

Л. В. Гнилицька

доктор економічних наук, професор, професор
кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу
ДВНЗ “Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”, Київ,
Україна
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2113-2064>

К. В. Безверхий

кандидат економічних наук, доцент, доцент
кафедри фінансового аналізу та аудиту
Київського національного торговельно-
економічного університету, Київ, Україна,
k.bezverkhyi@knute.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8785-1147>

АУДИТ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. *Вступ.* Відсутність єдиних підходів до проведення аудиту інтегрованої звітності корпоративних підприємств знижує її достовірність, що негативно впливає на якість прийняття відповідних управлінських рішень усіма стейкхолдерами. *Проблематика.* В Україні наразі немає обов'язкових законодавчих вимог до проведення аудиту інтегрованої звітності незалежними аудиторами, а отже, не розроблено його організаційного забезпечення. Це актуалізує необхідність обґрунтування та розроблення концепції аудиту інтегрованої звітності корпоративних підприємств.

Мета – формування концептуальних підходів до провадження діяльності з незалежного підтвердження (аудиту) інтегрованої звітності та обґрунтування нормативно-правового базису такої діяльності.

Методи. Використано методи теоретичного узагальнення та групування, систематизації, моделювання, логічного узагальнення.

Результати. Сформовано концепцію аудиту інтегрованої звітності, яка полягає у практичній реалізації таких етапів: а) законодавче врегулювання незалежного аудиту інтегрованої звітності як одного з видів аудиторських послуг; б) модернізація методології аудиту звітності через розширення його предмета, об'єктів та методів перевірки показників інтегрованої звітності; в) збереження єдиних принципів оцінки й розкриття інформації при диференціації вимог до цих показників залежно від запитів користувачів; г) зростання частки професійної освіти при набутті компетентностей з перевірки інтегрованої звітності.

Висновки. Розкрито економічну сутність поняття “інтегрована звітність” та обґрунтовано її взаємозв'язок із соціальною звітністю корпоративних підприємств. Надано тлумачення дефініції “аудит інтегрованої звітності” й визначено мету і завдання аудитора при верифікації її показників. Розширено нормативно-правовий базис здійснення аудиту інтегрованої звітності через запропонований проект Закону України “Про аудит інтегрованої звітності”. Наведено авторське бачення кваліфікаційних вимог до аудиторів, котрі будуть підтверджувати інтегровану звітність, і вказано шляхи покращання їхніх базових знань та навичок.

Ключові слова: аудит, верифікація, інтегрована звітність, фінансова звітність, нормативно-правове регулювання.

Рис. 1. Табл. 4. Літ. 23.

Larysa Gnylytska

Dr. Sc. (Economics), Professor, Kyiv National
Economic University named after Vadym Hetman,
Kyiv, Ukraine
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2113-2064>

Kostiantyn Bezverkhyi

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Kyiv
National University of Trade and Economics, Kyiv,
Ukraine, k.bezverkhyi@knute.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8785-1147>

AUDIT OF INTEGRATED CORPORATE REPORTING

Abstract. *Introduction.* The lack of uniform approaches to the audit of integrated corporate reporting reduces its credibility, which negatively affects the quality of making relevant management decisions by all stakeholders.

Problem Statement. To date, there are no mandatory legal requirements for audit of integrated corporate reporting by independent auditors in Ukraine, and therefore the organizational support for the audit of such reporting has not been developed. This actualizes the need to substantiate and develop the concept of audit of integrated corporate reporting.

Purpose. The formation of conceptual approaches to the implementation of independent confirmation (audit) activities of integrated reporting, and the substantiation of the regulatory and legal basis for such activities.

Methods. During the research, the following methods were used: theoretical generalization and grouping, systematization, modeling, logical generalization.

Results. The concept of audit of integrated reporting has been formed, which consists in the practical implementation of the following stages: a) legislative regulation of independent audit of integrated reporting as one of the types of audit services; b) modernization of reporting audit methodology through the expansion of the subject, audit objects and methods of checking indicators of integrated reporting; c) preservation of uniform principles of assessment and information disclosure when differentiating requirements for indicators of integrated reporting depending on user requests; d) the growth of the share of professional education with the acquisition of competences in the verification of integrated reporting.

Conclusions. According to the results of the research, the authors revealed the economic essence of the concept of “integrated reporting” and substantiated its relationship with social reporting of corporate enterprises. The interpretation of the definition of “audit of integrated reporting” is given and the purpose and task of the auditor in verifying indicators of integrated reporting is defined. The regulatory and legal basis for the audit of integrated reporting has been expanded through the proposed draft of the Law of Ukraine “On the Audit of Integrated Reporting”. The author’s vision of the qualification requirements for auditors who will confirm integrated reporting is provided, and ways to improve their basic knowledge and skills are indicated.

Keywords: audit, verification, integrated reporting, financial reporting, legal regulation.

JEL classification: M41, M42, M49.

Вступ. Нинішній етап соціально-економічних відносин характеризується зростанням уваги суспільства не лише до економічних показників функціонування суб’єктів господарювання, представлених у ретроспективному форматі, а і їхніх стратегічних цілей та перспектив діяльності в контексті співіснування із суб’єктами зовнішнього середовища (різними групами стейкхолдерів). Це зумовлює необхідність формування інформаційної платформи, яка містить сукупність даних, що відображають середовище існуван-

ня, методи співпраці з групами впливу, а також стратегічні цілі та результати діяльності підприємства в економічній, соціальній, інтелектуальній та екологічній сферах. Такою платформою виступає інтегрована звітність, котра становить стисле відображення того, як стратегія, управління, результати та перспективи організації в контексті зовнішнього середовища призводять до створення цінності в коротко-, середньо- й довгостроковій перспективі [1].

