

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему «Методика складання звітності зі сталого розвитку та її аудиту»

Виконала студент 2 курсу, групи ОАПм-81а.ан

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування (Облік, аудит і оподаткування в міжнародному бізнесі)»

Земляк Наталія Василівна

Керівник: к.е.н., доцент Серпенінова Ю.С.

Суми – 2020 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної роботи магістра на тему
«Методика складання звітності зі сталого розвитку та її аудиту»
студентки Земляк Наталії Василівни

Актуальність теми дослідження полягає у тому, що протягом останніх років в Україні набуває поширення нефінансова звітність, зокрема звітність зі сталого розвитку. Перед вітчизняними підприємцями постало завдання організації такої господарської діяльності, яка б зменшувала антропогенний вплив людини на природне середовище. Такий підхід наголошує на необхідності не лише захисту екосистеми, але й підвищення ефективності використання ресурсів, впровадженні сталого виробництва та споживання, поширюючи тим самим відповідальність за сприяння цілям сталого розвитку через звітність зі сталого розвитку та її верифікацію.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в узагальненні та поглибленні теоретичних знань щодо звітності зі сталого розвитку та її аудиту, а також у розробці практичних рекомендацій з її впровадження та її аудиту.

Об'єктом дослідження виступає процес складання та оприлюднення звітності зі сталого розвитку та особливості методики проведення аудиту такої звітності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад формування звітності зі сталого розвитку та її аудиту.

У ході роботи було використано методи дослідження, такі як: аналіз та синтез, порівняння, кореляційно-регресійний аналіз, табличний та графічний методи.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти, дані Державної служби статистики України, монографії, наукові публікації вітчизняних і закордонних вчених у сфері звітності зі сталого розвитку та її аудиту, а також Звіти зі сталого розвитку підприємств та їх аудиторські підтвердження.

Основний науковий результат роботи полягає у розробці механізму роботи Контролюючого органу звітності зі сталого розвитку який у процесі роботи дасть змогу вийти вітчизняним виробникам на міжнародний рівень. Також в роботі запропоновано приклад аудиторського висновку, який буде надавати стейкхолдерам конкретну, суттєву та вичерпну інформацію щодо сприяння цілей сталого розвитку та аналізувати їх діяльність завдяки відображенню даних минулих верифікацій. Такий підхід дасть змогу Україні швидше адаптувати вітчизняне законодавство до європейського та гармонізувати досвід дотримання підприємствами цілей сталого розвитку.

Одержані результати можуть бути використані для подальших досліджень щодо вдосконалення систем формування звітності зі сталого розвитку та її верифікації, контролю за дотриманням підприємствами національних вимог щодо її оприлюднення, розробки методичних рекомендацій складання звітності для окремих секторів економіки та відповідного підтвердження точності та достовірності відображених даних у такій звітності.

Апробація наукових результатів здійснена шляхом поданням публікації «Стандартизація аудиту звітності зі сталого розвитку компаній» у наукове фахове видання «Agricultural and Resources Economics: International Scientific E-Journal та публікації тез доповіді «Порівняння стандартів аудиту звітності зі сталого розвитку компаній» у XVIII-тій всеукраїнській студентській науковій конференції: «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту».

Ключові слова: звітність зі сталого розвитку, аудит, нефінансова звітність, корпоративна-соціальна відповідальність, сталий розвиток.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 85 сторінках, зокрема список використаних джерел із 69 найменувань, розміщений на 7 сторінках. Робота містить 13 таблиць, 7 рисунків, а також 6 додатки, розміщених на 8 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2020 рік

Рік захисту роботи – 2020 рік

SUMMARY

Zemlyak Nataliia – Methodology of sustainability reporting preparing and its audit. Qualifying master's thesis. Sumy State University, Sumy, 2020.

A sustainability reporting is published by a company about the economic, environmental and social impacts caused by its everyday activities. A sustainability reporting also presents the organization's values, demonstrates the link between its strategy and its commitment to a sustainable economy. It helps companies to measure and understand their economic, environmental, social and governance performance.

Sustainability reporting is very important communication tool that a company has with its stakeholders. It should be considered a very valuable mechanism which an organization can use to share its environmental activities, the opportunities it offers and the social benefit it creates. Sustainability reporting is an addition to company's financial performance. The goal of a sustainability reporting is to identify the priorities of the organization, report the activities it carries out in the light of these priorities and in view of its key performance indicators.

A sustainability report is also a reporting instrument that publicly shares the data demanded by the sustainability index, the performance standards of the lending international financial institutions.

Any company which prepares a sustainability reporting need to establish a structure for the provision of environmental data and social data. Environmental data includes: energy consumption, emissions, savings, environmental benefits from company operations, etc. Social data presents educational and gender breakdown for employees, total hours of training they receive, rate for customer complaints, benefits from corporate social responsibility projects, etc.

Companies may consider the structure of a sustainability reporting to be an additional workload but the collection of such data is crucial for the company to review and assess its own performance. A company should design and establish a management system structure which defines processes relevant to the company's operations, systematically provides data and ensures periodic data flow.

Sustainability report can be considered as synonymous with non-financial reporting or corporate social responsibility reporting. Sustainability reporting is also an intrinsic element of integrated reporting.

Sustainability reporting has a different methodology in comparison to financial reports. It is very important that the departments and employees responsible for such reports, attend training on sustainability reporting. This will ensure that the published sustainability reporting is prepared in accordance with the methodology.

The research results indicate that sustainability reporting has many advantages for enterprises, in particular: it is an effective risk management tool; it promotes effective decision making; it helps increase stakeholder confidence.

An integral condition for the effective functioning of the sustainability reporting is its audit confirmation. Such confirmation is based on a complete collection, systematization, enterprise analysis and its reporting in accordance with current legislation.

Sustainability reporting in Ukraine has significant potential. Thus, in 2020 more than 20 organizations prepare sustainability reporting, both in accordance with the GRI and guided by generally accepted standards. It is worth mentioning that the most representative are the sustainability reports in banking institutions. Such reporting for banks is clearly regulated and verification of such reports is mandatory.

In prospects developing for the sustainability reporting implementation, the attention was focused on the Supervisory Body establishment. Such a body should be responsible for developing methodological recommendations for the sustainability report formation, monitoring the reporting of large taxpayers (which are the most representative group of entrepreneurs in Ukraine), advising and having the authority to provide subsidies and subventions for the data accuracy and promoting sustainable development goals.

GRI standards should be used in a sustainability reporting formation. They provide a comprehensive, flexible and adaptive framework for reporting. Although some aspects of SASB standards will only help in regulated disclosure.

The proposed mandatory submission of a sustainability reporting will help to understand what companies do within their jurisdiction in terms of their environmental and social impacts. It will make it possible to assess the company's contribution to national efforts to ensure sustainable development. It will also resume dialogue between companies and other stakeholders, including the government.

There is a great attention to the sustainability reporting audit nowadays. In 2019 the share of auditor-verified reports among the largest companies has increased significantly compared to 2005. This indicates the need for independent audit confirmation and a better understanding of the company's business processes, assessment of the actual impact on society and the environment. In addition, the verification of such reporting by auditors ensures the enterprise competitiveness at the international level.

Only a few companies in Ukraine have an audit confirmation of the sustainability reporting. One of the ways for improvement of the sustainability reporting audit is to reflect the degree of sustainability disclosure through encoded key indicators of sustainable development. It will allow the data to be compared.

There is also a lack of mandatory verification of the sustainability reporting by auditors. While comparing the ISAE 3000 and AA1000AS standards, in our opinion, it is more effective to use AA1000AS, which will display information as accurately as possible for all stakeholders. Thus, in the future, this will make it impossible to display distorted information in the reports.

Another problem is the quantification of the term “materiality” in relation to the sustainability reporting. Therefore, the need to apply the proportional dependence of the materiality threshold on tax payments to the State Budget of Ukraine was determined. Such gradation is effective due to the regularity of tax revenues inspections in terms of certain types of taxes and fees by tax inspectors, which will reduce the intentional understatement possibility.

This reflection will allow stakeholders to assess the overstatement level or bank's performance understatement in accordance with the goals of sustainable development and make effective management decisions.

Thus, further development of the sustainability reporting in Ukraine will ensure environmental efficiency, socially responsible activities and enhance the competitiveness of domestic organizations at the international level.

Key words: sustainability reporting, audit, non-financial reporting, corporate social responsibility reporting, sustainable development.

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри

_____ (науковий ступінь, вчене звання)

_____ (підпис) (ініціали, прізвище)
“ ” _____ 20__ р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
(спеціальність 071 «Облік і оподаткування»)

студенту 2 курсу, групи ОАПМ-81а.ан

(номер курсу) (шифр групи)

Земляк Наталії Василівни

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема роботи Методика складання звітності зі сталого розвитку та її аудиту затверджена наказом по університету від «25» березня 2020 року № 0494-III.
2. Термін подання студентом закінченої роботи «15» травня 2020 року
3. Мета кваліфікаційної роботи полягає в узагальненні та поглибленні теоретичних знань щодо звітності зі сталого розвитку та її аудиту, а також у розробці практичних рекомендацій з її впровадження та її аудиту
4. Об'єкт дослідження - процес складання та оприлюднення звітності зі сталого розвитку та особливості методики проведення аудиту такої звітності.
5. Предмет дослідження - сукупність теоретичних, методичних та практичних засад формування звітності зі сталого розвитку та її аудиту.
6. Кваліфікаційна робота виконується на матеріалах _____
7. Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети

Розділ 1

Теоретико-методичні засади звітності зі сталого розвитку та її аудиту – 20.02.2020 р.

(назва – термін подання)

У розділі 1

Визначити теоретичні засади складання та оприлюднення звітності зі сталого розвитку; проаналізувати методику аудиту звітності зі сталого розвитку.

(зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент)

Розділ 2

Аналіз особливостей формування звітності зі сталого розвитку та її аудиту у вітчизняних реаліях – 24.04.2020 р.

(назва – термін подання)

У розділі 2

Дослідити основні тенденції розвитку звітності зі сталого розвитку в Україні та європейських країнах; охарактеризувати особливості аудиту звітності зі сталого розвитку українських підприємств

(зміст конкретних завдань до розділу, які має виконати студент)

Розділ 3

Пропозиції щодо перспектив розвитку звітності зі сталого розвитку та її аудиту для України – 07.05.2020 р.

(назва – термін подання)

У розділі 3

Здійснити аналіз проблем та перспектив впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні; запропонувати напрями вдосконалення аудиту звітності зі сталого розвитку

(зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент)

8. Консультації з роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Серпенінова Ю.С., к.е.н., доцент	15.10.2020	20.02.2020
2	Серпенінова Ю.С., к.е.н., доцент	20.02.2020	24.04.2020
3	Серпенінова Ю.С., к.е.н., доцент	24.04.2020	15.05.2020

9. Дата видачі завдання: «15» жовтня 2020 року

Керівник кваліфікаційної роботи _____

(підпис)

Ю.С. Серпенінова

(ініціали, прізвище)

Завдання до виконання одержав _____

(підпис)

Н.В. Земляк

(ініціали, прізвище)

ЗМІСТ

ВСТУП	11
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА ЇЇ АУДИТУ	13
1.1. Теоретичні засади складання та оприлюднення звітності зі сталого розвитку.....	13
1.2. Методика аудиту звітності зі сталого розвитку	21
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОСОБЛИВОСТЕЙ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА ЇЇ АУДИТУ У ВІТЧИЗНЯНИХ РЕАЛІЯХ	30
2.1. Тенденції розвитку звітності зі сталого розвитку України та ЄС.....	30
2.2 Особливості аудиту звітності зі сталого розвитку в Україні та світі	41
РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА ЇЇ АУДИТУ ДЛЯ УКРАЇНИ.....	48
3.1 Проблеми та перспективи впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні.....	48
3.2. Напрямки вдосконалення аудиту звітності зі сталого розвитку.....	55
ВИСНОВКИ.....	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	65
ДОДАТКИ.....	72

ВСТУП

Діяльність підприємств прямо чи опосередковано стала фактором, що порушує різні питання, пов'язані з економічними, екологічними та соціальними наслідками їх діяльності. Так, актуальності набули питання екологічної ефективності, захисту прав і свобод працівників, протидія корупції та хабарництва та інші види діяльності, що мають прямий вплив на дотримання суб'єктом господарювання принципів сталого розвитку.

Рух до сталого розвитку почав відображатися в науково-дослідній та викладацькій роботі багатьох науковців, наприклад: В.А. Євтушенко, Р.О. Костирко, Л.І. Голаніч, Н.А. Голубевої, О.В. Мазурик та ін. Однак, припускається, що концепція формування звітності зі сталого розвитку є незрозумілою, оскільки багато керівників продовжують піднімати питання про її зміст та особливості складання, а також у необхідності верифікації такої звітності аудиторами.

Порівняно з європейськими компаніями, українські підприємства мають тенденцію бути осторонь щодо дотримання принципів сталого розвитку та обмежуються невеликою кількістю підприємств, які оприлюднюють звітність зі сталого розвитку та ще меншою часткою звітів, які мають аудиторське підтвердження. Останніми роками, серед вітчизняних підприємств спостерігається помітне зростання до адаптації їх діяльності згідно з принципів сталого розвитку. Справедливо констатувати, що інформація відображена у звітності зі сталого розвитку та аудиторському підтвердженні є важливою для прийняття управлінських рішень.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в узагальненні та поглибленні теоретичних знань щодо звітності зі сталого розвитку та її аудиту, а також у розробці практичних рекомендацій з її впровадження та її аудиту.

Для досягнення визначної мети у процесі дослідження було вирішено наступні завдання:

- визначити теоретичні засади складання та оприлюднення звітності зі сталого розвитку;
- проаналізувати методіку аудиту звітності зі сталого розвитку;
- дослідити основні тенденції розвитку звітності зі сталого розвитку в Україні та європейських країнах;
- охарактеризувати особливості аудиту звітності зі сталого розвитку українських підприємств;
- здійснити аналіз проблем та перспектив впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні;
- запропонувати напрями вдосконалення аудиту звітності зі сталого розвитку.

Об'єктом дослідження виступає процес складання та оприлюднення звітності зі сталого розвитку та особливості методіки проведення аудиту такої звітності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад формування звітності зі сталого розвитку та її аудиту.

У ході роботи було використано методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, порівняння та табличний методи, метод кореляційно - регресійного аналізу, табличний та графічний методи.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти, дані Державної служби статистики України, монографії, наукові публікації вітчизняних і закордонних вчених у сфері звітності зі сталого розвитку та її аудиту, а також Звіти зі сталого розвитку підприємств та їх аудиторські підтвердження.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА ЇЇ АУДИТУ

1.1. Теоретичні засади складання та оприлюднення звітності зі сталого розвитку

Запровадження звітності зі сталого розвитку (далі – ЗСР), як інструменту соціально відповідального бізнесу, просувається провідними аудиторськими та консалтинговими компаніями, міжнародними організаціями та ініціативами. Так, існує мережа учасників, особливість функціонування яких зорієнтовані на поширення ЗСР та їх ефективності, зокрема: Глобальною ініціативою зі звітності (GRI - Global Reporting Initiative), Спільнотою соціально - відповідального бізнесу, Глобального договору ООН (Global Compact Network), Міжнародною радою з інтегрованої звітності (IIRC) та ін. Проблеми впровадження та розробки ЗСР є предметом розгляду в академічній науці, зокрема, у працях вітчизняних вчених В. Євтушенко, Т. Давидюк, Р. Костирко, С. Король, С. Кузнецової [1,2,3,4,5] та багатьох інших дослідників. Серед наукового доробку закордонних вчених можна виділити праці І. Іоанноу та Дж. Серафіма, К. Герціга і М. Піановські, Р. Екклеса [6,7,8] та інших науковців.

Ступінь запровадження програм корпоративної соціальної відповідальності і сталого розвитку визначається підготовкою інформації за формою нефінансової звітності у різних форматах. Нефінансова звітність містить інформацію про результативність у соціальній та екологічній сферах, а також економічні результати діяльності. Аналіз міжнародних стандартів GRI свідчить, що нефінансова звітність являє собою звіти про розкриття інформації щодо результатів діяльності компанії у галузі сталого розвитку перед внутрішніми та зовнішніми користувачами. Головне завдання нефінансових звітів у галузі сталого розвитку – розкрити повну інформацію про вплив діяльності компанії

на економічну, соціальну та екологічну сфери, а також охарактеризувати конфлікти між цілями зацікавлених сторін та можливі взаємозв'язки між зазначеними областями.

Невід'ємною частиною ефективного розкриття точної та достовірної інформації для зацікавлених сторін у нефінансових звітів є їх форми та назви. Їх особливості знайшли своє відображення у рисунку 1.1.

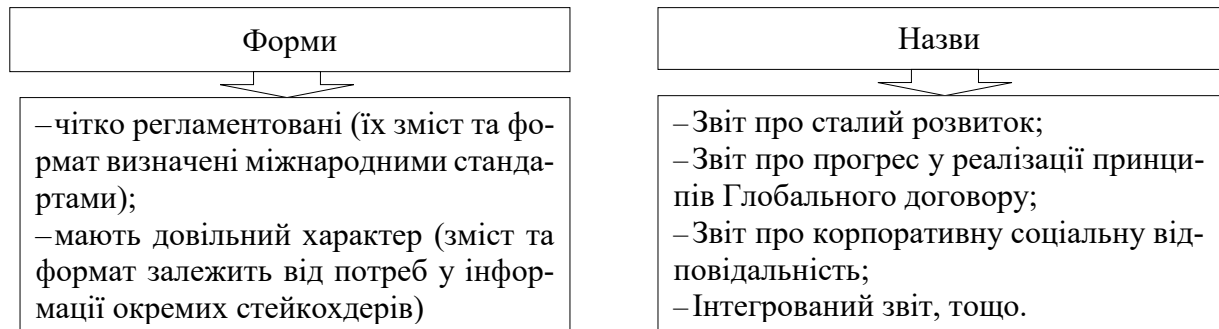


Рисунок 1.1 – Особливості форм та назв нефінансових звітів

Джерело: складено автором на основі [15]

Чітко регламентовані форми нефінансових звітів затверджуються міжнародними стандартами, а їх подання та достовірність відображеної в них інформації контролюється відповідними органами, щодо форм, які мають довільний характер, то такі створюються здебільшого самостійно на підприємствах, враховуючи потреби зацікавлених сторін.

ЗСР застосовується для відображення корпоративної соціальної відповідальності та надає інформацію про екологічну, соціальну та економічну діяльність компанії [9]. У формі ЗСР компанії за допомогою комунікації зі стейкхолдерами надають їм інформацію про отримані результати щодо імплементації засад сталого розвитку і опис своєї діяльності.

