



УДК: 35.073.5

ГАЛАК Костянтин, аспірант кафедри обліку та оподаткування КНТЕУ

АУДИТ СОЦІАЛЬНО-ОРІЄНТОВАНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Розглянуто сутність та зміст аудиту соціально-орієнтованої діяльності та складові його розвитку в Україні у процесі глобалізації економічних відносин. Надано визначення понять "соціально-орієнтована діяльність" та "аудит соціально-орієнтованої діяльності". Вказано об'єкти аудиту та надано рекомендації щодо заходів, які сприятимуть вдосконаленню звітності суб'єктів господарювання, підвищуватимуть їх соціальну відповідальність та пов'язану з нею соціально-орієнтовану діяльність.

Ключові слова: соціально-орієнтована діяльність, соціальна відповідальність, аудит.

Галак К. Аудит социально-ориентированной деятельности субъектов хозяйствования. Рассмотрены сущность и содержание аудита социально-ориентированной деятельности и составляющие его развития в Украине в процессе глобализации экономических отношений. Дано определение понятий "социально-ориентированная деятельность" и "аудит социально-ориентированной деятельности". Указаны объекты аудита и даны рекомендации о мерах, способствующих совершенствованию отчетности субъектов хозяйствования, повышающих их социальную ответственность и связанную с ней социально-ориентированную деятельность.

Ключевые слова: социально-ориентированная деятельность, социальная ответственность, аудит.

Постановка проблеми. У процесі взаємодії у рамках економічних відносин суспільство все частіше звертає увагу на соціально-орієнтовану діяльність (СОД) суб'єктів господарювання, дотримання концепції соціальної відповідальності бізнесу, не є винятком інвестори та кредитори. Прозорість звітності, зокрема витрат на соціально-орієнтовані цілі є передумовою для довіри до суб'єкта господарювання. Формуванню довіри сприяє передусім позитивний аудиторський висновок. Проте донині не існує чіткого розуміння аудиту СОД; а практичних

рекомендацій щодо розгляду аудитором нефінансового звіту про соціально-орієнтовану діяльність недостатньо. Фактично цей напрямок на стадії формування, а отже, потребує подальшого розвитку, вивчення й удосконалення, зокрема аудит СОД, що й обумовило вибір теми статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику аудиту соціально-орієнтованої діяльності у працях вчених висвітлено як оцінку соціальної відповідальності суб'єктів господарювання. Найбільший внесок у дослідження теоретичних та методологічних аспектів аудиту зробили: І. Крюкова, Л. Полякова, В. Кукоба, Н. Ільченко, Л. Голінач, О. Мазурик, Н. Шалімова, К. Назарова [1–8] та ін.

Наукові дослідження показують, що основними напрямами впровадження практики аудиту соціальної відповідальності мають стати: розробка та використання стандартів і нормативів, імплементація у практику управління сучасних концепцій менеджменту.

Сучасні науковці визначають соціальну орієнтацію аудиту як одну з його основних сучасних ознак, що говорить про відповідальність аудитора перед суспільством. Соціальна відповідальність розглядається як нова стадія розвитку аудиту, що відповідає сучасним світовим вимогам.

Значна кількість публікацій у сфері аудиту свідчить про те, що це питання досить широко досліджується в Україні. Проте до останнього часу у науковців існують розбіжності у понятійному апараті, недостатньо розроблені практичні рекомендації в цьому напрямку, постійно розглядаються перспективи розвитку аудиту. Оскільки аудит розвивається, постійно досліджується методика його проведення та надаються практичні рекомендації, це ще раз підкреслює актуальність теми дослідження.

Метою дослідження є розробка теоретичних та методичних положень аудиту СОД в Україні як ключового елемента довіри до суб'єктів господарювання, уточнення поняття "аудит соціально-орієнтованої діяльності" та його об'єктів, пошук практичних рекомендацій для ефективного управління бізнесом та підвищення рівня довіри і впевненості інвесторів, кредиторів і суспільства.

Матеріали та методи. Матеріалами досліджень слугували праці вчених-економістів, які зробили внесок у теоретичні та методологічні аспекти аудиту СОД, а також законодавство України та інтернет-ресурси Організації Об'єднаних Націй в Україні й Аудиторської палати України.