Попри те, що згідно з п. 2.15 Міжнародних основ інтегрованої звітності (англ. – The International <IR> Framework, далі – <IRF>) [1] ланцюжок цінності представлений складовими фінансового, виробничого, природного, соціального, інтелектуального та екологічного капіталу, не всі капітали однаковою мірою важливі або мають стосунок до всіх підприємств. Відтак, суб'єкти господарювання на власний розсуд обирають пріоритети при висвітленні своїх стратегічних цілей у контексті найвагоміших складових ланцюжка цінності [1, п. 2.16].

Структура інтегрованої звітності згідно з <IRF> складається з таких елементів: 1) огляд організації та зовнішнє середовище; 2) управління; 3) бізнес-модель; 4) ризики та управління; 5) стратегія і розподіл ресурсів; 6) результати діяльності; 7) перспективи на майбутнє; 8) основні принципи підготовки та презентації звітності [1].

Підприємствам надано право самостійно визначати характер інформації, що розкриває кожен із наведених елементів, відтак, можна стверджувати про нестандартизований формат інтегрованої звітності. На підтвердження цієї думки в табл. 1 представлено варіанти інтегрованого звіту вітчизняних і зарубіжних корпоративних підприємств.

Слід зазначити, що поширення інтегрованої звітності в Україні істотно відстає від інших європейських країн. Зокрема, інформацію про нефінансові аспекти діяльності надають лише 11 % українських підприємств, котрі є лідерами за обсягами чистого доходу, тоді як у розвинутих країнах такі звіти готують 80 % найбільших компаній [2, с. 34].

Ця ситуація пояснюється низкою причин. По-перше, більшою мірою серед як науковців, так і практиків не сформувалося чіткого поняття інтегрованої звітності. Тому паралельно функціонує цілий спектр форматів нефінансової звітності, які тією чи іншою мірою висвітлюють завдання інтегрованої звітності. По-друге, в Україні складання інтегрованої звітності має рекомендаційний, а не обов'язковий характер. По-третє, користувачі такої звітності доволі скептично ставляться до процесу її підготовки та достовірності наведених у ній показників, підкреслюючи той факт, що нестандартизований вибір критеріїв дає змогу підприємствам розкривати в ній тільки сприятливу для себе інформацію й уникати даних, що свідчать про негативну динаміку.

Дослідивши погляди вітчизняних науковців на сутність інтегрованої звітності [3–6], хочемо погодитися з думкою авторів, котрі позиціонують її як звітність, що формується на принципах сталого розвитку та розкриває стратегічні напрями розвитку компанії [7; 8]. Таким чином, формати соціальної звітності (зокрема Звіт із корпоративної соціальної відповідальності,

Таблиця 1. Наповнення інтегрованої звітності підприємств за 2020 р.

№ з/п	Найменування підприємства	Найменування звіту	Аспект (капітал)				інтелектуальний	екологічний
			фінансовий	виробничий	природний	соціальний		
Українські підприємства								
1	Агроіндустріальний холдинг "МХП"	Звіт зі сталого розвитку	X	X	Ефективність використання ресурсів	1. Здоров'я та безпека працівників. 2. Прогнозування і розвиток громади	Навчання й освіта	Планета
2	АТ "Укрзалізниця"	Інтегрований звіт	Фінансові результати	Інвестиційна діяльність	Енергоефективність та ресурсозбереження	1. Соціальний захист і підтримка співробітників. 2. Безпека руху та охорона праці	1. Розвиток та навчання працівників. 2. Взаємодія з навчальними закладами	Екологічна відповідальність
3	ДТЕК	Інтегрований звіт: фінансові та нефінансові показники	Аналіз фінансових результатів	Виробнича та інвестиційна діяльність	Ринок природного газу	Суспільство	Співробітники	Охорона довкілля
4	НАК "Нафтогаз"	Річний корпоративний звіт	Фінансовий огляд і звітність		1. Енергоефективність. 2. Запаси та ресурси вуглеводнів групи "Нафтогаз"	1. Здоров'я та безпека праці. 2. Розвиток місцевих громад	Управління персоналом	Охорона навколишнього середовища
5	ТОВ "БДО"	Інтегрований звіт про прозорість	Фінансова інформація	X	1. Енергоемність. 2. Енергоспоживання. 3. Споживання води	1. Оплата праці. 2. Інтегрованість та створення справедливих умов праці. 3. Безпека працівників	Безперервне навчання	1. Розуміння ризиків, пов'язаних із кліматом. 2. Поводження з відходами. 3. Екологічний слід

Закінчення табл. 1

№ з/п	Найменування підприємства	Найменування звіту	Аспект (капітал)					інтелектуальний	екологічний	
			фінансовий	виробничий	природний	соціальний				
Зарубіжні підприємства										
6	A2A Group	Інтегрований звіт	Фінансовий капітал	Виробничий капітал	Природний капітал	Соціальний капітал	Людський капітал	Екологічний капітал		
7	Arcelormittal	Інтегрований річний огляд	Наші фінансові пріоритети	X	X	Стимулювання екологічної стійкості	Навчання та освіта	Стимулювання соціальної стійкості		
8	Atlantia	Інтегрований звіт	Фінансовий капітал	Інфраструктурний капітал	Природний капітал	Соціальний капітал	Людський капітал	X		
9	BASF	Річний звіт: економічні, екологічні та соціальні показники	Економічне середовище	Інновації	Сировина	1. Здоров'я та безпека. 2. Захист енергії та клімату	X	Захист навколишнього середовища		
10	Bosch	Звіт зі сталого розвитку	X	X	1. Вода. 2. Матеріали	Суспільство	X	Навколишнє середовище		

Складено авторами на основі інтегрованої звітності зарубіжних і вітчизняних корпоративних підприємств різних секторів економіки.

