



Катерина Андріївна **ТИМОШЕНКО**

аспірантка, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана; провідний бухгалтер, ТОВ "БАЙМО Україна"

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8455-2387>

e-mail: katya_tim@icloud.com

АУДИТ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Проаналізовано та виокремлено значення поняття «нефінансова звітність». Наведено особливості нефінансової звітності, що розкриваються у трьох аспектах: екологічних, соціальних та управлінських. З'ясовано зв'язок між стратегією, аналізом ризиків і показниками ефективності, що є необхідним для організації, щоб ефективно повідомляти про свою здатність створювати та підтримувати цінність у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі. Також обґрунтовано вплив нефінансових ризиків на підвищення фінансової вартості.

Ключові слова: аудит, нефінансова звітність, екологічна, соціальна та корпоративна інформація про управління

ВСТУП

Сталий розвиток і нефінансова звітність стали центральною проблемою серед бізнес-лідерів, інвесторів, споживачів і регуляторів. Учасники ринку капіталу все більше надають пріоритет важливості нефінансової інформації. Інвестори, регулятори та банки прагнуть до більшої стандартизації задля стимулювання підзвітності і включення нефінансових факторів в рейтинги, правила і звіти. Посилення глобальної уваги до зміни клімату, різноманітності та інклюзії та криза, спричинена COVID-19 лише прискорили цей імпульс.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняні та зарубіжні вчені розглядають у своїх працях особливості теоретично-методологічних й організаційно-методичних аспектів аудиту нефінансової звітності.

Науковці Ф. Бутинець, Т. Бутинець, Г. Давидова, М. Давидова працюють над сутністю поняття та походження, метою та видами, завданнями та функціями, сучасним станом і перспективами впровадження аудиту нефінансової звітності. Проблеми контролю фінансово-господарської діяльності підприємства стали об'єктом дослідження вчених Н. Дорош, Т. Камінської, Р. Костирка, К. Назарової, О. Петрук, В. Рудницького, В. Шевчука.

У працях М. Буковинської, Л. Голінач, В. Дерія, Є. Катихіна, Г. Кличової, А. Закірової, Е. Камілової, Н. Марушко, Г. Воляник, Т. Міргородської, О. Нусінової, І. Лебідь, О. Шулуся розглядаються теоретичні та практичні аспекти соціального аудиту.

Також дослідженням теоретичних та методологічних аспектів аудиту нефінансової звітності займалися О. Баришнікова, С. Ваддок, Н. Сміт, Н. Голубєва, Р. Грей, А. Каптерев, В. Карагод, П. Кок, Т. Віль, Р. Маккена, А. Браун, О. Мазурик, Р. Морімото, Дж. Еш та С. Хоур, а також інші вітчизняні та зарубіжні науковці.

МЕТА дослідження полягає у вивченні сутності поняття нефінансової звітності та особливостей здійснення аудиту у цій сфері. Визначена мета передбачає виконання наступних завдань:

- огляд та аналіз наукової літератури з теми;
- визначення сутності поняття «нефінансова звітність»;
- виокремлення переваг нефінансового звітування
- характеристика аудиторського підтвердження

(засвідчення) стосовно нефінансової звітності;

- аналіз досвіду міжнародних компаній у сфері аудиту нефінансової звітності.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У статті використано такі методи як: аналіз, синтез, порівняння, узагальнення тощо.

РЕЗУЛЬТАТИ

Саме поняття «нефінансова звітність» досі трактується по-різному. В аналітичному огляді наукової літератури з обраної теми дослідження виявлено два основні погляди на суть нефінансової звітності:

- як звіт у рамках соціальної відповідальності, сталого розвитку бізнесу, що розкриває основну інформацію про вплив діяльності на суспільство;
- як об'єкт аудиторської перевірки.

Причому останнє набагато ширше першого: якщо нефінансова звітність у першому випадку являє собою звіт у формі соціального, інтегрованого, річного звіту та інших аналогічних формах (зміст зазначених документів в українській практиці передбачає розкриття приблизно ідентичної інформації), то як об'єкт аудиторського завдання вона може бути представлена і в іншій формі, а головна її відмінність – це зміст не лише фінансової інформації минулих періодів, але й інших даних.