У процесі дослідження використано такі наукові методи: індукції та дедукції, аналізу та синтезу – для відображення сутності; порівняння – для встановлення подібностей або відмінностей суперечливих понять; узагальнення – для формування відповідних висновків; бібліографічний – дослідження літературних джерел для отримання необхідної інформації щодо теми дослідження; асоціацій та аналогій – для запропонованих нових ідей та пропозицій, що виникають після зіставлення з іншими більш чи менш аналогічними об'єктами.

Результати дослідження. Аудит соціально-орієнтованої діяльності є одним з ключових елементів взаємодії суб'єкта господарювання та суспільства.

Професійні аудиторські компанії розглядають аудит СОД та/або соціальний аудит відповідно до програми SMETA (Sedex Member Ethical Audit) через чотири основних напрями: охорона праці, виробнича безпека, ставлення до навколишнього середовища, імідж компанії [1].

Оскільки концепція соціальної відповідальності та соціально-орієнтованої діяльності в світі є порівняно новою, для чіткого розуміння дій усіх суб'єктів аудиторської перевірки необхідно насамперед визначити і більш детально прописати в законодавстві України сутність цього напрямку аудиту, його призначення.

У науковій літературі застосовуються терміни "соціальний аудит" і "аудит соціально-відповідальної діяльності", тому доцільно вивчити ці поняття і з'ясувати, який ж саме аудит мається на увазі. Досліджуючи аудит СОД, потрібно розглядати понесені витрати і можливі доходи від здійснення цієї діяльності.

На думку І. Крюкової, соціальний аудит звужується до аудиту соціально-трудова відносин адміністрації з персоналом організації та ототожнюється з аудитом трудовим [1]. Л. Полякова, Н. Демків визначають суть соціального аудиту як перевірки процедур і методів функціонування господарської системи в аспекті соціально-трудова відносин з метою оцінювання їх ефективності та відповідності законодавчо-нормативним актам [2]. У цьому випадку соціальний аудит дійсно звужений до аудиту соціально-трудова відносин адміністрації зі своїм персоналом.

Щодо поняття аудиту СОД (або ж аудит соціально-відповідальної діяльності) потрібно надати більш широке його визначення та розуміння. Для цього насамперед необхідно сформулювати визначення власне СОД, яке може бути таким: *соціально-орієнтована діяльність* – це свідома, ініціативна, на власний ризик господарська діяльність суб'єктів господарювання, пов'язана з виконанням дій (та/або дотриманням принципів) щодо соціальної відповідальності перед суспільством.

Для подальшого формулювання визначення аудиту СОД доречно виходити з поняття "аудит", зафіксованого у Законі України "Про аудиторську діяльність" [3]. На підставі цього визначення, *аудит соціально-орієнтованої діяльності* можна розглядати як аудиторську перевірку даних бухгалтерського обліку та Звіту про соціально-орієнтовану діяльність (соціальну відповідальність) з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність інформації в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законодавства України, пов'язаних з соціальною відповідальністю суб'єктів господарювання.

Визначивши об'єкти, які має намір перевірити замовник аудиторських послуг, можна розкрити сутність аудиту. Якщо об'єктом є

соціальні витрати – це аудит соціальних витрат, але якщо необхідно підтвердити достовірність Звіту про соціально-орієнтовану діяльність, то перевірки підлягатимуть усі складові соціальної відповідальності: економічність, соціальність, екологічність. Відповідно це є аудитом соціально-орієнтованої діяльності (соціальної відповідальності).

Досліджуючи методологію проведення аудиту СОД, можна зазначити, що його *предметом* є сукупність соціально-орієнтованих процесів (дій) і явищ суб'єкта господарювання, які пов'язані з дотриманням соціальної відповідальності бізнесу та підлягають процедурам аудиторської перевірки [1].

Незалежно від виду та діяльності суб'єкта господарювання *об'єктами* аудиту СОД повинні бути:

- розрахунки з постачальниками та підрядниками, тобто аудит відповідальності перед партнерами;
- розрахунки з покупцями та замовниками, тобто аудит відповідальності перед покупцями у формуванні цін та випуску якісної продукції, наданні послуг, виконанні робіт;
- розрахунки з інвесторами та кредиторами (якщо такі є), або аудит відповідальності перед ними;
- розрахунки бюджетними коштами та сплата податків як аудит відповідальності перед державними органами;
- розрахунки з персоналом підприємства, тобто аудит відповідальності перед ними;
- відповідальність перед суспільством за збереження навколишнього середовища, дотримання прав людини та законодавства в цілому.

Аудиторській перевірці підлягають усі облікові документи із взаєморозрахунків з працівниками, державою, контрагентами, зокрема ті, що пов'язані з витратами на різноманітні суспільні проекти.