Звіт із корпоративної відповідальності, Звіт зі сталого розвитку), якими представлена корпоративна звітність українських суб'єктів господарювання, можуть вважатися прообразом Інтегрованого звіту.

На підтвердження цієї думки скористаємося дослідженням [9], де проаналізовано взаємозв'язок між видами капіталів, що входять до концепції інтегрованої звітності підприємства, та Цілями сталого розвитку (ЦСР). Встановлено, що лідером серед видів капіталу, який розкриває ЦСР (17 цілей), є соціальний, друге місце посідає фінансовий капітал (14 цілей), третє – людський (12 цілей), четверте – виробничий (10 цілей), п'яте – інтелектуальний (9 цілей), шосте – природний капітал (8 цілей).

Тому цілком обґрунтованим є те, що українські корпоративні підприємства під час формування інтегрованої звітності використовують як назву “Інтегрований звіт” (АТ “Укрзалізниця”, ДТЕК, ТОВ “БДО”), так і “Звіт зі сталого розвитку” (аграрно-індустріальний холдинг “МХП”) чи “Річний корпоративний звіт” (НАК “Нафтогаз”). Детальне дослідження вказаних звітів показує, що їх змістове наповнення містить як фінансові, так і нефінансові показники, стратегії на майбутнє, управління, ресурси, що цілком відповідає сутнісному наповненню інтегрованої звітності.

Своєю чергою, у практиці зарубіжних компаній більш поширеною є назва “Інтегрований звіт” (A2A Group, Arcelormittal, Atlantia), хоч окремі корпоративні підприємства для відображення стратегічних цілей у розрізі ланцюжка цінності використовують назву “Річний звіт про економічні, екологічні та соціальні показники” (наприклад, BASF) або “Звіт зі сталого розвитку”, як міжнародна компанія Bosch.

На відміну від форматів нефінансової звітності, котрі використовуються вітчизняними корпоративними підприємствами і мають нерегламентований характер, Міністерством фінансів України для відображення фінансової та нефінансової інформації про діяльність суб'єктів господарювання запропоновано до використання *звіт про управління*. Його рекомендовано складати великим підприємствам (понад 500 працівників) і висвітлювати нефінансові показники діяльності стосовно впливу на навколишнє середовище, соціальних питань, боротьби з корупцією та хабарництвом [10].

Дослідження структури звіту про управління та визначення точок перетину з елементами структури інтегрованої звітності, відображене в табл. 2, дає можливість стверджувати, що звіт про управління може також бути фрагментарною моделлю Інтегрованого звіту, в якій акцент зроблено на фінансовому, соціальному, виробничому й екологічному капіталі.

Таким чином, можна зробити висновок, що інтегрована звітність – це вид публічної звітності, котрий є інструментом інформування акціонерів, співробітників, партнерів та клієнтів підприємства про те, як і якими темпами воно реалізує закладені у своїх стратегічних планах розвитку цілі щодо економічної сталості, інноваційно-інвестиційної привабливості, соціального добробуту й екологічної стабільності. Цю звітність складають у довільній формі, що утруднює її порівняння зі звітами інших підприємств із

Таблиця 2. Співвідношення між елементами структури інтегрованої звітності та звіту про управління

№ з/п	Найменування елементів структури інтегрованої звітності	Елементи структури звіту про управління									
		Організаційна структура та опис діяльності підприємства	Результати діяльності	Ліквідність і зобов'язання	Екологічні аспекти	Соціальні аспекти та кадрова політика	Ризики	Дослідження та інновації	Фінансові інвестиції	Перспективи розвитку	Корпоративне управління
1	Огляд організації та зовнішнє середовище	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Управління	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
3	Бізнес-модель	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-
4	Ризики та управління	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
5	Стратегія і розподіл ресурсів	-	-	-	+	+	-	+	+	-	-
6	Результати діяльності	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-
7	Перспективи на майбутнє	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-

Розроблено та складено авторами.

метою визначення ділового рейтингу суб'єкта господарювання та його визнання в міжнародній економічній спільноті. Причому більшість підприємств не розкривають принципи формування показників звітності та підходи до вибору пріоритетності представлених даних, хоча в <IRF> передбачено необхідність висвітлення принципів її підготовки та презентації.

Подібна ситуація істотно знижує довіру суспільства до інтегрованої звітності, адже за даними опитування 82 % респондентів заявили, що більшою мірою довіряли б інформації про корпоративну відповідальність суб'єкта господарювання у звітності, якби вона підтверджувалася незалежним (недержавним) органом, а в 70 % опитаних ступінь довіри зріс би за наявності державного запевнення [2, с. 35].

Відтак, із метою поширення практики формування інтегрованого формату звітності в Україні, виникає нагальна необхідність у підтвердженні показників такої звітності незалежним експертом. На озброєння доцільно взяти передовий досвід вітчизняних та іноземних компаній, у котрих корпоративна інтегрована звітність посвідчується висновком незалежного аудитора щодо її достовірності (табл. 3).

Незважаючи на те, що такі українські компанії, як АТ “Укрзалізниця”, НАК “Нафтогаз”, ДТЕК, у складі інтегрованого звіту надають звіт незалежного аудитора, він стосується лише підтвердження достовірності фінансових показників, тобто має вибіркового характеру.

