

законодавства вимогам Директиви дозволив визначити і згрупувати основні зміни до бухгалтерського законодавства України на шляху імплементації Директиви. Визначено, що багато нововведень Директиви в українському законодавстві вже враховано, обґрунтовано необхідність врахування національних умов при впровадженні Директиви та доцільність внесення окремих змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" без його докорінної зміни.

Дискусія. Імплементація Директиви 2013/34/ЄС в Україні не повинна призводити до докорінної зміни законодавчої бази з бухгалтерського обліку, оскільки Україна на шляху впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності пройшла шлях подекуди більший, ніж окремі країни – члени ЄС. Необхідно врахування національних особливостей бухгалтерського законодавства та економіки в цілому, зокрема, в частині обережного застосування критеріїв розмежування малих, середніх та великих підприємств.

Список використаних джерел

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року / неофіційний переклад аудиторської палати Укра-

їни / [сайт]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>

2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996 // ВВР.- 1999.- № 40.- С. 365.

3. Проект Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" / [сайт]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=416065&cat_id=407082&ctime=1431439000340.

4. EFAA. Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives%20Report%20140408.pdf>

5. Deloitte regulatory news alert. Implementation of Accounting Directive 2013/34/EU via draft Law 6718. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/strategy/lu-regnewsalert-implementation-accounting-directive-19-september-2014.pdf>.

6. Provasi R. (2015). The New European Directive 2013/34 / EU on the Financial Statements. Evidence About Its Introduction in the Italian Accounting System, XIV International Business and Economy Conference, Bangkok, Thailand, January 5–8, 2015, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2550039.

7. Grabinski K., Kedzior M., Krasodomska J. (2014). The Polish Accounting System and IFRS Implementation Process in the View of Empirical Research, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 13, No. 2, pp. 281–310, www.cig.ase.ro/revista_cig/Fisiere/13_2_5.pdf

8. Panagiotidou E. (2015). Development and Implementation of IAS in Small and Medium Sized Enterprises. Case Study for Kavala. *Procedia Economics and Finance*, Vol. 19, pp. 193-207. DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00021-0](http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00021-0)

Надійшла до редколегії 01.09.15

Н. Гура, д-р экон. наук, проф.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

ИМПЛЕМЕНТАЦИЯ ДИРЕКТИВЫ 2013/34/ЕС В УКРАИНЕ С УЧЕТОМ МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА

В статье проанализированы основные изменения Директивы 2013/34/ЕС, подходы к ее внедрению в странах ЕС, критические замечания и рекомендации различных исследователей. Обоснованы необходимые изменения в законодательство Украины для имплементации Директивы на основе сравнительного анализа его положений и положений Директивы.

Ключевые слова: Директива 2013/34/ ЕС, упрощение для малых предприятий, финансовая отчетность, обнародование, нормативное регулирование учета, субъекты общественного интереса.

N. Gura, Doctor of Sciences (Economics), Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

IMPLEMENTATION OF DIRECTIVE 2013/34 / EU IN UKRAINE WITH INTERNATIONAL EXPERIENCE

Basic changes that is contained by Directive of 2013/34/EC are grouped in the article. The debatable questions of Directive, certain the European researchers, are exposed. The features of introduction of Directive are distinguished in the separate countries of EC on the different levels of the normative adjusting of record-keeping. The necessity of taking into account of national terms is reasonable. The comparative analysis of positions of Directive is carried out with the Ukrainian legislation. Many questions of Directive, that is taken into account in the Ukrainian legislation, are certain. Desirable changes are grouped in the Ukrainian legislation in accordance with the divisions of Directive. The problem questions of implementation of Directive are exposed in Ukraine.

Keywords:: Directive 2013/34/EU, simplification for small businesses, financial reporting, disclosure, accounting regulation, subjects of public interest.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 10-17

УДК 657.37

JEL M40, M41

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/2>

І. Дерун, канд. экон. наук, асист.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

КОРПОРАТИВНА СОЦІАЛЬНА ЗВІТНІСТЬ ЯК ДОДАТОК ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті проаналізовано сутність та значення корпоративної соціальної звітності в управлінні організацією. Визначено основні переваги та недоліки її впровадження в іноземній та вітчизняній практиці. Розкрито основні методологічні підходи до формування такої звітності на прикладі застосування Global Reporting Initiative 3 та 4.

Ключові слова: звітність сталого розвитку, звіт про додану вартість, звіт про інтелектуальний капітал, інтегрована звітність, корпоративна соціальна звітність, нефінансова інформація.

Вступ. Сучасні глобальні процеси в економіці зумовлюють нові виклики перед всіма суб'єктами господарювання, що виявляються у підвищенні вимог до формування звітності та її прозорості. Цього досягти неможливо лише завдяки застосуванню національних стандартів бухгалтерського обліку чи міжнародних стандартів фінансової звітності, оскільки фінансові показники не дають повною мірою відобразити інформацію про соціальну відповідальність бізнесу підприємства. У зв'язку з цим велика кількість організацій у розвинених

країнах світу для зацікавлених сторін подає окремі соціальні звіти, у яких відображається інформація не тільки про економічну результативність, але й про екологічні аспекти діяльності підприємства. Це зумовлює розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління організацією і ставить нові завдання перед системою бухгалтерського обліку, які вирішити за допомогою традиційних елементів методу бухгалтерського обліку є досить складною справою.

Все це зумовлює появу нового підходу до формування кінцевих даних щодо господарської діяльності підприємства – впровадження корпоративної соціальної звітності. Хоча головна мета ведення бухгалтерського обліку залишається однаковою – надання інформації користувачам звітності для прийняття ними ефективних управлінських рішень. Однак варто зазначити, що такий підхід є новим у практиці управління та обліку як у світі, так і за кордоном. Тому такі звіти не мають усталеної термінології, а тому існує декілька синонімів їх назви, а саме: "соціальна звітність", "корпоративна соціальна звітність", "нефінансова звітність", "звітність сталого розвитку", "інтегрована звітність" тощо.