З розвитком СОД та аудиту кількість об'єктів перевірки в майбутньому може зрости, а відтак, зміняться й підходи до аудиторської перевірки.

Для ефективного управління діяльністю насамперед важливим є внутрішній аудит. Наявність служби внутрішнього аудиту (або внутрішнього аудитора) підвищує довіру з боку зовнішніх аудиторів до звітності клієнта, оскільки вони вже передбачають наявність високо-ефективної системи бухгалтерського обліку і контролю, здатної перешкоджати виникненню порушень, хоча зовнішній аудит повинен діяти незалежно від даних внутрішнього.

Для якісного проведення аудиторської перевірки аудитор повинен бути впевненим у своїх діях. Суб'єкт господарювання має розуміти важливість цієї вимоги, без якої аудит не може існувати і розвиватись. Перед проведенням аудиту, в тому числі і соціально-орієнтованої діяльності, необхідно укласти договір про надання аудиторських послуг, без якого проведення аудиту неможливе. Крім

цього, треба узгодити план проведення аудиторської перевірки, в якому повинні визначатися перелік дії аудитора, документів, необхідних для встановлення достовірності інформації, строки виконання аудиторської перевірки тощо [9]. В процесі аудиту за обраним напрямом перевіряються документи, які є першоосною для відображення витрат за кожною операцією, встановлюється їх реальність, правомірність здійснення господарської операції, а також визначається вартісна оцінка (обсяги витрат або доходів).

Для якісного проведення аудиту доступними повинні бути усі працівники та відділи, зокрема (умовно): відділ управління персоналом, головний бухгалтер, відповідальний за охорону праці, директор з якості, начальник виробництва, голова профспілки, представник керівництва з питань соціальної відповідальності (якщо є) тощо.

Для здійснення аудиту СОД суб'єкта господарювання можна застосовувати різні методи перевірки, оскільки перевіряється всебічна взаємодія суб'єкта господарювання з суспільством та окремими його представниками. Крім перевірки бухгалтерських первинних і звітних документів, необхідно надати аудитору і сам Звіт про соціально-орієнтовану діяльність (соціальну відповідальність), який суб'єкт господарювання має намір опублікувати, наприклад, на своєму інтернет-сайті. Доцільно надати його під час аудиторської перевірки усієї діяльності суб'єкта господарювання, щоб аудитор міг у своєму звіті зробити висновок і про те, що інформація у зазначеному Звіті відповідає даним бухгалтерського обліку. Це дозволить уникнути витрат на повторну перевірку та пришвидшити дату опублікування. На практиці більшість компаній публікують Звіт про соціально-орієнтовану діяльність (соціальну відповідальність) через 4–6 місяців після звітного періоду (року). Зрештою, компанії, які дбають про свою репутацію і на своїх сторінках в Інтернеті, показують правдивий Звіт, в якому бажано відображати інформацію, про те, що наведений Звіт підтвердила аудиторська компанія. Це сприятиме покращанню та закріпленню їх іміджу, підвищить довіру інвесторів та суспільства до суб'єкта господарювання.

Стосовно Звіту про соціально-орієнтовану діяльність самих аудиторських фірм, доречно окремо надавати його Аудиторській палаті України [10] і публікувати в Інтернеті з позначкою "перевірено Аудиторською палатою України". Нині це не робиться, хоча такий крок підвищить рівень довіри і репутацію на ринку аудиторських послуг. Крім того, згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність" [9] щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Останнім часом особлива увага приділяється Звіту зі сталого розвитку, який готується за вимогами системи Глобальної ініціативи зі

звітності (GRI) [4]. Якщо раніше суб'єкти господарювання віддавали перевагу звітності у довільній формі або звітували за 10 принципами Глобального договору, то тепер вони виходять на якісно новий рівень і готують звітність за GRI. Звітність у галузі сталого розвитку вважається в розвинених країнах важливим інструментом, який є предметом постійного суспільного обговорення та удосконалення. Рекомендовано Звіт про соціально-орієнтовану діяльність складати відповідно до принципів Глобального договору ООН [11] та рекомендацій GRI.

Як правило, аудиторські висновки надаються як: відмова від надання висновку, негативний, умовно-позитивний і безумовно-позитивний.