Таблиця 3. Відображення у складі інтегрованої звітності вітчизняних та зарубіжних підприємств звіту незалежного аудитора чи зовнішнього незалежного підтвердження (аудиту)

№ з/п	Найменування підприємства	В інтегрованому звіті наведено	
		фінансову звітність разом зі звітом незалежного аудитора	зовнішнє незалежне підтвердження (аудит) інтегрованої звітності
Вітчизняні підприємства			
1	АТ "Укрзалізниця"	+	–
2	ДТЕК	–	–
3	Агроіндустріальний холдинг "МХП"О	–	–
4	НАК "Нафтогаз"	+	–
5	ТОВ "БДО"	–	–
Зарубіжні підприємства			
6	A2A Group	–	+
7	Arcelormittal	–	+
8	Atlantia	+	+
9	BASF	+	–
10	BMW group	+	+
11	Bosch	+	–
12	Doosan	+	–
13	Escom	+	–
14	Fosagro	+	+
15	Mitsubishi	–	+
16	Nestle	–	+
17	Nokia	–	+
18	Philips	+	+
19	SAIB	+	–
20	Samsung Electronic	–	+
21	SAP	+	+
22	UniCredit	–	+
23	Vancity	+	+
24	Volkswagen AG	+	–
25	Votorantim	–	+

Складено авторами на основі інтегрованої звітності зарубіжних і вітчизняних корпоративних підприємств різних секторів економіки.

Натомість зарубіжні компанії позиціонують налаштованість на суцільне підтвердження достовірності показників інтегрованої звітності, використовуючи один із варіантів такого підтвердження. Зокрема 30 % компанії, у т. ч.

Atlantia, BMW group, Fosagro, Philips, SAP, Vancity, відображають у складі інтегрованої звітності й фінансову звітність разом зі звітом незалежного аудитора, і зовнішнє підтвердження (аудит) інтегрованої звітності. Зовнішнє підтвердження (аудит) у складі інтегрованої звітності наводять 40 % досліджуваних корпоративних підприємств, серед яких A2A Group, Arcelormittal, Mitsubishi, Nestle, Nokia, Samsung Electronic, UniCredit, Votorantim. І лише 30 % зарубіжних корпоративних підприємств, наприклад, BASF, Bosch, Doosan, Escom, SAIB, Volkswagen AG підтверджують тільки фінансову звітність аудиторським висновком у складі інтегрованої звітності.

Аналіз досліджень і постановка проблеми. Питання доцільності запровадження незалежного аудиту інтегрованої звітності вже майже десятиліття є предметом зарубіжних та вітчизняних наукових досліджень. Зокрема австралійські науковці А. Ахмед Хаджі та М. Аніфоуз [11] розглядають роль аудиторського комітету у формуванні показників інтегрованої звітності та її достовірності. Італійські автори К. Демартіні, С. Трукко [12] висвітлюють зв'язок між інтегрованою звітністю та аудиторським ризиком в європейських умовах. Колектив південноафриканських дослідників – Л. Енгельбрехт, Ю. Яссен та І. Омарджі [13] – визначає роль служби внутрішнього аудиту в інтегрованій звітності. Інші зарубіжні дослідники Н. Раймо, Ф. Вітолла, А. Марроне, М. Рубіно [14] вирішують питання, чи впливають атрибути аудиторського комітету на якість інтегрованої звітності, а іспанські автори М. Фалатіфа та А. А. Хермаван [15] розкривають ефективність аудиторського комітету та роль інтегрованої звітності. Індонезійські науковці А. Чарірі та І. Януарі [16] надають характеристики аудиторського комітету та інтегрованої звітності. Водночас український учений К. П. Мельник [17] вивчає зміни очікувань користувачів від результатів аудиту інтегрованої звітності, а О. Л. Шерстюк [18] розглядає трансформацію моделі аудиторського ризику під час перевірки інтегрованої звітності.

Незважаючи на великий обсяг наукових розробок щодо здійснення аудиту інтегрованої звітності (здебільшого зарубіжних), його запровадження у практику вітчизняних суб'єктів господарювання породжує багато суперечностей. Насамперед це пов'язано з неусталеністю методології проведення цього виду аудиту, оскільки розмаїтість форматів, використовуваних в українській практиці, істотно утруднює обґрунтування об'єктів незалежного аудиту. Крім того, в Україні немає обов'язкових законодавчих вимог до здійснення такого виду перевірок та не створена їхня нормативно-правова основа.

Метою статті є формування концептуальних підходів до провадження діяльності з незалежного підтвердження (аудиту) інтегрованої звітності та обґрунтування нормативно-правового базису такої діяльності.

Методи дослідження. Під час проведення дослідження використано такі методи: теоретичного узагальнення та групування для відображення у складі інтегрованої звітності вітчизняних і зарубіжних підприємств фінансової звітності зі звітом незалежного аудитора й зовнішнього незалежного

підтвердження (аудиту) інтегрованої звітності; систематизації з метою побудови рівнів нормативно-правового регулювання аудиту інтегрованої звітності; моделювання під час розроблення проекту Закону України “Про аудит інтегрованої звітності”; логічного узагальнення результатів при формулюванні висновків та пропозицій.

Результати дослідження. З огляду на історичні, соціальні та економічні особливості розвитку України доцільним є запровадження державного регулювання формування корпоративної інтегрованої звітності й встановлення єдиних методологічних засад її аудиту. Це потребує розроблення концепції аудиту інтегрованої звітності, що, на нашу думку, охоплює такі етапи:

- законодавче врегулювання незалежного аудиту інтегрованої звітності як одного з видів аудиторських послуг;
- модернізація методології аудиту звітності через розширення предмета, об’єктів аудиту та методів перевірки показників інтегрованої звітності;
- збереження єдиних принципів оцінки й розкриття інформації у звітності при диференціації вимог до показників інтегрованої звітності залежно від запитів користувачів;
- зростання частки професійної освіти при набутті компетентностей з перевірки інтегрованої звітності, сертифікація аудиторів, що сприятиме підвищенню їхньої кваліфікації, зниженню інформаційного ризику користувачів звітності, посиленню відповідальності за дотримання норм професійної етики.

