

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТЕХНОЛОГІЙ

ННІ/факультет	Навчально-науковий економічний інститут
Кафедра	фінансів і бухгалтерського обліку
Спеціальність	071 Облік і оподаткування
Форма навчання	денна

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

Батехіної Олени Сергіївни

(прізвище, ім'я, по батькові здобувача)

на тему

Аудит звітності зі сталого розвитку

(повна назва теми)

за матеріалами

Товариства з обмеженою відповідальністю «ЛІКО-ГРУП»

(повна назва бази дослідження)

науковий керівник к.е.н., доцент

(наук. ступінь, вчене звання)

(підпис)

Руденко О.В.

(прізвище, ініціали)

Робота допущена до захисту в ЕК

Протокол засідання кафедри

від 18 червня 2026 р. № 13

Завідувач кафедри

(підпис)

к.е.н., доцент

Наук. ступінь, вчене звання

О.В. Неізнєстна

Ініціали, прізвище

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТЕХНОЛОГІЙ**

ННІ/факультет	Навчально-науковий економічний інститут
Кафедра	фінансів і бухгалтерського обліку
Спеціальність	071 Облік і оподаткування
Форма навчання	денна

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Завідувач кафедри _____ *О.В. Неізнєстна*
(підпис) (Прізвище, ініціали)
«06» квітня 2026 року

**ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ
Батехіної Олени Сергіївни**

1. Тема роботи Аудит звітності зі сталого розвитку
Керівник роботи Руденко О.В.
затверджено наказом закладу вищої освіти від « 06 » квітня 2026 р. № 221-ст

2. Строк подання здобувачем роботи « 05 » червня 2026 р.

3. Зміст кваліфікаційної бакалаврської роботи, об'єкт, предмет та мета дослідження:

Розділ 1. Теоретико-методичні основи аудиту сталого розвитку

Концепція сталого розвитку та її значення для бізнесу. Сучасні підходи до аудиту сталого розвитку. Нормативно-правове регулювання аудиту звітності зі сталого розвитку в Україні та ЄС. Аналіз практики складання звітності зі сталого розвитку українськими компаніями.

Розділ 2. Аудит звітності зі сталого розвитку: практичні аспекти в українських компаніях

Аналіз практики аудиторських компаній щодо надання послуг із перевірки звітності зі сталого розвитку. Організація аудиту звітності зі сталого розвитку в корпоративному підприємстві. Методика проведення аудиту показників ESG - звітності та напрями удосконалення аудиторських процедур із урахуванням вимог сталого розвитку. Впровадження інноваційних технологій в аудит звітності зі сталого розвитку

Об'єкт дослідження: процес формування, подання та аудиту звітності зі сталого розвитку підприємств.

Предмет дослідження: теоретичні, методичні та організаційні аспекти аудиту звітності зі сталого розвитку в умовах сучасного розвитку економіки.

Мета кваліфікаційної бакалаврської роботи: обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо організації і проведення аудиту звітності зі сталого розвитку в українських компаніях.

5. Дата видачі завдання «06» квітня 2026р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів МДР	Строк виконання етапів роботи	Відмітка керівника про виконання етапів (дата, підпис)
1	Затвердження плану КБР	до 25.03.2026	виконано
2	Підготовка розділу 1	до 29.04.2026	виконано
3.	Підготовка розділу 2	до 27.05.2026	виконано
4	Написання вступу та висновків до КБР, оформлення супровідних документів	до 01.05.2026	виконано
5	Подання електронного варіанту КБР керівнику для перевірки дотримання академічної доброчесності	до 05.06.2026	виконано
6	Перевірка тексту КБР на дотримання академічної доброчесності	08.06-16.06.2026	виконано
7	Отримання відгуку від наукового керівника	до 10.06.2026	виконано
8	Отримання рецензії	до 12.06.2026	виконано
9	Подання кваліфікаційної роботи на перегляд завідувачу кафедри	до 15.06.2026	виконано
10	Реєстрація завершеної кваліфікаційної роботи	до 17.06.2026	Реєстраційний № « 17» червня 2026 р.
11	Попередній захист кваліфікаційної роботи на кафедрі	до 18.06.2026	виконано
12	Підготовка до захисту в ЕК	до 19.06.2026	виконано

Завдання підготував науковий керівник

(підпис) Руденко О.В.
(прізвище та ініціали)

Завдання одержав

(підпис) Батехіна О.С.
(прізвище та ініціали)

Декларація
про дотримання академічної доброчесності під час написання
кваліфікаційної бакалаврської роботи
здобувачем вищої освіти
Державного університету економіки і технологій

Я, Батехіна Олена Сергіївна, студентка 4 курсу, групи ОіОп-22 Державного університету економіки і технологій розумію і підтримую політику закладу із академічної доброчесності. Я не надавала і не одержувала заборонену допомогу під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

(підпис)

Олена Батехіна
(Ім'я, ПРИЗВИЩЕ)

03.06.2026

(дата)

ЗГОДА
на використання кваліфікаційної бакалаврської роботи

Я, Батехіна Олена Сергіївна, даю згоду на використання наданих матеріалів, а саме: внесення кваліфікаційної бакалаврської роботи у базу даних репозитарію Державного університету економіки і технологій; відтворення роботи чи її частини в електронній формі, не змінюючи її змісту; виготовлення електронних копій для постійного архівного зберігання; надання електронних копій роботи для відкритого доступу в мережі Internet.

Підтверджую, що розміщуючи роботу в репозитарії ДУЕТ, я не порушую прав третіх осіб.

(підпис)

Олена Батехіна
(Ім'я, ПРІЗВИЩЕ)

03.06.2026

(дата)

АНОТАЦІЯ

Батехіна О.С. Аудит звітності зі сталого розвитку. – Рукопис.

Кваліфікаційна бакалаврська робота за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Державний університет економіки і технологій. Кривий Ріг, 2026.

У кваліфікаційній бакалаврській роботі досліджено теоретико-методичні засади та практичні аспекти аудиту звітності зі сталого розвитку в умовах сучасних вимог до прозорості та відповідальності бізнесу. Розглянуто сутність концепції сталого розвитку та її значення для діяльності підприємств, проаналізовано сучасні підходи до аудиту нефінансової звітності, нормативно-правове регулювання звітності зі сталого розвитку в Україні та країнах Європейського Союзу.

У роботі здійснено аналіз практики складання звітності зі сталого розвитку українськими компаніями та досліджено діяльність аудиторських компаній щодо надання послуг із перевірки ESG-звітності. Розкрито особливості організації аудиту звітності зі сталого розвитку на підприємстві, узагальнено методику аудиту показників ESG та визначено напрями вдосконалення аудиторських процедур відповідно до міжнародних стандартів і сучасних вимог сталого розвитку. Окрему увагу приділено використанню інноваційних технологій у процесі аудиту звітності зі сталого розвитку.

За результатами дослідження обґрунтовано рекомендації щодо підвищення якості аудиту звітності зі сталого розвитку, удосконалення інформаційного забезпечення аудиторських процедур та адаптації вітчизняної практики до європейських вимог у сфері сталого розвитку.

Ключові слова: сталий розвиток, аудит, звітність зі сталого розвитку, ESG-звітність, нефінансова звітність, аудит ESG-показників, корпоративна соціальна відповідальність, міжнародні стандарти аудиту, інтегрована звітність, стале управління.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	6
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	9
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ	10
СТАЛОГО РОЗВИТКУ	
1.1. Концепція сталого розвитку та її значення для бізнесу	10
1.2. Сучасні підходи до аудиту сталого розвитку	13
1.3. Нормативно-правове регулювання аудиту звітності зі сталого розвитку в Україні та ЄС	17
1.4. Аналіз практики складання звітності зі сталого розвитку українськими компаніями	26
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ В УКРАЇНСЬКИХ КОМПАНІЯХ	36
2.1. Аналіз практики аудиторських компаній щодо надання послуг із перевірки звітності зі сталого розвитку	36
2.2. Організація аудиту звітності зі сталого розвитку в корпоративному підприємстві	40
2.3. Методика проведення аудиту показників ESG - звітності та напрями удосконалення аудиторських процедур із урахуванням вимог сталого розвитку	50
2.4. Впровадження інноваційних технологій в аудит звітності зі сталого розвитку	57
ВИСНОВКИ	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	65
ДОДАТКИ	73

ВСТУП

На сучасному етапі розвитку світової економіки особливого значення набуває концепція сталого розвитку, яка передбачає збалансоване поєднання економічних, соціальних та екологічних аспектів діяльності підприємств. Умови глобалізації, посилення екологічних викликів, необхідність забезпечення соціальної відповідальності бізнесу та інтеграція України до європейського економічного простору зумовлюють зростання вимог до прозорості та достовірності корпоративної звітності. У зв'язку з цим дедалі більшого поширення набуває звітність зі сталого розвитку, яка розкриває інформацію про вплив підприємства на довкілля, суспільство та систему корпоративного управління.

Актуальність обраної теми дослідження зумовлена необхідністю удосконалення механізмів перевірки та підтвердження достовірності інформації, що міститься у звітності зі сталого розвитку. В умовах впровадження європейських стандартів звітування, розвитку ESG-підходів та зростання інтересу інвесторів, державних органів і суспільства до нефінансової інформації підвищується роль аудиту як інструменту забезпечення довіри до таких звітів. Проведення аудиту звітності зі сталого розвитку сприяє підвищенню прозорості діяльності підприємств, покращенню якості управлінських рішень, зміцненню репутації компаній та забезпеченню їх конкурентоспроможності на міжнародному ринку.

Питання організації та методики аудиту звітності зі сталого розвитку досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. Значний внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів аудиту сталого розвитку зробили О.А. Петрик, Т.О. Каменська, О.П. Пархоменко, Ю.Б. Слободяник, С.Я. Король, К.П. Мельник, О.Г. Сокіл, Д.О. Селецька, В.І. Куцик, І.В. Мойсеєнко, А.В. Швагер та інші дослідники. Незважаючи на значну кількість наукових праць, питання формування ефективної системи аудиту ESG-звітності та її адаптації до сучасних міжнародних вимог потребують подальшого вивчення.

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо організації і проведення аудиту звітності зі сталого розвитку в українських компаніях.

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання:

- дослідити концепцію сталого розвитку та її значення для бізнесу;
- розглянути сучасні підходи до аудиту сталого розвитку;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання аудиту звітності зі сталого розвитку в Україні та ЄС;
- здійснити аналіз практики складання звітності зі сталого розвитку українськими компаніями;
- дослідити практику аудиторських компаній щодо надання послуг із перевірки звітності зі сталого розвитку;
- розглянути організацію аудиту звітності зі сталого розвитку у корпоративному підприємстві;
- узагальнити методику проведення аудиту показників ESG-звітності та визначити напрями удосконалення аудиторських процедур з урахуванням вимог сталого розвитку;
- дослідити можливості впровадження інноваційних технологій в аудит звітності зі сталого розвитку.

Об'єктом дослідження є процес формування, подання та аудиту звітності зі сталого розвитку підприємств.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні аспекти аудиту звітності зі сталого розвитку в умовах сучасного розвитку економіки.

Базою дослідження виступає Товариство з обмеженою відповідальністю «ЛІКО-ГРУП». Теоретичною та інформаційною основою дослідження стали законодавчі та нормативно-правові акти України і Європейського Союзу, міжнародні стандарти аудиту та звітності зі сталого розвитку, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, матеріали професійних аудиторських організацій, аналітичні звіти та офіційні статистичні дані.