Дж. Серафім та І. Іоанноу окреслюють ЗСР як загально-цільовий нефінансовий звіт, який створюється з метою інформування інвесторів, інших стейкхолдерів (наприклад, робітників, клієнтів і неприбуткові організації) та суспільство у цілому щодо діяльності компанії у екологічній, соціальній сфері

та сфері корпоративного управління. Звіт може набути форми окремого документу або бути частиною інтегрованої звітності [6]. Така звітність може бути прописана у законодавстві, у статуті компанії або бути добровільною.

М. Піановські та К. Герціг характеризують ЗСР як надання необхідної інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам про аспекти сталого розвитку та їх взаємодію, а також забезпечує основу для оцінки нефінансових показників [7].

Тобто, фінансова звітність та ЗСР складається для однакових груп користувачів, проте дані ЗСР задовольняють інформаційні запити більшої аудиторії, враховуючи тих, хто не володіє достатніми знаннями для тлумачення економічних показників. Водночас варто зауважити, що ЗСР є другорядним та лише доповнює фінансовий звіт. Вичерпну інформацію про соціально-економічну діяльність компанії можна отримати після ретельного вивчення обох звітів. Порівняльну характеристику фінансової звітності та ЗСР подано у табл.1.1.

Таблиця 1.1 - Порівняльна характеристика фінансової звітності та ЗСР

Критерії	Фінансова звітність	ЗСР
Стандартизованість	Обов'язкове дотримання	Добровільне дотримання
Форма подання	Чітко регламентована (згідно існуючих стандартів)	Вільна або згідно з однією з систем стандартів
Джерела складання	Дані фінансового обліку	Дані фінансового та управлінського обліку, додаткові дані щодо екологічної та соціальної діяльності компаній
Часові перспективи	Короткострокові	Коротко-, середньо-, та довгострокові
Капітал	Фінансовий	Фінансовий, кадровий, соціальний, природний, інтелектуальний тощо.
Періодичність	Чітко визначена (чотири/два/один раз(и) на рік)	Чітко невизначена (раз на рік чи два роки або за потребою)
Вимірники	Вартісні	Вартісні, кількісні та якісні
Рівень регулювання	Національне законодавство з бухгалтерського обліку	Міжнародні норми

Джерело: [14]

Тобто, фінансова звітності та ЗСР доповнюють одна одну. При цьому ЗСР характеризується певними особливостями: лаконічністю та більш вільною формою подачі звітності, порівняно з фінансово.

Досліджені праці вітчизняних та закордонних вчених свідчать про неоднозначність думок щодо переваг та недоліків ЗСР, відтак, було досліджено визначене питання та виявлено, що розгляд соціальних та екологічних факторів, розгляд нових ризикових зон та визначення можливостей, допомагає захистити корпоративну репутацію та покращує майнові можливості акціонерів. Проте, існують і певні перешкоди, наприклад обов'язкове звітування про сталий розвиток ставить компанії та фондові біржі в не вигідну конкуренцію. У таблиці 1.2 узагальнено переваги та недоліки.

Таблиця 1.2 – Переваги та недоліки ЗСР

Переваги	Недоліки
Стимулює впровадження інноваційної діяльності, що допомагає скоротити неефективну діяльність та зменшити внутрішні та зовнішні ризики для бізнесу.	Помилкові дані, відображені у ЗСР становлять не тільки ризик для їх достовірності та репутації компанії, але й впливають на розуміння управління інноваціями.
Сприяє залученню працівників та інвесторів, більш міцна комунікація з урядом, громадськими організаціями та суспільством.	Потребує великих ресурсів, таких як час та досвід, а також підвищення кваліфікації кадрів, відповідальних за звіт потребує фінансових ресурсів.
Збалансована та достовірна оцінка управління компанією.	
Покращує довіру працівників та стейкхолдерів, підвищує якість управління, збільшує вартість бренду.	Компанії ризикують надійністю звітності чи неправильним тлумаченням її стейкхолдерами.
Скорочення економічного, соціального та екологічного ризиків, а також цілісне управління нефінансовими ризиками.	Відсутня чітка фінансова віддача від вкладених інвестицій у сталий розвиток.
Узгоджується з даними щорічної фінансової звітності	Швидко розвиваються стандарти та рамки ЗСР.

Джерело: сформовано автором на основі [7; 40; 21; 12]

Таким чином, слід зазначити, що підготовка ЗСР передбачає додаткові фінансові витрати та витрати часу. Складання ЗСР потребує додаткового аналізу великих масивів інформації, що також ускладнюється відсутністю розу-

міння процесу аналізу інформації та формування такого звіту. Крім того, навчання та освіта за рамками та керівними принципами ЗСР повинні відбуватися не лише на початковій фазі створення звіту, але й протягом його підготовки. Така звітність є складною та необхідною для встановлення орієнтирів щодо вдосконалення або розвитку діяльності компанії протягом наступних років.

Хоча й існує ряд недоліків ЗСР, така звітність сприяє покращенню комунікації між зацікавленими сторонами, виділяючи можливості для зростання, а також оцінюючи зовнішні ризики, проблеми з ресурсами та довгострокову стійкість бізнесу. Також, такі оцінки можуть допомогти уникнути штрафів за недотримання правил охорони навколишнього середовища та управління.

Тож, оцінюючи переваги та недоліки ЗСР, керівники підприємств можуть формувати такі звіти дотримуючись певних мотивів, чи то неекономічного характеру – для покращення репутації фірми перед зацікавленими сторонами; чи економічного характеру – підвищення інноваційної спроможності, скорочення бізнес-ризиків, збільшення ринкової вартості компанії та вихід на нові ринки збуту [10].

Тобто, ЗСР можна визначити як інструмент корпоративної соціальної відповідальності бізнесу, згідно якої компанії добровільно інтегрують соціальні та екологічні аспекти у свою комерційну діяльність та взаємодію із стейкхолдерами [11].

Відтак, головна мета ЗСР полягає у допомозі підприємствам вимірювати, апробувати та інформувати зацікавлених сторін про свою економічну, соціальну, управлінську та екологічну діяльність. Як наслідок, керівництвом визначаються основні цілі, враховуючи визначені ризики, та формується подальша стратегія розвитку. Інакше кажучи, цей звіт є основною платформою для передачі результатів сталого розвитку та позитивних чи негативних впливів, що стає реальною основою для створення економічної вигоди.

Найпоширенішими у світі стандартами, згідно яких готують ЗСР є стандарти GRI. Глобальна ініціатива зі звітності базується на тому, що соціальні, екологічні та економічні результати діяльності компанії пов'язані з її стійким

довгостроковим розвитком. ЗСР, підготовлена за стандартом GRI, допомагає бізнесу краще розуміти проблеми, ризики і можливості для розвитку та демонструвати його фінансові, соціальні та економічні результати.

Близько 80% публічних ЗСР у світі складаються з використанням стандартів GRI [11]. ЗСР, як інструмент управління підприємством для вимірювання соціальної відповідальності, складена за стандартами GRI, має свої зовнішні та внутрішні переваги, такі подані в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 - Внутрішні та зовнішні переваги ЗСР, як інструменту управління підприємством

Внутрішні переваги	Зовнішні переваги
<ul style="list-style-type: none"> – поглиблення розуміння ризиків та можливостей; – акцент на зв'язку між фінансовими та нефінансовими показниками; – вплив на довгострокову стратегію управління, політику та бізнес-плани; – упорядкування бізнес-процесів, зменшення витрат та підвищення ефективності діяльності; – бенчмаркінг та оцінка результативності розвитку відповідно до виконання законів, норм, кодексів, стандартів та добровільних ініціатив; – порівняння продуктивності всередині підприємства. 	<ul style="list-style-type: none"> – покращення репутації та довіри до підприємства; – залучення зовнішніх зацікавлених сторін для оцінювання справжньої вартості підприємства, її матеріальних та нематеріальних активів; – виявлення впливу підприємств на очікування щодо сталого розвитку

Джерело: [67]

Стандарти звітності GRI щодо сталого розвитку розробляються на основі справжніх внесків зацікавлених сторін та закріплені у суспільних інтересах. Крім того, набувають популярності інші стандарти і звіти, які стосуються питань сталого розвитку - це міжнародні стандарти IIRC та стандарти SASB (США) [12; 13].

Метою IIRC (International Integrated Reporting Council) є створення інтегрованої звітності про основи ділової практики як норми в державному та приватному секторах. Тобто інтегрований (комплексний) звіт дає стислий виклад того, як управління, перспективи, стратегія та продуктивність суб'єкта господарювання в контексті його зовнішнього середовища створюють цінності в короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективах.

Рада зі стандартів ЗСР SASB (The Sustainability Accounting Standards Board) розробляє спеціальні стандарти для розкриття інформації про сталий розвиток публічних компаній США. Відтак, стандарти сталого розвитку SASB організовані навколо п'яти аспектів сталого розвитку, які зображені на рисунку 1.2.



Рисунок 1.2 – П'ять основних аспектів сталого розвитку SASB

Джерело: складено автором на основі [15]

Таким чином, стандарти SASB, IIRC та GRI доповнюють один одного, проте, кожний з них має свій підхід. Стандарти SASB спрямовані на розкриття інформації про матеріальну стабільність у законодавчих документах, якими користуються інвестори, концепція GRI передбачає розробку добровільного звіту про сталість для всіх зацікавлених сторін, а IIRC – інформування про розробку комплексного річного звіту. Ці стандарти сприяють досягненню загальної кінцевої мети: покращення і вдосконалення змісту звітності зі сталого розвитку. Порівняльну характеристику стандартів ЗСР подано в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Порівняльна характеристика стандартів ЗСР

	IIRC	SASB	GRI
Мета	Підвищення попиту на нефінансову інформацію для розуміння загальної стратегії компанії через розкриття інформації про очікувані прибутку в майбутній перспективі	Розкриття інформації щодо стійкості бізнесу, яка є достовірною, суттєвою, порівнюваною та прийнятною для інвесторів	Формування порівняльної інформації про наслідки економічного, екологічного та соціального характеру за результатами діяльності підприємства за певний період часу
Сфера застосування	Загальна	Галузева	Загальні та галузеві для деяких секторів
Цільова аудиторія	Інвестори	Інвестори	Стейкхолдери
Рівень застосування	Міжнародний	США	Міжнародний
Розкриття інформації	В залежності до потреб стейкхолдерів	Обов'язкове подання	Добровільний звіт
Доповідачі	Публічні компанії, що торгувалися на міжнародних біржах	Державні компанії, які торгуються на американських біржах	Суб'єкти господарювання у всьому світі державної чи приватної форми власності

Джерело: сформовано автором за [15; 41]

Тобто, слід зробити висновок, що наведені підходи мають однакову широку мету де кожен прагне просувати світ, в якому компанії поведуться відповідально, діючи більш цілісно, вимірюючи та повідомляючи про свої дії. Але кожна модель представляє інший шлях, що дозволяє компаніям обирати або комбінувати різні підходи, з метою покращення змісту ЗСР.

Отже, ЗСР складається з інформації про діяльність підприємств, яка відображає дотримання соціальних стандартів, стандартів виробничої та операційної діяльності, забезпечення якісної роботи з персоналом. ЗСР спрямована на мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовище, збалансування існуючих економічних і соціальних відмінностей, створення довірчих відносин між бізнесом, суспільством та державою.

1.2. Методика аудиту звітності зі сталого розвитку

Запити влади, суспільства чи власників завжди були незмінною причиною розвитку аудиту. Практика соціальної відповідальності бізнесу сьогодні є об'єктом суспільного інтересу, що обумовлює вимоги щодо підзвітності та забезпечення прозорості діяльності компаній, оприлюднення ЗСР. Також, зацікавлені сторони віддають перевагу перевірній інформації через випадки банкрутства економічних гігантів у Італії, Японії, США та в інших країнах світу, які збільшувались через опублікування недостовірної інформації. Тому, аудит ЗСР є однією з умов забезпечення довіри зацікавлених сторін, а також конкурентоспроможності компаній та її інвестиційної привабливості.

Дослідженню теоретичних та методологічних аспектів аудиту звітності зі сталого розвитку приділяли увагу Н. Голубєва [26], О. Баришнікова [23], О. Мазурик [32], С. Ваддок та Н. Сміт (Waddock & Smith, 2000) [22], Р. Грей (Gray) [19], А. Каптерєв [28], В. Карагод [29], П. Кок, Т. Віль, Р. Маккена і А. Браун (Kok, Wiele, McKenna, Brown,) [20], Р. Морімото, Дж. Еш та С. Хоур (Morimoto, Ash & Hore) [21], а також інші вітчизняні та зарубіжні науковці.

Зокрема, Р. Грей визнає надійність ЗСР суттєвим фактором забезпечення її здатності виконувати свою важливу роль у розвитку прозорості і підзвітності бізнесу. Автор звертає увагу в необхідності уточнення термінології, вирішення практичних проблем у сфері соціального аудиту, суттєвого переосмислення бухгалтерської освіти і професійної підготовки [19].

Вчені С. Ваддок та Н. Сміт 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 прихованих резервів та підвищенні ефективності компанії [22].

Аудиту певних напрямів соціальної відповідальності присвячено праці зарубіжних вчених. Наприклад П. Кок, Т. Віль, Р. Маккена, А. Браун запропонували інструменти аудиту соціальної відповідальності в межах системи управління якістю [20]. Р. Морімото, Дж. Еш та С. Хоур намагаються створити основу для аудиту соціальної відповідальності, що передбачає інтеграцію з існуючою системою екологічного аудиту [21].

Характеристика аудиту звітності зі сталого розвитку у науковій літературі подано у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Характеристика визначення аудиту звітності зі сталого розвитку у науковій літературі

Автор	Визначення
Буковинська М. [24]	специфічна форма аналізу та ревізії умов соціального середовища підприємства з метою виявлення ризиків і розробки пропозицій по скороченню їх впливу
Голінач Л. [25]	комплексна перевірка відповідності результатів діяльності суб'єктів господарювання до вимог чинного законодавства
Катихін Є. [30]	комплекс заходів, спрямованих на оцінку соціально-економічної значущості враховуючи нормативні аспекти
Мазурик О. [32]	універсальна технологія комплексної перевірки реального стану соціального об'єкта відповідно до прийнятих стандартів, формальних норм та положень
Мешков В. [33]	система діагностики соціально-економічних відносин на підприємстві, у галузі або регіоні, а також аналіз ефективності діяльності органів виконавчої влади
Миргородська Т. [34]	діагностика причин виникнення проблем на підприємстві, в галузі або в регіоні, оцінка їх важливості і можливостей вирішення, формулювання конкретних рекомендацій для стейкхолдерів
Сотула О., Юсіф Н. [35]	процес систематичного спостереження, контролю, оцінювання та підвищення ефективності функціонування і стилю роботи підприємств, засіб вимірювання її впливу на суспільство в цілому
Голубєва Н. [26]	внутрішній аудит забезпечує оптимізацію ризиків, пов'язаних з соціально-відповідальний бізнес (СВБ), і контролює всі бізнес-процеси відповідно до законодавчих норм, правил, стандартів, та ін.; зовнішній аудит визначає відповідність СВБ, відображеної у звітності принципам GRI, а також підтверджує достовірність її показників
Шулус О. [36]	спосіб всебічного й об'єктивного оцінювання стану соціальних відносин на різних рівнях (корпоративний, муніципальний, галузевий, регіональний, національний), для виявлення потенційних загроз погіршення соціального клімату, тощо

Продовження таблиці 1.5

Чижевська М. [37]	визначає аудит як оцінку СВБ
Кличова Г., Закірова А., Камілова Е. [31]	процес підтвердження достовірності формування соціальної звітності і правильності ведення соціального обліку, у відповідності до правил і норм, оцінка рівня корпоративної соціальної відповідальності з метою визначення умов, які є сприятливими для розвитку людських ресурсів і задоволення соціальних запитів
Дерій В., Саченко С. [27]	трактують аудит звітності зі сталого розвитку як інструмент більш ефективної реалізації концепції, а також підтвердження звітів компаній зі сталого розвитку

Варто зазначити, що окремі автори дають визначення аудиту ЗСР через інструментальний підхід, тобто констатують, що такий аудит застосовується не більше ніж для того щоб перевірити відповідність звітів компанії до їх основних цілей та завдань; інші автори наполягають на використанні процесного підходу, тобто такого, який заснований на зборі, систематизації, аналізі та виявленні недоліків, які в майбутніх періодах необхідно виправити задля задоволення потреб всіх можливих стейкхолдерів. Окремі автори, також, використовують комплексний підхід, основна особливість якого полягає в повному аналізі діяльності підприємства та його звітності відповідно до вимог чинного законодавства.

Відповідно до вищенаведених трактувань, найбільш точно надає визначення поняттю «аудиту ЗСР» процесний підхід, проте його використання неможливе без комплексного підходу. Зокрема, автори Голубєва Н., Кличкова Г., Закірова А. та Камілова Е., на нашу думку найбільш вдало змогли поєднати зазначені підходи та сформувані визначення з яким варто погодитися.

Крім академічних джерел, значна увага аудиту ЗСР приділяється у нормативних джерелах. Так, серед найбільш поширених стандартів аудиту ЗСР слід назвати Стандарт із надання впевненості AA1000 (AA1000AS, AccountAbility) [16] та Міжнародний стандарт з надання впевненості МСЗНВ 3000 (International Standard on Assurance Engagements (ISAE 3000) «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом, чи оглядом історичної фінансової інформації» [17]. Разом з тим, підходи до аудиту ЗСР, закладені у цих стандартах, відрізняються та потребують співставлення [18].

Так, ISAE 3000 є міжнародним атестаційним стандартом, який дозволяє суб'єктам господарювання, які мають міжнародну діяльність, отримувати звіт відповідно до визнаного міжнародного стандарту впевненості, для точності та достовірності інформації про сталий розвиток. Зазначений міжнародний стандарт з надання впевненості випускається Міжнародною федерацією бухгалтерів та складається з настанов щодо етичної поведінки, управління якістю та виконання завдань ISAE 3000. Як правило, ISAE 3000 застосовується для аудиту внутрішньої діяльності компанії, тобто аналізується питання дотримання законодавства у економічній, екологічній та соціальній сферах, а також сталість розвитку підприємств та подальші перспективи.

На противагу ISAE 3000 існує стандарт гарантій AA1000 AS, який слугує для оцінки та посилення достовірності та якості соціальної, економічної та екологічної звітності підприємств. Він призначений насамперед для використання аудиторськими компаніями, які забезпечують звітами підприємства або постачальників послуг, але також можуть бути використані для керівництва будь-якого підприємства під час побудови її процесів, систем та можливостей підзвітності.

Важливою особливістю AS1000 AS є залучення зацікавлених сторін, в рамках підприємств це використовується як засіб для підвищення загальної ефективності за допомогою інновацій та навчання.