У випадку, якщо аудитор відмовиться надавати свій висновок або ж він буде негативним, вперше пропонується в аудиті СОД обґрунтовувати (прокоментувати), наприклад, таким чином: "Відсутність соціально-орієнтованої діяльності – перевірений суб'єкт господарювання не здійснює (не дотримується) належним чином соціально-орієнтованої діяльності. Має заборгованість перед своїми працівниками, можлива недостовірною інформація, надана аудитору, невиплата податків, не приділяється увага збереженню довкілля тощо".

Якщо аудиторський висновок умовно-позитивний, обґрунтування може бути сформульовано, наприклад, так: "Пасивна соціально-орієнтована діяльність – перевірений суб'єкт господарювання дотримується законодавства України щодо відповідальності перед своїм персоналом, вчасно виплачує податки тощо, але не проявляє ініціативу впровадження власних проектів із взаємодії з громадою, екологічних проектів".

У випадку безумовно-позитивного аудиторського висновку формулювання може біти таким: "Активна соціально-орієнтована діяльність – перевірений суб'єкт господарювання дотримується законодавства України щодо відповідальності перед своїм персоналом, вчасно виплачує податки, є прибутковим, аудитору надана достовірною інформація, приділяє увагу збереженню довкілля, проявляє ініціативу впровадження нових власних проектів із взаємодії з громадою поза вимоги держави".

Висновки. Встановлено, що аудит СОД можна розглядати як аудиторську перевірку даних бухгалтерського обліку та Звіту про соціально-орієнтовану діяльність (соціальну відповідальність) суб'єктів господарювання, пов'язаних з соціальною відповідальністю, з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність інформації в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України.

Надано практичні рекомендації щодо здійснення аудиторської діяльності для підвищення довіри до українських суб'єктів господарювання з боку суспільства та іноземних партнерів. Наведені рекомендації сприятимуть також кращому управлінню соціально-орієнтованою діяльністю суб'єкта господарювання, а відтак, і підприємницькою діяльністю в цілому.

Звіт про соціально-орієнтовану діяльність доцільно надавати під час аудиторської перевірки усієї діяльності суб'єкта господарювання,

щоб аудитор міг у своєму аудиторському звіті зробити висновок про те, що інформація в Звіті відповідає даним бухгалтерського обліку.

Компаніям, які дбають про свою репутацію, в своєму звіті бажано вказувати, що його підтвердила аудиторська компанія. Щодо звіту самих аудиторських фірм, пропонується окремо затверджувати їх в Аудиторській палаті України.

Наведено приклади формулювання аудиторських висновків (негативний, умовно-позитивний, безумовно-позитивний), а також рекомендації щодо обґрунтування та визначення рівня соціальної активності суб'єкта господарювання.

Надані пропозиції у подальшому сприятимуть вдосконаленню фінансової та нефінансової звітності суб'єктів господарювання, підвищуватимуть їх соціальну відповідальність та пов'язану з нею соціально-орієнтовану діяльність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Крюкова І. О.* Проблеми організації аудиту соціальної відповідальності в аграрних формуваннях та напрями їх вирішення. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 7. С. 828–833.
2. *Полякова Л. М., Демків Н. І.* Аспекти розвитку системи соціального аудиту в Україні. Львів : Нац. ун-т "Львівська політехніка", 2009. С. 475–479.
3. *Куюба В. П.* Корпоративна соціальна відповідальність підприємства: аспекти сучасного обліку та аудиту витрат. Електронне наук. фахове вид. "Ефективна економіка". 2012. № 8. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1312>.
4. *Ільченко Н. В.* Світові тенденції розвитку нефінансової звітності та розкриття інформації зі сталого розвитку. Електронне наук. фахове вид. "Ефективна економіка". 2015. № 9. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4297>.
5. *Голінач Л. І.* Сутність соціального аудиту в процесі утвердження соціальної відповідальності бізнесу. Економічна думка. 2015. № 2. Т. 18. – С. 113–117.
6. *Мазурик О. В.* Соціальний аудит як сучасна діагностична технологія: теоретико-методологічні засади дослідження, західний досвід, вітчизняні перспективи. Вісн. Харків. нац. ун-ту ім. В. Н. Каразіна. 2015. № 1148.
7. *Шалімова Н. С.* Користувачі аудиторської інформації та їх потреби в контексті забезпечення соціальної відповідальності аудиту як інституту. Економіка та управління підприємством. 2015. № 6/5(26).
8. *Назарова К. О.* Синергія внутрішнього та зовнішнього аудиту : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 40 с.
9. Про Аудиторську діяльність : Закон України № 3125-ХІІ від 22 квіт. 1993 р. (із змін. та доповн.). URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
10. Про Аудиторську палату України. URL : <http://www.apu.com.ua/pro-apu>.
11. Організація Об'єднаних Націй в Україні / 10 принципів Глобального Договору. URL : <http://www.un.org.ua/ua/main/corporate-social-responsibility-and-global-compact/the-ten-principles-of-the-global-compact>.