У цій роботі взято за основу таке визначення. Нефінансова інформація, нефінансова звітність – це явище, яке з'явилося в світі у відповідь на виклики часу, зокрема відповідь на появу та розвиток концепції корпоративної соціальної відповідальності, що є концепцією, відповідно до якої організація бере на себе відповідальність за свою діяльність, що впливає практично на всі сфери суспільного життя, зокрема на компанії та інші зацікавлені сторони, т.зв. стейкхолдерів.

У нефінансовій звітності розкриваються три аспекти [1]: 1) екологічні, що потребують опису ризиків та можливостей, пов'язаних з навколишнім середовищем, та управління ними; 2) соціальні аспекти, що включають інформацію про цінності та відносини організації до персоналу, постачальників, клієнтів та партнерів і зачіпає такі теми, як здоров'я працівників і безпека, якість і безпека продукції, людський капітал тощо; 3) управ-

лінські аспекти, що включають інформацію про систему правил, практик і процесів, за допомогою яких організація управляється та контролюється, і торкається таких тем, як структура ради директорів, винагорода керівників, ефективність керівництва, реагування на критичні події, стійкість організації, а також політика та практика, шахрайство та корупція.

Звітування стосовно екологічної, соціальної та корпоративної інформації про управління (в англійській мові має абревіатуру ESG) – це процес збору і оприлюднення даних про вищезазначені компоненти, що дає змогу підприємствам вести прозору діяльність стосовно нефінансових аспектів, їхнього управління та продуктивності.

Збирання та перевірка нефінансової інформації є основою для перевірки інструкцій або положень контракту. Нефінансова інформація також часто є необхідною умовою для подання заявки на спонсорство та гранти. Однак слід також враховувати зростаюче значення нефінансових цифр для внутрішнього контролю. Тому попит на аудит нефінансової інформації різноманітний.

Приклади нефінансової інформації можуть включати правильне використання спонсорської допомоги; практику аудиту (наприклад, дотримання директив або договірних положень); екологічні проблеми (наприклад, викиди, споживання енергії тощо); занепокоєння працівників (наприклад, кількість жінок на керівних посадах).

Аудит має на меті визначити чи є фінансова звітність достовірно представленою в усіх суттєвих аспектах, чи відповідає загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку і чи не містить суттєвих викривлень. Щоб ретельно оцінити ці питання, аудиторі повинні розширити свої процедури за межі рядків, зафіксованих у фінансовій звітності певної компанії.

Нефінансова інформація допомагає аудиторам зрозуміти бізнес і те, як він працює. Під час процедур планування, опитування, аналітики та тестування аудиторі стежать за невідповідностями між фінансовими та нефінансовими показниками. Ця інформація також допомагає аудиторам перевірити точність і обґрунтованість сум, записаних у фінансовій звітності.

Хорошою відправною точкою є екскурсія підприємствами, щоб побачити, як і куди компанія витрачає свої гроші. Кількість працюючого обладнання, кількість запасів на складі, кількість працівників і навіть загальний моральний стан персоналу можуть допомогти втілити в життя суми, зазначені у фінансовій звітності компанії.

Аудиторі також можуть ставити запитання під час роботи на місцях, щоб допомогти визначити обґрунтованість фінансових заходів. Наприклад, вони можуть попросити надати детальну інформацію про ключового постачальника під час аналізу кредиторської заборгованості. Це може включати структуру власності постачальника, його місцезнаходження, копії електронних листів між персоналом компанії та представниками постачальника та ім'я особи, яка вибрала постачальника. Така інформація може дати аудиторі уявлення про розмір відносин і про те, чи видаються терміни та величина платежів постачальника точними та відповідними.

Аудитор може навіть шукати нефінансову інформацію за межами компанії. Багато вебсайтів дають змогу клієнтам і співробітникам залишати відгуки про компанію. Ці огляди можуть дати цінну інформацію про внутрішню роботу компанії. Якщо огляди виявляють узгоджені теми, – наприклад небажання дотримуватись гарантій на продукт або звинувачення в незаконній бізнес-практиці, – це може вказувати на глибокі проблеми, які потребують подальшого аналізу.

Аудиторі зазвичай ставлять багато питань і вимагають конкретну документацію, щоб перевірити точність і цілісність фінансової звітності компанії. Хоча ці процедури можуть здаватися пробними або зайвими, аналіз нефінансової інформації має вирішальне значення для надання беззастережного аудиторського висновку.