У процесі дослідження використано комплекс загальнонаукових і

спеціальних методів. Метод аналізу та синтезу застосовано для вивчення теоретичних засад сталого розвитку та аудиту нефінансової звітності. Метод порівняння використано під час дослідження міжнародного та вітчизняного досвіду регулювання аудиту звітності зі сталого розвитку. Методи групування, узагальнення та систематизації дали змогу класифікувати підходи до формування та перевірки ESG-показників. Графічний і табличний методи використано для наочного подання результатів дослідження. На основі системного підходу сформульовано висновки та рекомендації щодо удосконалення організації аудиту звітності зі сталого розвитку в українських компаніях.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання запропонованих рекомендацій для підвищення якості аудиту звітності зі сталого розвитку та вдосконалення інформаційного забезпечення управління підприємством відповідно до сучасних вимог сталого розвитку.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

CDSB	Climate Disclosure Standards Board
ESG	Environmental, Social and Corporate Governance
GRI	Global Reporting Initiative
IRO	Impacts, risks and opportunities
TCFD	Task Force on Climate-Related Financial Disclosures
ЗМІ	Засоби масової інформації
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
ООН	Організація Об'єднаних Націй
П(С)БО	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
РМСБО	Рада з міжнародних стандартів сталого розвитку
СРП	Сталий розвиток підприємств
ТНК	Транснаціональна корпорація
ТОВ	Товариство з обмеженою відповідальністю
ЄС	Європейський Союз

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

1.1. Концепція сталого розвитку та її значення для бізнесу

Суспільний прогрес значною мірою залежить від балансу між економічним зростанням, підтримкою конкурентоспроможності бізнесу, забезпеченням екологічної безпеки та зменшенням соціальної нерівності [36]. Цьому служать 17 Цілей сталого розвитку, затверджених у вересні 2015 року Організацією Об'єднаних Націй у рамках «Порядку денного 2030»:

1. Подолання бідності.
2. Подолання голоду.
3. Міцне здоров'я.
4. Якісна освіта.
5. Гендерна рівність.
6. Чиста вода та належні санітарні умови.
7. Доступна та чиста енергія.
8. Гідна праця та економічне зростання.
9. Інновації та інфраструктура.
10. Зменшення нерівності.
11. Сталий розвиток міст і громад.
12. Відповідальне споживання.
13. Боротьба зі зміною клімату.
14. Збереження морських ресурсів.
15. Збереження екосистем суші.
16. Мир і справедливість.
17. Партнерство заради сталого розвитку [1].

Вони підкріплюються десятима принципами Глобального договору ООН, представленими чотирма напрямками (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Чотири напрями принципів Глобального договору ООН

Напрямок	Принципи
Права людини	1. Ділові кола повинні підтримувати та поважати захист проголошених на міжнародному рівні прав людини.
	2. Ділові кола не повинні бути причетні до порушень прав людини.
Трудові відносини	3. Ділові кола повинні підтримувати свободу об'єднань та реальне визнання права на укладання колективних договорів.
	4. Ділові кола повинні виступати за ліквідацію всіх форм примусової праці.
	5. Ділові кола повинні виступати за повну ліквідацію дитячої праці.
	6. Ділові кола повинні виступати за ліквідацію дискримінації у сфері праці та зайнятості.
Довкілля	7. Ділові кола повинні підтримувати підхід до екологічних питань, заснований на принципі обережності.
	8. Ділові кола повинні запроваджувати ініціативи, спрямовані на підвищення відповідальності за стан довкілля.
	9. Ділові кола повинні сприяти розвитку і розповсюдженню екологічно безпечних технологій.
Протидія корупції	10. Ділові кола повинні протидіяти всім формам корупції, включаючи злихвництво та хабарництво.

Джерело: розроблено автором з використанням [12]

Концепція сталого розвитку спирається на цілі та принципи ООН і має на меті забезпечення гармонійного співіснування суспільства та природи як у сьогоденні – так і в майбутньому. Вона поєднує в собі три складові (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Складові концепції сталого розвитку

Складова	Сутність	Цілі
Економічна	Забезпечення економічного зростання без виснаження ресурсів	1. Збалансоване економічне зростання; створення сталої інфраструктури; забезпечення енергоефективного й інноваційного промислового розвитку.
		2. Надання широкого доступу до недорогих, стійких і надійних джерел енергії.
		3. Збалансоване споживання та виробництво.
Соціальна	Створення справедливого суспільства з рівними можливостями для всіх	1. Створення робочих місць.
		2. Забезпечення гідних і безпечних умов праці (особливо при видобуванні природних ресурсів).
		3. Справедлива заробітна плата – у т.ч. за важкі умови праці.
Екологічна	Збереження природи	1. Збалансоване управління використанням природних ресурсів.
		2. Посилення заходів щодо впливу на зміну клімату.
		3. Збереження та раціональне використання наземних і морських ресурсів.
Екологічна	Раціональне використання ресурсів	4. Припинення знищення природних середовищ, біологічного та ландшафтного різноманіття; відновлення їх популяцій.

Джерело: розроблено автором з використанням [13, 46]

Сталий розвиток охоплює широкий спектр екологічних, соціальних та економічних питань. Більш вузьке, уточнююче значення має поняття ESG, яке розкриває аспекти, що безпосередньо впливають на фінансову ефективність і продуктивність компанії; на її ризики та можливості, зумовлені впливом на суспільство та навколишнє середовище [20]. Ці показники покладені в основу концепції сталого розвитку підприємств, яка передбачає гармонійне поєднання економічного зростання, соціального добробуту та екологічної відповідальності конкретних суб'єктів підприємницької діяльності [46]. Визначення рівня їхньої соціальної відповідальності відбувається з урахуванням узагальнюючих критеріїв ефективності:

- результативності – відношення отриманого результату до поставленої мети (скорочення заборгованості перед бюджетом, іншими суб'єктами господарювання чи персоналом);

- економічності – відношення результатів до витрат матеріальних і нематеріальних ресурсів. Ефективнішою вважається та діяльність, за якої результат отримано з меншими витратами;

- доцільності – відношення цілей до реальних соціальних проблем. Ефективнішою вважається та діяльність, яка дозволяє вирішити реальні соціальні проблеми персоналу, територіальної громади та стейкхолдерів;

- ефективності управління – відношення результатів діяльності (доходу чи чистого прибутку) до витрат на адміністрування, збут та персонал за даними фінансової звітності [23].

Для оцінки соціальної відповідальності підприємств доцільно використовувати індексні методики (табл.1.3).

Сучасні підприємства активно впроваджують принципи сталого розвитку через:

- стратегії екологічного менеджменту (ISO 14001, ESG-стандарти);
- соціальну відповідальність бізнесу (залучення зацікавлених сторін, інклюзивне управління);
- інноваційні технології (зелена енергетика, циркулярна економіка) [46].

Таблиця 1.3

Індексні методики оцінки соціальної відповідальності бізнесу

Індекс	Критерії оцінки
DSI 400	Соціальні, екологічні та управлінські показники найбільших підприємств за капіталізацією
Dow Jones Sustainability Index	Показники корпоративного управління, соціальної активності та екологічної діяльності
FTSE4Good	Фінансові, соціальні та екологічні показники підприємства з урахуванням дотримання прав людини
Corporate Philanthropy Index	Благодійність, взаємини з основними партнерами
London Benchmarking Group	Соціальна інклюзія підприємства

Джерело: розроблено автором з використанням [23]

Найуспішнішими прикладами в українському бізнесі є Компанія «МЕТРО Кеш енд Кері Україна», АТ «Фармак», юридична фірма «AEQUO», АТ «Укргазвидобування», медіагрупа «StarLightMedia», група компаній «PepsiCo Україна», Державне агентство водних ресурсів України, ТОВ «ДТЕК ВДЕ», АТ «UKRSIBBANK», Агро-індустріальний комплекс «Астарта», Національна мережа продовольчих супермаркетів «Сільпо», ПАТ «Київстар», ДП «Капарол Україна», група компаній «Метінвест», ПРАТ НЕК «Укренерго», компанія «Кернел», ДП «Адміністрація морських портів України» [36]. Їх внесок у досягнення Цілей сталого розвитку відображається в нефінансовій звітності. І що більшого значення вона набуває – тим нагальніше постає питання її аудиту.

1.2. Сучасні підходи до аудиту сталого розвитку

Аудиторськими послугами визначають аудит, огляд фінансової та нефінансової звітності для виконання завдань з надання впевненості, а також інші професійні послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, стандартів аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів Америки [37]. Вони не обмежуються конкретним суб'єктом господарювання. Світова практика свідчить про те, що аудиторські фірми спільно з ІТ-компаніями виконують проекти «Smart City», які мають на меті забезпечення збалансованого та стійкого розвитку міст (Ціль 11

ООН. Їх діяльність спрямована на вирішення проблем конкретного населеного пункту щодо відкритості, безпеки, життєздатності та екологічної стійкості. Аудиторські послуги надаються в сегменті системи управління містом й охоплюють розроблення стратегій діяльності, фінансування, оподаткування, інвестиції, інновації, планування та маркетингу [36].

У контексті діяльності бізнесу застосовується таке поняття, як аудит звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності юридичної особи, представництва іноземного суб'єкта господарювання й інших суб'єктів, які подають фінансову звітність – з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [37].

У тому числі – Цілям сталого розвитку. Діяльність кожного підприємства має значення в досягненні екологічного та соціально відповідального майбутнього. У зв'язку з цим підвищується важливість надання впевненості щодо висвітлення ESG-показників. Вона потребує залучення міждисциплінарних підходів, дотримання етичних норм, орієнтацію на соціально-екологічні чинники економічних ефектів і формування незалежної професійної думки про дотримання міжнародних і національних стандартів та задоволення потреб стейкхолдерів [36]. Із цього випливає, що аудитом сталого розвитку є послуга з перевірки даних бухгалтерського та управлінського обліку, а також показників ESG-звітності суб'єкта підприємницької діяльності з метою висловлення незалежної думки про їх відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів звітності про сталий розвиток, Цілям ООН та іншим вимогам.

Він доповнює аудит фінансової звітності з метою більш повної перевірки достовірності показників діяльності підприємства. Це спонукає компанії до складання інтегрованих звітів – виду публічної звітності, у якій нефінансові дані відображаються разом з фінансовими для розкриття механізму їх формування та

окреслення соціально-екологічного впливу.

Світовий досвід свідчить про те, що 30% великих міжнародних компаній – у т.ч. Atlantia, BMW group, Fosagro, Philips, SAP, Vancity – складають і подають інтегровану звітність, яка включає фінансову звітність разом зі звітом незалежного аудитора, а також зовнішнє підтвердження (аудит) інтегрованої звітності. Зовнішнє підтвердження (аудит) у складі інтегрованої звітності наводять 40% корпоративних підприємств – зокрема A2A Group, Arcelormittal, Mitsubishi, Nestle, Nokia, Samsung Electronic, UniCredit, Votorantim. Натомість, 30% - до яких відносяться BASF, Bosch, Doosan, Escom, SAIB, Volkswagen AG – підтверджують тільки фінансову звітність аудиторським висновком у складі інтегрованої звітності [11]. Це вказує на те, що нефінансова звітність сьогодні поступається фінансовій за ступенем важливості та суттєвості, але її поширення невпинно триває в контексті підвищення соціальної відповідальності бізнесу та впливу ESG-показників діяльності на позитивний імідж.

Найбільш авторитетним стандартом складання нефінансової звітності у світі вважається Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку, підготовленого організацією «Глобальна ініціатива зі звітності» (GRI) [32]. Ним керується більш як 2000 міжнародних суб'єктів великого та малого підприємництва. Зручність і доречність користування GRI зумовлені тим, що він поділяється на три групи стандартів:

1. Універсальні – призначенні для застосування всіма організаціями.
2. Секторальні – розроблені для конкретних секторів з урахуванням їх специфіки (сільське господарство, добувна промисловість, будівництво тощо).
3. Тематичні – слугують для розкриття інформації за конкретними темами (відходи, безпека праці, викиди CO₂ тощо) [19].

Розкриття нефінансової інформації за стандартом GRI передбачає врахування п'яти ключових елементів (табл.1.4).