Метою статті є визначення місця сучасної корпоративної соціальної звітності в управлінні підприємством. Для досягнення поставленої мети потрібно вирішити наступні завдання:

- розкрити сутність корпоративної соціальної звітності та визначити її значення для підприємства;
- запропонувати класифікацію корпоративної соціальної звітності;
- навести методичні підходи до складання корпоративної соціальної звітності в Україні та світі.

Об'єктом дослідження є корпоративна соціальна звітність підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні аспекти складання корпоративної соціальної звітності.

Аналіз досліджень і публікацій. Окремим питанням формування соціальної звітності присвячені праці відомих вітчизняних та закордонних вчених, зокрема: Л. Алканіза [1], К. Безвершого [2], Ф. Бутинця [3], Д. С. Далівала [4], І. Жиглей [5], Р. Г. Еклса [6], Р. Костирка [7], М. Р. Метьюса [8] тощо. Так, К. Безверхий досліджує удосконалення підходів до відображення даних щодо персоналу в існуючій фінансовій звітності [2]. Інший відома вітчизняні вчені, зокрема, Ф. Бутинець, вивчає питання, яким чином система бухгалтерського обліку може допомогти вирішити проблему покращення соціального становища працівників підприємства [3]. І. Жиглей досліджує облік як соціально орієнтовану діяльність [5].

Деяко різняться наукові завдання, які вирішують іноземні вчені у сфері теорії бухгалтерського обліку. Так, М. Р. Метьюс [8] одним з перших почав вивчати поняття сутності соціальної звітності. Натомість, Д. С. Далівал [4] досліджує вплив використання підприємством нефінансової інформації у звітності на ефективність управління тощо. Однак попри велику кількість закордонних та вітчизняних праць питання сутності і значення корпоративної соціальної звітності, а також методичних аспектів її формування, залишаються неповною мірою дослідженими та узагальненими.

Методологія дослідження. Методологічною основою написання статті стали загальнонаукові методи пізнання, а саме: метод системності, аналіз і синтез, метод порівняння, індукція та дедукція, історичний метод тощо. У статті наведено систематизований досвід формування корпоративної соціальної звітності закордонних та вітчизняних компаній. Зокрема, на основі історичного методу та методу системності досліджено сутність соціальної звітності та запропоновано її класифікацію на окремі групи звітності: як додатки до фінансової звітності, що містять нефінансову інформацію (звіти про інтелектуальний капітал, звіти про додану вартість, тощо) та інтегровану звітність. Графічний ме-

тод дослідження використаний для відображення важливості переваг впровадження корпоративної соціальної звітності в управління організацією. Також за допомогою методів порівняння, індукції та дедукції розглянуто методіку формування корпоративного соціального звіту відповідно до світової практики.

Основні результати. Класики теорії бухгалтерського обліку М. Р. Метьюс та М. Х. Перера визначають соціальну звітність у вузькому та широкому сенсах. Зокрема, у вузькому сенсі під соціальною звітністю слід розуміти сукупність даних стосовно персоналу організації, виробленої і реалізованої продукції, а також наданих послуг, основною метою яких є зменшення підприємствами викидів у навколишнє середовище. Натомість, у широкому сенсі основною метою соціальної звітності є відображення інформації щодо витрат, які понесе суспільство внаслідок господарської діяльності підприємства [8, с. 614]. Якщо прийняти другий підхід до розуміння соціальної звітності, то слід визначити, які ж витрати може понести кожен член суспільства від функціонування суб'єктів господарювання.

Подання соціальної звітності не суперечить МСФЗ, оскільки відповідно до п. 14 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" [9] суб'єкти господарювання крім фінансової звітності можуть подавати інші документи, особливо у тих видах економічної діяльності, де є істотними екологічні чинники, а персонал важливою групою користувачів такої звітності.

У Європейському Союзі та Сполучених Штатах Америки подають різні звіти для інформування своїх користувачів щодо інформації, яка не відображається у фінансовій звітності. Прикладами таких звітів є звіт про інтелектуальний капітал, звіт про додану вартість, звіт про екологічні викиди в атмосферу, корпоративний соціальний звіт тощо. У зв'язку з тим, що кожен з таких звітів містить різну за обсягом та змістом інформацію, доцільно групування таких звітів. Так, пропонується наступна класифікація усієї звітності, яка містить не фінансові дані діяльності організації:

- окремі звіти як додатки до фінансової звітності, які не регулюються національними стандартами бухгалтерського обліку, МСФЗ (IAS/IFRS) чи GAAP US (наприклад, звіти про додану вартість, звіти про інтелектуальний капітал, звіти про зайнятність, звіти про корпоративне управління, екологічні звіти тощо);
- інтегрований звіт (звіт сталого розвитку, соціальний звіт тощо), який охоплює усі фінансові та нефінансові дані суб'єкта господарювання.

Наприклад, у звіті про додану вартість відображається інформація про створену персоналом організації вартість. Найтипівішим підходом до визначення доданої вартості є різниця між доходом від продажів та вартості придбаних матеріалів і послуг. Завдяки такому звіту можна оцінити розподіл загальної додаткової вартості між працівниками, кредиторами, інвесторами, державою тощо. Крім того, він дає змогу оцінити, яка сума залишається суб'єкту господарювання на реінвестування [10, с. 261]. Також для інвесторів та акціонерів звіт про додану вартість дає можливість оцінити ефективність використання ресурсів підприємства для виробництва продукції та її реалізації. Приклад такого звіту подано у табл. 1 на прикладі міжнародної логістичної компанії "IMPERIAL".

Таблиця 1. Звіт про додану вартість компанії "IMPERIAL" у 2014 р.