Якісний аудит нефінансової інформації розкриває корисну інформацію для клієнта та сприяє [2]:

- підвищенню прозорості та посиленню довірчих відносин з зацікавленими сторонами (співробітниками, клієнтами, постачальниками, громадськістю, регуляторами та банками);
- залученню, утриманню та підтриманню задоволення робочої сили, підвищенню ефективності та управлінню процесами;
- покращенню ділової репутації;
- створенню позитивної реклами та оприлюдненню в медіа.

Взяти відповідальність за вплив своєї організації на суспільство означає, що в будь-який момент треба бути готовим відзвітувати за свої дії, у зв'язку з чим і виникає необхідність здійснення обліку та аудиту.

На сьогодні публікація нефінансової інформації у формі звітів за результатами діяльності компанії стала звичайною практикою в багатьох зарубіжних країнах та одним із ключових «блоків» корпоративної відповідальності. Найбільшою мірою це стосується особливо великих компаній, чия діяльність впливає не тільки на економіку країн, але також і на суспільство, і стан довкілля.

Наприклад, компанія Marks and Spencer (M&S) є учасником пілотної програми Міжнародної ради з інтегрованої звітності, дотримується принципів стабільної звітності та впроваджує екологічність у процес прийняття рішень [3]. Вони мають намір опублікувати повністю інтегрований звіт протягом наступних двох років, але почали цей шлях у своєму останньому звіті, який оприлюднено у 2019 р. Наприклад, була додаткова інформація про ширші вихідні дані, такі як обсяг навчання, який пройшов кожен консультант клієнта, аж до деталей загального внеску компанії готівкою у казначейство Великобританії. Це була їхня перша спроба, яку вони мають намір розвивати та покращувати в наступні роки.

Вони вважають, що зв'язок між стратегією, аналізом ризиків і показниками ефективності є необхідним для організації, щоб ефективно повідомляти про свою здатність створювати та підтримувати цінність у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі. Команди всієї організації працюють разом, щоб покращити процеси, які лежать в основі зв'язків між стратегією, зниженням ризиків і ключовими показниками ефективності, щоб про них можна

було звітувати в інтегрованому звіті. Зрештою, інтегрований звіт має показати, як зменшуються нефінансові ризики для підвищення фінансової вартості.

M&S вважає, що основною аудиторією для інтегрованого звіту є ключові інвестори, і що звіт має зосереджуватися на питаннях, які організація вважає істотними для успіху. Існує аудиторія для звітів про сталий розвиток, яка використовує інформацію як інструмент порівняння соціальних і екологічних впливів і продовжуватиме це робити.

У M&S є спільна функція внутрішнього аудиту та управління ризиками. Команда внутрішнього аудиту співпрацює з командою великої 4-ки, щоб забезпечити послідовний підхід, використовуючи досвід спеціалістів команди великої 4-ки стосовно аудиту сталого розвитку, наприклад, вуглецевий нейтралітет.

Публічна нефінансова інформація як феномен є відповіддю на питання, що виникає у стейкхолдерів, про діяльність компаній не тільки зі сторони фінансового складника. Отримуючи і аналізуючи таку інформацію, вони беруть до уваги і її надійність, яку можна підвищити шляхом незалежного зовнішнього засвідчення звітів, зокрема шляхом виконання завдань, що забезпечують впевненість стосовно нефінансової інформації.

Широке поширення такого виду нефінансової звітності, як інтегрована звітність у всьому світі й в Україні потребує відповідних механізмів забезпечення її достовірності. У великих організаціях застосовується практика аудиторського підтвердження як фінансової, так і нефінансової звітності. На рівні організації функціонує система внутрішнього контролю, однією з цілей якої є забезпечення достовірності особливо нефінансової звітності.

Багато великих компаній світу (наприклад, Coca-Cola, Google, Johnson & Johnson) розкривають інформацію, пов'язану з аспектами ESG, а потім залучають до її перевірки аудиторів.

Центр якості аудиту (CAQ), що є автономною, некомерційною громадською організацією (США, м. Вашингтон) у 2021 р. провів дослідження звітності 500 публічних компаній з переліку S&P 500 на предмет розкриття інформації про аспекти, пов'язані з ESG, та підтвердженням цієї інформації [3].