AA1000 AS побудований на двох переконаннях. По-перше, такі процеси підзвітності повинні бути розроблені для визначення, розуміння та відповіді на питання, які характерні для різних підприємств, секторів, зацікавлених сторін та стратегій. По-друге, надійні, якісні процеси залучення зацікавлених сторін можуть потужно інформувати внутрішнє прийняття рішень та давати можливість навчання та впровадження інноваційності, і таким чином, ефективно впливати на результативність. Більш детальний аналіз двох стандартів, що регулюють питання аудиту ЗСР відображені у додатку А.

Відтак, необхідно зазначити, що ISAE 3000 та AA1000AS є двома основними стандарти із надання впевненості, які застосовують суттєво різні підходи. ISAE 3000 здебільшого використовується професійними бухгалтерськими фірмами, такими як Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young Global Limited, KPMG, які акцентують увагу на якості даних та процедурах збору доказів. AA1000AS використовується спеціалізованими органами та наголошує на необхідності підприємству демонструвати ефективну взаємодію зацікавлених сторін, визначати питання матеріального сталого розвитку та створювати відповідальну бізнес-стратегію для відповіді на ці актуальні проблеми.

Цінність AA1000AS є в тому, що він був розроблений фахівцями з питань сталого розвитку у відповідь на занепокоєння зацікавлених сторін щодо вузького фокусу стандарту ISAE та обмеженої ефективності заяв про достовірність, які написані без вагомих висновків та рекомендацій, що впливають із процесу впевненості.

Дослідивши два стандарти, необхідно визнати, що AA1000 AS має потенційні вигоди на протипагу ISAE 3000, серед таких є:

- забезпечує цілісний стандарт для оцінки того, що соціальні рахунки / звіти суб'єкта господарювання систематично стосуються відповідного діапазону ефективності та соціального, екологічного та економічного впливу;
- прагне прищепити культуру постійного розвитку за допомогою реакції зацікавлених сторін.
- підтримує та інтегрує інші інструменти, такі як Керівні принципи глобальної звітності, SA8000, SIGMA та серія ISO.

Проте поряд з перевагами було визначено і потенційні обмеження:

- AA1000 AS як стандарт забезпечення процесу може також бути обмеженням, якщо підприємство проходить роботу з планування, обліку, аудиту та звітності без істотного покращення її ефективності та впливу, на відміну від ISAE 3000;

- AA1000 AS дає гарантію якості процесів підзвітності підприємства, але не забезпечує підвищення інвестиційної привабливості;
- на відміну від ISAE 3000 AA1000 AS є більш трудомістким для деяких підприємств і може бути незрозумілим.

Тож, необхідно підтримати думку спеціалістів та технічних експертів, про доцільність використання AA1000AS, видану компанією AccountAbility, неприбутковою організацією, яка надає «рішення найважливіших викликів у корпоративній відповідальності та сталому розвитку». AA1000AS також надає вказівки щодо якості інформації про результативність сталого розвитку, розкритої суб'єктом господарювання та допомагає узгоджувати аспекти стійкості сталого розвитку з фінансовими показниками.

На професійну думку аудитора впливає джерело та надійність інформації з приводу обґрунтованості, достатності та прийнятності доказів. Однак, інформація про сталий розвиток, на думку фахівців-практиків, відрізняється від фінансової своєю обмеженістю, що пояснюється особливими методами та предметом звітності, які застосовуються для оцінки, визначення, відбору, а також для аналізу інформації. Для визначення предмету надання впевненості застосовуються різні підходи під час проведення зовнішнього аудиту. Процеси, поведінка деяких осіб та показники, що впливають на оцінювання стану соціальної відповідальності підприємства можуть характеризувати предмет надання впевненості інформації про сталий розвиток під час зовнішнього аудиту. Проте, слід зазначити особливості пояснення предмету та інформаційних акцентів, що пов'язані з вибором методів контролю.

Відбір критеріїв перевірки є основою для пояснення, оцінки, а також вимірювання предмету контролю аудитором і користувачем. Тому це є важливим етапом під час формування аудиторської думки та проведення зовнішнього аудиту. Вибір критеріїв зовнішнього аудиту ЗСР має певні особливості, зокрема, такі критерії можуть включати:

- кодекс професійної етики аудиторів;
- забезпечення впевненості та стандарти аудиту;

- настанова зі звітності у сфері сталого розвитку;
- внутрішні регламенти у сфері соціальної відповідальності та інші нормативні документи.

Відповідно до напрямів діяльності, наслідків та результатів дій підприємства визначається ефективність здійснення соціально відповідальної діяльності підприємства. Внутрішній аудит є частиною системи контролю, що надає інформацію для прийняття управлінських рішень з приводу подальшого розвитку та оцінки діяльності підприємства. Служба внутрішнього аудиту підприємства націлена на забезпечення застосування заходів для впровадження практики корпоративної соціальної відповідальності, а також на допомогу керівництву в проведенні перевірки наслідків діяльності в сфері соціальної відповідальності.

Відповідно до трактування визначення внутрішнього аудиту міжнародним Інститутом внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors), внутрішній аудит повинен вдосконалювати діяльність та приносити користь підприємству. Також допомагати у досягненні цілей за допомогою підвищення ефективності здійснення процесів контролю, управління ризиками та корпоративного управління [39]. Внутрішній аудит відіграє важливу в удосконаленні та оцінці процесів управління ризиками, а також при підготовці ЗСР [38]. Згідно стратегії GRI, внутрішній аудит звітності повинен сприяти її сталому розвитку, так як, ЗСР поглиблює розуміння, як краще створювати умови для соціально-відповідального бізнесу та керувати ризиками.

Тобто, для забезпечення ефективного внутрішнього та зовнішнього аудиту ЗСР на підприємстві, у всіх його сферах, необхідне чітке визначення актуальних практичних і теоретичних проблем для подальшого їх вирішення.

Відтак, нами було визначено основні проблеми в сфері аудиту ЗСР:

- методологічна – полягає у відсутності або обмеженому доступі до принципів та методів здійснення аудиту інформації про сталий розвиток, а також доказовості про надійність розрахованих показників;

- відсутність єдиних підходів – полягає у використанні двох стандартів що обмежує порівнюваність даних;
- низька якість звітів ЗСР – формується через недостатній рівень кваліфікації кадрів для формування ЗСР.

Під час надання впевненості інформації зі сталого розвитку, найбільшою методологічною проблемою є підвищення якості розкриття інформації та надання доказів щодо надійності показників такого звіту. Перш за все, це стосується підготовки інформації, її збору, класифікації та узагальнення.

Важливо, щоб аудитор використовував у процесі формування звіту як якісні так і кількісні методи збору інформації [24]. При цьому якісні методи повинні мати суб'єктивний характер, оскільки, вони дозволяють отримати інформацію, надійність якої забезпечує достовірний документально засвідчений опис виявлених випадків і думок. Для визначення факторів та кількісно вимірюваних показників, які характеризують стан та результати діяльності підприємства використовують кількісні методи. За допомогою даних методів збору інформації можна зробити висновки та прогнози щодо соціальної відповідальності підприємства.

Згідно із твердженням щодо спроможності наявного переліку методичних засобів забезпечення якісного проведення верифікації ЗСР, низька продуктивність обліково-інформаційна система, є основною причиною низької ефективності аудиту ЗСР [23].

Аудитор застосовує доступні джерела інформації під час проведення соціального аудиту, враховуючи методику документування та надійність джерел отримання інформації. Отримані результати слугують підставою для формування висновку про стан соціальної відповідальності підприємства. Задokumentовані дані можна віднести до таких результатів. Проте, науковці здебільшого не враховують, що інформаційна система бухгалтерського обліку здатна надати необхідну верифіковану, документально підтверджену, а також достатню інформацію, як докази соціальної відповідальності підприємства. Однак, О. Баришнікова надає характеристику системи бухгалтерського обліку як

«єдине інформаційне джерело аудиту в усіх аспектах господарської діяльності підприємства для верифікації показників економічних результатів підприємства» [23].

Надійність та достатність наданої інформації впливає на «рейтинг верифікації соціальної звітності». ЗСР через недостатність облікової інформації, отримує обмежену, та не обгрунтовану впевненість. Виходячи з того, що під час аудиту ЗСР, ефективність збору даних про соціальну відповідальність підприємства залежить від того, які методи використовувались для обліково-інформаційного забезпечення, тому можна зробити висновок, що чим вищий рівень формалізації процесу збору початкових даних, їх узагальнення та реєстрація, тим кращі умови для її верифікації.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОСОБЛИВОСТЕЙ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА ЇЇ АУДИТУ У ВІТЧИЗНЯНИХ РЕАЛІЯХ

2.1. Тенденції розвитку звітності зі сталого розвитку України та ЄС

На сучасному етапі розвитку, висвітлення інформації про сталий розвиток у річних звітах компаній сприяє підвищенню прозорості такої інформації, надає конкурентні переваги на ринках збуту та збільшує рівень довіри стейкхолдерів, а тому є важливим питанням для економік усіх держав світу. Все більше суб'єктів господарювання публікують інформацію, що розкриває вплив їх діяльності на навколишнє середовище, корпоративне управління, суспільство та права людини. Ця підвищена видимість інформації про сталий розвиток збільшила обізнаність про важливість цих звітів у відображенні результатів діяльності компаній.

Розкриття ЗСР в країнах Європейського Союзу (далі – ЄС) являє собою стратегічну дію, яка істотно покращує комунікацію суб'єктів господарювання зі своїми зацікавленими сторонами [42]. Так, недавнє дослідження Ernst and Young підкреслило головне значення цієї інформації для користувачів і вказало, про використання таких звітів 68% інвесторів з метою ефективного прийняття своїх інвестиційних рішень [43].

Таке розширення інформації, що надається компаніями, відбулося значною мірою завдяки роботі, яка була проведена Глобальною ініціативою звітності [44], керівні принципи якої все ще є найавторитетнішими на міжнародній арені. В Європі ініціативи щодо представлення інформації про сталий розвиток наполегливо заохочуються.

На основі активного впровадження ЗСР в європейських компаніях, Європейською Комісією (далі – Комісія) було прийнято рішення про необхідність систематизації особливостей і вимог такої звітності та викладено їх в Ди-

рективі Європейського Союзу 2014/95 [45]. Також Комісія опублікувала вказівки з метою швидшої адаптації компаній щодо розкриття відповідної інформації послідовним чином.

Вже у березні 2018 року Комісія опублікувала План дій щодо фінансування сталого розвитку з метою переорієнтації капіталу на стійкі інвестиції, управління фінансовими ризиками, які виникають внаслідок зміни клімату та інших екологічних та соціальних проблем, а також для сприяння прозорості фінансово-економічної діяльності на довгостроковий період.

Так, відповідно до Плану дій, розкриття інформації, що стосується клімату, може мати користь для самої компанії, в таких аспектах [57]:

- підвищення обізнаності, розуміння та управління ризиками і можливостями, пов'язаних з кліматом та їх стратегічне планування;
- більш різноманітна база для інвесторів і потенційно нижча вартість капіталу, покращення кредитних рейтингів для випуску облігацій та краща оцінка кредитоспроможності;
- більш конструктивний діалог із зацікавленими сторонами, зокрема інвесторами та акціонерами;
- краща корпоративна репутація.

Тобто, в основу цієї Директиви покладені основні аспекти адаптації, враховуючи специфічні характеристики кожної держави-члена, та закладено необхідність висвітлення «Нефінансової звітності», яка стосується екологічних, соціальних питань, поваги до прав людини, а також боротьби з корупцією та хабарництвом.

Після впровадження та широкого використання ЗСР, європейськими компаніями, враховуючи найкращу практику, було розроблено низку кроків, яким повинен відповідати ЗСР (рис.2.1).

Тобто, на першому етапі знаходиться процес планування ЗСР, який повинен бути належним чином керований, щоб скласти звіт, та відповідати основним його цілям з метою задоволення потреб зацікавлених сторін. Наступним етапом є залучення тих груп, які прямо чи опосередковано впливають на

діяльність компанії. Після етапу планування звіту, а також визначення та залучення основних стейкхолдерів можна приступити до створення звіту, який в подальшому буде перевірений. Останнім етапом є вдосконалення, який являє собою безперервний процес, виявлених недоліків, які попередньо були визначені у ЗСР. Таким чином дотримання визначених етапів допомагає компаніям отримати точну та достовірну інформацію щодо економічних, екологічних та соціальних аспектів їх діяльності.

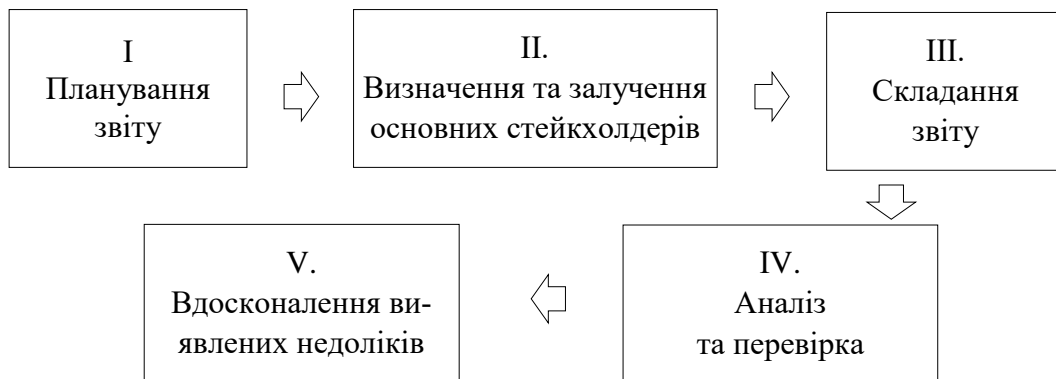


Рисунок 2.1 – Етапи формування ЗСР в країнах ЄС
Джерело: складено автором на основ [40]

За даними Global Reporting Initiative [46], 47% звітів про сталий розвиток, представлених у всьому світі, походять з Європи, а KPMG [47] повідомила, що серед європейських фірм, що присутні в індексі N100, частка компаній, які розкривають цю інформацію, зростає на три пункти, від 71% до 74%, у період з 2011 по 2015 рік. Звіти, що містять цю інформацію, отримали різні назви, хоча найчастіше використовується термін “звіт про стійкість” [48]. Такі звіти зазвичай представляють соціальну та екологічну інформацію, а також можуть стосуватися питань економічного характеру. Спосіб подання цієї інформації може значно відрізнитися, відображаючи культурні відмінності між країнами.

Тобто, Директива зобов’язує керівників публікувати інформацію з екологічних та соціальних питань, працевлаштування, поваги до прав людини та заходів, вжитих для боротьби з корупцією та хабарництвом. Очікувалося, що він внесе вагомий внесок у довгострокове економічне зростання та стійкість,

даючи змогу проаналізувати соціальний вплив компанії, визначивши ризики для стійкості та підвищивши довіру зацікавлених сторін.

Основні сфери, до яких застосовується ця Директива, узагальнені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Вимоги до звітності зі сталого розвитку відповідно до Директиви 2014/95 / ЄС

Сфери	Особливі аспекти
Навколишнє середовище	Поточний та передбачуваний вплив на навколишнє середовище Використання відновлювальної та / або невідновлюваної енергії Викиди парникових газів Вживання води Забруднення повітря Землекористування Використання матеріалів
Соціальна	Діалог з місцевими громадами Дії, що вживаються для забезпечення захисту та розвитку цих громадян
Захист працівників	Вжиті заходи для забезпечення гендерної рівності Впровадження фундаментальних конвенцій МОП Умови праці Соціальний діалог Права працівників Права профспілки Здоров'я та безпека на виробництві
Права людини	Попередження порушень прав людини
Корупція та хабарництво	Інструменти боротьби з корупцією та хабарництвом

*Примітка: МОП- Міжнародна організація праці
Джерело: складено автором на основі [45]*

Директива закликає представити вищезазначені елементи у вигляді ЗСР за принципом звітування або пояснення; інакше кажучи, не вимагається здійснення конкретної екологічної, соціальної, антикорупційної чи трудової політики, а лише те, що будь-яка відсутність дій у певній сфері повинна бути чітко пояснена та виправдана.

Також у директиві чітко визначені обов'язкові елементи ЗСР та ключові принципи такої звітності (рис.2.2).

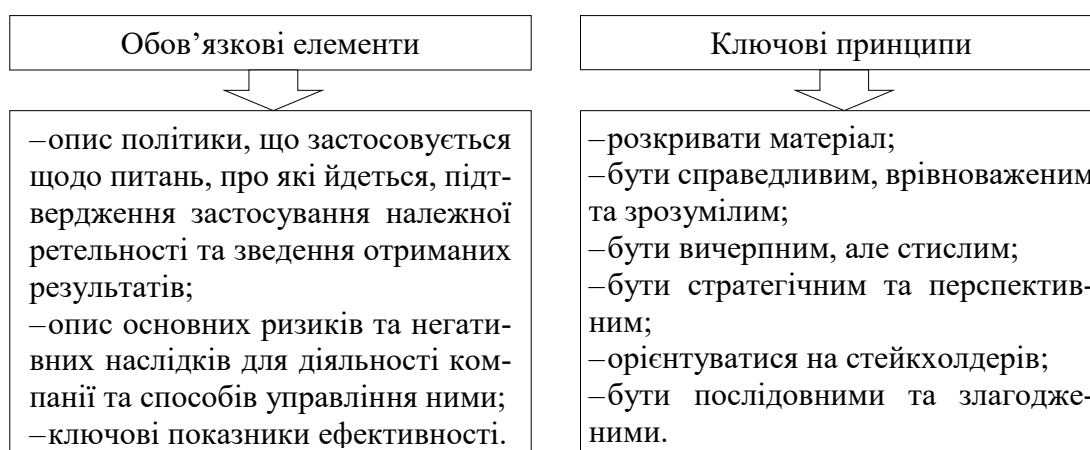


Рисунок 2.2 – Обов'язкові елементи та ключові принципи при формуванні ЗСР відповідно до Директиви 2014/95 / ЄС

Джерело: складено автором на основі [45]

Відповідно до вищенаведеного рисунку, слід зазначити, що такі обов'язкові елементи та принципи допомагають при формуванні якісної ЗСР, а в подальшому сприяють порівнюваності показників окремих компаній між собою. Загалом, європейський досвід щодо адаптації лише визначає необхідний зміст ЗСР відповідно до положень Директиви ЄС, де деталізується інформація, яка надається та не виходить за рамки даного документа.

На основі проаналізованого досвіду, було прийнято рішення про необхідність спростування чи підтвердження гіпотези про пряму залежність доходу отриманого від неосновної діяльності (у соціальній, екологічній сферах) та ряду, на нашу думку, факторів, які безпосередньо можуть впливати на такий дохід.

Для такого оцінювання було використано інструментарій панельного регресійного моделювання з використанням програмного забезпечення Stata, результати розрахунків дали змогу охарактеризувати середній рівень зв'язків для вибірки із 6 європейських країн (Бельгія, Чехія, Угорщина, Польща, Латвія, Румунія), протягом 2008-2017 років.