Аудит інтегрованої звітності в дослідженні розглядається як діяльність, котру провадить незалежний аудитор із верифікації інтегрованої звітності з метою висловлення думки щодо відповідності її в усіх суттєвих аспектах Міжнародним основам інтегрованої звітності та іншим стандартизованим документам. Тобто це специфічний вид перевірки (контролю), акценти якої зміщуються з класичного оцінювання ретроспективних подій діяльності підприємства, виражених фінансовими показниками, на прогнозне оцінювання реалізації стратегічних цілей підприємства в контексті його співіснування із суб’єктами зовнішнього середовища та нарощування цінності (конкурентних переваг).

Мета аудиту інтегрованої звітності полягає у перевірці якості, надійності та достовірності наведених у ній даних для оцінювання рівня відповідності наданої у звітності інформації запитам інвесторів та інших стейкхолдерів.

З огляду на сутність та мету аудиту інтегрованої звітності вважаємо за доцільне виокремити такі його завдання:

- 1) визначення загальної стратегії та складання плану аудиту;
- 2) узагальнення джерел та методів отримання аудиторських доказів для проведення аудиту;
- 3) здійснення процедур фактичної перевірки інтегрованої звітності;
- 4) оцінювання рівня відповідності наданих показників звітності запитам стейкхолдерів;
- 5) висловлення незалежної думки щодо результатів проведеного аудиту;

- 6) оцінювання слабких та сильних сторін функціонування підприємства та впливу на його діяльність загроз зовнішнього середовища;
- 7) оцінювання ефективності заходів, спрямованих на виконання стратегії діяльності корпоративних підприємств, наведеної в інтегрованій звітності;
- 8) оцінювання ефективності використання капіталу, що закладений у фундаментальну основу інтегрованої звітності;
- 9) оцінювання впливу ризиків, відображених в інтегрованій звітності, на діяльність корпоративних підприємств тощо.

Через високу значущість незалежної думки аудитора при оцінюванні достовірності інтегрованої звітності важливим є правовий базис такої діяльності. Поглиблений аналіз нормативних джерел, які тією чи іншою мірою стосуються порядку формування та перевірки достовірності показників, дав змогу виокремити три рівні нормативно-правового регулювання аудиту інтегрованої звітності підприємств в Україні (рисунок).

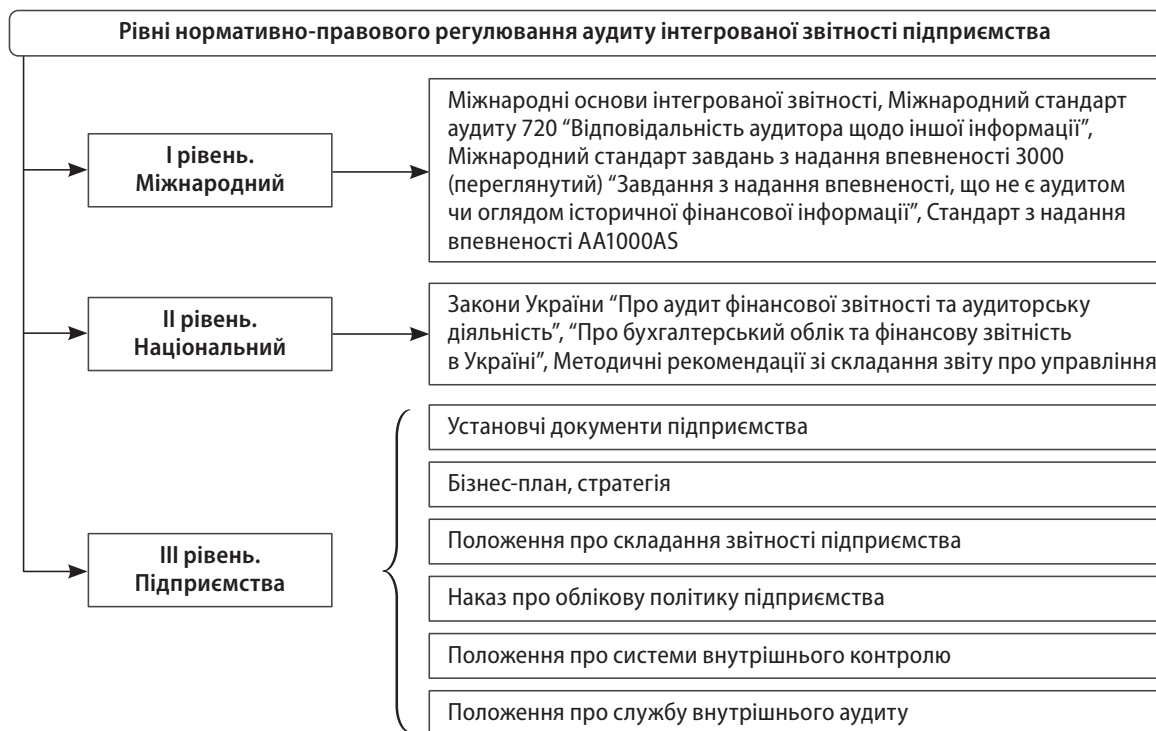


Рисунок. Нормативно-правове регулювання аудиту інтегрованої звітності в Україні

Побудовано авторами.