Стаття звітності	2013	%	2014	%
Дохід, млн. ZAR*	92383	x	103567	x
Вартість придбаних матеріалів та послуг у постачальників, млн. ZAR	71364	x	80621	x
Загальна створена вартість, млн. ZAR	21019	100	22946	100
Розподіл створеної вартості:				
Заробітна плата та інші виплати працівникам, млн. ZAR	12824	61	14576	64
Винагороди джерелам капіталу, млн. ZAR	3518	17	3358	15
– чисті фінансові витрати	744	4	926	4
– дивіденди, викуп акцій, анулювання	2497	12	2120	9
– дивіденди міноритарників	277	1	322	2
Винагороди державі (податки), млн. ZAR	1438	7	1748	7
Реінвестування власного прибутку, млн. ZAR	3239	15	3254	14
– знос та амортизація	2316	x	2408	x
– майбутнє розширення	923	x	846	x
Персонал:				
Загальна кількість працівників, осіб	51007	x	51671	x
Дохід на одного працюючого, ZAR	1811	x	2004	x
Створена вартість на одного працюючого, ZAR	412	x	444	x
Примітки:				
1. Заробітна плата та інші виплати працівникам, млн. ZAR:	12824	x	14576	x
заробітна плата, понаднормові, комісійні, бонуси, надбавки	11739	x	13316	x
внески роботодавців	1085	x	1260	x
2. Центральний та місцевий уряд, млн. ZAR:	1438	x	1748	x
оподаткування за основною системою ПАР	995	x	1125	x
утримання та вторинний податок на компанії	9	x	11	x
закордонний податок	196	x	349	x
місцеві податки	94	x	82	x
податок на нерухомість	52	x	62	x
фонд по страхуванню безробіття	69	x	95	x
податок за викиди вуглецю	23	x	24	x

Джерело: за даними компанії "IMPERIAL" [11]

* Позначення національної валюти Південно-Африканської Республіки (ПАР) відповідно до стандарту Міжнародної організації по стандартизації ISO 4217

У зв'язку із істотним розривом між ринковою та балансовою вартістю підприємств, який суттєво зріс за останні 20 років, що спричинене нездатністю відображення інформації про інтелектуальний капітал у системі бухгалтерського обліку, деякі іноземні підприємства почали впроваджувати звіти про інтелектуальний капітал (найчастіше їх використовують датські та іспанські компанії). Це пов'язано, у першу чергу, із неможливістю визначення повного складу інтелектуального капіталу, а також достовірної і точної його оцінки. У зв'язку з цим у звіті широко використовуються фінансові та нефінансові показники для надання інформації про людський капітал (витрати на навчання та підвищення кваліфікації працівників, витрати найму, рівень соціальної захищеності працівників, оцінка компетенції та навичок персоналу, рівень нагород і заохочень працівників тощо) та структурний капітал (оцінка клієнтської бази, вартість бренду, витрати на дослідження і розробки, наявність ноу-хау, патентів, промислових розробок, екологічні витрати тощо) як основних структурних елементів інтелектуального капіталу. Застосування такого звіту дає можливість оцінити сильні та слабкі сторони підприємства, визначити його можливий потенціал, а також більш точно обґрунтувати ринкову вартість підприємства.

Використання окремих звітів як додатку до фінансової звітності (звітів про додану вартість звітів про інтелектуальний капітал, екологічних звітів тощо) дає змогу підвищити свою інвестиційну привабливість, імідж компанії, не підвищуючи суттєво власні агентські витрати для їх підготовки. Однак варто зауважити, що стандартних підходів для таких звітів державними органами різних країн чи міжнародними фаховими органами не роз-

роблено. Одним з небагатьох винятків є Датське агентство з торгівлі, яке розробило Рекомендації із звітування про інтелектуальний капітал, згідно з яким звіт про інтелектуальний капітал має складатися із чотирьох частин:

- "опис інтелектуальних ресурсів підприємства" (англ. – Knowledge narrative), за допомогою якого у звіті пояснюються головні управлінські цілі та які інтелектуальні ресурси потрібно витратити для цього;

- "виклики управління" (англ. – Management challenges), за допомогою яких адміністрація підприємства визначає, як між собою пов'язані інтелектуальні ресурси, які з них найбільш необхідні для реалізації цілей суб'єкта господарювання (визначення бізнес-моделі підприємства);

- "ініціативи" (англ. – Initiatives), тобто визначення конкретних дій для реалізації запланованих цілей, які цілі є пріоритетними тощо;

- "показники" (англ. – Indicators), за допомогою яких вище керівництво оцінює економічний ефект від використання інтелектуального капіталу [1, с. 108; 12, с. 50–51].

Усі вище наведені звіти, які слугують додатками до фінансової звітності, вирішують лише окремі завдання для конкретних користувачів, але вони не можуть задовольнити усіх викликів, які стоять перед звітністю в цілому, зокрема: повна достовірність наданих даних; прозорість інформації про показники ефективності; надання ретроспективної інформації про господарську діяльність та інформації на перспективу; відображення взаємозв'язку ефективності ведення бізнесу та соціальної відповідальності підприємства; розкриття інформації про стратегію суб'єкта господарювання та шляхів її реалізації тощо. Всі ці виклики покликана вирішити

корпоративна соціальна звітність, використання якої набуває популярності у світі. Так, відповідно із результатами дослідження компанії "Ernst&Young" та Центру корпоративного громадянства Бостонського коледжу, проведеного у 2013 р., визначено, що близько 95 % усіх компаній, які потрапляють у рейтинг журналу Fortune (Fortune Global 250), складають інтегровану звітність для зацікавлених осіб [9]. Наприклад, у ПАР з 2010 р. усі компанії, акції яких котируються на фондовій біржі, зобов'язані публікувати такі звіти. Крім того, на сучасному етапі у понад 30 країнах світу існують вимоги державних органів чи фондових бірж щодо подання звітності сталого розвитку [7, с. 19; 6]. В Україні публікують інтегровані звіти невелика кількість підприємств. Зокрема, її впроваджують лише великі вітчизняні підприємства, діяльність яких націлена не тільки на вітчизняного, але й на іноземного споживача. Крім того, варто зазначити, що кількість таких компаній в Україні є досить низькою, близько декількох десятків. Зокрема, корпоративну соціальну звітність вже впровадили наступні вітчизняні суб'єкти господарювання: "ДТЕК" [13], ПАТ "Оболонь" [14], Coca-Cola [15], група компаній "ВІДІ Груп" [16] тощо.