Однак фахівці, які проводять аудит звітів про сталий розвиток за стандартом GRI, зазначають, що його елементи мають переважно суб'єктивний характер, і їх тлумачення варіюється в залежності від груп зацікавлених сторін.

Аудиторські компанії PricewaterhouseCoopers, Ernst & YoungInc., Deloitte та KPMG вказують на непереборні обмеження в гарантуванні правильності визначення нефінансових показників і методів їх оцінки. В аудиторських висновках компаній Northam Platinum Limited, Mirvac Limited, MTN Group Limited, Bunzlplc, Avivaplc, Diageoplc, Northam Platinum Limited зазначається, що такі обмеження зумовлені специфікою нефінансової інформації з розрізі предмету підтвердження, підходів до його аналізу, розрахунку, відбору даних і їх розкриття [18]. Це вказує на те, що компетенцій фахівців з обліку та аудиту недостатньо для якісного та достовірного висвітлення інформації про сталий розвиток. Вона вимагає залучення спеціалістів – зокрема з екології та безпеки праці – для правильного встановлення та обчислення суттєвих ESG-показників. До того ж, їх вимірювання може потребувати встановлення додаткового обладнання або модернізацію та заміну наявного.

Таблиця 1.4

Елементи розкриття нефінансової інформації за стандартом GRI

Елемент	Порядок розкриття
Перелік розкриття інформації	Використовується підприємством у складанні звіту з метою висвітлення інформації про економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності
Нумерація та посилання	Наявність у кожного розкритого показника унікального номеру та посилання на сторінку звіту з деталізацією даних – для зручності користувачів
Примітки та пояснення	Опис певних підходів до розкриття інформації з обґрунтуванням надання інформації чи її виключення зі звіту
Забезпечення прозорості	Забезпечення прозорості та доступності нефінансової звітності для інвесторів, споживачів, громадських організацій тощо
Структурованість та узгодженість	Чітка структура, узгодженість і стандартизація розкриття нефінансової інформації для зручності порівняння показників різних підприємств і надання оцінки про сталий розвиток за галузями та економікою в цілому

Джерело: розроблено автором з використанням [44]

При проведенні аудиту сталого розвитку, фахівці керуються Міжнародним стандартом завдань із надання впевненості 3000 переглянутий «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації». Він допомагає визначати показники, проведення зовнішнього аудиту є доречним для конкретного підприємства. Так, в аудиторському висновку британської компанії Diageo plc відображено обсяг викидів парникових газів (у т.ч. на одиницю продукції), загальне споживання води, біохімічне

навантаження для навколишнє середовище від споживання кисню, загальний обсяг відправлених на звалище відходів і середня тривалість простоїв внаслідок аварій. Аудиторський висновок французької компанії Aviva plc розкриває надання впевненості щодо частки ознайомих з Кодексом ділової етики співробітників, компенсованої частки викидів CO₂ за рахунок щорічного скорочення таких викидів і за відношенням до базового рівня 2010р., абсолютного обсягу викидів вуглекислого газу (тонн) та його частки на одиницю продукції, абсолютного обсягу споживання води (м³), абсолютного виміру відходів, частки жінок у вищому керівництві, частки поставок на умовах кодексу відповідальних закупівель та суми соціальних інвестицій. Для компанії Stockland Corporation Limited австралійським аудитором EY встановлено перелік з надання впевненості, який охоплює обсяг покупної електроенергії (кВт-год), виробництво та використання відновлюваної електроенергії (кВтг), загальну потужність споживання газу в (МДж) і загального обсягу споживання палива для транспорту (л, кг) [18]. З цього випливає, що для аудиту сталого розвитку можуть застосовуватися різні показники в економічному, соціальному та екологічному напрямках. Їх перелік залежить від діяльності компанії, потреб стейкхолдерів, нормативно-законодавчих вимог країни розташування та міжнародної спільноти.

1.3. Нормативно-правове регулювання аудиту звітності зі сталого розвитку в Україні та ЄС

Аудит сталого розвитку спирається на стандарти складання нефінансової звітності з метою надання впевненості щодо відповідності розкритих показників національним і міжнародним вимогам. Перш за все, він відштовхується від нормативно-правового регулювання сталого розвитку. У липні 2000р. було укладено Глобальний договір ООН як ініціативу із забезпечення такої діяльності підприємств, яка не порушує десяти принципів, що включають права людини, трудові відносини, охорону довкілля та боротьбу з корупцією [12]. У вересні

2015р. було прийнято резолюцію A/RES/70/1 Генеральної Асамблеї ООН про підсумковий документ «Перетворення нашого світу: Порядок денний сталого розвитку 2030», що сьогодні відображено в 17 Цілях сталого розвитку [1]. На національному рівні вони закріплені Указом Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» [41]. Також в Україні статус національного надано Міжнародному стандарту ISO 26000:2010 «Керівництво з соціальної відповідальності», прийнятому в жовтні 2010р. У ньому зібрані основні проблеми соціальної відповідальності, наведені способи інтеграції соціально відповідальної поведінки, а також визначені принципи соціальної відповідальності бізнесу:

- підзвітність – зобов’язання звітувати про вплив діяльності компанії на суспільство та навколишнє середовище;
- прозорість – прийняття прозорих рішень щодо дій, які можуть вплинути на суспільство та довкілля;
- етична поведінка;
- врахування інтересів користувачів – повага до інтересів певного кола осіб та реагування на будь-які зміни;
- дотримання верховенства закону і правил міжнародної поведінки;
- дотримання прав людини [3].

Нормативно-правове регулювання звітності про сталий розвиток засновано на досвіді європейських країн. Директива ЄС 2464 висуває вимоги щодо складання звіту керівництва. Згідно з нею, розкриті показники мають відображати ефективність дій і заходів підприємства щодо екологічних і соціальних питань. Їх вимірювання здійснюється через коефіцієнти співвідношення, і замість терміну «нефінансова інформація» застосовується «інформація про сталий розвиток» [52]. Найбільш авторитетним керівництвом зі звітності сталого розвитку є Глобальна ініціатива зі звітності (GRI). Її метою є створення стійкої глобальної економіки за допомогою підприємств, які позитивно впливають на ESG-складові виробництва та складають прозору звітність [32]. Стандарт AA1000 спрямований на підвищення ролі підзвітності

суспільству. Він передбачає максимальне залучення груп зацікавлених осіб для врахування їх думки під час аналізу діяльності бізнесу [50].

У 2024 році в Україні, у рамках інтеграції з ЄС, Кабінетом Міністрів України було укладено Розпорядження «Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку» [40]. Вона має на меті запровадити звітність із сталого розвитку в Україні до 2030 року, забезпечивши таким чином адаптацію національного законодавства до законодавства ЄС; надавши доступ українським підприємствам до міжнародних ринків капіталу та інвестицій. Стратегію викладено у двох ключових цілях:

1. Запровадження в Україні складання, подання та оприлюднення підприємствами звітності зі сталого розвитку за європейськими стандартами.
2. Запровадження в Україні процедур проведення аудиту звітності підприємств із сталого розвитку та ефективного механізму контролю за якістю надання аудиторських послуг.

Реалізація стратегії здійснюється у два етапи (табл.1.5).

На сьогодні правові засади складання та подання звіту про управління встановлено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Такий звіт подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю у визначені законодавством строки. Звіту про управління не складають мікро- та малі підприємства, а середні мають право не відображати в ньому нефінансову інформацію [38].

На виконання завдання Міністерства фінансів України був розроблений проект Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління. У його основу лягла концепція зміни моделі корпоративної звітності в напрямі інтеграції статистичної, соціальної, екологічної, фінансової й нефінансової звітності [39].

Наразі ці методичні рекомендації регламентують порядок формування показників інтегрованої звітності підприємств за вимогами законодавства, не враховуючи банки, бюджетні установи, а також мікро- і малі підприємства. Міжнародною інтегрованою радою зі звітності був опублікований Посібник з

підготовки інтегрованих звітів. Ним встановлюється порядок визначення суттєвості нефінансової інформації у звіті управління. Для цього використовується три критерії:

1. Мета звіту про управління як частини звітності підприємства.
2. Стейкхолдери – групи осіб, що мають законний інтерес до діяльності підприємства.
3. Обсяг звіту, який залежить від величини висвітленої інформації щодо аналізу розвитку діяльності підприємства, його основних ризиків і невизначеностей [54].

Таблиця 1.5

**Етапи реалізації Стратегії запровадження підприємствами звітності із
сталого розвитку**

Етапи	Заходи
Перший етап (2024-2025)	Міжвідомча робоча група з питань запровадження звітності зі сталого розвитку; взаємодія органів державної влади та державних установ у сфері звітності із сталого розвитку.
	Положення про міжвідомчу робочу групу з питань запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку.
	Нормативно-правова база запровадження в Україні складання, подання та оприлюднення звітності із сталого розвитку за європейськими стандартами.
	Нормативно-правова база аудиту звітності зі сталого розвитку; ефективний механізм здійснення контролю за якістю аудиторських послуг.
	Запровадження складання, подання та оприлюднення звітності із сталого розвитку за стандартами ЄС.
Другий етап (2026-2030)	Методичні рекомендації для застосування в Україні європейських стандартів звітності із сталого розвитку.
	Поширення в Україні складання, подання та оприлюднення звітності із сталого розвитку за стандартами ЄС.
	Платформа для приймання та оприлюднення звітності із сталого розвитку в електронній формі.
	Проведення аудиту звітності зі сталого розвитку; ефективний механізм контролю за якістю надання аудиторських послуг.
	Єдина національна програма професійної підготовки спеціалістів для отримання знань щодо європейських стандартів звітності із сталого розвитку; визнання програми на національному та міжнародному рівнях.

Джерело: розроблено автором з використанням [40]

Міжнародні стандарти зі складання фінансової звітності також мають рекомендації щодо нефінансової інформації. Так, МСФЗ С1 зосереджується на загальних вимогах до розкриття інформації про сталий розвиток. Їх значення полягає в тому, щоб координувати бізнес в наданні більш повної картини ESG-діяльності на вимогу стейкхолдерів [55]. Цей перелік включає пов'язані зі сталим

розвитком ризику та можливості коротко-, середньо- та довгострокової перспективи [24]. Найбільш повний набір можливих індикаторів висунуто ініціативою ООН SDG Compass (2023). До нього входять більш як 1550 показників, згрупованих за Цілями сталого розвитку, секторами активності, джерелами походження тощо [4]. Німецьким Товариством інвестиційних професіоналів DVFA, спільно з Європейською федерацією товариств фінансових аналітиків, було розроблено Керівництво з інтеграції ESG у фінансовий аналіз та оцінку компаній DVFA (2023). Воно містить 114 індикаторів з розбивкою за секторами та пропонує трьохрівневий підхід до їх відбору, залежно від масштабів ESG-активності підприємства. Базовий рівень містить мінімальний набір показників, Середній – розширений, а Високий – максимально можливий, передбачений розробниками [19].

Загалом нефінансові показники за МСФЗ групуються за трьома складовими ESG: соціальною, екологічною та управлінською. Соціальна складова включає:

- S1 «Власна робоча сила» – охоплює умови праці та добробут власних працівників компанії;
- S2 «Роль працівників у створенні ланцюга вартості» – включає умови праці та захист прав працівників у ланцюгу вартості;
- S3 «Громади під впливом» – охоплює впливи компанії на місцеві громади;
- S4 «Споживачі та кінцеві користувачі» – зосереджується на безпеці та задоволеності споживачів і кінцевих користувачів продукцією компанії.