У ході дослідження встановлено, що 95% досліджуваних компаній мали загальнодоступну докладну інформацію ESG. Цю інформацію переважно не подано в Комісії з цінних паперів та бірж США (далі – SEC) в окремому звіті ESG, 5 % компаній опублікували інформацію, пов'язану з ESG, на своєму вебсайті. Усі досліджувані організації використовували можливості внутрішнього аудиту та контролю з метою верифікації ESG.

Близько 6 % досліджуваних компаній використовували аудиторське підтвердження (засвідчення) звітності ESG. Слід зазначити, що 235 компаній з числа досліджуваних (47 %) скористалися послугами неаудиторських фірм, що надають запевнення, а 236 (47 %) не використовували підтвердження (засвідчення) ESG. Водночас дві компанії використовували як аудиторське підтвердження (засвідчення), так і залучали неаудиторську фірму для забезпечення верифікації ESG.

Так, дані дослідження свідчать, що в США найбільшого поширення набула модель, яка передбачає

поєднання професійного суспільного підтвердження (засвідчення) та внутрішнього аудиту та контролю.

Глобальне опитування, проведене AICPA & CIMA та Міжнародною федерацією бухгалтерів у червні 2021 р., спрямоване на порівняльний аналіз світової практики та дослідження стану справ у галузі забезпечення сталого розвитку, свідчить про те, що в інших країнах Америки, Європи переважна більшість підтверджень (запевнень) інформації у сфері ESG здійснюється аудиторськими фірмами, тобто застосовується модель підтвердження (засвідчення) інформації ESG, що поєднує в собі професійне аудиторське підтвердження (засвідчення) та внутрішній аудит та контроль [4].

Так, практика США, що склалася, в даному питанні є скоріше винятком. Це також пов'язано з тим, що в інших країнах діють суворіші правила до питань ESG.

Найчастіше застосовані стандарти для розкриття інформації ESG реалізовано в межах Проєкту зі зниження рівня викидів вуглецю (CDP), Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), стандартів SASB, стандартів, розроблених Цільовою групою зі зміни клімату (TCFD) та стандартів інтегрованої звітності (IR).

Одночасно з цим залишаються невирішеними багато питань стосовно практичної реалізації проєктів, пов'язаних із запевненням нефінансової інформації. Саме тому більшість аудиторів (малі та середні суб'єкти ринку) не можуть якісно виконати завдання такого роду, у зв'язку з чим втрачають потенційних клієнтів і частку ринку [4].

З методологічного погляду це питання поки що є відкритим і дискусійним, адже більшість наукових публікацій спрямовано на формулювання проблеми та деяких гіпотез, водночас практична частина залишається все ще не дослідженою.

ВИСНОВКИ

Зростання інтересу до нефінансової звітності обумовлено додатковими запитами зацікавлених сторін в умовах швидкозмінної економіки. Підвищити її прозорість і рівень довіри до неї допоможе здійснення незалежних зовнішніх перевірок, наприклад виконання завдань, що забезпечують впевненість, аудиторськими організаціями [5].

Удосконалення нормативної бази в області формування нефінансової звітності та її аудиту, методичне опрацювання та поширення кращих практик дасть змогу збільшити темпи розвитку її в Україні, підвищити інформативну та аналітичну цінність звітів українських компаній.

Так, практична значимість результатів усіх наявних досліджень у сфері аудиту нефінансової звітності полягає у визначенні ключових моментів, з якими пов'язані основні проблеми практичної реалізації завдань з підтвердження нефінансової інформації, та пропозиції деяких варіацій їх вирішення. Результати досліджень може бути використано як регулюючими органами для стандартизації та розроблення нормативно-правових актів в області нефінансової звітності та аудиторської діяльності, так і безпосередньо аудиторськими організаціями у процесі надання послуг.

Якщо виходити з аудиторських послуг, які гіпотетично може бути надано в галузі нефінансової звітності, зокрема й інтегрованої звітності, – спектр послуг,

що надається, вузький. Як правило, це завдання, що забезпечують обмежену впевненість, відмінні від аудиту та оглядової перевірки фінансової інформації минулих періодів. Це пов'язано, з одного боку, з відсутністю достатньої практики аудиту стосовно такого виду звітності та його складності, а з іншого – недостатньою затребуваністю.