Коротко охарактеризуємо наведені на рисунку регламенти, що визначають нормативно-правове регулювання аудиту інтегрованої звітності (табл. 4).

Слід зауважити, що вказані регламенти лише побічно стосуються регулювання аудиту інтегрованої звітності, а чинний Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [22] поширюється лише на один із її блоків – фінансову звітність. Тому для всебічного обґрунтування

Таблиця 4. Характеристика нормативно-правового регулювання аудиту інтегрованої звітності в Україні

№ з/п	Найменування документів	Характеристика
1	<IRF> [1, п. 3.40, 3.42]	Передбачає посилення достовірності (точного подання) показників звітності такими механізмами, як повноцінні системи внутрішнього контролю та звітності, взаємодія із зацікавленими сторонами, внутрішній аудит чи аналогічні функції, а також незалежне зовнішнє підтвердження . Ведення аудиторського журналу під час підготовки інтегрованого звіту допомагає керівництву та особам, наділеним управлінськими функціями, розглядати звіт і застосовувати професійне судження для ухвалення рішення, чи достатньо достовірною є інформація для включення її до звіту. У певних випадках (наприклад, щодо інформації, орієнтованої на майбутнє), можливо, є сенс включити вбудований звіт опис механізмів, використаних для забезпечення достовірності
2	Міжнародний стандарт аудиту 720 "Відповідальність аудитора щодо іншої інформації" [19]	Розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації незалежно від того, чи є вона фінансовою або нефінансовою (крім фінансової звітності та звіту аудитора щодо неї), котра включається до річного звіту суб'єкта господарювання
3	Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3000 (переглянутий) "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" [20]	Розкриває методiku виконання завдань, що забезпечують впевненість, відмінних від аудиту та оглядової перевірки фінансової інформації минулих періодів
4	Стандарт з надання впевненості AA1000AS [21]	Доводить корисність функцій внутрішнього аудиту при підтвердженні достовірності показників звітності про сталий розвиток для таких користувачів, як рейтингові агентства, зовнішні зацікавлені сторони та інші розробники стандартів
5	Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21.12.2017 № 2258-VIII [22]	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності , провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають під час її провадження
6	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV [23]	Визначає правові засади подання звіту про управління. Звіт про управління подається разом із фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління . Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію
7	Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [10]	Регламентують порядок формування показників інтегрованої звітності підприємств, яким відповідно до законодавства рекомендовано складання звіту про управління (крім банків, бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств)
8	Установчі документи підприємства	Наводяться основні види та цілі діяльності підприємства
9	Бізнес-план, стратегія	Наводяться джерела і розмір фінансування діяльності підприємства, розкриваються її плани на майбутнє

Закінчення табл.4

№ з/п	Найменування документів	Характеристика
10	Положення про складання звітності підприємства	Закріплюється обов'язок формування інтегрованої звітності та розкриваються способи досягнення підприємством стратегічних цілей
11	Наказ про облікову політику підприємства	Наводиться інформація щодо порядку організації та методики ведення бухгалтерського обліку підприємства
12	Положення про системи внутрішнього контролю підприємства	Розкриваються загальні цілі, принципи та завдання побудови системи внутрішнього контролю, розподіл відповідальності між учасниками цієї системи
13	Положення про службу внутрішнього аудиту	Визначає права, обов'язки та завдання, котрі ставлять перед службою внутрішнього аудиту, зокрема перевірку інтегрованої звітності

Складено авторами.

організаційних і методичних аспектів діяльності з проведення перевірки інтегрованої звітності та надання їй статусу незалежного підтвердження пропонуємо до обговорення проект Закону України “Про аудит інтегрованої звітності” у такій структурі:

- Розділ 1. Загальні положення;
- Розділ 2. Вимоги до проведення аудиту інтегрованої звітності;
- Розділ 3. Формат подання інтегрованої звітності для проведення її аудиту;
- Розділ 4. Порядок проведення аудиту інтегрованої звітності;
- Розділ 5. Порядок оприлюднення звіту незалежного аудитора щодо проведеного аудиту інтегрованої звітності;
- Розділ 6. Процедури за результатами проведення аудиту інтегрованої звітності;
- Розділ 7. Відповідальність сторін за встановлені порушення під час проведення аудиту інтегрованої звітності;
- Розділ 8. Прикінцеві положення.

Аудитор, котрий проводить верифікацію інтегрованої звітності, повинен мати повну вищу освіту освітнього ступеня “Магістр” спеціальності 071 “Облік і оподаткування”, а також позитивно скласти кваліфікаційний іспит із включенням до реєстру аудиторів, що можуть проводити аудит інтегрованої звітності підприємства.

Окрім базових знань у галузі аудиту фінансової звітності, аудитор повинен набути таких компетенцій:

- 1) знати концептуальні основи інтегрованої звітності;
- 2) вміти застосовувати Міжнародні стандарти аудиту та інші документи, що стосуються перевірки нефінансової інформації;
- 3) мати здібності до аналітичного узагальнення альтернативної інформації про діяльність підприємства для підтвердження (спростування) звітних даних;

- 4) володіти методиками прогнозування для перевірки запланованої діяльності підприємства;
- 5) мати навички експертної оцінки складових капіталу підприємства;
- 6) оцінювати рівень відповідності наданих показників інтегрованої звітності запитам стейкхолдерів;
- 7) оцінювати стратегії комерціалізації інтелектуального капіталу;
- 8) оцінювати рівень впливу ризиків, пов'язаних із діяльністю підприємства, на надійність бізнес-партнерства тощо.

