137-143 [in Ukrainian].
12. Morimoto, R., Ash, J., & Hope, C. (2005). Corporate Social Responsibility Audit: From Theory to Practice. *Journal of Business Ethics*, 4, 315-377 [in English].
13. The external assurance of sustainability reporting (2013). From Website of GRI. Retrieved from http://www.comunicarseweb.com.ar/sites/default/files/biblioteca/pdf/1407353839_GRI_Trends-in-External-Assurance-of-Sustainability-Reports_July-2014.pdf [in English].
14. G4 Sustainability Reporting Guidelines. Implementation manual. Retrieved from www.globalreporting.org/STANDARDS [in English].
15. The Institute of Internal Auditors. Retrieved from <https://na.theiaa.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> [in English].
16. Guidance for AA1000AS (2008). Assurance Providers. AccountAbility. From website of AccountAbility. Retrieved from www.accountability.org/images/content/1/9/196.pdf [in English].
17. Golubeva, N.A. (2012). Audit: sistema verifikatsii korporativnoy sotsialnoy otchetnosti [Audit: the system of verification of corporate social reporting]. Extended abstract of candidate's thesis. Moscow, Rossijskij Universitet Druzhby Narodov [in Russian].
18. Kostyrko, R. (2013). Intehrovana model zvitnosti kompaniy: peredumovy, pryntsypy, skladovi [Integrated reporting model of companies: preconditions, principles, components]. *Ekonomika Ukrayiny*, 2 (615) [in Ukrainian].
19. Bukovina, M.P. & Ponomarenko, R.A. (2015). Sotsialnyy audyt v otsyntsi korporatyvnoyi sotsialnoyi vidpovidalnosti [Social Audit in the Assessment of Corporate Social Responsibility]. *Naukovi pratsi Natsionalnoho universytetu kharchovykh tekhnolohiy – Scientific papers of the National University of*

- Food Technologies, 21, 4. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npnukht_2015_21_4_5 [in Ukrainian].
20. Korol, S.Ya. (2017). Oblikove zabezpechennya finansovoyi zvitnosti [Accounting for non-financial reporting]. Biznes-Inform – Business-Inform, 3, 346-352 [in Ukrainian].

Надано до редакційної колегії 24.05.2017

Король Світлана Яківна / Svitlana Ya. Korol
sykorol@ukr.net

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Практичні аспекти аудиту нефінансової звітності [Електронний ресурс] / С. Я. Король // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2017. – № 3 (31). – С. 35-45. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opi.ua/files/archive/2017/No3/35.pdf>