На основі аналізу соціальних звітів 7000 підприємств з 31 країни світу було виявлено, що складання такої звітності допомагає аналітикам визначати корпоративні цінності компанії, а також використання таких звітів знижує рівень неточності прогнозів приблизно на 10 % [4]. Це свідчить про появу тенденції підготовки корпоративної соціальної звітності для покращення управління своїм впливом на соціальну сферу та навколишнє середовище, підвищення операційної ефективності, раціонального використання людських та природних ресурсів тощо.

Відповідно до звіту "Ernst&Young" [17] найбільшими перевагами застосування звіту про сталий розвиток є покращення корпоративної ділової репутації та підвищенню інформаційної відкритості підприємства. Крім того, однією з найважливіших зацікавлених груп користувачів таких звітів є персонал. Тому впровадження інтегрованих звітів у компанії дає можливість підвищити

лояльність її працівників. Не менш важливими факторами впровадження таких звітів є також підвищення ефективності управління та зменшення відходів від виробництва, полегшення доступу до ринку капіталів тощо. За опитуванням, проведеним "Ernst&Young", у якому прийняло участь 579 респондентів (компаній) з усього світу, було визначено основні переваги використання звітності сталого розвитку, що представлено на рис. 1.

Недоліками впровадження соціальної звітності, особливо для великих вітчизняних підприємств, можуть бути: високі трансакційні витрати на її впровадження, включаючи організаційні витрати; витрати на навчання персоналу, які будуть впроваджувати та у подальшому складати звітність сталого розвитку; витрати на пропагування результатів такої звітності (публікування у ЗМІ, підвищення популярності власних інтернет-ресурсів) тощо; неспроможність адаптувати соціальну звітність для потреб зовнішнього та внутрішнього ринку; нерозуміння вищого керівництва підприємства основної мети такої звітності та її переваг; великі затрати часу для її впровадження у систему управління, яка може перевищувати один рік; незацікавленість користувачів звітності (персоналу, акціонерів, інвесторів, громадськості тощо); зміна керівництва чи власника підприємства, що зумовлює згортання проекту. Також, з одного боку, істотними проблемами можуть стати неможливість визначення усіх суттєвих аспектів, які повинні бути висвітлені у такій звітності, а з іншого – балансування між між достатнім та надмірним обсягами інформації тощо.

Крім того, досить вагомими аспектами відсутності у вітчизняній практиці масового застосування соціальної звітності відсутність в Україні відповідного законодавства, у якому б декларувалися форми та методика її подання, що б могло забезпечити її порівнянність у просторі і часі з аналогічними показниками конкурентів, середніми показниками по галузі чи країні тощо. До цього слід додати й відсутність стимулів з боку держави щодо її впровадження, що може бути реалізовано за допомогою різних податкових пільг.

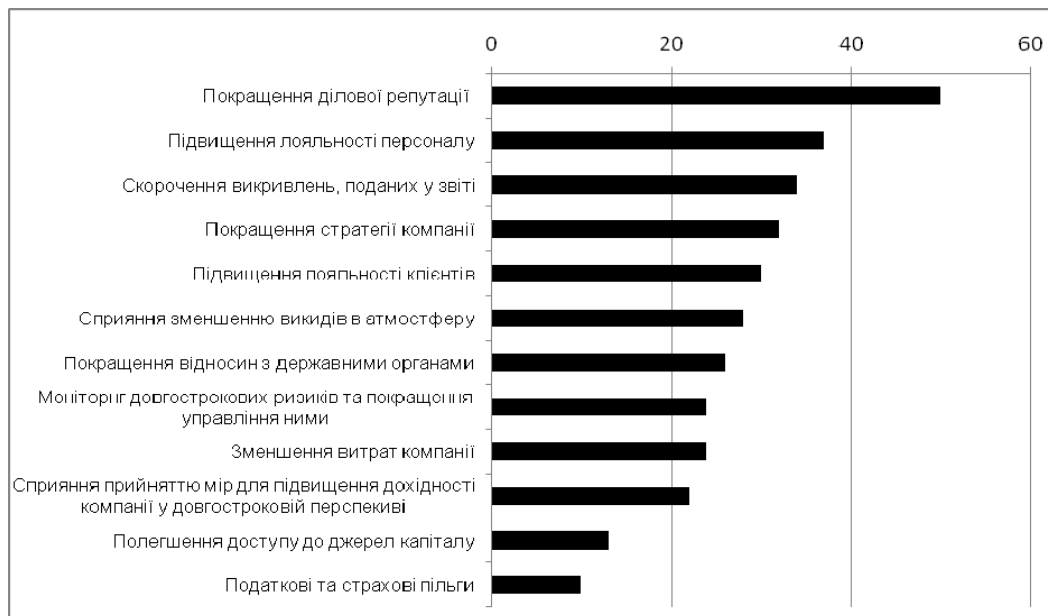


Рис. 1. Важливість переваг впровадження інтегрованої звітності (звітності сталого розвитку, соціальної звітності тощо) на підприємстві, %

Проблема гармонізованого законодавства щодо методики заповнення та подання звітності соціального обліку існують й в інших країнах світу. Так, у світі існує декілька нормативних документів, які регулюють підходи до звітування щодо застосування інновацій у господарській діяльності, показників екологічної діяльності та взаємовідносин із персоналом і суспільством. Такими документами є: Керівництво зі звітності сталого розвитку, затверджене міжнародною неприбутковою організацією Global Reporting Initiative (GRI) [18], Глобальний договір ООН [19] та ISO 26000 "Соціальна відповідальність" [20].