МСФЗ С2 покликаний на розкриття ризиків та можливостей, пов'язаних безпосередньо зі змінами клімату, вимогами щодо впливу компанії на клімат і адаптації до кліматичних змін [56]. Він призначений для використання разом з МСФЗ С1 і супроводжується стандартами екологічної складової:

- E1 «Зміна клімату» – зосереджується на розкритті інформації щодо впливів компанії на клімат;
- E2 «Забруднення» – охоплює розкриття, пов'язані із забрудненням

навколишнього середовища;

- E3 «Вода і морські ресурси» – містить інформацію про управління водними та морськими ресурсами;

- E4 «Біорізноманіття та екосистеми» – зосереджується на впливах компанії на біорізноманіття та екосистеми;

- E5 «Використання ресурсів і циркулярна економіка» – охоплює аспекти використання ресурсів та впровадження циркулярної економіки.

Група корпоративного управління містить один стандарт G1 «Ділова поведінка», що охоплює аспекти корпоративного управління та бізнес-етики [33].

Досвід ЄС демонструє успішну практику вдосконалення інституціонального забезпечення аудиту звітності про сталий розвиток. Директива 2464 визначає обов’язковість проведення аудиту звітності зі сталого розвитку та висуває вимоги до аудиторів:

- навчання та іспити, які надають аудиторам необхідний досвід і знання про складання та подання звітності зі сталого розвитку згідно з національними та міжнародними стандартами;

- безперервна освіту;

- система забезпечення якості;

- професійна етику, незалежність, об’єктивність, конфіденційність;

- призначення та звільнення;

- розслідування та санкції;

- організація роботи незалежного постачальника аудиторських послуг за достатніх ресурсів і персоналу;

- ведення записів і файлів клієнтських рахунків;

- повідомлення про порушення [24].

Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості у 2016-2017 роках було сформовано структуру МСА (табл.1.6).

Міжнародний стандарт аудиту 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» визначає відповідальність аудитора за іншу інформацію (фінансову

та нефінансову), яка включається до річного звіту суб'єкта господарювання.

Таблиця 1.6

Структура міжнародних стандартів аудиту

Група	Стандарти
Аудит історичної фінансової інформації	МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»
	МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»
	МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»
	МСА 230 «Аудиторська документація»
	МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
	МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»
	МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»
	МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»
	МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
	МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
	МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
	МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги»
	МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»
Аудиторські докази	МСА 500 «Аудиторські докази»
	МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»
	МСА 505 «Зовнішні підтвердження»
	МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»
	МСА 520 «Аналітичні процедури»
	МСА 530 «Аудиторська вибірка»
	МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»
	МСА 550 «Пов'язані сторони»
	МСА 560 «Події після звітного періоду»
	МСА 570 «Безперервність діяльності»
Аудиторські висновки та звітування	МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»
	МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»
	МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»
	МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
	МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»
	МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»

Джерело: розроблено автором з використанням [31]

Міжнародний стандарт 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» розкриває методику виконання завдань із надання впевненості, відмінних від аудиту та оглядової

перевірки фінансової інформації минулих періодів. Стандарт з надання впевненості AA1000AS доводить корисність внутрішнього аудиту при підтвердженні достовірності показників звітності про сталий розвиток [31].

Керуючись міжнародними стандартами аудиту, фахівці з надання впевненості дотримуються таких аспектів:

- відповідність – аудитори мають дотримуватися міжнародних стандартів регулювання процесу перевірки фінансової та нефінансової звітності;
- оцінка ризиків – визначення суттєвих рахунків і додатків з висловленням професійного судження;
- аналітичні методи – використання сучасних методів аналізу для забезпечення достовірності фінансової та нефінансової звітності;
- сталий розвиток – вплив нових стандартів зі сталого розвитку на розкриття інформації у звітності підприємства;
- етика та незалежність – дотримання аудиторами Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів і стандартів незалежності [10].

На національному рівні їх забезпечує Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Він визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають під час її провадження [37].

На принципах, придатних як для обмежених, так і обґрунтованих зобов'язань із надання впевненості про інформацію зі сталого розвитку, базується всеосяжний міжнародний стандарт ISSA 5000. Він прийнятий відповідно до вимог Міжнародної організації комісій з цінних паперів і Ради з міжнародних етичних стандартів для бухгалтерів з визначеними цілями, сферою застосування та термінами (табл.1.7).

Складання, подання та аудит звітності про сталий розвиток регулюються на міжнародному та національному рівнях, а також – на рівні підприємств. Він включає:

1. Установчі документи, у яких наводяться основні види та цілі діяльності підприємства.

2. Положення про складання звітності підприємства, що закріплює обов'язок формування інтегрованої звітності та розкриває способи досягнення сталого розвитку підприємства.

3. Наказ про облікову політику підприємства, у якому наводиться інформація про порядок організації та методику ведення бухгалтерського й управлінського обліку;

4. Положення про систему внутрішнього контролю, у якому розкривають загальні цілі, принципи та завдання побудови системи внутрішнього контролю, розподілу відповідальності між учасниками;

5. Положення про службу внутрішнього аудиту, що визначає права, обов'язки та завдання служби внутрішнього аудиту – зокрема стосовно перевірки інтегрованої звітності [11].

Таблиця 1.7

Складові стандарту ISSA 5000

Складова	Зміст
Сфера застосування	Всі завдання з надання впевненості щодо інформації про сталий розвиток. Виняток становлять випадки надання окремого висновку аудитора стосовно звіту про парникові гази
Цілі	Отримання обґрунтованої (обмеженої) впевненості щодо відсутності суттєвих викривлень у наданому висновку стосовно інформації про сталий розвиток, а також опис підстав для такого висновку
Терміни	«Аналітичні процедури», «відповідальна сторона», «завдання з надання впевненості», «завдання з атестації», «критерії розкриття інформації», «ризик залучення», «перевірка якості завдання», «історична фінансова інформація», «функція внутрішнього аудиту», «суттєвість ефективності», «професійне судження», «професійний скептицизм», «межа звітності», «компетентність сталого розвитку», «інформація про сталий розвиток», «система внутрішнього контролю»

Джерело: розроблено автором з використанням [24]

З огляду нормативно-правового регулювання аудиту звітності зі сталого розвитку впливає, що єдиних конкретних вимог до форми, визначення показників і порядку складання нефінансових звітів немає. Підприємства наділені гнучкістю для прийняття самостійних рішень щодо звітування про свою соціальну відповідальність. З одного боку, цим обумовлена складність проведення аудиту й забезпечення повною відповідністю стандартам і порівнюваності. Та з іншого – бізнес більше орієнтується на стейкхолдерів і

громадськість, щоб краще розуміти та задовольняти їх потреби в інформації про сталий розвиток.

1.4. Аналіз практики складання звітності зі сталого розвитку українськими компаніями

Терміни «нефінансова звітність» і «нефінансова інформація» виникли на вимогу розкриття у звіті про управління інформацію, відмінної від відображеної у фінансових звітах. Вона не регулюється тими ж національними та міжнародними стандартами, що фінансова звітність, і первісно зосереджена на поясненні відмінностей досягнутих результатів діяльності підприємства від запланованих [34]. Відповідно, така інформація не має загальноприйнятої концептуальної основи та значною мірою залежить від суб'єктивного розуміння осіб, відповідальних за створення звітних форм і задоволення потреб користувачів [30].

Будь-яка звітність – фінансова чи нефінансова – спирається на дані обліку. У контексті сталого розвитку обсяг даних, які він збирає та опрацьовує, значно розширюється. Це пов'язано зі збільшенням кількості показників для відображення: економічних, соціальних та екологічних. ESG-індекс виступає їх інтегральним індикатором, який сприяє виявленню нефінансових ризиків, зміцненню прозорості та забезпеченню стійкості бізнес-моделі [5]. Ключовими показниками діяльності підприємства в економічній сфері є доходи, додана вартість, податки та інші платежі на користь держави, а також – згідно з концепцією сталого розвитку – витрати на охорону навколишнього середовища [27].

Екологічна сфера діяльності підприємства характеризується показниками вхідних потоків: сировини, енергії та води; вихідних потоків: викидів, відходів; витрат на збереження довкілля: фінансування заходів екологічної безпеки, відрахування екологічного податку, придбання активів екологічного призначення, рентабельність системи екологічної безпеки. Збір та обробка цих

показників здійснюється управлінським обліком, який у контексті сталого розвитку набуває значення на рівні бухгалтерського обліку [21]. Екологічна та соціальна діяльність підприємства розкривається у звітності про сталий розвиток за ключовими нефінансовими показниками (табл.1.8).

Таблиця 1.8

Ключові показники соціально-екологічної діяльності підприємства

Екологічні показники	Соціальні показники
Фактичне використання води за рік (тис.м ³)	Частка жінок на керівних посадах (%)
Відведення зворотних (стічних) вод за рік (тис.м ³)	Загальна сума витрат на виконання досліджень і розробок (тис.грн)
Ефективність використання води	Витрати на професійне навчання одного працівника (тис.грн)
Навантаження на водні ресурси (забрано/одержано води за рік)	Заробітна плата штатних працівників (тис.грн)
Скорочення утворення відходів (співвідношення обсягів утворення відходів звітного року до обсягів їх утворення в попередньому році, %)	Заробітна плата працівників-жінок (тис.грн)
Переробка відходів (тонн/тис.грн)	Заробітна плата працівників – зовнішніх сумісників (тис.грн)
Обсяг утилізованих відходів (тонн)	Заробітна плата працівників за цивільно-правовими договорами (тис.грн)
Небезпечні відходи (частка в загальному утворенні відходів, %)	Співвідношення днів непрацездатності внаслідок виробничого травматизму до відпрацьованого робочого часу
Викиди парникових газів (тонн)	Кількість випадків виробничого травматизму
Відновлювана енергія (%)	Частка працівників, охоплених колективними договорами (%)
Енергоефективність (%)	Витрати на благодійну діяльність (тис.грн)

Джерело: розроблено автором з використанням [27]

Показники соціальної діяльності підприємства мають під собою гарантію трудової зайнятості, інтелектуалізацію праці, професійне зростання, просування по службі, збільшення доходів трудового колективу, участь в управлінні підприємством, навчання та підвищення культурного рівня робітників, піклування про стан їх здоров'я та членів їхніх родин, а також забезпечення екологічно чистих і безпечних умов виробництва. В їх основу покладено оцінку вартості бізнесу, цінності капіталів, ефективності роботи з капіталами та специфіки основної діяльності бізнесу [21].

Показники корпоративного управління налічують кількість засідань виконавчого органу та статистику їх відвідування; суму винагороди голови та членів виконавчого органу; кількість акцій у володінні голови та членів

виконавчого органу; чисельність жінок серед членів виконавчого органу та їх частки (%); частку серед членів виконавчого органу осіб з обмеженими можливостями (%); кількість засідань аудиторського комітету та статистику його відвідування членами [27]. Зауважимо, що перелік показників може доповнюватися та змінюватися в залежності від мети складання звітності про сталого розвитку, специфіки діяльності підприємства та найбільш повного висвітлення даних у ESG-звітності. Для цього інформаційна система бухгалтерського та управлінського обліку має бути належним чином сформована. Цей процес передбачає три основних етапи.

Перш за все, відбувається затвердження внутрішніх регламентних документів для регулювання відбору та формування показників сталого розвитку. Вони поділяються за трьома напрямками нефінансової діяльності підприємства:

- екологічним: Положення про екологічну відповідальність підприємства;
- соціальним: Колективний договір, Положення про соціальну відповідальність підприємства;
- корпоративного управління: Статут, Засновницький договір, Положення про корпоративне управління, Кодекс корпоративної етики, Положення про дивідендну політику.

На основі прийнятих документів формується класифікатор операцій з виконання екологічних, соціальних і корпоративних ініціатив для їх коректного відображення в обліку. Завершальним етапом є затвердження в Положенні про облікову політику підходів до обліку активів, власного капіталу та зобов'язань, витрат, доходів і податкових розрахунків у контексті сталого розвитку [35].

Облік ESG-показників включає такі статті:

1. Соціальні активи:

- маркована готова продукція;
- сировина та матеріали за джерелами походження, які мають соціально-екологічний вплив.