Однак слід мати на увазі, що потреба в такому аудиті зростає, що потребує розвитку як методології, так і методики аудиту.

Використання підтвердження (засвідчення) аудиторів

Список використаних джерел

1. Слободяник Ю.Б. Підготовка, подання та аудит фінансової звітності: траєкторія змін. 2018. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/35524/548-pidg.pdf>
2. Король С.Я. Аудит нефінансової звітності: проблеми та напрями вдосконалення. 2017. URL: <https://doi.org/10.24025/2306-4420.2.44.2017.110663>
3. The role of internal audit in non-financial and integrated reporting. URL: <https://www.iaa.org.uk/policy-and-research/research-reports/the-role-of-internal-audit-in-non-financial-and-integrated-reporting/>
4. Баришнікова О.М. Особливості організації системи верифікації звітності сталого розвитку. *Економіка та держава*. 2016. № 8. С. 131-140.
5. Костирко А.Г. Особливості аудиту нефінансової звітності підприємств. 2021. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9727/1/51-53.pdf>
6. Ходзицька В.В. Нефінансова звітність в Україні: переваги та недоліки. *Збірник наукових праць ХНПУ імені Г. С. Сковороди "Економіка"*. 2021. URL: <http://journals.hnpu.edu.ua/index.php/economics/article/view/3683>

References

1. Slobodianyuk Y.B. Preparation, submission and audit of financial statements: the trajectory of changes. 2018. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/35524/548-pidg.pdf> (In Ukrainian).
2. Korol S.Y. Audit of non-financial reporting: problems and directions for improvement. 2017. URL: <https://doi.org/10.24025/2306-4420.2.44.2017.110663> (In Ukrainian).
3. The role of internal audit in non-financial and integrated reporting. URL: <https://www.iaa.org.uk/policy-and-research/research-reports/the-role-of-internal-audit-in-non-financial-and-integrated-reporting/> (In English).
4. Baryshnikova O.M. Peculiarities of the organization of the verification system of sustainable development reporting. *Economy and the state*. 2016. No. 8. pp. 131-140 (In Ukrainian).
5. Kostyrko A.H. Peculiarities of the audit of non-financial reporting of enterprises. 2021. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9727/1/51-53.pdf> (In Ukrainian).
6. Khodzytska V.V. Non-financial reporting in Ukraine: advantages and disadvantages. *Collection of scientific papers of H.S. Skovoroda KhnPU "Economics"*. 2021. URL: <http://journals.hnpu.edu.ua/index.php/economics/article/view/3683> (In Ukrainian).

Kateryna TYMOSHENKO

postgraduate student, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman; leading accountant, VAIMO UKRAINE LLC

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8455-2387>

e-mail: katya_tim@icloud.com

AUDIT OF NON-FINANCIAL REPORTING

The paper analyzes scientific sources and highlights the meaning of the concept of "non-financial reporting" and gives the features of non-financial reporting. The influence of non-financial risks on increasing financial value is also substantiated.

Introduction. Capital market participants are increasingly prioritizing the importance of non-financial information. Sustainability and non-financial reporting have become a central concern among business leaders, investors, consumers and regulators, who are seeking greater standardization to encourage accountability and the inclusion of non-financial factors in ratings, rules and reports. The increased global focus on climate change, diversity and inclusion and the crisis caused by Covid-19 have only accelerated this momentum.

The purpose of the study is to study the essence of the concept of non-financial reporting and the specifics of auditing in this area.

Results. Non-financial reporting is a phenomenon that appeared in the world in response to the challenges of the time, in particular, a response to the emergence and development of the concept of corporate social responsibility, which is a concept in accordance with which the organization takes responsibility for its activities, which affects almost all spheres of social life, including companies and other interested parties, the so-called stakeholders. Public non-financial information is an answer to the question that arises from stakeholders about the activities of companies not only from the side of the financial component.

Conclusion. The growing interest in non-financial reporting is due to additional requests from interested parties in the conditions of a rapidly changing economy. Improving the regulatory framework in the field of non-financial reporting and its audit, methodical development and dissemination of best practices will increase the pace of its development in Ukraine, and increase the informative and analytical value of reports of Ukrainian companies.

Keywords: audit, non-financial reporting, environmental, social and corporate management information