Перед вибором факторів, були проаналізовані основні показники, які досліджуються у ЗСР (додаток Б). Проте, через обмеженість доступу до деякої

інформації на WorldBank та Eurostat було чітко визначено 5 факторних ознак (додаток В), серед них:

- викидів CO₂ в атмосферне повітря;
- продуктивність праці;
- частка населення, віком від 25 років з повною вищою освітою;
- частка підприємств, які спрямовують кошти в розвиток екологічні та соціальні благодійні організації;
- відходи підприємств.

Результати оцінювання впливу загальних сум доходу отриманого від неосновної діяльності на окремі показники ЗСР на підставі щорічних спостережень представлено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Результати оцінювання впливу параметрів сум отриманого доходу від неосновної діяльності на показники ЗСР за період 2008–2017 рр.

Факторні ознаки	Коефіцієнт впливу	Стандартна похибка	Z	P> z	Нижні 95%	Верхні 95%
Викиди CO ₂ в атмосферне повітря	-15,004	0,256	0,656	0,042	-13,673	-11,503
Продуктивність праці	-0,489	1,156	-0,136	0,001	-0,017	1,484
Частка населення, віком від 25 років з повною вищою освітою	15,021	0,256	0,656	0,002	3,502	4,506
Частка підприємств, які спрямовують кошти в розвиток екологічні та соціальні благодійні організації	31,986	1,156	0,136	0,015	11,017	51,484
Відходи підприємств	-0,730	0,256	0,656	0,022	-0,502	1,516

Джерело: розраховано автором на основі даних [49,50]

Таким чином, наведені результати розрахунку свідчать що між результативною та факторними ознаками існує тісний зв'язок. Статистична значущість результатів моделювання підтверджується коефіцієнтом кореляції, який знаходиться на рівні 0,87, що вказує на те, що 87% варіації отриманої змінної пов'язані зі зміною факторних змінних.

Крім того, необхідно акцентувати увагу на значенні показника $\text{Prob} > |z|$, який у нашому випадку дорівнює 0,0000, що підтверджує статистичну значимість більшості факторних змінних. Тобто, можемо зробити висновок, що при збільшенні сум доходу від не основної діяльності на 1000 доларів кількість викидів CO_2 скоротиться на 15,0 тонн. Скорочення продуктивності на 0,45% праці призведе до додаткових доходів від неосновної діяльності на 1000 доларів, вважаємо що таке можливо при впровадженні нано-технологій на виробництві, що в свою чергу забезпечує екологічну ефективність, яке скорочує необхідність людського ресурсу.

Також при аналогічному збільшенні доходів від неосновної діяльності показник, що характеризує частку населення з повною вищою освітою та частку підприємств, що вивільняють кошти для благодійної діяльності підвищуватися на 15,0% та 31,99% відповідно. Також важливим моментом є скорочення відходів на 0,73 тонни при збільшенні доходу від неосновної діяльності на 1000 доларів.

Таким чином, висунута нами гіпотеза була в підтверджена. А відображені розрахунки повинні стати поштовхом для розвитку та використанні ЗСР у вітчизняних реаліях, адже в Україні це питання стоїть досить гостро через відсутність нормативно-правової бази, яка б заохочувала суб'єктів господарювання формувати та оприлюднювати ЗСР для всіх зацікавлених сторін.

У вітчизняних реаліях ЗСР знаходиться на етапі активного розвитку, окремі автори зазначають, що така звітність має значний потенціал який зараз не задіяний, зважаючи на значний відсоток кількості підприємств, які звітують. Поштовхом для розвитку ЗСР став Глобальний договір ООН, який відіграє визначальну роль у залученні до процесу такого звітування українськими компаніями [51].

Аналізуючи сучасний стан оприлюднення ЗСР вітчизняними компаніями, варто визнати, що їх кількість з кожним роком зростає. Так, 22 компанії, які здійснюють свою діяльність на території України за 2008-2020 роки

оприлюднили 75 ЗСР. Найбільш репрезентативними є звіти ПАТ «Арселор-Міттал», Астарта – Київ, Дніпроспецсталь, ДТЕК (найбільший енергетичний холдинг), Ernst & Young Україна, ПАТ «Концерн Галнафтогаз», ТОВ «Кернел-трейд», КРМГ Україна, ПРАТ «Київстар», Метінвест, ПАТ «Оболонь», СКМ (System Capital Management Group) – такі компанії звітують про економічну, соціальну, екологічну діяльність у відповідності до стандартів організації «Глобальної ініціативи зі звітності» [58].

Першопрохідцем в формуванні ЗСР була компанія СКМ ще у 2005 році, дана ініціатива була одним із вирішальних аспектів перед тим як компанія стала лідером у розвитку соціально-відповідального бізнесу. Відтак, компанією оприлюднюються соціальні звіти, Звіти про прогрес, звіти за системою організації «Глобальна ініціатива зі звітності», а також ряд окремих нефінансових звітів [51].

Також є ряд підприємств, які оприлюднюються ЗСР не керуючись загальноприйнятими стандартами, серед них: Carlsberg Україна, Coca-Cola Україна, ТОВ «Немиров», ПРАТ «Монделіс Україна», ТОВ «Віді Груп», ТОВ «Воля - кабель» [58].

В Україні найбільш порівнюваною сферою серед усіх представлених секторів економік, які регулярно формують аудиторські висновки, та в окремих випадках ЗСР, є фінансові установи, зокрема банки. Саме на ЗСР банків було зосереджено увагу у подальших дослідженнях

Так, банківські установи оприлюднюють дві форми ЗСР:

- нефінансова, соціальна чи звітність про прогрес формується виключно на добровільних засадах, особливістю таких звітів є висвітлення роботи банку, протягом певного періоду, у кожній із сфер сталого розвитку;

- Звіт про управління, який є обов'язковим для всіх банківських установ та регламентується ч.4 Постанови Національного банку України №373 «Про затвердження Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України». Такий звіт є формою ЗСР та повинен допов-

нювати фінансову звітність та розкривати нефінансові аспекти діяльності банку, містити аналіз економічних, екологічних та соціальних аспектів, основні ризики й невизначеності, які можуть ставити під сумнів здатність продовження його діяльності [60]. На сьогоднішній день така звітність допомагає оцінити результати діяльності банку у відповідності до прийнятої стратегії.

Тобто всі банківські установи, які здійснюють діяльність на території України повинні складати Звіт з управління, який є формою ЗСР. Проте, керівництвом деяких банків було прийнято рішення про оприлюднення й інших форм ЗСР, так станом на 2018 рік такі звіти сформували АБ «Укргазбанк», АТ «Банк «ГРАНТ» та АТ «ПУМБ», у той час як за 2017 рік аналогічну форму ЗСР було опубліковано лише АТ «ПУМБ». Враховуючи регламентований характер обов'язкових звітів з управління банків існує необхідність у порівняльному аналізі змісту добровільних звітів, який допоможе визначити їх основні особливості та відмінності (табл.2.3).

Таблиця 2.3 – Порівняльний аналіз змісту ЗСР, які були оприлюднені банківськими установами

Назва	АТ «ПУМБ»	ПАТ «Платі- нум Банк»	АБ «Укр- газбанк»	АТ «Банк ГРАНТ»	АТ «Укрсоцбанк»
Тип звіту (назва)	Не GRI (Звіт про прогрес)	GRI – G3 (Звіт зі сталого розвитку)	Не GRI (Звіт зі сталого розвитку)	Не GRI (Звіт про управління)	Не GRI (Нефінансовий звіт)
Перевірено GRI	Ні	Так	Так	Ні	Ні
Таблиця показників GRI	Ні	Так	Так	Ні	Ні
Сфери висвітлені в ЗСР:					
соціальна	Так	Так	Так	Ні	Так
екологічна	Так	Так	Так	Ні	Так
Захист, права та можливості працівників	Так	Так	Так	Ні	Так
Антикорупційна діяльність	Так	Так	Так	Ні	Так

Джерело: складено автором на основі [58,62,63,64,65,66]

Проведений аналіз свідчить, що більшість банків оприлюднює інформацію, яка демонструє їх діяльність у всіх сферах сталого розвитку. Звіти ПАТ «Плантаинум Банк» та АБ «Укргазбанк» були перевірені та підтверджені Глобальною ініціативою звітності. Також окремі банки наводять у ЗСР таблицю показників GRI для визначення суттєвих тем згідно цього стандарту. Загалом, порівняльний аналіз показав, що ЗСР кожного окремого банку має свій унікальний вигляд, а їх зміст не є схожим, хоча представлена у них інформація є порівнюваною та репрезентативною.

На сьогоднішній день ЗСР є неабияк актуальним не лише для вище перелічених компаній та банківського сектору, так, під керівництвом таких суб'єктів господарювання як «Нова Пошта», «Енергоатом» та «Астра» було оцінено всі переваги та недоліки ЗСР та акцентовано увагу, що їх звіти не будуть відповідати всім вимогам, особливо у частині повного розкриття [52]. Керівництво компаній вважає, що важливіше та актуальніше публікувати такі звіти у скороченому вигляді, щоб для будь-яких зацікавлених сторін інформація була зрозумію та викладеною у доступній формі.

Вищезазначені компанії виступають проти звітів, які викладені на 200-т сторінках, також вони абстрагуються від європейських вимог та наголошують на необхідності довгострокової стратегії звітності, для розуміння та прогнозування майбутніх витрат.

Важливість та необхідність формування ЗСР, у вітчизняних реаліях, особливо характеризується відображенням екологічної інформації, адже станом на 2018 рік області, що розташовані на північному сході України є найбільш небезпечними для життя та здоров'я громадян, а також лідирують по кількості підприємств, які є найбільшими забруднювачами екосистеми. Як наслідок, жителі регіонів користуються забрудненою радіонуклідами водою та ґрунтом, а також отримують підвищену дозу радонового опромінення через атомні електростанції, що розташовані та території цих областей [53]. В подальшому такий антропогенний вплив може призвести до катастрофічних змін в екології, що неминуче вплине на життєдіяльність суспільства в цілому.

Так, систематизувавши інформацію щодо тенденцій розвитку ЗСР в Україні та плану виконання Директиви 2014/95, варто визнати, що перед тотальним впровадженням складання та оприлюднення ЗСР компаніями є ряд проблем, які необхідно вирішувати, серед них:

- відсутність нормативної бази, яка б регламентувала дії суб'єктів господарювання у сфері ЗСР, зокрема обов'язковість, терміни її подання, відповідальність за навмисне викривлення даних чи їх відсутність у звіті;
- відсутність методологічної бази, яка б допомагала окремим секторам економіки при впровадженні ЗСР;
- відсутність державного регулювання, який би здійснював контроль та аналіз ЗСР та мав змогу заохочувати підприємства за сприяння цілям сталого розвитку;
- відсутність у керівництва підприємств, на підсвідомому рівні, внутрішніх та зовнішніх мотивів складання ЗСР через низький рівень обізнаності щодо можливості отримання економічних вигід у майбутній перспективі.

Таким чином, стан розвитку ЗСР в Україні свідчить, що окремі компанії вже визнали перспективи розкриття такої інформації у звітності та періодично публікують її, проте розвиток ЗСР відбувається досить повільно. Загалом, головними причинами цього є відсутність регламентованості ЗСР на державному рівні, низький рівень обізнаності керівництва компаній щодо можливих економічних вигід у майбутній перспективі, відсутність діяльності яка б відповідала стандартам сталого розвитку, тощо. Так, звітуючі компанії зробили крок до прозорого та відповідального ведення бізнесу, що є важливим елементом для іноземних інвесторів та свідчить про наявність довгострокового плану дій. Тож для компаній, які тільки стають на шлях соціально-відповідального бізнесу необхідно зрозуміти важливість розробки нової політики та стратегії, яка б ефективно дозволяла запобігати надмірному впливу на довкілля та клімат, здійснювала моніторинг за дотриманням в роботі компанії прав людини та за відсутністю лазівок для корупційних схем.

2.2 Особливості аудиту звітності зі сталого розвитку в Україні та світі

На саміті Великої двадцятки (далі – G20) у 2016 році в місті Ханчжоу Китайської народної Республіки президент Сі Цзіньпін запропонував надати пріоритет сталому розвитку в порядку денному G20 та спільно скласти план дій щодо реалізації Порядку денного сталого розвитку до 2030 року. Виходячи з відповідних національних умов, багато країн склали відповідні стратегії для сталого розвитку та модернізації свого національного управління. Такі стратегії дають чіткі маршрути розвитку для країн світу та вказують напрямки сприяння сталому розвитку шляхом проведення національного аудиту [59 с.87].

Важливість національного аудиту ЗСР була також визначена в Пекінській декларації у 2015 році, яка була прийнята Міжнародною організацією вищих аудиторських установ на 21-му конгресі. В декларації зазначено, що національний аудит сприяє належному національному управлінню як способу розповсюдження сталого економічного, соціального та екологічного розвитку, а також несе значну відповідальність перед зацікавленими сторонами та виконує ряд важливих завдань для його просування [59 с.87].

Основна його особливість полягає в тому, що національний аудит здійснює експертний огляд за дотриманням виконання цілей сталого розвитку на рівні, наприклад, держави (регіону) для оцінки реалізації національної (регіональної) стратегії з метою управління та постійного вдосконалення.

Важливо зазначити, що окрім аудиту сталого розвитку на національному рівні функціонує також окремий аудит ЗСР підприємства, який забезпечує незалежну, об'єктивну та достовірну перевірку кожного елементу ЗСР.

Оскільки ЗСР набуває актуальності в усьому світі, про це свідчать дані відображені у додатку Г, серед країн ЄС, наприклад, у Фінляндії кількість підприємств, що формують корпоративну звітність у 2017 році підвищилася на 8% у порівнянні з 2015 роком, у Німеччині на 4%, у Польщі та Чехії на 5% та 8% відповідно [56]. Лідером серед країн ЄС по кількості сформованих корпо-

ративних звітів компаніями залишається Данія, яка протягом трьох років адаптує політику формування та подання інформації про сталий розвиток, що допомагає концентрувати зусилля всіх компаній на корпоративній звітності. Щодо Франції то частка підприємств, які формують ЗСР у 2015 році була на 3% більшою ніж аналогічний показник у 2017 році. Серед країн Азії лідируючі позиції займають Японія, Індія та Малайзія в таких країнах майже всі підприємства оприлюднюють ЗСР. Слід звернути увагу також на Мексику, яка за два роки підвищила кількість звітуючих організацій на 32%, що свідчить про ефективну державну політику та дотримання підприємцями норм сталого розвитку.

Так, тенденція до зростання кількості ЗСР в європейських країнах, пояснюється підвищенням попиту стейкхолдерами на інформацію щодо впливу на навколишнє середовище, соціальну сферу та управління, а розуміння важливості обліку сталого розвитку відіграє ключову роль у наданні зацікавленим сторонам інформації, яка є більш надійною та точною, саме тому набуває актуальності аудит ЗСР, який підтверджує чи спростовує відповідність діяльності підприємства цілям сталого розвитку.

На основі вищевикладеного, було розглянуто звіт KPMG у якому дослідження ґрунтуються на частці ЗСР які верифікуються аудиторами у розрізі ста компаній з найбільшим доходом у 49 (з 4900 компаній) країнах світу (N100) та двохсот п'ятдесяти найбільших світових компаній враховуючи рівень доходу (G250) [56].

Так, аудит ЗСР є стандартною практикою для перелічених компаній, адже їх частка з кожним роком стрімко зростає (рис.2.3).

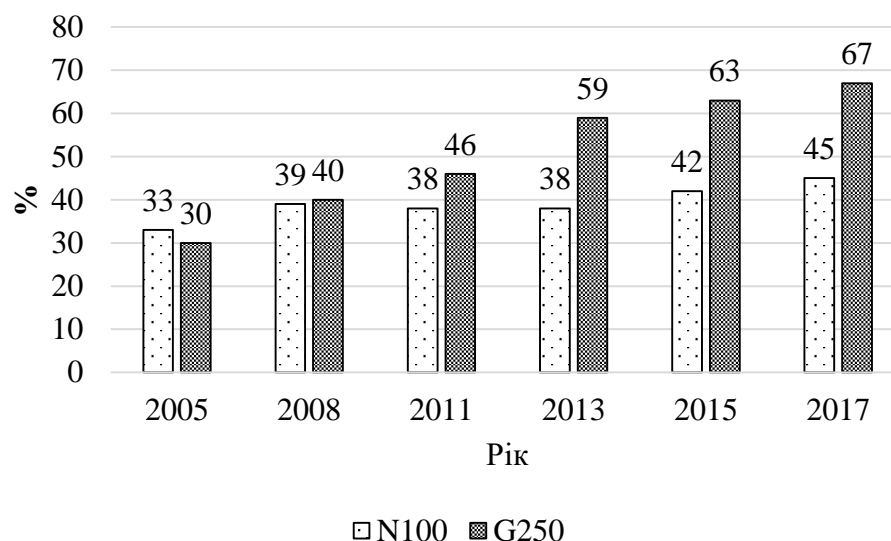


Рисунок 2.3 – Частка ЗСР, що верифікуються аудитором серед найбільших компаній світу у 2005-2017 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [56]

Аналізуючи компанії, які за розміром доходу є світовими лідерами, варто зазначити, що серед представлених, станом на 2017 рік, серед N100 55% ЗСР були верифіковані аудитором, така тенденція є оптимістичною адже в 2005 році лише 33% ЗСР були перевірені. Щодо G250 то верифікація ЗСР аудитором притаманна понад двом третинам звітів.

Такий стрімкий розвиток аудиту ЗСР свідчить про необхідність у незалежному підтвердженні та кращому розумінні бізнес-процесів компанії, оцінці фактичного впливу на соціум та навколишнє середовище, крім того, верифікація такої звітності аудитором забезпечує конкурентоспроможність підприємства на міжнародному рівні.

Враховуючи стрімкий розвиток ЗСР в країнах ЄС, вітчизняні стейкхолдери почали вимагати більше інформації щодо їхніх продуктів та послуг враховуючи аналіз точності та достовірності поданих даних у корпоративній звітності та ЗСР. Відтак, єдиним інструментом перевірки прозорості, етичності та відповідальності є незалежний аудит.

Враховуючи, той факт, що кількість верифікованих ЗСР аудитором з кожним роком зростає, оскільки Україна обрала шлях адаптації вітчизняного

законодавства до європейського і підприємства починають розуміти важливість ЗСР не лише для внутрішніх користувачів представленої інформації, але й для зовнішніх, тому важливим стає питання структури таких аудиторських звітів.