2. Соціальні зобов'язання:

- перед державою: сплата податків і штрафів;
- перед контрагентами;
- перед співробітниками: виплати заробітної плати, створення нових робочих місць, навчання, підвищення кваліфікації.

3. Соціальні доходи:

- відсотки від надання працівникам кредитів і позик;
- доходи від утилізації маркованої готової продукції [7].

4. Соціальні витрати на:

- виплати працівникам і соціальні пакети;
- охорону праці та індивідуальний захист;
- навчання та підвищення кваліфікації [8];
- на реалізацію соціальних програм;
- на інноваційні технології для скорочення викидів CO₂ і раціонального споживання води та електроенергії;
- оцінку якості продукції;
- створення соціальних резервів [22].

На їх основі інформація про економічну, екологічну, соціальну та корпоративну діяльність підприємства наводиться в нефінансовій звітності. У період з 1996 по 2022 роки спостерігається зростаюча динаміка підприємств, які її складають і подають (рис.1.1).

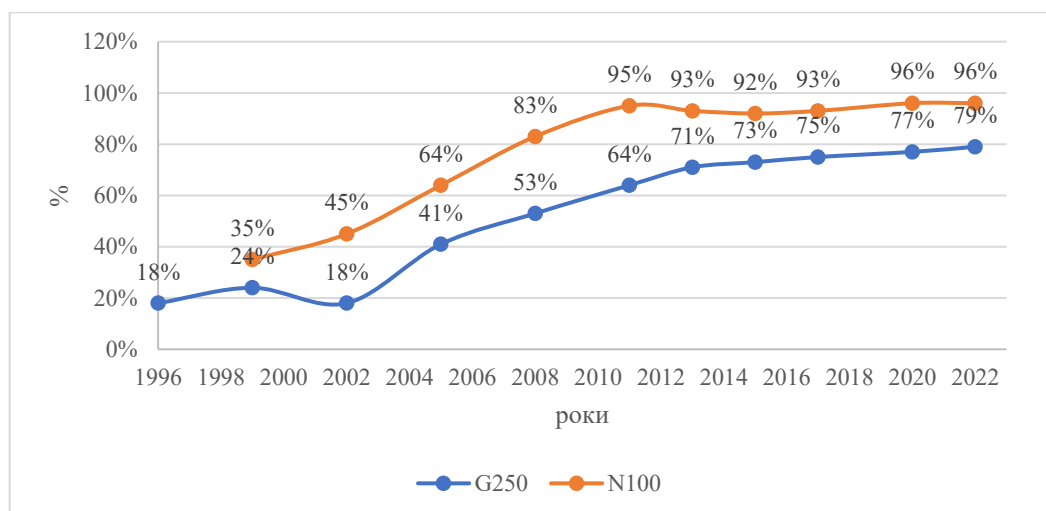


Рис.1.1. Динаміка складання нефінансової звітності

Джерело: розроблено автором з використанням [57]

З кожним глобальним опитуванням компанії (N100) продовжують стабільно збільшувати свої показники сталого розвитку. У 2011 році частка підприємств, які складають і подають нефінансову звітність, становила 64%. У 2022 році вона збільшилася до 79%. Статистика заснована на даних 250 провідних компаній світу (G250). Вона характеризується зростаючою тенденцією з максимальною часткою в 96% у 2022 році. Зауважимо, що показник тримається на цьому рівні з 2020 року [57].

Нефінансова звітність підприємств представлена в таких формах:

1. Звіт про управління (крім мікро- та малих підприємств).
2. Звіт про платежі на користь держави (для видобувної галузі; підприємств, що становлять суспільний інтерес; заготівлі деревини).
3. Звіт про корпоративне управління.
4. Звіти керівництва: Звіт ради директорів, Звіт голови правління, Звіт про внутрішній контроль та оцінку ризиків.
5. Річний звіт.
6. Інтегрований звіт.
7. Звіт про сталий розвиток.
8. ESG-звіт [28].

Єдиних чітких вимог до складання та подання звітності зі сталого розвитку не існує. Переважно це здійснюється в довільній формі, яка надає підприємствам гнучкість у виборі обсягу, показників і підходів до їх розкриття на задоволення вимог зацікавлених осіб. Таким чином висвітлюється інформація про соціальні ініціативи, програми співпраці зі спеціальними закладами; сприяння культурним, освітянським, спортивним заходам у рамках PR-активності підприємства [32].

Основним орієнтиром при складанні звітності про сталий розвиток є вимоги користувачів:

- інвесторів;
- управлінського персоналу;
- покупців і замовників;

- постачальників і підрядників;
- співробітників;
- громадських організацій;
- державних органів [45].

Нефінансова інформація надає чітке уявлення про ризики інвестицій, виплату дивідендів, рентабельність і платоспроможність, безпеку праці та охорону навколишнього середовища; статистику шкідливих викидів та ефективність запобігання їм; зміну вартості підприємства та його внеску в досягнення Цілей сталого розвитку за ESG-критеріями [49]. Окрім того, складання нефінансових звітів допомагає бізнесу покращити імідж і зміцнити позицію як на національному ринку, так і на міжнародному.

Практика українських компаній свідчить про використання різних форм звітності про сталий розвиток (табл.1.9).

Таблиця 1.9

Практика складання звітності про сталий розвиток українськими компаніями

Форма нефінансової звітності	Приклад українських компаній
Звіт про управління	ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «Сільпо-фуд», ДП «Гарантований покупець», ПАТ «Запоріжсталь», ТОВ «Оптіма-фарм», ТОВ «РУДОМАЙН»
Звіт про сталий розвиток	Аграрно-індустріальний холдинг «МХП», Група СКМ, Компанія Tetra Pak, Група «Бритиш Американ Тобакко», ДТЕК
Інтегрований звіт	АТ «Укрзалізниця», ТОВ «БДО»
Річний корпоративний звіт	НАК «Нафтогаз», ТОВ «КЕРНЕЛ-ТРЕЙД»
Нефінансовий звіт	ДП НАЕК «Енергоатом»
Соціальний звіт	Компанія «Нестле»
Звіт про корпоративну соціальну відповідальність	Компанія «PwC», Компанія Intel, Компанія «Ернст энд Янг»

Джерело: розроблено автором з використанням [11, 32, 34]

Звіт про управління складається з нефінансових показників, які відповідають таким вимогам:

- універсальність, комплексність, взаємопов'язаність;
- можливість проведення міжгалузевого порівняння;
- розкриття показників принаймні одного з аспектів діяльності у сфері сталого розвитку (екологічного, соціального, корпоративного управління);

- забезпечення здійснення послідовного розрахунку показників;
- орієнтир на довгострокові цілі компанії та стратегію її сталого розвитку;
- відображення як у консолідованій звітності, так і в окремій за кожним підприємством групи [27].

Таблиця 1.10

Орієнтовна структура звіту про управління

Інформація про підприємство, його стратегію та результати діяльності	Звіт про сталий розвиток
1. Загальний опис: галузь, діяльність, продукція та послуги, бізнес-процеси, місце розташування, майно та обладнання, фактори виробництва, сегменти ринку, зовнішні та внутрішні чинники впливу, контрагенти, патенти, торгові марки та методи ціноутворення.	1. Інформація про відповідність стандартам: міжнародним і національним, які регулюють соціально-екологічну відповідальність.
2. Стратегія управління: мета, цілі, динаміка за роки, діяльність у сфері досліджень і розвитку, реалізація фінансових та інвестиційних планів.	2. Екологічні питання: зміна клімату, забруднення, водні та морські ресурси, біорізноманіття та екосистеми, використання ресурсів і циркулярна економіка.
3. Результати діяльності та прогнози: основні й альтернативні фінансові показники, придбання власних акцій, застосування фінансових інструментів.	3. Соціальні питання та кадрова політика: власна робоча сила, працівники в ланцюгу створення вартості, спільноти (громади) під впливом, споживачі та кінцеві користувачі.
4. Ризики та невизначеності: політика управління ризиками, оцінка можливостей і загроз, стійкість щодо ризиків сталого розвитку, ціновий і кредитний ризики, ризики ліквідності і грошових потоків.	4. Корпоративне управління: корпоративна етика, права та обов'язки управління, його склад, корупція та хабарництво.

Джерело: розроблено автором з використанням [34]

Одним із підприємств, які складають та оприлюднюють звіт про управління, є ТОВ «РУДОМАЙН» [15]. Основним видом діяльності цього підприємства визначено 07.10 Добування залізних руд. Його звіт з управління складається з 6 розділів:

1. Організаційна структура та опис діяльності групи.
2. Результати діяльності групи.
3. Ліквідність і зобов'язання групи.
4. Екологічні аспекти компанії групи.
5. Соціальні аспекти та кадрова політика групи.
6. Ризики групи.

Тобто на практиці українських підприємств зберігається орієнтовна структура звіту про управління (табл.1.6). Перша його частина присвячена

загальній інформації про підприємство, опису його діяльності, організаційно-управлінської структури та стратегії розвитку. Друга частина характеризує аспекти соціально-екологічної діяльності. У розділі 4 «Екологічні аспекти компанії групи» висвітлено негативні наслідки добувної діяльності на кар'єрі «Південний». Основними джерелами викидів забруднюючих речовин встановлені автотранспортні, вибухові та виймально-навантажувальні роботи, робота бурового та мобільного устаткування. Надано перелік шкідливих речовин без зазначення їх обсягів і динаміки: пил неорганічний, оксид вуглецю, діоксид азоту. Натомість, значну увагу приділено екологічних заходів, до яких долучається компанія. У їх рамках здійснюється зволоження фракції кварцитного щебня, використовується зовнішня гідрозабійка з поліетиленовими рукавами $\varnothing 250\text{мм}$; перед підготовкою масового вибуху зволожується відповідний масив. ТОВ «РУДОМАЙН» використовує послуги з замірів шкідливих викидів і активно працює над впровадженням нових технологій для більш екологічного видобутку руди. Окрім того, підприємство виконує роботи зі збереженням існуючих зелених насаджень та озеленення санітарно-захисних зон. Інформація розкривається в довільній описовій формі.

У розділі 5 «Соціальні аспекти та кадрова політика групи» висвітлюються питання кадрової політики, облікової кількості штатних працівників (у т.ч. із зазначенням кількості жінок-керівниць вищої та середньої ланок), структури та динаміки фонду оплати праці, а також охорони праці. Станом на початок 2024 року, частка жінок у складі керівництва становила лише 14,24%, а на кінець вона несуттєво зросла на 0,57%. Зауважимо, що за аналізований період кількість жінок у складі керівництва зменшилася на 5%, а чоловіків – на 9,38%.

Як третю частину звіту про управління можна виокремити розділ 6 «Ризики групи». У них охарактеризовано кредитний ризик, який у 2024 році, порівняно з 2023, несуттєво збільшився на 14%; валютний ризик долару (+516%) і євро (+26%); ліквідний ризик майбутніх платежів, який несуттєво зменшився на 8,32%.

Звіт про сталий розвиток слугує інформаційним джерелом прийняття

управлінських рішень на макро-, мезо- та мікрорівні підприємств. Подаючи його, компанія закріплює свою позицію щодо сталості розвитку, подолання кліматичної кризи й забезпечення суспільного добробуту [24]. Особливу увагу в ньому приділяють витратам за такими статтями:

- зайнятість працівників;
- виплатами працівникам;
- навчанням співробітників підприємства;
- проведенням комплексної перевірки практики трудових відносин у постачальників;
- забезпеченням прав людини;
- заходами викорінення дитячої та примусової праці;
- здійсненням державної політики;
- відповідальністю підприємства [7].

Одним із підприємств, які подають звіт про сталий розвиток, є ТОВ «ДТЕК» [14]. Це підприємство з основним видом діяльності 70.10 Діяльність головних управлінь (хед-офісів). У його звіті, який має назву Sustainability in Action, висвітлюється нефінансова інформація з огляду головного виконавчого директора та головного директора зі сталого розвитку; відображення в дії соціально-екологічної діяльності, співробітників і громад, а також управління. В описовій формі зазначається, що компанія надає перевагу над тепловими електростанціями інвестиціям у вітрові, сонячні та акумуляторні активи, виходячи з їх позитивного значення для збереження клімату та стійкості до атак на енергетичну інфраструктуру.