Загальної методики заповнення соціальної звітності у вітчизняних підприємств немає. Так, деякі підприємства заповнюють лише окремі звіти, які містять нефінансову інформацію, що не відображається у фінансовій звітності (наприклад, компанія "Nemiroff Україна" заповнює екологічний звіт, а компанія "Deloitte Ukraine" – звіт про корпоративну відповідальність). Інші вітчизняні компанії заповнюють соціальні звіти, які не відповідають жодному нормативному документу, що вище перелічені ("Київстар", "Carlsberg Ukraine"). Деякі українські підприємства заповнюють соціальні звіти відповідно до вимог Генерального договору ООН та ISO 26000 "Соціальна відповідальність" ("Інтептайп", "METRO", "Бритіш Американ Табакко Україна"). Стандарт GRI, який є найбільш жорстким, використовують наступні українські компанії: "СКМ", "Ernst&Young", "Оболонь". Однак варто зауважити, що не всі компанії публікують у відкритому доступі власні соціальні звіти, а ті звіти, які перебувають у мережі на офіційних сайтах підприємств, публікуються не на постійній основі, термін охоплення їх діяльності може коливатися від 1 до 3 років. Крім того, вони не можуть бути порівняними у просторі і часі. Тому вітчизняна практика використання корпоративної соціальної звітності перебуває на зародковому етапі.

Глобальний договір ООН вимагає, щоб усі підприємства складали звіти сталого розвитку, а також декларує основні принципи, які сприяють соціальній відповідальності бізнесу та підтримці вирішення суб'єктами господарювання проблем глобалізації та створення стабільної глобальної економіки. Зокрема, договір визначає наступні принципи:

- *принципи прав людини* (компанії повинні гарантувати права людини; компаніям необхідно забезпечити, щоб їх господарська діяльність не порушувала прав людини тощо);

- *принципи праці* (компанії повинні підтримувати свободу зібрань та визнання колективних договорів, боротися із примусовою працею, використанням дитячої праці у господарських цілях, трудовою дискримінацією працівників тощо);

- *принципи екологічної безпеки* (компанії повинні дотримуватись обережних підходів до екологічних проблем, сприяти підвищенню соціальної відповідальності та розвитку і впровадженню зелених технологій у власну діяльність);

- *антикорупційні принципи* (компанії зобов'язані забезпечити боротьбу із корупцією та здринцтвом) [19].

Переважає більшість підприємств, які публікують інтегровану звітність, використовують Керівництво GRI [18] для її складання. До 2013 р. у світі використовувалось Керівництво GRI G3, однак у травні цього ж року було прийнято нову версію Керівництва GRI G4 [18], відповідно до якої усі підприємства, що публікують соціальну звітність, повинні перейти на цей стандарт і за 2015 р. подавати звіт на базі G4.

Керівництво G4 [18] гармонізоване із Глобальним договором ООН [19] та ISO 26000 "Соціальна відповідальність" [20]. При складанні інтегрованої звітності є досить істотним дотримання принципів, які розкриваються у Керівництві G4 [18], що представлені у табл. 2.

Таблиця 2. Принципи складання інтегрованої звітності відповідно до Керівництва G4

Група принципів	Принцип	Сутність принципу
Принципи визначення змісту звіту	Взаємодія із зацікавленими сторонами	Організація повинна визначити усіх осіб, які зацікавлені в її діяльності (акціонери, інвестори, кредитори, працівники, громадські організації, інші групи населення, незалежний аудит, державні органи тощо) і визначити, яким чином їх очікування та інтереси будуть враховані при підготовці звіту
	Контекст сталого розвитку	Звіт повинен представляти результати діяльності організації у широкому контексті сталого розвитку, розкриваючи питання щодо вкладу (теперішнього і майбутнього) як у покращення, так і в погіршення економічних, соціальних та екологічних умов, процесів та результатів на регіональному і глобальному рівнях
	Суттєвість	Звіт повинен охоплювати усі аспекти, які відображають істотний вплив організації на економіку, навколишнє середовище та суспільство або істотно впливають на рішення зацікавлених сторін
	Повнота	Звіт повинен охоплювати усі суттєві аспекти (сфера впливу, межі сфери впливу та часові рамки звітності)
Принципи забезпечення якості звітності	Збалансованість	Звіт має відображати усі позитивні та негативні аспекти результативності організації
	Порівнянність	Інформація у звіті має подаватись таким чином, щоб зацікавлені сторони могли її аналізувати і мати можливість її порівнювати із минулими показниками, середніми показниками по галузі, ідентичними показниками конкурентів тощо
	Точність	Інформація у звіті має бути детальною, щоб зацікавлені сторони могли оцінити результативність організації
	Своєчасність	Звітність має формуватися на основі відповідного графіку для того, щоб зацікавлені сторони могли вчасно приймати рішення щодо організації на основі наданої інформації у звіті

Джерело: складено автором на основі [18].

В інтегрованому звіті мають поєднуватися дані щодо економічної, екологічної та соціально орієнтованої діяльності підприємства. На рис. 2 наведено коло специфічних питань, які мають висвітлюватися у звіті сталого розвитку відповідно до Керівництва G4.