Розширення компетенцій потребуватиме підвищення рівня кваліфікації спеціалістів з аудиту, а це, своєю чергою, вимагатиме внесення змін до організації їх навчання. При цьому відповідні знання та навички можуть набуватися аудитором на рівні базової освіти. Для цього в межах спеціальності “Облік і оподаткування” доцільно відкрити освітньо-професійну програму магістерського рівня вищої освіти, що надаватиме знання та навички, необхідні для здійснення аудиту інтегрованої звітності й експертної оцінки соціальних, інтелектуальних та екологічних параметрів функціонування підприємства.

Другий варіант підвищення кваліфікації аудиторів пов'язаний з набуттям необхідних знань та навичок на рівні професійної освіти через систему створених при Аудиторській палаті України тренінгових центрів.

Не претендуючи на довершеність, вважаємо, що запропонований концептуальний підхід сприятиме формуванню сучасної парадигми аудиту інтегрованої звітності, мета якої полягає у створенні інформаційної інфраструктури, адекватної вимогам соціально орієнтованої економіки в інтересах усіх членів суспільства.

Висновки. Проведені дослідження дають можливість сформулювати ряд узагальнюючих положень для концептуалізації аудиту інтегрованої звітності:

1. Інтегрована звітність є інструментом соціальної відповідальності бізнесу. Наявність нефінансової звітності поряд із фінансовою дає змогу зацікавленим особам отримувати дані про соціальні, виробничі, інноваційно-інвестиційні та екологічні аспекти діяльності підприємства в комплексі з інформацією про фінансові результати.

2. Необхідною умовою та суспільною вимогою є підтвердження достовірності інтегрованої звітності шляхом проведення її незалежного аудиту. Аудит інтегрованої звітності – діяльність, яку провадить незалежний аудитор із верифікації інтегрованої звітності з метою висловлення думки щодо відповідності її в усіх суттєвих аспектах <IRF> та іншим стандартизованим документам.

3. Запровадження аудиту інтегрованої звітності як специфічного виду аудиторських послуг потребує: 1) законодавчого врегулювання; 2) модернізації методології аудиту звітності через розширення предмета, об'єктів та методів перевірки показників інтегрованої звітності; 3) посилення освітньо-професійної складової при підготовці аудиторів.

4. Незважаючи на широкий спектр нормативних актів, котрі побічно стосуються регулювання аудиту інтегрованої звітності, існує нагальна потреба в розробленні окремого законодавчого акта, який би всебічно розкривав організаційні та методичні аспекти діяльності зі здійснення перевірки інтегрованої звітності та надавав би їй статусу незалежного підтвердження. Тому запропоновано до обговорення проект Закону України “Про аудит інтегрованої звітності”.

5. З огляду на підвищені кваліфікаційні вимоги до фахівців у галузі аудиту інтегрованої звітності слід посилити їхній освітньо-професійний рівень. Відтак, запропоновано два варіанти розв’язання цього завдання: 1) відкриття відповідної освітньо-професійної програми магістерського рівня вищої освіти в межах спеціальності 071 “Облік і оподаткування”; 2) проведення освітніх заходів тренінговими центрами при Аудиторській палаті України та подальша сертифікація слухачів.

Список використаних джерел

1. The International Integrated Reporting Framework / International Integrated Reporting Council. 2013. December. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
2. Нефінансова звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу. Київ : ФОП Костюченко О М., 2010. 82 с.
3. Єфименко Т. І. Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції. *Фінанси України*. 2014. № 10. С. 7–23. URL: https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4146.
4. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2011. № 6. С. 102–113.
5. Ловінська Л. Г. Деякі аспекти звітності компаній про сталий розвиток. *Фінанси України*. 2020. № 3. С. 23–42. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.03.023>.
6. Олійник Я. В. Інституціональні чинники запровадження нефінансової звітності. *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 112–128. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.09.112>.
7. Давидюк Т. В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів. *Економіка: реалії часу*. 2012. № 2. С. 123–129. URL: <http://oaji.net/articles/2015/2071-1433756097.pdf>.
8. Домашенко Ю. В. Інтегрована звітність: вдосконалений облік операцій як показник ефективності діяльності. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2013. № 1. С. 65–72. URL: https://ev.nmu.org.ua/index.php/uk/archive?arh_article=682.
9. Безверхий К. В. Концепція сталого розвитку як підґрунтя для виникнення інтегрованої звітності підприємства. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 4. С. 75–88. URL: <https://doi.org/10.31767/nasoa.4.2018.08>.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.
11. Ahmed Haji A., Anifowose M. Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter? *Managerial Auditing Journal*. 2016. Vol. 31, No. 8/9. P. 915–948. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/MAJ-12-2015-1293>.
12. Demartini C., Trucco S. Relationship between integrated reporting and audit risk in the European setting: The research design. *Contributions to Management Science*. 2017. P. 59–82. URL: http://dx.doi.org/10.1007/978-3-319-48826-4_4.