У рамках ІРО відображаються екологічні дані: адаптація до зміни клімату, пом'якшення її наслідків, енергія, викиди, використання ресурсів і відходи; соціальні показники: власна робоча сила (гарантія працевлаштування, адекватна заробітна плата, здоров'я та безпека), споживачі (конфіденційність, безпека особи); інформація про корпоративне управління: корпоративна культура, корупція та хабарництво. Для їх розкриття використовується описова форма із зазначенням ролі в ланцюгу створення вартості (постачальники — власна

діяльність – споживачі).

В окремому розділі зазначається створення соціальної цінності шляхом відображення кількості найманих працівників, їх національностей і країн, навчальних заходів, чисельності демобілізованих військовослужбовців, працевлаштованих внутрішньопереміщених осіб, обсягів гуманітарної та військової підтримки. Особливу увагу приділено Марафону добрих справ. Він охоплює гуманітарну допомогу для працівників, які служать у війську (зігріваючі засоби, медичні вироби, ласощі); для евакуйованих сімей, за підтримки благодійного фонду «Місто добра»; визначений у літрах обсяг крові, який потенційно може врятувати конкретну кількість життів; окопні свічки та джерела тепла для солдатів-передовиків, маскувальні сітки; корм для домашніх тварин і ліки до притулків для тварин у різних регіонах України.

У розділі про управління розкривається робота зі стейкхолдерами: найманими працівниками, споживачами, місцевими громадами, партнерами, інвесторами, державними органами, неурядовими організаціями та галузевими установами. В описовій формі деталізується кожна група стейкхолдерів, висвітлюються аспекти взаємодії та її мета. Надається чітка корпоративна структура з окремою ланкою Комітету сталого розвитку.

Із наведеного вище випливає, що у нефінансовій звітності для розкриття аспектів сталого розвитку використовується переважно описова форма. З її допомогою висвітлюються узагальнені відомості про ESG-діяльність бізнесу та наводиться перелік заходів із досягнення 17 Цілей ООН. У числовому виразі надається інформація в аспекті соціального впливу, але без глибокого аналізу динаміки змін і взаємозв'язків. Це пояснюється тим, що сьогодні звітність про сталий розвиток знаходиться на етапі формування та інтенсивного розвитку. І такий фактор має враховуватися під час проведення її аудиту.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ ЗВІТНОСТІ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ В УКРАЇНСЬКИХ КОМПАНІЯХ

2.1. Аналіз практики аудиторських компаній щодо надання послуг із перевірки звітності зі сталого розвитку

Аудитором із сталого розвитку є аудитор, який підтвердив свою кваліфікацію з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку. Він повинен мати відповідний практичний досвід і бути внесеним до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності [47].

При наданні послуг аудитор зі сталого розвитку повинен притримуватися таких принципів:

- професійної етики та скептицизму;
- незалежності та об'єктивності;
- конфіденційності та професійної таємниці.

Він має керуватися міжнародними та національними стандартами з надання впевненості та скласти звіт за результатами виконання обов'язкового завдання в письмовій формі [17].

Звіт з обов'язкового надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку є документом суб'єкта аудиторської діяльності, підготовленим у відповідності до стандартів надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку за результатами виконання обов'язкового завдання щодо річної або консолідованої звітності із сталого розвитку [47]. Чітких вимог до його структури немає, однак у ньому має розкриватися така інформація:

- повне найменування юридичної особи;
- річна (консолідована) звітність із сталого розвитку звітного періоду;
- висвітлення концептуальної основи складання звітності зі сталого розвитку;
- опис обсягу перевірених аспектів із зазначенням застосованих стандартів

надання впевненості;

- власна професійна думка аудитора, висловлена за результатами виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості; аудиторський висновок, сформований на засадах завдання з надання обмеженої впевненості;

- основні відомості про суб'єкт аудиторської діяльності, яким було виконано обов'язкове завдання з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку: повне найменування, місцезнаходження, інформація з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

- інформація про строки виконання суб'єктом аудиторської діяльності обов'язкового завдання з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку та про кількість витрачених людино-годин. Їх розрахунок здійснюється в договорі про надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та з обов'язкового надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку.

Звіт з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку підписує ключовий партнер обов'язкового завдання, призначений аудиторською фірмою та відповідальний за його виконання [47].

У залежності від того, наскільки глибоко була проведена перевірка, аудитор надає обмежену або достатню впевненість. У першому випадку виконуються переважно аналітичні процедури з вибірковою документацією та обмеженим обсягом тестування, при якому аудитор формує висновок про відсутність суттєвих помилок. Натомість, достатня впевненість потребує розгляду широкого колу питань і тестування великого обсягу даних – що, у свою чергу, тягне за собою значні витрати часу та фінансових ресурсів. Цим пояснюється його менша поширеність у світовій практиці. Дані засновані на результатах звірення, наданого аудиторськими компаніями KPMG, PwC, Deloitte (яка є лідером), EY тощо (рис.2.1).

Аудит звітності зі сталого розвитку потрібен на великих підприємствах і їх групах, компаніях з іноземним капіталом і міжнародним фінансуванням; бізнесу, який планує займатися експортно-імпортними операціями та виходити на ринок ЄС; у публічних компаніях і підприємств із суспільним інтересом;

підприємствам, які керуються міжнародними стандартами та складають звітність зі сталого розвитку. У процесі здійснення аудиторської діяльності компанії поєднують міжнародну практику надання впевненості за ESG-показниками зі знанням локального регуляторного середовища в Україні [6].

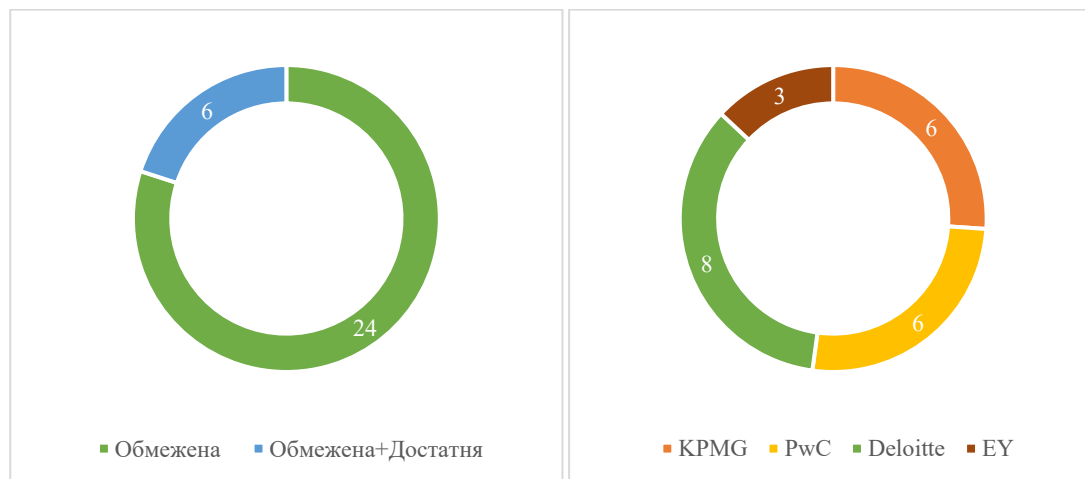


Рис.2.1. Проведення звірення звітів сталого розвитку аудиторськими фірмами з наданням обмеженої та достатньої впевненості

Джерело: [2]

Аудиторською фірмою, яка надає впевненість щодо звітності ТОВ «РУДОМАЙН», є «Аудит-Інвест». У Звіті незалежного аудитора [15] висвітлено питання визнання доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), і зауважено, що у Звіті про управління не виявлено суттєвої невідповідності з фінансовою звітністю та іншими знаннями, отриманими під час аудиту. Не було виявлено фактів, які б були необхідними для включення їх до Звіту незалежного аудитора. Це свідчить про високу гнучкість підходу до аудиту нефінансової звітності та перевагу професійного судження.

Звіт незалежного аудитора ТОВ «ДТЕК» [14] складено аудиторською фірмою «Капітал груп». У ньому висвітлено питання ризику впливу військової агресії, повноти та своєчасності визнання доходів від основної діяльності, оцінки очікуваних кредитних збитків, операцій із пов'язаними сторонами. Як і в попередньому випадку, зазначено, що Звіт про управління не має суттєвих невідповідностей, які було б необхідно включити до Звіту незалежного аудитора.

З приводу суттєвості аудитори відзначають складність її визначення. Ця

процедура потребує залучення експертів з незалежної оцінки ESG-показників на кожному етапі аудиту (еколога, інженера, спеціаліста з охорони праці тощо) [48].

Порушення вимог до складання та перевірки звітності зі сталого розвитку називається «зеленим відмиванням» (greenwashing). Воно має під собою реалізацію продукцію, на виробництво якої були списані екологічно чисті матеріали із вжиттям усіх необхідних заходів для зменшення негативного впливу на навколишнє середовище – але не в дійсності, а лише в змісті нової маркетингової стратегії. Таким чином підприємства маніпулюють екологічно свідомими споживачами та користувачами звітності за сталого розвитку, позиціонуючи себе як соціально відповідальне підприємство, але водночас здійснюючи старі й неекологічні бізнес-процеси лінійної моделі економіки (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Приклади «зеленого відмивання» ТНК

ТНК	Приклад
Innocent Drinks	Реклама, яка не відповідає дійсним бізнес-процесам
Keurig	Неправдиві свідчення про вторинну переробку
Ikea	Акредитація незаконної вирубки
Windex	Неправдиві заяви про «океанічний пластик» в упаковках
H&M	90% заяв про стійку моду не підтверджено фактами
Ryanair	Хибні заяви про низький рівень шкідливих викидів і відходів

Джерело: [16]

Аудит звітності зі сталого розвитку виступає основним інструментом боротьби із «зеленим відмиванням», оскільки покликаний на перевірку та надання впевненості щодо розкритих показників і підтвердження джерел надходження сировини та матеріалів. Його повнота та достовірність знаходяться в таких зонах ризику:

1. Процес аудиту звітності зі сталого розвитку, який враховує тенденції надання впевненості, мотивацію суб'єкта господарювання, міжнародні та національні стандарти, гарантію достовірності, обмеження відповідальності виконавця та обсяг перевірених даних.

2. Методологія аудиту звітності зі сталого розвитку, яка охоплює знання стандартів і їх практичне застосування, труднощі з визначення суттєвості,

підходи до оптимізації.

3. Результати перевірки звітності зі сталого розвитку, які спираються на професійне судження аудитора, правильність складання звіту, рекомендації для покращення та наслідки розкриття й перевірки показників для зацікавлених сторін.

4. Компетентність і незалежність аудиторів, про які свідчать загальна інформація, обґрунтування їх суджень, розмежування послуг з надання впевненості та консультацій, наявність практичних навичок і досвіду [16].

Суб'єкти аудиторської діяльності несуть відповідальність за здійснення діяльності з надання впевненості щодо фінансової та нефінансової звітності. У разі порушення нормативно-правових вимог до них застосовуються передбачені законодавством стягнення, у тому числі – зупинення права на надання аудиторських послуг на строк від одного місяця до трьох років [17].

2.2. Організація аудиту звітності зі сталого розвитку у корпоративному підприємстві

У контексті сталого розвитку трансформації зазнає сам предмет аудиту. Необхідним є його узгодження між замовником послуги та фахівцем з надання впевненості. Замовник керується власними очікуваннями щодо змісту показників сталого розвитку, їх достовірним розкриттям і підтвердженою суттєвістю для прийняття управлінських рішень. Окрім даних фінансової звітності та історичної інформації, які широко застосовуються наразі, сталий розвиток передбачає визначення предметом аудиту перспективної інформації та даних з форм нефінансової звітності [30]. Задачею аудитора в такому випадку є не лише надання впевненості про правильність розкриття ESG-показників, а й затвердження їх узгодженості з інформацією, яка розкрита у формах фінансової звітності.