Окрім того, що фінансова звітність банків повинна бути підтверджена аудиторським висновком, але й Звіт з управління повинен верифікуватися незалежним аудитором. Так, станом на 2018 рік в Україні представлено три типи банківських установ: банки державної форми власності, банки приватної форми власності та банки іноземних банківських груп. На основі проведеного аналізу 75-ти Звітів про управління, оприлюднених на сайтах зазначених банків на 2018 рік, слід зазначити, що висновок незалежного аудитора містить інформацію, що підтверджує відповідність визначеним державним нормам. Серед представлених функціонуючих банків такі підтвердження мають всі банківські установи.

Відтак, основною особливістю аудиторського висновку ЗСР українських банків є те, що вони є частиною основного такого висновку. Серед досліджених нами звітів незалежних аудиторів, варто зазначити, що вони мають стислу форму. Така ситуація є наслідком, визначених в Постанові Національного банку №373 «Про затвердження Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України» обмежень, які свідчать, що у разі відсутності суттєвих викривлень у звіті аудитор може їх не включати до звіту. Більш детальний аналіз було проведено для звітів незалежних аудиторів п'яти банків (серед яких є представники кожної із груп) висновки яких були оприлюднені безпосередньо зі Звітами про управління. Мета аналізу - визначення особливостей їх складання (таблиця 2.3).

Тобто, згідно Постанови №373 в аудиторському звіті повинна бути визначена інформація, що характеризує узгодженість ЗСР з фінансовою звітністю банку, а інформація представляється без аналізу окремих показників які порівнюються для заключної думки аудитора, у звіті зазначається лише про її узгодженість чи навпаки.

Таблиця 2.3 – Порівняльна характеристика особливостей аудиторських висновків ЗСР вітчизняних банків

	Приват Банк	Банк «Південний»	Банк Альянс	ПУМБ	Банк Аркада
Наявність окремого аудиторського висновку щодо ЗСР	-	-	-	-	-
Чи відповідає ЗСР чинному законодавству?	+	+	+	+	+
Чи містить ЗСР суттєві викривлення?	-	-	-	-	-
Чи відображається виконання процедури оцінки ризиків?	-	-	-	-	-
Чи має думка аудитора шаблонний характер?	+	+	-	+	-

Джерело: складено автором на основі Звітів про управління визначених банків

Таким чином, аудиторський звіт сягає декількох абзаців, де визначено узгодженість до фінансової звітності, відповідність нормативній базі та наявність викривлень, така стисла форма звіту обмежує отримання повної інформації щодо стану управління в банківських установах. Відтак, дослідження показало, що аудиторами ЗСР не було виявлено таких фактів, які б необхідно було включити до незалежного звіту аудитора, в жодному із звітів опублікованих вищезазначеними банківськими установами у 2018 році.

Так, основним пріоритетом аудиту ЗСР має бути комплексний аналіз нових аспектів конкурентоспроможності, а в його основі повинен лежати системний аналіз питань визначення мети у розглянутій предметній області, в тому числі аналіз стратегічних цілей і системи збалансованих показників.

Окрему увагу необхідно приділити також соціальним звітам, які є однією із форм ЗСР. Такі звіти були опубліковані ПАТ «Платіnum Банк», ПАТ «ПУМБ», АТ «Укргазбанк» та АТ «Укрсоцбанк» у різні роки (2009-2016) у GRI Sustainability Disclosure Database. Особливістю таких звітів є висвітлення інформації, яка опосередковано стосується основного виду діяльності банку, проте є одним із основних чинників підвищення конкурентоспроможності банківської установи. Так, конкурентоспроможність банку повністю залежить від вмотивованості персоналу, від його продуктивної роботи та ефективного

використання резервів. Саме для аналізу, формування та вдосконалення системи управління банком здійснюється аудит соціальних звітів, який є інструментом регулювання соціально-економічних відносин.

Звіти ПАТ «Платіnum Банк» та АТ «Укргазбанк» були верифіковані аудиторами. Звіти інших банківських установ не піддавалися верифікації аудиторів, що є недоліком та ставить під сумнів точність та достовірність даних, які відображені у таких ЗСР. Враховуючи те, що основна мета аудиторської перевірки зводиться до підтвердження або спростування думки щодо правдивості висвітлених якісних і кількісних показників у ЗСР та їх відповідність до очікувань зацікавлених сторін, то така верифікація має нести обов'язків характер для надання впевненості істотним питанням у ЗСР банку.

Так, аудит таких ЗСР дає змогу оцінити відповідність кадрової політики підприємства до стратегії його розвитку; систему навчання персоналу (підвищення кваліфікації, перепідготовка кадрів); реалізацію та відтворення соціальної та стимулюючої функції; здійснити оцінку системи зацікавленості персоналу в поліпшенні результатів своєї діяльності; оцінити рівень соціально-психологічного клімату в колективі, тощо. Проведення такого аудиту дає змогу в майбутній перспективі здійснити ряд заходів щодо удосконалення внутрішніх стандартів системи управління персоналом та підприємством загалом.

Станом на 2020 рік незалежні аудиторські звіти щодо ЗСР банків за 2019 рік були подані лише окремими банками з урахуванням поточної кризової ситуації і з огляду на встановленні терміни формування таких звітів – не пізніше 30 квітня, наступного за звітним роком. Проте вважаємо що їх кількість з кожним роком буде зростати, враховуючи той факт, що Україна обрала шлях адаптації вітчизняного законодавства до європейського і суб'єкти господарювання починають розуміти важливість ЗСР не лише для внутрішніх користувачів представленої інформації, але й для зовнішніх.

На основі вищевикладеного було визначено основні проблеми, які стають перешкодою для якісної та систематизованої оцінки дійсності на окремих етапах здійснення аудиту ЗСР:

- стислий формат аудиторського висновку не несе повної та вичерпної інформації про стан ЗСР на підприємстві;
- в нормативних актах відсутнє чітке кількісне визначення терміну «суттєвість», враховуючи особливості доходності підприємства, що може призвести до упередженої думки аудитора;
- шаблонний характер формування аудиторського висновку Звіту про управління зменшує рівень довіри стейкхолдерів до висвітлених даних у ньому;
- відсутність у звіті основних процедур оцінки ризиків (детального аналізу проблем) ставить під сумнів реальність перевірки та релевантність отриманих даних;
- необов'язковий характер аудиторського висновку щодо інших форматів ЗСР (крім звіту про управління) не надає впевненості у надійності оприлюднених даних, що може слугувати фактором висвітлення викривленої інформації.

Проведений аналіз свідчить, що у вітчизняних реаліях аудит ЗСР знаходиться на фазі активного розвитку та виступає фокусом дослідження при прийнятті управлінських рішень стейкхолдерами. Так, аналіз показав, що загальна кількість підприємств, які формують ЗСР з кожним роком збільшується, проте аудиторське підтвердження таких звітів мають тільки окремі установи. Саме тому у дослідженні було акцентовано увагу на ЗСР банків та їх аудиторських підтвердженнях, оскільки Постановою НБУ було регламентовано формування та оприлюднення Звіту з управління банківськими установами, який є формою ЗСР, а також обов'язковість верифікації таких звітів аудиторами. Таким чином, аудит ЗСР повинен набути вирішального значення, щоб мінімізувати перешкоди для отримання стейкхолдерами якісної та повної інформації про сприяння компанією стратегії сталого розвитку.

РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ТА ЇЇ АУДИТУ ДЛЯ УКРАЇНИ

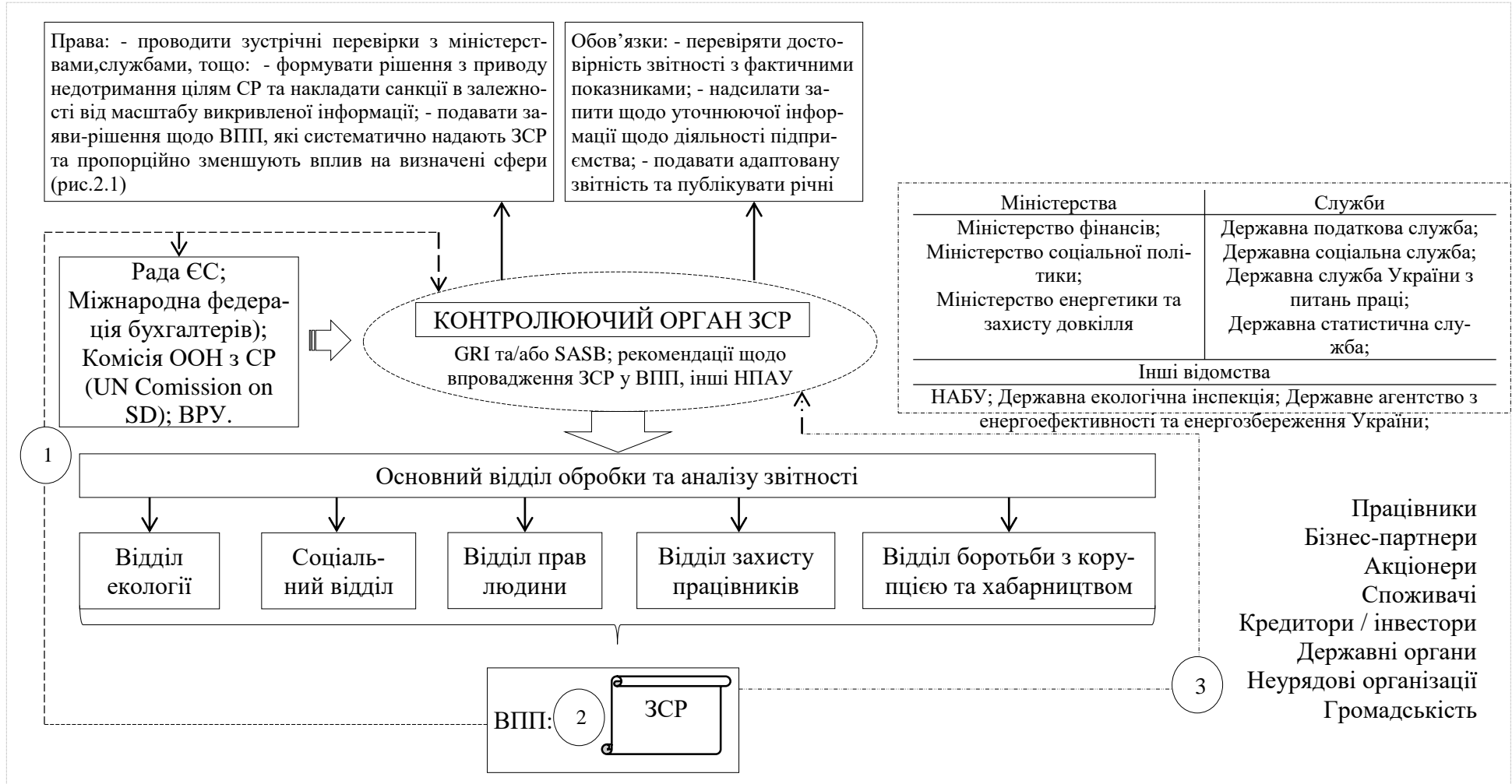
3.1 Проблеми та перспективи впровадження звітності зі сталого розвитку в Україні

На сьогодні, серед вітчизняних спеціалістів, питання перспектив впровадження ЗСР набувають неабиякої актуальності, оскільки на практиці чітко прослідковуються порушення прав працівників, розрив між вимогами економіки та розвитку навколишнього природного середовища (далі – НПС), недостатність ресурсів для впровадження альтернативних джерел енергії, виготовлення експортно-орієнтованої сировини. Це призвело до формування на території України техногенного типу економічного розвитку.

Аналіз впровадження ЗСР у вітчизняних реаліях показав, що основними серед перелічених та негайними для вирішення є такі проблеми:

- відсутність нормативної бази, яка б регламентувала дії підприємства у сфері ЗСР, зокрема обов'язковість, терміни її подання, відповідальність за навмисне викривлення даних чи їх відсутність у звіті;
- відсутність методологічної бази, яка б допомагала окремим секторам економіки при впровадженні ЗСР;
- відсутність державного регулювання, для здійснення контролю і аналізу ЗСР та заохочення підприємств за сприяння цілям сталого розвитку;
- відсутність у керівництва підприємств на підсвідомому рівні внутрішніх та зовнішніх мотивів складання ЗСР через низький рівень обізнаності щодо можливості отримання економічних вигід у майбутній перспективі.

Вважаємо, що для ефективного регулювання питання ЗСР в Україні доцільно наділити повноваженнями окремий контролюючий орган, для систематизації даних у звітах, розробки методологічних рекомендацій та допомоги суб'єктам господарювання при впровадженні ЗСР на підприємствах, механізм роботи такого органу представлено на рисунку 3.1.



Умовні позначення:

- ☞ – звітує / відповідає вимогам; ————— – керується; - - - - - – обмін даними (ззовні); - - - - - – подання звітності;
- – зацікавлені сторони; —————> – обмін даними (всередині).

Рисунок 3.1 – Механізм роботи Контролюючого органу звітності зі сталого розвитку (розроблено автором на основі [61 с.21])

Слід зазначити, що схожий за функціональним призначенням контролюючий та консультуючий орган ефективно функціонує в Великобританії, де за даними KPMG оприлюднює ЗСР 99% компаній [61, с.21].

Відтак, для скорочення викидів та скидів у НПС, дотримання прав та умов роботи людини-праці, забезпечення соціальними гарантіями громадян та скорочення рівня корупції необхідним аспектом є впровадження обов'язкового складання ЗСР Великими платниками податків (далі – ВПП), діяльність яких за останній рік перевищила дохід у п'ятдесят мільйонів євро або загальна сума податкових платежів перевищує один мільйон євро, контроль за оприлюдненням такої звітності та наданням рекомендації щодо її формування повинен регламентуватися окремим органом.

Враховуючи вимоги Директиви ЄС 2014/95, щодо формування ЗСР великими компаніями, число працівників якої перевищує 500 осіб, варто зазначити, що ВПП для України є більш репрезентативною групою підприємців, оскільки кожного року на сайті Державної податкової служби оновлюється список ВПП, що дає можливість здійснювати контроль за дотриманням ними вимог оприлюднення ЗСР, також це підвищує рівень відповідальності таких компаній щодо необхідності і важливості висвітлення таких звітів та надання відкритого доступу до них з метою прийняття управлінських рішень зацікавленими сторонами.

Звичайно, ВПП хоча і становлять не вагому частку від загальної кількості суб'єктів господарювання зате охоплюють майже всі представлені в Україні галузі економіки (рис.3.2). Також особливістю того, що саме такі платники в обов'язковому порядку мають звітувати про їх сталий розвиток, уособлюється через необхідність в аналізі у найближчій перспективі галузей, які є найменш обізнаними у сфері апробації даних та поданні ЗСР. Для розробки механізмів економічного стимулювання (наприклад, субсидії, дотацій, субвенцій, фінансування проектів) та консультацій.

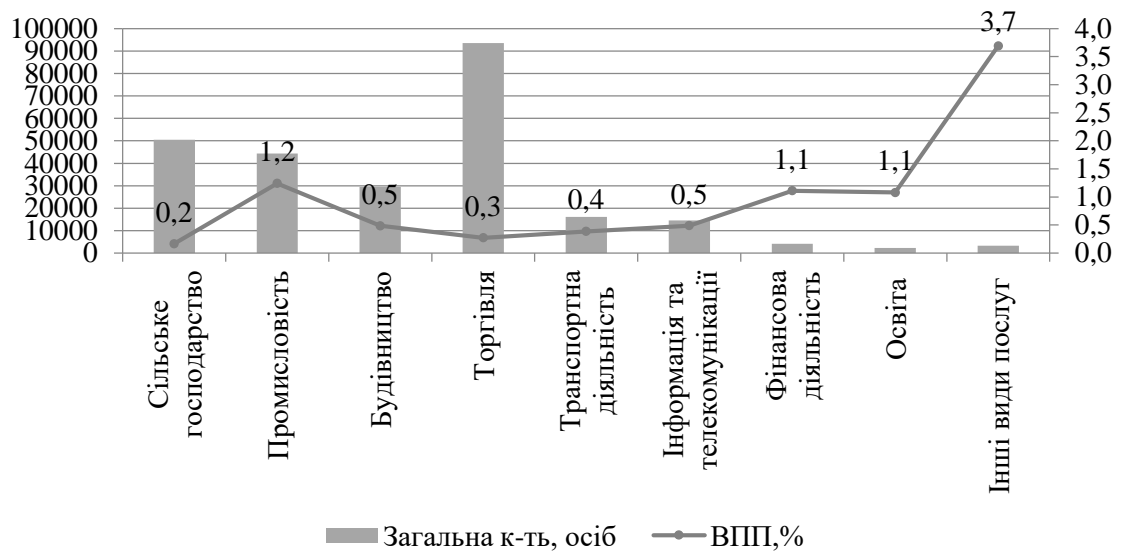


Рисунок 3.2 – Кількість організацій за видами діяльності та частка ВВП станом на 2018 рік

Джерело: розраховано автором на основі [54, 55]

На основі того, що однією із проблем впровадження звітності зі сталого розвитку було передбачено відсутність внутрішніх та зовнішніх мотивів для оцінки переваг управління стійкістю, наприклад скорочення енергозалежності через будівництво альтернативних джерел енергії, було визначено такі мотиви та представлені у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Внутрішні та зовнішні мотиви підприємця щодо формування ЗСР

Внутрішні мотиви	Зовнішні мотиви
Розширене управління ризиками та можливостями через порівняльний аналіз фінансових та нефінансових показників;	Передбачення або скорочення негативних екологічних, соціальних чи управлінських рішень;
Упорядкування процесів, зниження адміністративних витрат, витрат на збут та підвищення ефективності діяльності;	Підвищення репутації та поліпшення прозорості та підзвітності підприємства
Економія ресурсів у натуральному вираженні та у фінансовому;	Створення позитивного та надійного іміджу серед стейкхолдерів;
Розробка довгострокової стратегії розвитку;	Демонстрація того, як ріжприємств впливає на рівень сталого розвитку в країні
Підвищення рівня задоволення у працівників.	

Джерело: авторська розробка

Таким чином, із вищенаведеної таблиці слід зробити висновок, що обов'язковість ЗСР допоможе зрозуміти, що роблять компанії у межах своєї юрисдикції щодо їхніх екологічних та соціальних впливів; допоможе оцінити внесок підприємства у національні зусилля щодо забезпечення сталому розвитку; створить прозорість; відновить діалог між компаніями та іншими зацікавленими сторонами, включаючи уряд; та дозволить притягувати компанії до відповідальності враховуючи рівень впливу на НПС.

Аналізуючи запропонований механізм роботи Контролюючого органу ЗСР, який був би новим не лише для України, але й для більшості європейських країн, варто наголосити на основних особливостях його роботи.