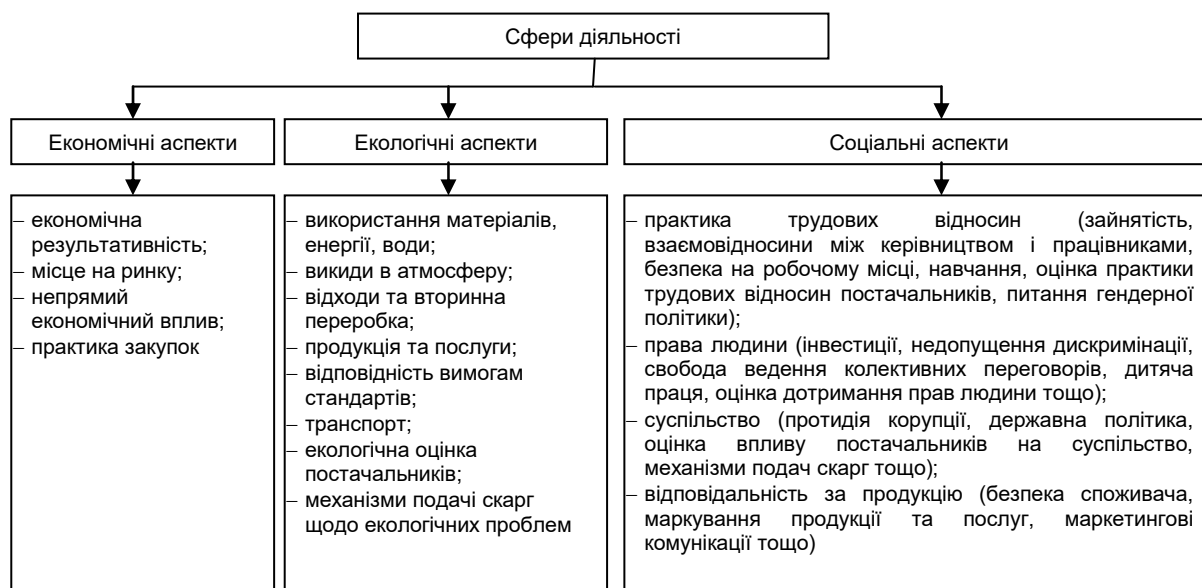


Рис. 2. Основні специфічні аспекти, яка слід відобразити в інтегрованому звіті відповідно до Керівництва G4

Джерело: складено автором на основі [18].

Для полегшення користування соціальними звітами компаній GRI пропонує у Керівництві G4 (G1 – питання економічної результативності, G2 – питання екологічної сфери, G3 – питання соціальної сфери, G4 – пи-

тання корпоративного управління), що надасть можливість аналізувати ці звіти і проводити порівняння на їх основі. Типову структуру такого соціального звіту подано у табл. 3.

Таблиця 3. Загальна структура інтегрального звіту відповідно до Керівництва G4

Назва розділу (елементу звітності)	Зміст
Стратегія та аналіз	Вступне слово керівника організації (власника) щодо значення сталого розвитку для її стратегії, сутності стратегії підприємства на короткострокову, середньострокову та довгострокову перспективи, пріоритети та ключові проблеми суб'єкта господарювання, масштабні тенденції, які впливають на підприємство, його найважливіші події, досягнення та невдачі. Крім цього потрібно розглянути ключові ризики, впливи на зацікавлених сторін, а також можливості організації тощо
Профіль організації	Вказати назву, бренди, продукцію, місце розташування, види діяльності, філії і представництва, ринки збуту організації, її масштаби (чисельність підрозділів, кількість зайнятих, суму чистих продаж, капітал та його структуру, обсяги виробленої продукції, аналіз кількості і якості персоналу за різними ознаками, ланцюжок постачальників організації, членство в різних громадських об'єднаннях організації тощо
Виявлені суттєві межі та межі	Перерахувати усіх юридичних осіб, які включені у консолідовану фінансову звітність, розкрити методику визначення найсуттєвіших питань діяльності організації, визначити перелік цих питань і описати їх, визначити вплив найсуттєвіших питань на організацію, надати інформацію про зміну меж суттєвих аспектів діяльності організації
Взаємодія із зацікавленими сторонами	За звітний період вказати групи зацікавлених сторін, з якими взаємодіє організація. Визначити принципи відбору таких груп, описати підходи взаємодії із зацікавленими сторонами, розкрити ключові питання, пов'язані із ними тощо
Загальні відомості про звіт	Визначити звітний період, дату публікації та цикл звіту, вказати контактну особу та її координати, до якої можна звернутися щодо питань, пов'язаних із звітом, зазначити вид соціального звіту (основний чи розширений) тощо
Корпоративне управління	Висвітлення інформації про структуру корпоративного управління та його склад, роль головного структурного органу управління визначенні стратегії та цілей організації, компетенції та оцінки вищого керівного органу, його роль в управлінні ризиками, підготовкою звітності в області стійкого розвитку, в оцінці економічного, соціального та екологічного впливом на зацікавлених сторін тощо
Етика та сумлінність	Розкрити сутність принципів, стандартів та цінностей організації, опис внутрішніх і зовнішніх механізмів звернення за консультаціями із питань етики та законності, опис механізмів щодо запобігання випадків порушення етики та законності тощо.

Джерело: складено автором на основі [18].

Варто зауважити, що Керівництво G4 радикально не відрізняється від Керівництва G3, однак при переході до Керівництва G4, яке необхідно зробити до 31 грудня 2015 р., істотно зміниться процес підготовки корпоративної соціальної звітності. Зокрема, одним з найсуттєвіших нововведень у Керівництві G4 є відображення чітко сформульованих усіх суттєвих аспектів, які мають висвітлюватися у звітності сталого розвитку. При цьому повинен бути відображений конкретний зв'язок між цими

асpekтами та даними про підходи щодо управління. Крім того, організація має описати методику визначення усіх суттєвих аспектів.

Також у Керівництві G4 порівняно з G3 змінилися межі звітності. Так, відповідно до G3 підприємство у звіті мало висвітлювати суттєві аспекти, які повністю можуть контролюватися підприємством. Однак у G4 рекомендується тепер аналізувати усі суттєві аспекти, що можуть впливати на зацікавлених сторін організації,

які повністю можуть не бути керовані нею. Для цього потрібно у звітності також описати межі кожного суттєвого аспекту організації.

Крім того, у G4 з'являється новий підхід до оцінки якості соціальної звітності, відповідно до якого існують лише два типи такої звітності – основний (містить найважливіші елементи звітності, які організація має розкривати щодо взаємодії економічного, екологічного та соціального характеру на зацікавлених осіб) та розширений (уся інформація, яка знаходиться в основному типі звітності, та додаткова інформація щодо корпоративного управління, етики та сумлінності роботи організації, що включає розширення даних стосовно складу, повноважень головного управлінського органу організації). Цього не спостерігалося у G3, де відображалися рівні відповідності соціальної звітності типу А, В та С.