Під час проведення перевірки увага аудитора зосереджується на предметі, висвітленому в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Предмет аудиту сталого розвитку

Питання	Складові питань
Екологічні	- аналіз впливу визначеного питання (оцінка величини впливу діяльності підприємства);
Клімат (у т.ч. викиди)	- стратегія та бізнес-модель;
Енергія (тип і споживання)	- ризики та можливості;
Вода та стоки (споживання та скидання води)	- інновації для виявлення ризиків і можливостей;
Біорізноманіття (вплив на середовища існування, що захищені та відновлені)	- фінансовий ефект від ризиків і можливостей;
Соціальні	- управління пом'якшенням ризиків;
Трудові практики (різноманітність і рівні можливостей, навчання, освіта, охорона праці)	- корпоративне управління;
Права людини та відносини з місцевими громадами (залучення, оцінка впливу, програми розвитку)	- маркери та ключові показники ефективності діяльності підприємства;
Здоров'я та безпека співробітників і покупців	- цілі суб'єкта господарювання;
Управління	- внутрішній контроль за моніторингом та управлінням ризиками;
Моніторинг, управління та нагляд за питаннями сталого розвитку та соціальною відповідальністю	- аналіз сценаріїв у галузі сталості.

Джерело: [29]

Аудит сталого розвитку являє собою кропіткий комплексний процес, який вимагає відповідного документального забезпечення (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Документальне забезпечення аудиту сталого розвитку

Етап аудиту	Сутність і документальне забезпечення
Початковий	Визначення предмета аудиту
	Визначення ESG-показників
	Програма аудиту (додаток В)
Оцінка ризиків і планування перевірки	Лист-запит щодо фінансової та ESG-інформації (додаток Е)
	Інспектування первинних документів (додатки А, Б)
	Ідентифікація областей ризику
	Відбір інформації з облікових реєстрів
Виконання завдання за екологічною, соціальною та управлінською складовими	Екологічний аудит: викиди CO ₂ , споживання палива (додаток А, Б), витрати мастил і рідин, утилізація відходів, регулярність технічного обслуговування.
	Соціальний аудит: кількість працівників, безпека робочого місця, проведення інструктажів з техніки безпеки, рівень травматизму.
	Управлінський аудит: наявність політики управління основними засобами, прозорість обліку, антикорупційні заходи, контроль за використанням основних засобів.
Завершення	Протокол реєстрації невідповідностей (додаток Ж)
	Чек-лист аудиту (додаток І)
	Звіт незалежного аудитора (додаток Г, Д)

Джерело: розроблено автором з використанням [9, 36]

Програма аудиту звітності зі сталого розвитку (додаток В) являє собою систематизований документ, яким визначаються мета, об'єкти, аудиторські процедури, джерела доказів, методи перевірки, а також відповідальних осіб для

отримання достатніх і належних аудиторських доказів щодо достовірності, повноти, точності та відповідності звіту про сталий розвиток вимогам міжнародного та національного законодавства, стандартів, нормативних актів і внутрішніх політик підприємства. Програма аудиту передбачає послідовне виконання комплексу аудиторських процедур, спрямованих на отримання достатніх і належних аудиторських доказів щодо якості нефінансової звітності. Вона охоплює ESG-показники та забезпечує комплексний підхід до оцінки соціальної відповідальності бізнесу.

На етапі планування аудитор здійснює оцінку ризиків, суттєвих викривлень, а також визначає обсяг перевірки. Наступні процедури спрямовані на перевірку відповідності звіту про сталий розвиток вимогам і стандартам щодо оцінки ESG-критеріїв та повноту розкриття нефінансової інформації. Особлива увага зосереджується на зіставленні даних з первинними документами та внутрішніми інформаційними системами підприємства.

Наразі підприємства не підготовлені до повного обсягу інформаційного забезпечення аудиту. Тому особлива увага приділяється відображенню ESG-показників у первинних документах і їх відображення в облікових регістрах. Концепція сталого розвитку обумовлює трансформацію підходу до визначення поняття об'єктів бухгалтерського обліку – зокрема, основних засобів (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Підходи до визначення основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку

Стандартно-обліковий	У контексті сталого розвитку
Акцент	
отримання економічної вигоди від експлуатації в майбутньому; термін корисного використання; вартісний критерій	вплив на навколишнє середовище; забезпечення соціальної відповідальності бізнесу
Визначення	
НП(С)БО 7 «Основні засоби»: матеріальні активи з терміном корисного використання понад один рік або операційний цикл (якщо він довший за рік), від яких підприємство очікує отримати економічну вигоду в майбутньому.	сукупність матеріальних активів підприємства, які використовуються у господарській діяльності протягом періоду, що перевищує один рік, та забезпечують отримання економічних вигід із одночасним дотриманням принципів екологічної безпеки, ресурсоефективності й соціальної відповідальності протягом усього життєвого циклу
ПКУ: необоротні матеріальні активи вартістю понад 20000 грн	

Джерело: [43]

Якщо за стандартно-облікового підходу воно спирається на нормативно-правові вимоги, то в контексті сталого розвитку – виходить із потреб у розкритті ESG-інформації перед стейкхолдерами.

Відображення основних засобів у бухгалтерському обліку за ESG-показниками має враховувати їх зв'язок з Цілями сталого розвитку (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Зв'язок використання основних засобів з цілями сталого розвитку

Основні засоби	Ціль	Підціль	Приклад
Будівлі та виробничі приміщення	7. Доступна та чиста енергія	7.3. Підвищення енергоефективності	Теплоізоляція будівель, встановлення LED-освітлення, енергоощадні системи опалення
Виробниче обладнання та технологічні лінії; невиробничі приміщення, транспортні засоби	8. Гідна праця та економічне зростання	8.5 – Досягнення повної та продуктивної зайнятості та гідної оплати праці	Модернізація виробничого обладнання, що підвищує продуктивність та сприяє створенню безпечних робочих місць; безпечна соціальна інфраструктура підприємства; транспортні засоби, що покращують мобільність працівників та доступ до робочих місць
		8.8 – Захист трудових прав та створення безпечних умов праці	
Виробниче обладнання та машини	Ціль 9 – Промисловість, інновації та інфраструктура	9.4 – Модернізація інфраструктури та підвищення ресурсоефективності	Встановлення сучасного енергоефективного обладнання, автоматизація виробництва
Інноваційні технологічні системи (автоматизація, ІТ-обладнання)		9.5 – Підтримка інновацій та технологічного розвитку	Використання цифрових систем управління виробництвом
Складські приміщення та логістична інфраструктура	Ціль 11 – Сталі міста та громади	11.6 – Зменшення негативного екологічного впливу	Раціональна організація складів, зменшення втрат ресурсів і відходів
Транспортні засоби підприємства	Ціль 13 – Боротьба зі зміною клімату	13.2 – Інтеграція кліматичних заходів у діяльність	Перехід на електротранспорт або оптимізація логістики для зменшення викидів

Джерело: [43]

Виходячи зі зв'язку основних засобів і Цілей сталого розвитку, підприємства мають змогу доповнювати первинні документи додатковими реквізитами для зручності збирання нефінансової інформації та її перевірки аудиторями. У бухгалтерському обліку рекомендовано відображати інформацію на аналітичних рахунках за соціально-екологічним впливом і віковою структурою, від якої залежать стан і робота основних засобів (табл.2.6).

Таблиця 2.6

**Підходи до формування аналітичних рахунків для обліку основних засобів
за ESG-показниками**

Синтетичний рахунок		Субрахунки		Додаткові аналітичні рахунки за ESG-показниками			
				за соціально-екологічним впливом		за віковою структурою	
код	назва	код	назва	код	назва	код	назва
10	Основні засоби	105	Транспортні засоби	105.1	Транспортні засоби, які використовують для зменшення негативного впливу на НС	105.11	До 5 років
						105.12	5-8 років
						105.13	8-10
						105.14	Вище 10
				105.2	Транспортні засоби, які здійснюють негативний вплив на НС	105.21	До 5 років
						105.22	5-8 років
						105.23	8-10
						105.24	Вище 10
				105.3	Транспортні засоби, які реалізують соціальну складову	105.31	До 5 років
						105.32	5-8 років
						105.33	8-10
						105.34	Вище 10

Джерело: [43]

Що якісніше та детальніше ведеться бухгалтерський облік сталого розвитку – тим достовірнішим є складений нефінансовий звіт, який підлягає аудиторській перевірці. Особлива увага приділяється відображенню понесених соціальних та екологічних витрат (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Відображення соціальних і екологічних витрат у бухгалтерському обліку

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту, які працюють за повною зайнятістю	93.1 «Витрати на заробітну плату працівникам відділу збуту, які працюють за повною зайнятістю»	66.1 «Розрахунки за виплатами працівникам, які працюють за повною зайнятістю»
2.	Нараховано єдиний внесок	93.1 «Витрати на заробітну плату працівникам відділу збуту, які працюють за повною зайнятістю»	65 «Розрахунки за страхуванням»
3.	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту, які працюють за тимчасовою зайнятістю	93.2 «Витрати на заробітну плату працівникам відділу збуту, які працюють за тимчасовою зайнятістю»	66.2 «Розрахунки за виплатами працівникам, які працюють за тимчасовою зайнятістю»
4.	Нараховано єдиний внесок	93.2 «Витрати на заробітну плату працівникам відділу збуту, які працюють за тимчасовою зайнятістю»	65 «Розрахунки за страхуванням»

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4
5.	Визнано витрати на виборчу кампанію працівників підприємства, які є кандидатами до політичних структур	92.4 «Адміністративні витрати на виборчу кампанію кандидатів до політичних структур – працівників підприємства»	685 «Розрахунки за іншими операціями»
6.	Отримано претензію від покупців щодо порушення прав споживання	704 «Вирахування з доходу»	36.2 «Розрахунки з вітчизняними покупцями щодо виставлених претензій про порушення прав споживачів»
7.	Відредаговано собівартість поверненої готової продукції за методом «сторно»	901 «Собівартість реалізації готової продукції»	26.2 «Маркована готова продукція»
8.	Здійснено утилізацію маркованої готової продукції, щодо якої виставлена претензія споживачів	946 «Втрати від знецінення запасів»	26.2 «Маркована готова продукція»

Джерело: [7]

Адаптація обліку до вимог сталого розвитку здійснюється за п'ятьма основними стратегіями (табл.2.8).

Таблиця 2.8

Стратегії адаптації обліку до вимог сталого розвитку

Стратегія	Сутність
Інтеграція ESG-звітності	Гармонізація фінансових і нефінансових звітів у відповідності до стандартів сталого розвитку
Розширення аналітичних інструментів	Використання цифрових технологій для більш точної оцінки екологічних і соціальних ризиків і можливостей
Оцінка вартості природних ресурсів	Включення вартості природних ресурсів до звітів для формування точного розуміння їх впливу на фінансову стабільність бізнесу
Інвестиційна привабливість і управління ризиками	Демонстрація прозорості в екологічних, соціальних і корпоративних питаннях, підвищення привабливості для інвесторів і поліпшення управління кліматичними та репутаційними ризиками
Звіти з розкриття сліду CO ₂	Розрахунок і звітування про вуглецевий слід з метою оцінки кліматичного впливу виробничої діяльності та розробки шляхів його скорочення

Джерело: [20]

Окрім даних бухгалтерського обліку сталого розвитку, джерелами для аудиту також слугують:

- програма запровадження інновацій;
- внутрішні нормативні документи про формування доходів і фінансових

результатів;

- первинні документи з формування та обліку доходів і фінансових результатів;

- дані аналізу виробничих показників і роботи персоналу;

- моніторинг тенденцій у сфері діяльності підприємства;

- дослідження стану ринку та визначення потреб споживачів;

- вивчення конкурентного середовища позиції підприємства після запровадження інновацій [36].