Відтак, для ефективної роботи запропонованого органу необхідно:

- розробити Рекомендації щодо впровадження обов'язкової ЗСР для тих підприємств, які віднесені до ВПП. Такі стейкхолдери повинні передбачати тематичні пріоритети розвитку ЗСР у вітчизняних реаліях. Наприклад, у Великобританії затверджена Зелена книга рекомендацій (Green Book guidance) основне функціональне призначення якої полягає в консультуванні з питань звітування про сталий розвиток [89];

- сформулювати програму середньострокового та довгострокового впровадження такої звітності на підприємствах; структура міністерств та підрозділів регіонального та місцевого самоврядування: обов'язки, контактні особи, координація між міністерствами, роль Кабінету Міністрів (КМУ) та Верховної ради України (ВРУ).

- визначити основні етапи та вимоги до такої звітності, перелік обов'язкових елементів та аспектів які мають висвітлюватися враховуючі стандарти GRI.

Так, наприклад у Великобританії ефективно функціонує ряд державних підприємств відповідальних за сталий розвиток. Зокрема, департамент з питань екології здійснює оцінку впливу на навколишнє середовище та відповідає за розробку політики щодо сталого розвитку; Рада програми сталого розвитку контролює реалізацію стратегії сталого розвитку Великобританії; також існує

ряд центрів які забезпечують формування та передачу звітності, контроль закупівель, тощо. Незалежною організацією від уряду є Комісія з питань сталого розвитку, яка надає вказівки щодо підготовки планів дій щодо сталого розвитку та проводить їх оцінку один раз на місяць. Така Комісія допомагає просувати сталий розвиток в основу політики уряду шляхом адвокації, консультування, розбудови потенціалу та оцінки [89];

Варто зазначити, що основними нормативно правовими актами, якими повинні керуватися вітчизняні підприємства, установи та організації при складанні ЗСР мають бути стандарти GRI функціональне призначення яких не залежить від форм власності та сфери застосування. Хоча в Україні для ефективності та порівнюваності показників ЗСР необхідне обов'язкове та регламентоване розкриття інформації, як це визначено стандартами SASB, через відсутність у окремих керівників бажання щодо досягнення цілей сталого розвитку та відсутності такого розвитку взагалі.

Також для більш ефективної роботи Контролюючого органу, у розрізі кожної галузі економіки, необхідно розробити окремі рекомендації щодо впровадження ЗСР, задля уникнення помилок в майбутніх періодах.

Невід'ємною умовою ефективного функціонування зазначеного органу є співпраця з міністерствами, службами та іншими відомствами, які повинні сприяти його роботі та надавати уточнюючу чи довідкову інформацію відповідно до певної галузі чи підприємства.

Так, необхідно також описати особливості взаємодії ВПП з Контролюючим органом, по-перше під час формування ЗСР необхідно дотримуватися вітчизняних та міжнародних вимог; потім аналізувати результати діяльності не лише за допомогою фінансових показників, але й екологічних та соціальних, формувати внутрішні звіти, аналізувати ризики та виявляти шляхи зменшення впливу задля сприяння цілям сталому розвитку. Остаточним етапом є подання звітності до Контролюючого органу ЗСР, який у свою чергу обробляє сформовану інформацію за такими сферами: навколишнє середовище, соціальна сфера, захист працівників, права людини, протидія корупції та хабарництву.

Особливістю діяльності зазначеного органу є стимулювання суб'єктів господарювання до складання ЗСР через формування заяв-рішень щодо механізмів економічного стимулювання та підготовка адміністративного персоналу на всіх рівнях.

Таким чином, обов'язковість подання ЗСР дозволить підвищити репрезентативність даних серед країн ЄС та буде сприяти екологічному та соціальному розвитку.

Слід також акцентувати увагу на тому, що при впровадженні контролюючого органу необхідно робити комплексні зусилля в рамках порядку впровадження ЗСР. Важливо ініціювати та координувати створення управлінських структур та розробляти комплексну стратегію імплементації для сталого розвитку, зокрема:

- адаптація всіх нормативно-правових актів України (НПАУ) – Стратегії розвитку, договори та директиви ратифіковані Україною, екологічні та соціальні стандарти;
- створення ефективних механізмів забезпечення виконання екологічних та соціальних стандартів, зокрема на місцевому рівні;
- просування рекламних продуктів для стимулів вітчизняних компаній щодо дотримання цілям сталого розвитку;
- створення системи управління даними з питань сталого розвитку з вільним доступом до даних будь-яким користувачем;
- формування штату необхідної кількості кваліфікованого персоналу;
- розробка системи моніторингу та оцінки ЗСР;
- визначення можливих ризиків та загроз впровадження ЗСР, тощо.

Отже, впровадження окремої ЗСР та відповідного Контролюючого органу дасть змогу вийти вітчизняним виробникам на міжнародний рівень, а представлені дані в таких звітах будуть більш репрезентативними з виробниками аналогічних товарів за кордоном. Відтак, вітчизняна ситуація зі звітністю

має певні недоліки, проте ефективна державна політика може у майбутній перспективі позитивно вплинути на дотримання підприємствами цілям сталого розвитку за допомогою звітності.

3.2. Напрямки вдосконалення аудиту звітності зі сталого розвитку

На сьогоднішній день, для забезпечення розвитку достовірних даних, уникнення ризиків та формування майбутнього стійкого розвитку підприємств є створення обов'язкових елементів аудиторських висновків ЗСР, адже для стейкхолдерів важливим аспектом при прийнятті управлінських рішень є аудиторське підтвердження ЗСР. Важливо зазначити, що перевірка інформації про стійкість підприємства не є легким завданням, а здебільшого існують і окремі труднощі для як для аудиторів під час перевірки інформації про стійкість, так і для всіх зацікавлених сторін при аналізі такого висновку, серед основних є такі:

- стислий формат аудиторського висновку;
- відсутність чіткого кількісного визначення терміну «суттєвість»;
- шаблонний характер формування аудиторського висновку ЗСР;
- відсутність у висновку основних процедур оцінки ризиків (детального аналізу проблем);
- необов'язковий характер аудиторського висновку ЗСР.

Тож вважаємо, що для уникнення багатьох проблем що стосуються аудиторського підтвердження Звіту про управління банку, який є формою ЗСР, необхідно доопрацювати основні до нього вимоги. Тому для більш репрезентативного відображення пропозицій щодо вдосконалення окремих аспектів аудиту ЗСР було обрано аудиторське підтвердження ЗСР ПАТ «ПУМБ» (додаток Д). Варто зазначити, що пункти, визначені у аудиторському підтвердженні ПАТ «ПУМБ» є необхідними, що свідчать про відповідність до нормативних

вимог та про відсутність суттєвих викривлень у ЗСР, проте такий аудиторський звіт не надає вичерпної інформації стейкхолдерам про діяльність установи у відповідності до цілей сталого розвитку.

Саме тому, при аналізі показників сталого розвитку банківської установи доцільно зосереджувати увагу на аналізі кожного окремого показника у відповідності до коду (запропоноване кодування основних показників відображене в таблиці 3.2).

Таблиця 3.2 – Пропозиції щодо кодування основних показників сталого розвитку для ефективності аудиторського висновку банківської установи

Код	Пояснення
100	Організаційна структура
200	Екологічна діяльність
201	Збереження морських екосистем
202	Збереження екосистеми суші
203	Боротьба зі міною клімату
204	Чиста вода та належні санітарні умови
205	Відновлювальна енергія
300	Соціальність діяльність
301	Подолання бідності
302	Сталий розвиток міст та спільнот
303	Мир та справедливість
304	Міцне здоров'я
305	Якість освіти
306	Гендерна рівність
307	Подолання голоду
400	Економічна / фінансова діяльність
401	Партнерство заради цілей сталого розвитку
402	Гідна праці та екологічне зростання
403	Скорочення нерівності
404	Інновації на інфраструктура
405	Відповідне споживання

Джерело: авторська розробка

Таке кодування дає змогу оцінити рівень дотримання підприємством цілям сталого розвитку у розрізі кожного окремого елемента. За допомогою запропонованого ранжування підвищиться порівнюваність показників кожного окремого підприємства до показників сталого розвитку.

Враховуючи той факт, що аудиторський висновок має бути стислим та вичерпним, то необхідно зазначити ступінь розкриття такої інформації в ЗСР банку за таким принципом:

- А – інформація подання у повному обсязі та є достовірною;
- В – інформація подання у повному обсязі та має окремі неточності та викривлення;
- С – інформація подання не у повному обсязі, достовірна оцінка якої є сумнівною;
- D – інформація відсутня.

Визначення ступеню суттєвості розкриття такої інформації за запропонованим принципом дасть змогу всім зацікавленим сторонам оцінити надійність оприлюднених даних у ЗСР та прийняти відповідне рішення, щодо співпраці, партнерства, інвестування, працевлаштування, тощо.

Наступним елементом аудиторського висновку банку має бути висвітлений попередній результат такого аудиту, який також повинен відповідати зазначеним раніше принципам. Це дасть змогу оцінити рівень відповідальності перед стейкхолдерами, щодо оприлюдненої інформації та продемонструвати чи було вдосконалено окремі показники ЗСР, недоліки в яких були визначені раніше в аудиторському висновку.

З метою підвищення ефективності аудиту ЗСР значну увагу необхідно приділити напрямам вдосконалення виявлених недоліків. Така інформація стане корисною не лише для управління банку, але й для інших зацікавлених сторін. Загалом, результати аудиту ЗСР банку повинні бути відображені у такій таблиці 3.3.

За допомогою проведеного дослідження та запропонованих шляхів удосконалення аудиту ЗСР банку було сформовано загальне оформлення аудиторського висновку банку, на прикладі ПАТ «ПУМБ» та відображено його у додатку Е.

Таблиця 3.3 – Приклад оформлення аудиторського висновку ЗСР ПАТ «ПУМБ»

Код показника	Ступінь розкриття інформації у ЗСР	Результати попереднього аудиту	Запропоновані напрями вдосконалення
1	2	3	4
100	A	B	Виокремлення відділу у Правлінні Банку по контролю за відповідністю цілям сталого розвитку
200	A	A	
201	A	A	
202	A	A	
203	A	A	
204	A	A	
300	A	A	Визначення у Кодексі корпоративної етики питань що стосуються гендерної рівності
301	A	A	
302	A	A	
303	A	A	
304	A	A	
305	A	A	
306	A	A	
307	A	B	
308	A	A	Вдосконалення Колективного договору Банку у аспекті додаткових оплачуваних відпусток за волонтерську, екологічну чи іншу діяльність
400	A	A	
401	A	A	
402	A	C	
403	A	B	
404	A	A	
405	A	B	

Джерело: авторська розробка

Тобто, за допомогою такого формату аудиторського висновку підвищиться рівень довіри зацікавлених сторін до ЗСР банку, а також це дасть змогу подолати одразу три, раніше визначені, проблеми, зокрема:

– вирішується проблема стислого формату аудиторського висновку, який не несе повної та вичерпної інформації про стан ЗСР на підприємстві. Так, у відповідності до запропонованої методики відображений аудиторський висновок буде містити стислі дані попереднього аудиту та демонструвати чи були керівництвом прийняті заходи щодо усунення неточностей чи виявлених проблем за попередній період. Також важливим аспектом є те, що інформація стане порівнюваною, що дасть поштовх для подальших наукових досліджень

з цієї тематики, та можливість розробити оптимальні шляхи вдосконалення, у розрізі окремих галузей;

– на противагу шаблонного аудиторського висновку, який не несе змістовної інформації для прийняття управлінських рішень необхідно визнати репрезентативність запропонованої нами таблиці, як обов’язкового елемента аудиторського висновку, адже він надасть змогу оцінювати реальність проведеної аудиторської перевірки, достовірність відображених даних та унеможливить формальний аналіз показників сталого розвитку;

– при аудиторській перевірці кожним фахівцем для порівняння фактичних даних з реальними використовується різні процедури (опитування, анкетування, фактична перевірка, експеримент, тощо) проте, якщо кожна із процедур, яка була використана знайде своє відображення у аудиторському звіті, то такий висновок буде громіздким, що знизить рівень затребуваності в них. Саме тому, аудитором доцільно наводити основні рекомендації щодо уникнення підприємством, в подальших періодах, виявлених проблемних аспектів. Хоча, такі процедури можуть знайти своє відображення у окремих примітках, які матимуть остаточне підтвердження проведеного аудиту.

Таким чином, запропонована методика відображення аудиторського висновку ЗСР дасть змогу запевнити стекхолдерів у точності та достовірності даних, які були відображені у звіті, а також порівняти дані минулих перевірок.

Також окремою проблемою було визначено відсутність обов’язкової верифікації аудиторами ЗСР. Вважаємо, що така ситуація склалася як наслідок невизначеності нормативно-правової бази аудиту ЗСР у вітчизняних реаліях. Тому аналізуючи стандарти ISAE 3000 та AA1000AS, на нашу думку, при верифікації ЗСР ефективніше використовувати AA1000AS, який максимально точно відобразить інформацію для всіх зацікавлених сторін. За допомогою AA1000AS можна точніше оцінити якість взаємодії підприємства із стейкхолдерами, надійність процесів прийняття рішень та критерії звітності. Невід’ємною перевагою та цінністю зазначеного стандарту є те, що він був розробле-

ний фахівцями з питань сталого розвитку у відповідь на занепокоєння зацікавлених сторін щодо вузького фокусу стандарту ISAE та обмеженої ефективності заяв про достовірність, які написані без вагомих висновків та рекомендацій, що впливають із процесу впевненості.

Так, аудиторський висновок щодо ЗСР набуде більш розповсюдженого характеру щодо усіх форм ЗСР, а не лише щодо законодавчо визначеного звіту про управління, та буде регламентуватися AA1000AS. У подальшому це унеможливить відображення у звітах викривленої інформації.

Ще одна проблема, яка потребує негайного вирішення, полягає у кількісному визначенні терміну «суттєвість» щодо ЗСР. Саме тому, у нашому розуміння, суттєвість – це поріг, при якому економічна, екологічна та соціальна сфери стають для зацікавлених сторін достатньо важливими, а їх оприлюднення є обов'язковим. На сьогоднішній день вітчизняні аудитори самостійно встановлюють поріг суттєвості, аналізуючи Звіт про прибутки та збитки, для підприємства, хоча в деяких країнах кількісне визначення цього поняття знайшло відображення у нормативно-правових актах. Враховуючи факт можливості фальсифікування керівництвом звітності про прибутки та збитки для зниження порогу суттєвості, було прийнято рішення про пропорційну залежність такого від податкових платежів до Державного бюджету України.

Така градація є ефективною через регулярність перевірок податкових надходжень у розрізі окремих видів податків та зборів податковими інспекторами, що скоротить можливість умисного їх заниження.

Таким чином, рівень суттєвості буде напряму залежати від сплачених податків, у кількісному вираженні це може мати такий вигляд (таблиця 3.4).

Так, аналізуючи ЗСР ПАТ «ПУМБ», зокрема у аспекті податкових платежів, слід визначити поріг суттєвості, який для установи сягає 3500 грн (оскільки сума державного мита та сплачених податків (в т.ч. податку на прибуток) сягає 348 551 тис.грн). Враховуючи таке, аудиторами повинна відображатися вся інформація щодо виявлених викривлень чи неточностей у ЗСР банку, якщо

загальна вартість таких маніпуляцій вища за 3500 грн. Підтвердженням суттєвих викривлень може стати зустрічна перевірка, опитування, анкетування чи аналіз даних. При отриманні аудитором інформації, яка не відповідає фактичним даним у ЗСР, вона повинна бути відображена у незалежному звіті аудитора та відповідати ступеню розкриття інформації В (інформація подана у повному обсязі та має окремі неточності та викривлення) чи С (інформація подана не у повному обсязі, достовірна оцінка якої є сумнівною).

Таблиця 3.4 – Пропозиції щодо встановлення порогу суттєвості, враховуючи загальну суму податкових платежів за рік

Сума податкових платежів	Поріг суттєвості, грн
Від 1 тис.грн до 50 тис.грн	500
Від 50 тис.грн до 100 тис.грн	1000
Від 100 тис. грн. до 350 тис.грн	1500
Від 350 тис. грн. до 650 тис.грн	2000
Від 650 тис. грн. до 1 млн грн	2500
Від 1 млн.грн до 5 млн грн.	3000
Від 5 млн.грн	3500

Джерело: авторська розробка

Для більшого розуміння, апробуємо інформацію, яка відображена у ПАТ «ПУМБ», так, у звіті визначено, що з благочинною метою співробітниками банку в 2018 було передано 420 тис.грн фінансової допомоги у БФ «Даун Синдром» та БО «Сонячні діти». Відповідно до порогу суттєвості (який для зазначеного банку сягає 3500 грн), якщо аудитором буде підтверджена інформація про викривлення суми благочинного внеску у розмірі ± 3500 грн, то така інформація має зазначатися у незалежному звіті аудитора.

Таке відображення дасть змогу стейкхолдерам оцінити рівень завищення чи заниження результатів діяльності банку відповідно до цілей сталого розвитку та приймати ефективні управлінські рішення.

Відповідаючи на питання, щодо низького порогу суттєвості у кількісному вираженні необхідно зазначити, що в подальшому це призведе до відображення у звітності точних та достовірних даних, які на даний час вважа-

ються не суттєвими, а їх достеменний аналіз буде сприяти удосконаленню діяльності підприємства для підвищення ефективності показників ЗСР враховуючи цілі сталого розвитку, також це дасть змогу підприємству стати конкурентоспроможним на міжнародному рівні.

Таким чином, запропоновані шляхи вирішення раніше визначених проблем дадуть поштовх до підвищення актуальності аудиторських висновків ЗСР серед стейкхолдерів через відображення у такому висновку порівнюваної інформації, яка буде відображати дані попереднього аудиту, мати стислу проте конструктивну та репрезентативну форму, а інформація відображена у таких висновках буде релевантною.

Отже, за результатами проведеного дослідження, слід визнати, що дотримання зазначених аспектів розвитку звітності та аудиту ЗСР також буде сприяти підвищенню точності наукових досліджень та пошуку нових шляхів вдосконалення аудиту та звітності ЗСР за окремими галузями діяльності підприємств, дані яких, в подальшому, можна ефективно імплементувати у вітчизняну практику.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження підтверджує цінність ЗСР, яка в основному полягає у оцінці підприємствами їх впливу на проблеми сталого розвитку та дає їм можливість бути прозорими щодо ризиків та можливостей, з якими вони стикаються у процесі господарської діяльності. У сучасному світі недостатньо заявляти про відповідність цілям сталого розвитку, на даний час суб'єктам господарювання слід забезпечити достовірне відображення даних у ЗСР, дотримуючись належних вказівок щодо звітування, а також мати аудиторське підтвердження відображених даних.

Результати дослідження свідчать, що при формуванні ЗСР для підприємств існує ряд переваг, зокрема: дієвий інструмент управління ризиками; сприяє ефективному прийнятті рішень; допомагає збільшити довіру зацікавлених сторін.