У Керівництві G4 вимагається також розширена інформація про ланцюжок постачання, чого не простежується у G3. Так, сюди слід включити наступну інформацію: кількість та структуру постачальників із використанням критеріїв оцінки впливу їх діяльності на екологічну та соціальну сферу життя, враховуючи аспекти праці і дотримання прав людини; суттєвий негативний вплив, який здійснюють постачальники організації; кількість трудових конфліктів та скарг, які стосуються ланцюжка постачання, були розглянуті і вирішені.

Висновки. У процесі дослідження визначено, що однією з умов підвищення ефективності функціонування організації та покращення її управління є подання корпоративної соціальної звітності, у якій має публікуватися інформація про економічний, екологічний та соціальний вплив на зацікавлених осіб. Такими чином, одним із пріоритетних сфер дослідження бухгалтерського обліку є підготовка інтегрованої звітності підприємствами в Україні та світі. Реалізація такої мети потребує стандартизації вимог до її заповнення, що забезпечить аналіз та порівняння такої звітності з іншими аналогами. Для цього на практиці у світі застосовується Керівництво щодо звітності сталого розвитку G4, запровадження якого сприяє більш ефективному та справедливому розподілу ресурсів між зацікавленими особами.

Тому з боку держави, потрібно забезпечити необхідність опублікування такої звітності на основі стандарту GRI G4 для всіх великих підприємств, особливо промислових, шляхом їх заохочення шляхом надання різних податкових преференцій (зменшення ЄСВ, зменшення ставки з податку на прибуток, надання податкових канікул тощо). Це дозволить компаніям підвищити свою ділову репутацію, сприятиме підвищенню їх інвестиційної привабливості та кредитоспроможності.

Таким чином, подання корпоративної соціальної звітності як додатку до фінансової звітності вітчизняним підприємствам дасть змогу підвищити їх обліково-аналітичне забезпечення для ефективного прийняття управлінських рішень.

Дискусія. В Україні не багато підприємств подають корпоративну соціальну звітність, що викликано не досить високою корпоративною культурою, відсутністю

належної кваліфікації, фінансовими витратами тощо. Тому, пріоритетним завданням у сфері впровадження корпоративної соціальної звітності на вітчизняних підприємствах є розробка інструментарію, який надасть можливість адаптувати до економічних умов України стандарти із соціальної відповідальності бізнесу.

Список використаних джерел

1. Alcaniz L. Theoretical Perspectives on Intellectual Capital: a Backward Look and a Proposal for Going Forward / L. Alcaniz, F. Gomez-Bezales, R. Roslender // Accounting Forum. – 2011. – No 35. – P. 104–117. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2011.03.004>
2. Безверхий К. Соціально-орієнтована звітність підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2–3. – С. 70–78.
3. Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку: [монографія] / Під заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир: ПП "Рута", 2014. – 380 с.
4. Dhaliwal D. S. Nonfinancial Disclosure and Analyst Forecast Accuracy: International Evidence on Corporate Social Responsibility Disclosure / D. S. Dhaliwal, S. Radhakrishnan, A. Tsang, Y. G. Yang // The Accounting Review. – 2012. – Vol. 87. – No. 3. – P. 723–759. DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/accr-10218>
5. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: [монографія] / І. В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.
6. Eccles R. G. Market Interest in Nonfinancial Information / R. G. Eccles, M. P. Krzus, G. Serafeim // Journal of Applied Corporate Finance. – 2011. – Vol. 23. – No. 4. – P. 113–127. DOI: [10.1111/j.1745-6622.2011.00357.x](http://dx.doi.org/10.1111/j.1745-6622.2011.00357.x)
7. Костирко Р. О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові / Р. О. Костирко // Економіка України. – 2013. – № 2 (615). – С. 18–28.
8. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. – М.: Юнити, 1999. – 663 с.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" / [сайт]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (20.07.2015 р.).
10. Чалий І. БухXXXоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком / І. Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.
11. Value Added Statement / [сайт]. – Режим доступу: <http://www.imperial.co.za/sus-value.php#> (20.07.2015 р.).
12. Mouritsen J. Reporting on Intellectual Capital: Why, What and How? / Per N. Buck, V. Marr // Measuring Business Excellence. – 2004. – No 2 (Vol. 1). – P. 46–54. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/13683040410524739>
13. Интегрированный отчет компании "ДТЭК" за 2013 г. / [сайт]. – Режим доступу: <http://www.dtek.com/library/file/dtek-ar2013-ru-ua.pdf> (24.07.2015 р.).
14. Отчет об устойчивом развитии ПАО "Оболонь" за 2013–2014 гг. / [сайт]. – Режим доступу: http://report.obolon.ua/img/Obolon-report-2013-14_ru.pdf (24.07.2015 р.).
15. Звіт про соціальну відповідальність компанії Coca-Cola за 2010–2011 рр. / [сайт]. – Режим доступу: <http://assets.coca-colacompany.com/e7ff8/f813c0224520a06e7fb32e20c056/csr-report-2010-2011.pdf> (24.07.2015 р.).
16. Соціальний звіт групи компаній "ВІДІ Груп" за 2011–2013 рр. / [сайт]. – Режим доступу: http://www.vidigroup.com/upload/iblock/af9/work_so_2013_.pdf (24.07.2015 р.).
17. Преимущества отчетности в области устойчивого развития / [сайт]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Value-of-Sustainability-RUS/\\$FILE/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Value-of-Sustainability-RUS/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf) (24.07.2015 р.).
18. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4 / [сайт]. – Режим доступу: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf> (24.07.2015 р.).
19. United Nations Global Compact / [сайт]. – Режим доступу: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc> (24.07.2015 р.).
20. ISO 26000 "Социальная ответственность" / [сайт]. – Режим доступу: <http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/iso26000.htm> (24.07.2015 р.).
21. GRI G4 Guidelines and ISO 26000:2010 How to use the GRI G4 Guidelines and ISO 26000 in conjunction [сайт]. – Режим доступу: http://www.iso.org/iso/ru/iso-gri-26000_2014-01-28.pdf (24.07.2015 р.).