Стаття надійшла до редакції 07.12.2016.

Galak K. Audit of socially oriented activities of entities.

Background. Reporting transparency, including costs for socially oriented objectives, is a prerequisite for trust in the entity. Positive audit opinion (unqualified audit report) contributes to the formation of trust. But there is still no clear understanding of socially oriented activities audit.

The **aim** of the study is to develop theoretical and methodical basis of socially oriented activities audit in Ukraine as a key element of trust in entities, clarify the concept of "audit of socially oriented activities" and its objects, practical recommendations for the effective business management and improve trust and confidence of investors, creditors and society.

Materials and methods. General scientific as well as special methods of economic research were used.

Results. It has been offered to consider audit of socially oriented activities as audit of accounting data and Report on socially oriented activities (social responsibility) of entities related to social responsibility to express an independent audit opinion on the reliability of the information in all significant respects and in accordance with the laws of Ukraine.

It is proposed that audit companies and auditors apart from the financial report have to submit Report on socially oriented activities to the Audit Chamber of Ukraine.

The study developed a set of proposals for any audit findings, namely the rejection to providing findings, adverse, qualified and unqualified audit report.

Conclusion. Confirmed audited Statement on socially oriented activities will help improve and fortify the image, increase investor and society confidence to the entity.

The proposals will further contribute to the improvement of financial and non-financial reporting of the entities, would increase their social responsibility and related socially oriented activities.

Keywords: socially oriented activities, social responsibility, audit.

REFERENCES

1. Krjukova I. O. Problemy organizacii' audytu social'noi' vidpovidal'nosti v agrarnyh formuvannjah ta naprjamy i'h vyrishennja. Global'ni ta nacional'ni problemy ekonomiky. 2015. № 7. S. 828–833.
2. Poljakova L. M., Demkiv N. I. Aspekty rozvytku systemy social'nogo audytu v Ukraї'ni. L'viv : Nac. un-t "L'vivs'ka politehnika", 2009. S. 475–479.
3. Kukoba V. P. Korporatyvna social'na vidpovidal'nist' pidpryjemstva: aspekty suchasnogo obliku ta audytu vytrat. Elektronne nauk. fahove vyd. "Efektyvna ekonomika". 2012. № 8. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1312>.
4. Il'chenko N. V. Svitovi tendencii' rozvytku nefinansovoi' zvitnosti ta rozkryttja informacii' zi stalogo rozvytku. Elektronne nauk. fahove vyd. "Efektyvna ekonomika". 2015. № 9. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4297>.
5. Golinach L. I. Sutnist' social'nogo audytu v procesi utverdzhennja social'noi' vidpovidal'nosti biznesu. Ekonomichna dumka. 2015. № 2. T. 18. – S. 113–117.
6. Mazuryk O. V. Social'nyj audyt jak suchasna diagnostychna tehnologija: teoretyko-metodologichni zasady doslidzhennja, zahidnyj dosvid, vitchyznjani perspektyvy. Visn. Harkiv. nac. un-tu im. V.N. Karazina. 2015. № 1148.
7. Shalimova N. S. Korystuvachi audytors'koi' informacii' ta i'h potreby v konteksti zabezpechennja social'noi' vidpovidal'nosti audytu jak instytutu. Ekonomika ta upravlinnja pidpryjemstvom. 2015. № 6/5(26).
8. Nazarova K. O. Synergija vnutrishn'ogo ta zovnishn'ogo audytu : avtoref. dys. ... d-ra ekon. nauk : 08.00.09. Kyi'v, 2016. 40 s.
9. Pro Audytors'ku dijalnist' : Zakon Ukraї'ny № 3125-III vid 22 kvit. 1993 r. (iz zmin. ta dopovn.). URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
10. Pro Audytors'ku palatu Ukraї'ny. URL : <http://www.apu.com.ua/pro-apu>.
11. Organizacija Ob'jednanyh Nacij v Ukraї'ni / 10 pryncypiv Global'nogo Dogovoru. URL : <http://www.un.org.ua/ua/main/corporate-social-responsibility-and-global-compact/the-ten-principles-of-the-global-compact>.