Невід'ємною умовою ефективного функціонування ЗСР є його аудиторське підтвердження, яке засноване на повному зборі, систематизації та аналізі діяльності підприємства та його звітності відповідно до вимог чинного законодавства, а також виявленні недоліків, які в майбутніх періодах необхідно виправити задля задоволення потреб всіх можливих стейкхолдерів.

Аналіз тенденцій розвитку ЗСР в Україні показав, що така звітність знаходиться на етапі активного розвитку та має значний незадіяний потенціал. Так, станом на 2020 рік 22 організації формують ЗСР, як у відповідності до GRI так і не керуючись загальноприйнятими стандартами. Варто зазначити, що в ході дослідження було виявлено, що найбільш репрезентативними є ЗСР банківських установ, оскільки для банків така звітність є чітко регламентованою, а верифікація таких звітів є обов'язковою.

Слід зазначити, що питанню аудиту ЗСР у країнах світу приділяється більше уваги, так, починаючи з 2005 року частка звітів, що верифікуються аудиторами серед найбільших компаній значно виросла у порівнянні з 2017 роком. Що свідчить про необхідність у незалежному аудиторському підтвердженні та

кращому розумінні бізнес-процесів компанії, оцінці фактичного впливу на соціум та навколишнє середовище, крім того, верифікація такої звітності аудиторами забезпечує конкурентоспроможність підприємства на міжнародному рівні.

Дослідивши теоретичні та практичні особливості ЗСР та його аудиторського підтвердження, враховуючи вітчизняні реалії, було виявлено ряд недоліків, які потребують вирішення у найближчій перспективі для прийняття рішень для інвестування, співпраці, працевлаштування тощо.

При розробці перспектив впровадження ЗСР було акцентовано увагу на створенні Контролюючого органу, який би відповідав за: розробку методологічних рекомендацій щодо формування ЗСР, контроль за поданням звітності ВПП (які є для України найбільш репрезентативною групою підприємців), консультування та мав повноваження щодо надання дотацій та субвенцій за достовірність відображених даних та сприяння цілям сталого розвитку.

Також було визначено, що при формуванні ЗСР необхідно використовувати стандарти GRI, які забезпечують всеосяжну, гнучку та адаптивну основу для звітності, хоча деякі аспекти стандартів SASB тільки допоможуть у регламентованому розкритті інформації.

Щодо напрямів вдосконалення аудиту ЗСР, то враховуючи той факт, що аудиторське підтвердження ЗСР мають тільки окремі установи, а їх зміст не несе інформаційного навантаження, то було розроблено пропозиції щодо кодування основних показників сталого розвитку та відображення ступеня розкриття інформації у ЗСР за окремим принципом, що надасть змогу даним бути порівнюваними.

Отже, можна констатувати, що результати дослідження несуть практичний характер, впровадження яких призведе до поширення діяльності підприємств відповідно до цілей сталого розвитку, забезпечуючи екологічну ефективність, соціально – відповідальну діяльність та сприятиме підвищенню конкурентоспроможності вітчизняних організацій на міжнародному рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Давидюк Т.В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів. *Економіка: реалії часу*. 2012. № 2(3). С. 123–129. URL: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>.
2. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102–113.
3. Євтушенко В.А. Оцінка корпоративної соціальної відповідальності: методи, об'єкти, показники. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2013. № 46(1019). С. 53–62.
4. Костирко Р.О. Інтегрована звітність – інструмент соціально-відповідального бізнесу. *Часопис економічних реформ*. 2014. № 1(13) С. 49–54.
5. Кузнєцова С.А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. *Економічний нобелівський вісник*. 2014. № 1(7). С. 270–279
6. Ioannou I., Serafeim G. The Consequences of Mandatory Corporate Sustainability Reporting. 2011. URL: <http://ssrn.com/abstract=1799589>.
7. Herzig C., Pianowski M. Betriebliches Umwelt management. *Nachhaltiges Wirtschaften im Unternehmen*, 4. ed., Stuttgart 2009. P. 217–232.
8. Robert G. Eccles, Beiting Cheng, Daniela Saltzman. The Landscape of Integrated Reporting. *Harvard Bussines School*, 2010. 334 p
9. KPMG/GRI. Sustainability reporting policies worldwide – today's best practice, tomorrow's trends. 2013. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/library/carrots-and-sticks.pdf>
10. KPMG. International Survey of Corporate Responsibility Reporting. 2011. URL: <http://www.kpmg.de/docs/Survey-corporate-responsibility-reporting-2011.pdf>.
11. Стандарти GRI для прийняття інвестиційних рішень. *FinPost*. URL: <https://finpost.com.ua/news/2148>
12. The International Integrated Reporting Council (IIRC). URL: <http://integratedreporting.org/>

13. Disclosure topics. Sustainability Accounting Standards Board (SASB). URL: <https://www.sasb.org/>
14. Касич А. О. Звіт про стійкий розвиток як аналітичний інструмент формування корпоративної соціальної відповідальності. *Ефективна економіка*. №10, 2014
15. Гамкало О. Б. Нефінансова звітність як інструмент вимірювання соціальної діяльності вітчизняних підприємств. *Статистика України*. №4, 2017
16. AA1000 AccountAbility Principles Standard. URL: <http://www.accountability.org/about-us/publications/aa1000.html>
17. International standard on assurance engagements (ISAE) 3000. URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b012-2010-iaasb-handbook-isae-3000.pdf>
18. Assurance Standards Briefing. AA1000 Assurance Standard & ISAE3000. URL: <https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2016/11/Assurance-Standards-Briefing.pdf>
19. Gray R. Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment. *International Journal of Auditing*. №4. P. 247-268.
20. Kok P., van der Wiele, T., McKenna R., Brown A. Corporate Social Responsibility Audit within a Quality Management Framework. *Journal of Business Ethics*. №31. 2001. P. 285-297.
21. Morimoto R., Ash J., Hope C. Corporate Social Responsibility Audit: From Theory to Practice. *Journal of Business Ethics*. №4. 2003. P. 315-377.
22. Waddock S., Smith N. Corporate Responsibility Audits: Doing Well by Doing Good. *Sloan Management Review*. Cambridge, p. 75.
23. Баришнікова О.М. Особливості організації системи верифікації звітності сталого розвитку. *Економіка та держава*. 2016. № 8. С. 131-140.

24. Буковинська М. П., Пономаренко Р. А. Соціальний аудит в оцінці корпоративної соціальної відповідальності. *Наукові праці Національного університету харчових технологій*. 2015. Т.21, №4. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npnukht_2015_21_4_5
25. Голінач Л. І. Сутність соціального аудиту в процесі утвердження соціальної відповідальності бізнесу. Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2015. Т. 18, № 2. С. 113–117.
26. Голубева Н. А. Аудит: система верификации корпоративной социальной отчетности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Рос. ун-т дружбы народов. Москва, 2012. 30 с.
27. Дерій В., Саченко С., Бабій Л. Соціальний аудит у контексті посилення вимог до корпоративної соціальної відповідальності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 5. С. 17–26.
28. Каптерев А.И. Англосаксонская модель социального аудита. *Глобальные экономические, социальные и информационные проблемы современности*. 2007. URL : <http://www.globecsi.ru/Articles/2007/Anglosaks.pdf>.
29. Карагод В.С. Реалии аудиторского контроля социальной ответственности российского бизнеса. *Вестник Московской государственной академии делового администрирования*. 2012. № 2. С. 103-110.
30. Катихін Є. О. Соціальний аудит в Україні: історичні тенденції, сучасний стан, виклики та необхідність розвитку. *Статистика України*. 2011. № 1 (52). С. 77–81.
31. Клычова Г. С., Закирова А. Р., Камилова Е. Р. Развитие методического инструментария социального аудита в сельскохозяйственных организациях. *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 37. С. 51–66.
32. Мазурик О. В. Соціальний аудит як сучасна діагностична технологія: теоретико-методологічні засади дослідження, західний досвід, вітчизняні перспективи. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. 2015. № 1148. С. 107–113.

33. Мешков В. Р. Социальный аудит в системе социального управления. URL: www.gks.ru/free_doc/2008/konferenc/meshkov.doc
34. Миргородская Т. В. Социальный аудит как инструмент антикризисного управления России. *Международный научно-исследовательский журнал*. 2013. № 10 (17), Ч. 3. С. 57–59.
35. Сотула О. В., Юсіф Н. О. Актуальність запровадження та поширення соціального аудиту в Україні. *Молодіжний економічний дайджест: наук. електр. журн*. 2014. № 2 (2). С. 85–88.
36. Социальный аудит: учеб. пособие; под ред. д.э.н., проф. А. А. Шулуца. Москва: Изд. дом «АТИСО», 2008. 516 с.
37. Чижевська М. Б. Соціальний аудит як механізм оцінки соціально-економічної ролі кооперативного сектора економіки. *Українська кооперація*. 2010. № 3. URL: <http://www.ukrcoop-journal.com.ua/2010-3/num/chizhevaska.htm>
38. The external assurance of sustainability reporting. From Website of GRI. 2014. URL: http://www.comunicarseweb.com.ar/sites/default/files/biblioteca/pdf/1407353839_GRI_Trends-in-External-Assurance-of-Sustainability-Reports_July-2014.pdf.
39. The Institute of Internal Auditors. URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
40. The Business Benefits of Sustainability Reporting in Singapore. ACCA Sustainability Roundtable Dialogue. *The Association of Chartered Certified Accountants*. 2013. URL : <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/other-PDFs/sustainability-roundtable.pdf>
41. State of Sustainability and Integrated Reporting 2018. *Investor Responsibility Research Center Institute*, 2018. URL: <https://www.weinberg.udel.edu/IIRCiResearchDocuments/2018/11/2018-SP-500-Integrated-Reporting-FINAL-November-2018-1.pdf>
42. Fonseca A. How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international

council on mining and metal. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2010.

43. Is Your Non-Financial Performance Revealing the True Value of Your Business to Investors? Tomorrow's Investment Rules 2017. *Ernst and Young*. 2017. URL: <https://www.ey.com/gl/en/services/assurance/climate-change-and-sustainability-services/ey-nonfinancialperformance-may-influence-investors>

44. KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011. London: KPMG. 2011.

45. Directive 2014/95/UE of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/UE as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. European Union. 2014.

46. Global Reporting Initiative (GRI). Trends in External Assurance of Sustainability Reports: Update on the US. Amsterdam. 2014

47. The KPMG Corporate Responsibility Reporting 2017. London: KPMG. 2017

48. Davis Greg, and Cory Searcy. A review of Canadian corporate sustainable development reports. *Journal Global Responsibility*. 2010

49. Eurostat database. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

50. World Development Indicators The World Bank URL: <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators>.

51. Нефінансова звітність: інструмент соціально-відповідального бізнесу. *Секретаріат Глобального договору*. URL: http://www.ppv.net.ua/uploads/work_attachments/Non-Financial_Reporting__UA_.pdf

52. Саприкіна М. Навіщо бізнесу звіти зі сталого розвитку. *Економічна правда*. 2019. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2019/10/31/653160/>

53. Яковлева Н. Екорейтинг областей: Де в Україні легко дихається. *Ecotown*. 2018. URL: <https://ecotown.com.ua/news/Ekoreytynh-oblastey-De-v-Ukrayini-lehko-dykhayetsya/>
54. Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2018 році. *Державна служба статистики України*: офіційний веб-сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
55. Державна фіскальна служба України. офіційний веб-сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/>
56. The road ahead. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting. *KPMG*. 2017. URL: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2017/10/the-kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.html>
57. EUROPEAN COMMISSION COMMUNICATION FROM THE COMMISSION. Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information. *Official Journal of the European Union*. №20.6. 2019. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620(01)&from=EN)
58. GRI SDD Database. 2020. URL: <http://database.globalreporting.org/search>
59. AGENDA 2030: OPPORTUNITIES AND CHALLENGES FOR SAIs. *EUROSAI MAGAZINE* No. 22. 2016. URL: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai22_en.pdf
60. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України» №373 від 24.10.2011. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1288-11>
61. Sustainable Development. Briefing for The house of commons Environmental Audit committee. National Audit Office. 2010. URL: https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2010/08/Sustainable_Development.pdf

62. Звіт про прогрес ПУМБ за 2018 рік. URL: https://about.pumb.ua/content/cmsfile/ua/%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D0%B9%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BE%D0%BA__fuib%20cop%202018_ua.pdf?v=636898116041626278
63. Отчет по устойчивому развитию. PLATINUM BANK. 2012. URL: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2013/2d4c767ea58802f14522de2206f73409.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1588567596&Signature=JkNwT4G1knBo0HncYpHNzTKBXf0%3D>
64. Звіт зі сталого розвитку. Укргазбанк. 2018. URL: https://www.ukrgasbank.com/upload/file/zvit_zsr.pdf
65. Звіт про корпоративне управління. АТ «Банк «ГРАНТ». 2018. URL: http://www.grant.ua/documents/2018_korporativne_upravlinnya.pdf
66. Нефінансовий звіт Укрсоцбанку. 2016. URL: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2017/7959f3e2ecc1fe9d8928dbf83a725cd3.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1588567737&Signature=DWkfe35FSVIIM2ayMwiETDZOIrg%3D>
67. Sustainable Development. ROUND TABLE ON SUSTAINABLE DEVELOPMENT MEASURING WHAT? OECD. 2001. URL: <https://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39370725.pdf>
68. Warhurst A. Sustainability Indicators and Sustainability Performance Management. Mining, Minerals and Sustainable Development. №. 43. 2002. p.64. URL: <https://pubs.iied.org/pdfs/G01026.pdf>
69. Assurance Standards Briefing. AA1000 Assurance Standard & ISAE3000. KPMG, Netherlands, April 2005. URL: <https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2016/11/Assurance-Standards-Briefing.pdf>

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1 – Порівняльна характеристика стандартів аудиту ЗСР

Критерій порівняння	ISAE 3000	AA1000AS
Відповідальний орган	Рада міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості	AccountAbility
Статус	Прийнятий у грудні 2003 року	Вийшов у березні 2003 року
Обов'язковість	Так	Ні
Мета	Підтвердження якості звітності та обґрунтованості використаних процедур аудиту	Ідентифікація ключових інтересів стейкхолдерів, найбільш суттєвих сфер ЗСР
Верифікатори	Зовнішні аудиторів, професійні аудиторські компанії та мережі	Спеціальні органи, здебільшого уповноважені стейкхолдерами компаній
Принцип побудови	Базується на професійному судженні	Базується на етичних принципах та детальних процедурах
Думка аудитора	Аудиторський висновок	Звіт, визначеної форми
Рівень впевненості	Обґрунтована, обмежена	Низький, середній або високий
Основний компонент	Бухгалтерська практика	Процес «Підзвітність за сталий розвиток»
Тема обговорення	Дає вказівки щодо «розуміння теми»	Стосується звітів та систем, процесів та компетенцій
Етичні вимоги та контроль якості	- виступає за контроль якості та посилається на детальні вказівки - включає кодекс, що включає основні етичні вимоги	- не перелічує вимог, хоча Стандарт виступає за те, щоб практик був готовий розкривати незалежність, неупередженість та компетентність - конкретно не посилається на контроль якості, хоча він розроблений так, щоб він відповідав іншим пов'язаним стандартам
Планування і виконання зобов'язання	Надає рекомендації щодо планування подальшої економічної діяльності організації	Не стосується конкретно планування та виконання зобов'язань із надання впевненості, хоча Стандарт розроблений так, щоб він відповідав іншим пов'язаним стандартам і посилається на необхідність узгодження рівня впевненості та критеріїв виконання зобов'язань
Суттєвість	На основі оцінки факторів, які можуть впливати на рішення цільових груп користувачів інформації	На основі оцінки того, чи достатньо інформації для того, щоб зацікавлені сторони могли приймати обґрунтовані судження

Обсяг	Заздалегідь визначений	Визначається враховуючи фінансові міркування, регламенти та стандарти, організаційну політику, та поведінка зацікавлених сторін
Критерії	Практик використовує міркування щодо суттєвості під час оцінки відповідності повідомленої інформації критеріям.	Практик оцінює якість взаємодії організації із стейкхолдерами та надійність процесів прийняття рішень та критерії звітності.
Повнота та чуйність	Забезпечує впевненість у повноті та достовірності повідомленої інформації стосовно критеріїв звітності лише у вказаний період часу.	Оцінює відповідність та якість реагування щодо очікувань стейкхолдерів та ступеня, в якій сторона, яка бере участь, може зрозуміти та керувати матеріальними аспектами своєї стабільності в майбутньому.
Публічна заява / звіт	Дає висновок з розумною впевненістю (позитивна форма) або обмеженою впевненістю (негативна форма) щодо того, чи є аналіз надійним та справедливим.	Публічна заява / звіт дає вичерпний опис результатів щодо якості звіту, що лежать в основі систем управління / процесів і підзвітності.
Незалежність та неупередженість	Практик повинен відповідати вимогам Части А та В Кодексу етики професійних бухгалтерів ІFAC, щоб забезпечити цілісність, незалежність та об'єктивність та конфіденційність.	Практик повинен оприлюднити інформацію про його незалежність від Організації звітування та неупередженість щодо зацікавлених сторін.
Компетенції (впевненого) практика	Практик повинен забезпечити, щоб команда, яка займається роботою, володіла необхідними професійними компетенціями (включаючи відповідні спеціальні знання та вміння) для оцінки предмета дослідження.	Практик (запевнившись) зобов'язаний оприлюднити інформацію про власні компетенції - це є частиною заяви / звіту.
Право підпису	Дозволяється лише один підпис, проте персоналізований	Окремо питання підпису у Стандарті не визначено

Джерело: розроблено автором на основі [69]

Додаток Б

Таблиця Б.1 – Основні показники, що досліджуються при формуванні ЗСР

Економічні	Екологічні	Соціальні
<ul style="list-style-type: none"> – Активи; – Продуктивність праці; – Відношення зовнішнього боргу до ВВП; – Споживання енергії на душу населення та на ВВП; – Витрата матеріалів на душу населення; – Інфляція; – Інвестиції; – Валовий національний дохід; – Рівень безробіття. 	<ul style="list-style-type: none"> – Стан поверхневих вод; – Забруднення навколишнього природного середовища; – Співвідношення постачання відновлюваної води та відводу води; – Кількість видобутої енергії альтернативними джерелами енергії; – Рівень екологічної ефективності; – Кількість викидів та скидів в атмосферне повітря, тощо. 	<ul style="list-style-type: none"> – Гендерна рівність; – Рівень освіти у працівників; – Співпраця з благодійними фондами; – Права працівників та їх захист, тощо.