13. Engelbrecht L., Yasseen Y., Omarjee I. The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective. *Meditari Accountancy Research*. 2018. Vol. 26, No. 4. P. 657–674. URL: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2017-0226>.
14. Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint / N. Raimo, F. Vitolla, A. Marrone, M. Rubino. *Business Strategy and the Environment*. 2021. Vol. 30, Iss. 1. P. 522–534. URL: <https://doi.org/10.1002/bse.2635>.
15. Falatifah M., Hermawan A. A. Board of directors effectiveness, audit committee effectiveness, and cost of equity: Role of voluntary integrated reporting. *Proceedings of the 32nd International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2018 - Vision 2020: Sustainable Economic Development and Application of Innovation Management from Regional expansion to Global Growth*. 2018. P. 7156–7183. URL: <https://ibima.org/accepted-paper/board-of-directors-effectiveness-audit-committee-effectiveness-and-cost-of-equity-role-of-voluntary-integrated-reporting/>.
16. Chariri A., Januarti I. Audit committee characteristics and integrated reporting: Empirical study of companies listed on the Johannesburg stock exchange. *European Research Studies Journal*. 2017. Vol. 20, Iss. 4. P. 305–318. URL: <https://doi.org/10.35808/ersj/892>.
17. Мельник К. П. Трансформація очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 1 (91). С. 81–87. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2020-1\(91\)-81-87](https://doi.org/10.26642/ema-2020-1(91)-81-87).
18. Шерстюк О. Л. Трансформація моделі ризику аудиту в умовах перевірки інтегрованої звітності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 1 (91). С. 88–95. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2020-1\(91\)-88-95](https://doi.org/10.26642/ema-2020-1(91)-88-95).
19. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Vol. 1 / IFAC. 2018. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>.
20. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Vol. 2 / IFAC. 2021. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-2.pdf>.
21. AA1000 Assurance standard. URL: <https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard/>.
22. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

References

1. International Integrated Reporting Council. (2013, December). *The International Integrated Reporting Framework*. Retrieved from <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
2. Non-financial reporting is a tool for socially responsible business. (2010). Kyiv: FOP Kostyuchenko O. M [in Ukrainian].
3. Iefymenko, T. (2014). Reporting and implementation of integrated accounting reform in terms of European integration. *Finance of Ukraine*, 10, 7–23. Retrieved from https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4146 [in Ukrainian].
4. Korol, S. (2011). Non-financial reporting of the enterprise. *Herald of Kyiv National University of Trade and Economics*, 6, 102–113 [in Ukrainian].
5. Lovinska, L. (2020). Some aspects of companies' sustainability reporting. *Finance of Ukraine*, 3, 23–42. DOI: 10.33763/finukr2020.03.023 [in Ukrainian].
6. Oliynyk, Ya. (2017). Institutional factors for the introduction of non-financial reporting. *Finance of Ukraine*, 9, 112–128. DOI: 10.33763/finukr2017.09.112 [in Ukrainian].
7. Davyduk, T. V. (2012). Convergence of accounting and social reporting in terms of human capital: the development of existing approaches. *Economics: time realities*, 2, 123–129. Retrieved from <https://economics.net.ua/files/archive/2012/No2/123-129.pdf> [in Ukrainian].

8. Domashenko, Yu. Integrated reporting: the improved account of operations as an indicator of the efficiency of an activity. *Economic Bulletin of Dnipro University of Technology*, 1, 65–72. Retrieved from https://ev.nmu.org.ua/index.php/uk/archive?arh_article=682 [in Ukrainian].
9. Bezverkhii, K. V. (2018). The Concept of Sustainable Development: the Basis for the Emergence of Integrated Reporting of the Enterprise. *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, 4, 75–88. DOI: 10.31767/nasoa.4.2018.08 [in Ukrainian].
10. Ministry of Finance of Ukraine. (2018). *About approval of methodological recommendations for the preparation of the management report* (Order No. 982, December 7). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18> [in Ukrainian].
11. Ahmed Haji, A., & Anifowose, M. (2016). Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter? *Managerial Auditing Journal*, 31 (8/9), 915–948. DOI: 10.1108/MAJ-12-2015-1293.
12. Demartini, C., & Trucco, S. (2017). Relationship between integrated reporting and audit risk in the European setting: The research design. In *Contributions to Management Science*, pp. 59–82. DOI: 10.1007/978-3-319-48826-4_4.
13. Engelbrecht, L., Yasseen, Y., & Omarjee, I. (2018). The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective. *Meditari Accountancy Research*, 26 (4), 657–674. DOI: 10.1108/MEDAR-10-2017-0226.
14. Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A., & Rubino, M. (2021). Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint. *Business Strategy and the Environment*, 30 (1), 522–534. DOI: 10.1002/bse.2635.
15. Falatifah, M., & Hermawan, A. A. (2018). Board of directors effectiveness, audit committee effectiveness, and cost of equity: Role of voluntary integrated reporting. In *Proceedings of the 32nd International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2018 - Vision 2020: Sustainable Economic Development and Application of Innovation Management from Regional expansion to Global Growth*, pp. 7156–7183. Retrieved from <https://ibima.org/accepted-paper/board-of-directors-effectiveness-audit-committee-effectiveness-and-cost-of-equity-role-of-voluntary-integrated-reporting/>.
16. Chariri, A., & Januarti, I. (2017). Audit committee characteristics and integrated reporting: Empirical study of companies listed on the Johannesburg stock exchange. *European Research Studies Journal*, 20 (4), 305–318. DOI: 10.35808/ersj/892.
17. Melnyk, K. P. (2020). Transformation of expectations of integrated reporting audit results of users. *Economics, Management and Administration*, 1 (91), 81–87. DOI: 10.26642/ema-2020-1(91)-81-87 [in Ukrainian].
18. Sherstiuk, O. L. (2020). Transformation of the audit risk model in integrated reporting audit conditions. *Economics, Management and Administration*, 1 (91), 88–95. DOI: 10.26642/ema-2020-1(91)-88-95 [in Ukrainian].
19. IFAC. (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, vol. 1. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>.
20. IFAC. (2021). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, vol. 2. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-2.pdf>.
21. AA1000 Assurance standard. (n. d.). Retrieved from <https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard/>.
22. Verkhovna Rada of Ukraine. (2017). *About the audit of financial statements and audit activities* (Act No. 2258-VIII, December 21). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> [in Ukrainian].
23. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *About Accounting and Financial Reporting in Ukraine* (Act No. 996-XIV, July 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].