Надійшла до редакції 30.08.15

И. Дерун канд. экон. наук, ассист.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев, Украина

КОРПОРАТИВНАЯ СОЦИАЛЬНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК ПРИЛОЖЕНИЕ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье проанализировано сущность и значение корпоративной социальной отчетности в управлении организацией. Определены основные преимущества и недостатки ее внедрения в иностранной и отечественной практике. Раскрыты основные методологические подходы к формированию такой отчетности на примере применения Global Reporting Initiative 3 и 4.

Ключевые слова: отчетность устойчивого развития, отчет о добавленной стоимости, отчет об интеллектуальном капитале, интегрированная отчетность, корпоративная социальная отчетность, нефинансовая информация.

I. Derun, PhD in Economics, Assistant
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

CORPORATE SOCIAL REPORTING AS APPENDIX TO FINANCIAL STATEMENT

The paper deals with essence and importance of corporate social reporting in the management of business entity management. The study examines several approaches for providing data about economic, ecological and social aspects of the companies. There are approaches of formulating of separated reports as addition to financial statements (for example Value Added Statement, Intellectual Capital Statement) and integrated reporting. The article examines positive and negative factors that could significantly influence the implementation process of corporate social reporting for companies in Ukraine and around the world. Principles of corporate social reporting are considered. The research analyzes methodical approaches of preparing of integrating statements for large companies and data needs of stakeholders for making effective management decisions.

Keywords: sustainability reporting, Value Added Statement, Intellectual Capital Statement, integrated reporting, corporate social reporting, non-financial information.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 17-23

УДК 657.6

JEL M40, M42

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/3>

Н. Дорош, д-р екон. наук, проф.
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

РОЗВИТОК АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

У статті проаналізовано стан аудиторської діяльності в Україні та основні напрями розвитку ринку аудиту і аудиторських послуг, визначено чинники, які їх обумовлюють. Розкрито основні елементи системи суспільного нагляду та розвиток аудиторської діяльності в умовах євроінтеграційних процесів.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудиторські послуги, закон Сарбенса–Окслі, Директива 2014/56/ ЄС, система суспільного нагляду, підприємства суспільного інтересу.

Вступ. Виникнення, становлення і подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні обумовлені суттєвими змінами в економіці країни, її ринковим спрямуванням й необхідністю незалежного об'єктивного контролю діяльності підприємств недержавної форми власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам, зацікавленим сторонам. Безумовно, незалежний аудит як спосіб підтвердження даних фінансової звітності необхідний не тільки підприємству, але й потенційним інвесторам, постачальникам, кредиторам, акціонерам, суспільству в цілому, тому питання розвитку аудиту в Україні сьогодні є досить актуальними, особливо в аспекті розгляду проблем та перспектив його розвитку. Щодо окремих суб'єктів господарювання він є суттєвою інституцією, характеристикою економічного середовища нової якості, його дія набрала змісту, норм, вимог, обов'язковості і стала своєрідним бар'єром у певному обмеженні протиправної економічної поведінки.

Разом з тим, організація аудиту в Україні не повною мірою відповідає викликам сучасності. Процеси концентрації та глобалізації, які відбуваються в світі, та європейський напрям розвитку України потребують гармонізації законодавства України у сфері аудиту з метою його адаптації до загальноєвропейських норм. Існуюча модель регулювання аудиторської діяльності, визначена у Законі України "Про аудиторську діяльність", була сформована у 1993 році з подальшим внесенням певних змін. За останні роки в європейських країнах докорінно змінились принципи регулювання аудиторської діяльності. Суттєві зміни відбулися на світових фінансових ринках, у банківському секторі, корпоративних відносинах та фінансових системах держави та окремих суб'єктів господарювання.

Метою статті є визначення реального стану, результатів та основних напрямів розвитку аудиторської діяльності в умовах євроінтеграційних процесів.

Для досягнення вказаної мети були поставлені наступні завдання:

– встановити сучасний стан та напрями розвитку аудиторської діяльності в Україні у зв'язку з євроінтеграційними процесами;

– розкрити основні положення закону Сарбенса–Окслі та нормативних актів Європейського Союзу щодо регулювання аудиту суб'єктів суспільного інтересу;

– висвітлити обов'язкові умови формування органу суспільного нагляду, його функції та повноважень та розмежувати їх щодо професійних організацій;

– встановити необхідність визначення переліку послуг, які є сумісними та несумісними з проведенням обов'язкового аудиту суб'єктів господарювання, які мають суспільний інтерес;

визначити напрями підвищення ефективності, незалежності та послідовності регулювання та контролю якості аудиторських фірм, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Об'єктом дослідження є аудиторська діяльність в Україні та її складові.

Предметом дослідження виступають теоретико-методологічні засади, методика аудиту, організація та регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Огляд літератури. Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ та проблематики аудиту зробили: С.В. Бардаш, В.В. Головач, Н.І. Дорош, Т.Г. Камінська, О.А. Петрик, Н. М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, Л.О. Сухарева, Н.С. Шалімова, М.М. Шигун та ін.

Аналіз наукової літератури та спеціальних джерел показує спрямованість досліджень на визначення сутності аудиту та його видів, використання міжнародних стандартів аудиту та удосконалення методології аудиту, використання методики аудиту окремих видів підприємницької діяльності, розвиток системи контролю якості аудиторських послуг тощо.

Так Головач В.В. розкриває такі закони діалектики, як закон єдності і боротьби протилежностей, закон взаємного переходу кількісних змін у якісні та закон заперечення заперечень та відповідно категорії філософії у зв'язку з визначенням концептуальних засад такого соціального явища як аудиторська діяльність.

Він стверджує, що подібно іншим суспільним відносинам аудит, що має стійку та різноманітну структуру колективних та індивідуальних зв'язків, згідно з законами діалектики формується і розвивається відповідно до власного предмету діяльності. Таким предметом ауди-