Джерело: [68]

Додаток В

Таблиця В.1 – Показники для розрахунку

Країна	Рік	Дохід від неосновної діяльності	Викиди CO ₂	Продуктивність праці	Частка осіб 25+ з вищою освітою	Частка організацій, які вкладають гроші в благодійні організації	Відходи
Бельгія	2008	382.46	50.00	98.40	26.33	15.10	214470
	2009	415.93	41.60	95.00	24.67	12.60	161579
	2010	431.6	52.60	105.90	25.00	16.00	157907
	2011	454.26	52.80	105.40	26.89	16.10	193029
	2012	489.06	50.20	100.50	27.00	15.40	197286
	2013	484.64	54.50	98.90	28.80	16.80	223928
	2014	533.07	52.50	101.80	28.28	16.20	227808
	2015	562.83	45.10	92.50	27.01	13.90	226430
	2016	645.19	48.90	92.30	26.85	15.10	222807
	2017	680.76	52.00	101.60	31.00	16.00	231147
Чехія	2008	4972	127.50	96.60	21.00	12.20	1050000
	2009	4944	120.50	95.40	17.79	11.50	1008000
	2010	5978	114.60	94.90	15.90	10.90	927400
	2011	6017	111.90	96.30	14.32	10.60	870420
	2012	6265	108.50	93.50	13.17	10.40	773370
	2013	6585	99.50	93.50	12.30	9.60	749300
	2014	6628	96.60	89.70	12.74	9.40	747900
	2015	6749	93.00	85.40	12.21	9.10	742000
	2016	6656	89.80	81.80	11.52	8.80	752300
	2017	7162	93.60	83.10	11.29	9.20	786500
Угорщина	2008	506.87	46.00	94.10	13.53	5.60	263933
	2009	498.74	43.40	89.60	8.16	5.40	186223
	2010	530.64	47.70	96.40	9.53	6.00	213905
	2011	604.8	44.70	91.50	11.20	5.80	216089
	2012	660.4	44.10	84.60	11.39	5.80	213877
	2013	723.46	43.90	85.40	12.44	5.80	229318
	2014	790.25	43.50	83.60	12.00	5.80	221614
	2015	859.36	43.80	86.50	12.95	5.90	233356
	2016	907.89	44.00	87.20	11.57	6.00	231615
	2017	941.53	44.30	83.90	13.04	6.10	237275
Польща	2008	2487.02	60.30	97.20	22.21	7.30	1170700
	2009	2245.01	52.30	96.70	17.41	6.40	998690
	2010	2650.8	50.00	90.40	13.65	6.10	974940
	2011	2573.54	52.10	93.60	19.04	6.40	992510
	2012	2632.32	50.80	93.10	18.01	6.30	1059557
	2013	2890.02	46.90	92.20	18.01	5.80	1054139
	2014	3493.06	47.00	92.20	18.80	5.90	1244737
	2015	3888.33	47.10	90.90	22.51	5.90	1396561
2016	3962.9	46.30	88.50	22.90	5.80	1350168	

	2017	3577.68	46.10	83.10	21.20	5.90	1385203
Латвія	2008	1317.32	68.00	93.30	15.43	9.30	324925
	2009	1225.48	62.10	94.50	13.58	8.50	395304
	2010	1230.05	63.20	90.40	13.33	8.60	436342
	2011	1278.5	62.20	91.80	13.46	8.50	443673
	2012	1252	58.80	88.00	11.91	8.00	448323
	2013	1274.35	58.30	86.60	11.37	7.90	442659
	2014	1349.44	55.50	84.60	12.56	7.50	463613
	2015	1392.45	56.90	84.50	12.65	7.70	493237
	2016	1467.39	57.60	84.80	13.35	7.80	517843
	2017	1497.53	59.20	83.00	13.06	8.00	517520
Румунія	2008	8353.17	109.40	85.90	27.17	11.90	708786
	2009	7410.46	104.70	87.50	24.82	11.20	705215
	2010	8676.71	109.50	87.20	25.95	11.60	722024
	2011	9015.06	108.10	98.80	26.15	11.30	726557
	2012	9360.81	107.30	89.30	27.38	11.10	696396
	2013	9279.08	107.40	83.80	27.11	11.00	740015
	2014	8817.51	107.80	95.90	26.12	10.90	763024
	2015	8234.67	108.20	94.40	29.98	10.80	793992
	2016	8135.1	106.50	97.70	29.60	10.50	799325
	2017	8202.85	104.90	88.10	27.08	10.30	813120

Додаток Г

Таблиця Г.1 – Динаміка частки організацій, які формують ЗСР в окремих країнах станом на 2015 та 2017 роки, %

Країна	2015	2017	↑/↓	Країна	2015	2017	↑/↓
Країни з часткою організацій що формують ЗСР більше 90%				Італія	79	80	↑
Великобританія	98	99	↑	Ірландія	70	78	↑
Японія	97	99	↑	Угорщина	84	77	↓
Індія	100	99	↓	Австралія	81	77	↓
Малайзія	99	97	↓	Румунія	68	74	↑
Франція	97	94	↓	Південна Корея	74	73	↓
Данія	94	94	↓	Росія	66	73	↑
Південна Африка	95	92	↓	Німеччина	69	73	↑
США	97	92	↓	Країни з часткою організацій що формують ЗСР менше ніж 72%			
Мексика	58	90	↑	Нова Зеландія	52	69	↑
Країни з часткою організацій що формують ЗСР на рівні 72%-89%				Таїланд		67	
Норвегія	90	89	↓	Перу	69	66	↓
Тайвань	77	88	↑	Бельгія	59	62	↑
Швеція	87	88	↑	Австрія		62	
Нігерія	85	88	↑	Польща	54	59	↑
Іспанія	84	87	↑	Люксембург		59	
Бразилія	85	85		Словаччина	48	55	↑
Сінгапур	84	84		Греція	46	54	↑
Канада	81	84	↑	Чехія	43	51	↑
Чилійська республіка	80	83	↑	Туреччина		50	
Колумбія	78	83	↑	ОАЕ	36	44	↑
Нідерланди	80	82	↑	Ангола	34	32	↑
Швейцарія	75	82	↑	Оман	37	30	↓
Фінляндія	74	82	↑	Ізраїль	28	26	↓
Португалія	81	80	↓	Казахстан	23	25	↑

Звіт незалежного аудитора

Акціонерам та Наглядовій раді АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА «ПЕРШИЙ УКРАЇНСЬКИЙ МІЖНАРОДНИЙ БАНК»

Звіт щодо аудиту фінансової звітності

Думка

Ми провели аудит фінансової звітності АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА «ПЕРШИЙ УКРАЇНСЬКИЙ МІЖНАРОДНИЙ БАНК» («Банк»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 2018 року, та звіту про фінансові результати, звіту про сукупний дохід, звіту про зміни власного капіталу та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан Банку на 31 грудня 2018 року, та його фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності («МСФЗ») та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16 липня 1999 року щодо складання фінансової звітності.

Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту («МСА»). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Банку згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів («Кодекс РМСЕБ») та етичними вимогами, застосовними в Україні до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог та Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Ключові питання аудиту, що охоплюють найбільш значущі ризики суттєвих викривлень, включно з оціненими ризиками суттєвих викривлень внаслідок шахрайства

Ключові питання аудиту - це питання, які на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Щодо кожного питання, описаного нижче, наш опис того, як відповідне питання розглядалось під час нашого аудиту, наведено в цьому контексті.

Ми виконали обов'язки, що описані в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту, в тому числі щодо цих питань. Відповідно, наш аудит включав виконання процедур, розроблених у відповідь на нашу оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності. Результати наших аудиторських процедур, в тому числі процедур, що були виконані під час розгляду зазначених нижче питань, служать основою для висловлення нашої аудиторської думки щодо фінансової звітності, що додається.

Оціночний резерв за очікуваними кредитними збитками по кредитах клієнтам

Визначення суми резерву за очікуваними кредитними збитками по кредитах клієнтам було ключовою областю професійних суджень керівництва Банку. Внаслідок суттєвості кредитів клієнтам, що склали 55% від загальних активів Банку, та пов'язаної невизначеності в оцінках, резерв за очікуваними кредитними збитками по кредитах клієнтам був визначений як ключове питання аудиту.

Розподіл кредитів клієнтам за відповідними стадіями згідно МСФЗ 9, ідентифікація факторів суттєвого зростання кредитного ризику після первісного визнання, зміна ризику дефолту та визначення вірогідності дефолту та показників втрат на момент дефолту вимагають значного застосування професійних суджень та є внутрішньо невизначеними процесами, що використовують різні припущення. Використання різних припущень може призвести до суттєво різних оцінок резерву за очікуваними кредитними збитками по кредитах клієнтам.

Інформація щодо очікуваних кредитних збитків наведена в примітці 10 «Кредити клієнтам та фінансова оренда» та підхід керівництва Банку до оцінки та управління кредитним ризиком наведений в примітці 31 «Управління ризиками» до фінансової звітності.

Наші процедури з аудиту включали аналіз методології з оцінки очікуваних кредитних збитків по кредитах клієнтам, тестування дизайну та операційної ефективності внутрішніх контролів Банку щодо процесу оцінки резерву за очікуваними кредитними збитками по кредитах клієнтам включно з якістю вхідних даних, зокрема, присвоєння кредитних рейтингів, розрахунок днів прострочення та аналіз грошових потоків використаних для визначення втрат на момент дефолту.

Ми протестували припущення, що використовуються для визначення суттєвого зростання кредитного ризику після первісного визнання та зміни ризику дефолту. Додатково, ми протестували моделі, що використовувались Банком для розрахунку очікуваних кредитних збитків, перевірили розрахунки показників вірогідності дефолту та відновлення.

Для кредитів клієнтам в стадії 3, ми також протестували прогнози Банку щодо майбутніх грошових потоків та оцінку відповідного заставного майна.

Ми проаналізували відповідні розкриття інформації в примітці 10 до фінансової звітності щодо резерву за очікуваними кредитними збитками по кредитах клієнтам та підходи керівництва Банку до оцінки та управління кредитним ризиком в примітці 31 до фінансової звітності.

Дострокове застосування вимог МСФЗ 16 «Оренда»

Банк прийняв рішення достроково застосувати вимоги МСФЗ 16 «Оренда» починаючи з 1 січня 2018 року. Дострокове застосування МСФЗ 16 «Оренда» було визначено як ключове питання аудиту враховуючи суттєвість впливу на активи за зобов'язання Банку станом на 1 січня 2018 року та судження необхідні для встановлення основних припущень щодо визначення ставки додаткових запозичень орендаря та орендних умов.

Ми проаналізували застосування МСФЗ 16 та протестували розрахунки Банку щодо орендних зобов'язань, активів з права користування, процентних витрат за зобов'язанням з оренди та амортизаційних відрахувань щодо активів з права користування в звіті про фінансовий стан та звіті про фінансові результати. Ми протестували вихідні дані, що використовувались для розрахунку перехідних коригувань. Ми проаналізували оцінки керівництва Банку, що були використані для розрахунку перехідних коригувань (наприклад, ставки додаткових запозичень орендаря, орендних умов). Ми проаналізували відповідні розкриття інформації, що вимагаються МСФЗ 8

Ключове питання аудиту

Як відповідне ключове питання було розглянуто під час нашого аудиту

«Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» в примітці 4 до фінансової звітності.

Інша інформація, що включена до Річної інформації емітента цінних паперів за 2018 рік

Інша інформація складається зі Звіту про управління (Звіту керівництва) (що не включає фінансову звітність та наш звіт аудитора щодо неї), який ми отримали до дати цього звіту аудитора, та іншої інформації, зокрема Звіту про корпоративне управління, що включається до Річного звіту емітента цінних паперів, яку ми очікуємо отримати після цієї дати. Управлінський персонал несе відповідальність за іншу інформацію.

Наша думка щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію та ми не робимо висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інша інформація виглядає такою, що містить суттєве викривлення. Якщо, на основі проведеної нами роботи щодо іншої інформації отриманої до дати цього звіту аудитора, ми доходимо висновку, що існує суттєве викривлення цієї іншої інформації, ми зобов'язані повідомити про цей факт. Ми не виявили таких фактів, які б необхідно було включити до звіту.

Коли ми ознайомимося з іншою інформацією, зокрема зі Звітом про корпоративне управління, що включається до Річної інформації емітента цінних паперів, якщо ми дійдемо висновку, що вона містить суттєве викривлення, нам потрібно буде повідомити про це питання Наглядову раду Банку.

Відповідальність управлінського персоналу та Наглядової ради за фінансову звітність

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Банку продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, окрім випадків, коли управлінський персонал або планує ліквідувати Банк чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Наглядова рада несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Банку.



Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом всього завдання з аудиту. Окрім того, ми:

- ▶ ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо та виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, та отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, невірні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;
- ▶ отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю Банку;
- ▶ оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;
- ▶ доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, доходимо висновку, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Банку продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Тим не менш, майбутні події або умови можуть примусити Банк припинити свою діяльність на безперервній основі;
- ▶ оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансова звітність операції та події, що лежать в основі її складання, так, щоб досягти достовірного подання.

Ми повідомляємо Наглядову раду разом з іншими питаннями інформацію про запланований обсяг та час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, включаючи будь-які суттєві недоліки системи внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

Ми також надаємо Наглядовій раді твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги



обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.

З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалась Наглядовій раді ми визначили ті, що були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту.

Звіт у відповідності до вимог Розділу IV параграфу 11 «Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України», затвердженої постановою Правління Національного банку України №373 від 24 жовтня 2011 року (зі змінами)

У відповідності до вимог Розділу IV параграфу 11 «Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України», затвердженої постановою Правління Національного банку України №373 від 24 жовтня 2011 року (зі змінами) («Інструкція №373»), ми звітуємо наступне:

На нашу думку, на основі проведеної роботи під час нашого аудиту фінансової звітності Банку, Звіт про управління (Звіт керівництва) складено відповідно до вимог Розділу IV Інструкції №373 та інформація у Звіті про управління (Звіті керівництва) відповідає фінансовій звітності.

Ми маємо звітувати у разі, якщо ми визначимо, що Звіт про управління (Звіт керівництва) містить суттєві викривлення в світлі наших знань та розуміння Банку, які ми отримали під час нашого аудиту фінансової звітності Банку. Ми не виявили таких фактів, які б необхідно було включити до звіту.

Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів

Відповідно до вимог ч. 4 ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року («Закон № 2258-VIII») ми надаємо таку інформацію в звіті незалежного аудитора, що вимагається додатково до вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Призначення аудитора та загальна тривалість продовження повноважень

18 жовтня 2012 року нас було вперше призначено Наглядовою радою в якості незалежних аудиторів для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності Банку. Наше призначення щорічно поновлюється Наглядовою радою. Загальна тривалість безперервного виконання наших повноважень із проведення обов'язкового аудиту Банку становить сім років.

Щодо узгодження звіту незалежного аудитора з додатковим звітом для аудиторського комітету

Ми підтверджуємо, що наш звіт незалежного аудитора узгоджується з додатковим звітом для аудиторського комітету Банку, який ми випустили 13 березня 2019 року відповідно до вимог ст. 35 Закону № 2258-VIII.



Надання неаудиторських послуг

Ми заявляємо, що неаудиторські послуги, на які встановлено обмеження у ч. 4 ст. 6 Закону № 2258-VIII, нами не надавались. Також, ми не надавали Банку жодних неаудиторських послуг.

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є Студинська Ю.С.

Від імені ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги»:




Свістич О.М.
Генеральний директор

Номер запису в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності 101250



Студинська Ю.С.
Партнер

Номер запису в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності 101256



Мовсесян Л.С.
Аудитор

Номер запису в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності 101249

м. Київ, Україна

20 березня 2019 року

ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги» включено до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності який веде Аудиторська палата України. Номер реєстрації у Реєстрі: 3516.

Додаток Е

Приклад оформлення Звіту незалежного аудитора Звіту з управління ПАТ «ПУМБ» (Банк)

Звіт у відповідності до вимог Розділу IV параграфу 11 «Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України», затвердженої постановою Правління Національного банку України №373 від 24 жовтня 2011 року (зі змінами).

У відповідності до вимог Розділу IV параграфу 11 «Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України», затвердженої постановою Правління Національного банку України №373 від 24 жовтня 2011 року (зі змінами) («Інструкція №373»), ми звітуємо наступне:

На нашу думку, на основі проведеної роботи під час аудиту фінансової звітності Банку, Звіт про управління (Звіт керівництва) складено відповідно до вимог Розділ IV Інструкції №373 та інформація у Звіті з управління (Звіті керівництва) відповідає фінансовій звітності.

Враховуючи поріг суттєвості, який для Банку сягає 3500 грн, то нами було виявлено деякі факти викривлень інформації у Звіті з управління Банку, про що свідчать результати аудиту.

Загалом звітність Банку свідчить про діяльність у напрямку дотримання до цілей сталого розвитку, постійно удосконалює свою роботу у цьому напрямку та імплементує закордонним досвід

Результати аудиту Звіту з управління (Звіту керівництва) Банку

Код показника	Ступінь розкриття інформації у ЗСР	Результати попереднього аудиту	Запропоновані напрями вдосконалення
1	2	3	4
100	В	С	Виокремлення відділу у Правлінні Банку по контролю за відповідністю цілям сталого розвитку
200	А	А	
201	А	А	
202	А	А	
203	А	А	
204	А	А	
300	А	А	
301	А	А	
302	А	А	
303	А	А	
304	А	А	

305	A	A	Вдосконалення Колективного договору Банку у аспекті додаткових оплачуваних відпусток за волонтерську, екологічну чи іншу діяльність
306	A	A	
307	A	B	
308	A	A	
400	A	B	
401	A	A	
402	B	C	
403	A	B	
404	A	A	
405	A	B	

Враховуючи результати проведеного аудиту у поточному році, слід визнати, що інформація щодо організаційної структури Банку розкрита у повному обсязі хоча має окремі неточності, проте покращила свої показники у порівнянні із минулим періодом. Для досягнення нового рівня розкриття інформації у звітності керівництву Банку необхідно виокремити відділ у Правлінні Банку по контролю за відповідністю цілям сталого розвитку, що буде сприяти контролю за формуванням та підготовкою звітності зі сталого розвитку та впровадженню нових методів сприяння цілям сталого розвитку.

За групою показників екологічна діяльність Банку розкрита у повному обсязі та є достовірною.

Щодо соціальності діяльності банку, то інформація розкрита у повному обсязі та є достовірною, хоча на основі даних минулої перевірки було запропоновано передбачення у Кодексі корпоративної етики Банку питань що стосуються гендерної рівності.

Показники економічної діяльності свідчать про загальний результат діяльності, який є розкритим в повному обсязі, проте аналізуючи окремі компоненти було запропоновано вдосконалити Колективний договір Банку у аспекті додаткових оплачуваних відпусток за волонтерську, екологічну чи іншу діяльність, що в подальшому буде сприяти підвищенню вмотивованості працівників до такої діяльності.

Так, результати аудиту продемонстрували, що Банком висвітлюється здебільшого повна та достовірна інформація, проте над деякими аспектами ще необхідно працювати та удосконалювати окремі види діяльності з метою дотримання Банком цілей сталого розвитку.