На завершальному етапі аудиту відбувається узагальнення результатів перевірки та формування незалежного аудиторського висновку про рівень достовірності та прозорості звітності зі сталого розвитку. Він оформлюється у звіт незалежного аудитора. Задля зручності та кращої систематизованості доречно попередньо скласти таблицю результатів (табл.2.9).

Таблиця 2.9

Результати незалежного аудиту звітності про сталий розвиток

Код і назва показника	Ступінь розкриття у звітності	Сторінка звіту	Результат попереднього аудиту	Напрями вдосконалення обліково-інформаційного забезпечення
1	2	3	4	5

Джерело: [18]

Відповідно, звіт незалежного аудитора про сталий розвиток містить такі компоненти:

- назва звіту;

- адресат;

- висновок з впевненості (обмеженої чи достатньої), включаючи перелік звітів, які підлягали перевірці;

- підстава висновку, включаючи посилання на перевірену інформацію згідно зі стандартами та нормативно-правовими вимогами;

- інші питання;

- відповідальність керівництва суб'єкта господарювання за інформацію про сталий розвиток та внутрішні обмеження в підготовці інформації про сталий розвиток;

- обов'язки аудитора, який здійснює перевірку;
- підсумок виконаної роботи;
- підпис аудиторської фірми;
- дата звіту [29].

Варто наголосити, що аудит нефінансових показників містить відмінності від аудиту фінансової звітності (табл.2.10).

З порівняльного аналізу випливає, що, в першу чергу, аудит нефінансової звітності містить менше напрямків. Якщо під час перевірки фінансової звітності аудиторі спираються на дані бухгалтерських рахунків, результати інвентаризації, стандарти та нормативне забезпечення. Натомість, аудит нефінансової звітності передбачає перевірку правильності та достовірності показників, отриманих із описів і розрахунків із залученням відповідної кваліфікації.

Таблиця 2.10

Порівняльна характеристика аудиту нематеріальних активів у фінансовій і нефінансовій звітності

Аудит нематеріальних активів у фінансовій звітності	Аудит нематеріальних активів у нефінансовій звітності
Перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів	Перевірка достовірності текстової інформації та заяв керівництва у звітах про нематеріальні активи
Перевірка наявності нематеріальних активів, джерел їх надходження, амортизації та вибуття	Перевірка достовірності фінансових і нефінансових даних щодо опису нематеріальних активів і відповідності їх стандартам нефінансової звітності
Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичних і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку	Цілісність підходів, взятих за основу розкриття інформації про нематеріальні активи
Аудит операцій, пов'язаних із наданням права на використання нематеріальних активів	

Джерело: [36]

Хоч порівняльна характеристика проведена в розрізі нематеріальних активів, вона охоплює аудит фінансової та нефінансової звітності загалом. Незважаючи на разючі відмінності, можемо зробити висновок, що між обома цими процесами існує тісний взаємозв'язок: базуючись на регламентованості та

досвіді складання фінансової звітності та її аудиту, зараз компанії, керуючись цілями сталого розвитку, розробляють підходи до нефінансової звітності. І хоча положення та стандарти фінансової звітності не мають всеохоплюючих відповідей на питання про розкриття соціально-екологічних показників, вона слугує вихідною точкою.

Так, Положення про облікову політику підприємства потребує уточнення питань формування та включення до звітності ESG-показників. Інформація про об'єкти соціально-екологічного обліку має висвітлюватися не лише в заявах і звітах, а й мати чіткі кількісні вирази, які можна відстежити та перевірити в динаміці за проміжки часу. Розкрита інформація має відповідати стандартам нефінансової звітності, які також потребують удосконалення й адаптації до потреб національних підприємств.

Запорукою правильності та ефективності проведення аудиту сталого розвитку є його зважена організація (табл.2.11).

Таблиця 2.11

Підходи до організації та проведення аудиту сталого розвитку

Підхід	Зміст
Ризик-орієнтований	Перевірка довгострокових ризиків (зміни клімату, соціальних конфліктів) і визначення їх впливу на доходи, активи та зобов'язання
Інтегрований	Охоплення як фінансових, так і ESG-показників: добробуту працівників, впливу на громади, ефективність екологічних програм й управління
Постійного вдосконалення	Аудитор співпрацює з бізнесом і надає рекомендації щодо зменшення негативного впливу, оптимізації процесів і покращення сталості
Етичний і прозорий	Дотримання високих стандартів етики, незалежності, неупередженості та прозорості для підтримання позитивного іміджу підприємства
Творчий	Гнучкість у виборі методів для виконання завдань із надання впевненості, креативність і ефективна комунікація з клієнтом
Стратегічний	Аналітична оцінка бізнесу та професійне судження аудитора щодо подальшого розвитку та вдосконалення за стандартами
Аджал-аудит	Гнучкість, адаптивність та націленість аудита на клієнта, що передбачає швидку та ефективну комунікацію, відхилену від формальної послідовності
Інноваційні технології	Обробка великих обсягів даних із використанням інструментів цифровізації для легшого визначення трендів і потенційних ризиків

Джерело: розроблено автором з використанням [10]

Правильна організація лежить в основі якісного формування аудиторської політики у сфері сталого розвитку (табл.2.12).

Процес формування аудиторської політики передбачає:

- законодавче врегулювання незалежного аудиту звітності зі сталого розвитку;
- модернізацію методології через розширення предмету, об'єктів аудиту та методів перевірки показників нефінансової звітності;
- збереження єдиних принципів оцінки та розкриття ESG-показників залежно від запитів користувачів;
- підвищення професійної компетенції з перевірки звітності сталого розвитку, що передбачає освіту та сертифікацію аудиторів з метою зниження інформаційного ризику користувачів звітності та посилення відповідальності за дотримання норм професійної етики [11].

Таблиця 2.12

Формування аудиторської політики сталого розвитку

Складова	Критерій	Сутність
Місія аудиту	Підстава для діяльності та розвитку	Формується оригінальна та незалежна професійна думка, а також засади для консультування з приводу сталого розвитку
Управління якістю	Досягнення пріоритетів розвитку	Безперервне покращення результатів діяльності, досягнення вищого рівня професійного консультування
Розвиток персоналу	Професійний розвиток	Систематичний і цілеспрямований вплив на розвиток професійних компетенцій аудиторів з урахуванням внутрішніх і зовнішніх чинників
Корпоративна етика	Норми, правила та цінності	Базові положення норм поведінки, правил і цінностей працівників; їх мотивація та продуктивна співпраця на досягнення місії
Партнерська відповідальність	Культура взаємної роботи	Взаємодія на принципах довіри, чесності та поваги; рівноправні внески учасників у мету
Політика ціноутворення	Принципи формування кошторису аудиту	Взаємозв'язок вартості аудиторських послуг із впливом внутрішніх і зовнішніх чинників; стратегія формування та контролю ціни
Професійно-громадська активність	Системно-утворювальний чинник	Професійна та життєва позиція щодо внеску в процес досягнення сталого розвитку за рахунок особистісних і професійних компетенцій

Джерело: [26]

На сьогодні найбільшою проблемою є професійне забезпечення аудиту сталого розвитку. Рівень освіти й підвищення кваліфікації з ESG-показників стають пріоритетними. Це забезпечує вміння правильно та зважено перевірити нефінансову звітність, надати достатню впевненість і сформувати такий висновок, який не лише характеризує стан і вплив підприємства, а й має рекомендаційний аспект. Він перетворює аудитора на консультанта й

повноцінного партнера бізнеса з питань підвищення конкурентоспроможності та соціальної відповідальності. Важливо приділяти увагу обліку та аудиту сталого розвитку під час розробки освітньої програми D1 «Облік і оподаткування». Студенти мають опрацьовувати практичні кейси компаній, вивчати світовий досвід і проходити практику, щоб спеціалізуватися не лише на господарських операціях та економічних ефектах, а й на впливі діяльності підприємства за соціальними, екологічними та управлінськими складовими – з метою підтримання позитивного іміджу, підвищення рентабельності та виходу на міжнародні ринки.

2.3. Методика проведення аудиту показників ESG-звітності та напрями удосконалення аудиторських процедур із урахуванням вимог сталого розвитку

Під методикою аудиту розуміють чіткий опис послідовності виконання контрольних процедур із застосуванням методів і прийомів, для підготовки заключного документа про підсумки проведеного аудиту. Аудиторські процедури охоплюють інспекції, огляди, опитування, одержання письмових пояснень, аналіз документів, фінансової та нефінансової звітності, статистичної інформації та застосування методик оцінки ESG-показників [2].

Прикметно, що з-поміж трьох компонентів сталого розвитку екологічному зазвичай приділяється більше уваги, ніж іншим. Це пов'язано з тим, що обсяг викидів за різними напрямками виміряти дещо простіше, ніж дотримання соціальних стандартів. Та водночас, саме до соціальної та управлінської складових висувається більше вимог від стейкхолдерів. Сьогодні позиціонування підприємства та внутрішньому ринку та міжнародній арені обумовлюється геополітичними чинниками, у яких соціальна складова розвивається та впливає на партнерські відносини з приводу екологізації бізнес-процесів. Оскільки всі три складові сталого розвитку перебувають у тісному взаємозв'язку, підприємства ще на етапі їх впровадження мають розробляти

збалансовану стратегію. Вона потребує більших витрат, ніж акцентування уваги на одному з показників, тож під час виконання завдання з надання впевненості аудитори мають звертати на це увагу, формуючи незалежний висновок і надаючи рекомендації власникам [25].

При проведенні аудиту ESG-показників аудитори спираються не лише на первинні документи, дані облікових реєстрів і звітність. Вони також мають орієнтуватися в загальних методах оцінки підприємств за ESG-критеріями – у тому числі, з метою надання впевненості про їх порівнюваність за галузями та параметрами соціальної відповідальності (табл.2.13).

Таблиця 2.13

ESG-критерій порівнюваності підприємств

Компанія	ESG Risk Score / Refinitiv / MSCI	Складові		
		екологічна	соціальна	управлінська
Microsoft	13,4 / 84 / AAA	низькі викиди CO ₂ ; 100% відновлювана енергія; Carbon Negative 2030»	гендерна рівність; навчання; висока інклюзія	прозора структура управління; незалежна рада; комплаєнс
Tesla	25,7 / 54 / A	значні непрямі викиди; електромобілі	висока плинність кадрів; незадовільні умови праці	обмежено прозоре управління; низька відповідальність ради
Amazon	24,8 / 61 / BBB	відновлювані джерела енергії; електровози; Climate Pledge	важкі умови праці на складах; підвищення мінімальної заробітної плати	комбіноване управління; частково незалежна рада

Джерело: [5]

ESG Risk Score визначає ступінь нефінансового ризику, який негативно впливає на ринкову вартість підприємства. Його методологія виведена аналітичною платформою Morningstar і передбачає класифікацію підприємств за шкалою від «незначного» до «дуже високого», що спрощує оцінку потенційних загроз для інвесторів. Що вищий бал, тим суттєвіші ризики. Наголошується на соціально-екологічній вразливості: видобувної діяльності, використання енергії з відновлюваних джерел і стан хімічної промисловості [51].

Рейтинг Refinitiv формується за результатами оцінки більш як 11 тис. компаній з 76 країн світу за 450 показниками. Його методологія виведена як комплексний аналітичний інструмент від підрозділу London Stock Exchange Group і передбачає розподіл за трьома блоками:

1. Політика компанії.

2. Реалізація практик щодо сталого розвитку.
3. Фактичні результати діяльності підприємства.

В основу рейтингу покладено офіційні дані компаній, їх нефінансова звітність і результати аудиторської перевірки на відповідність міжнародним і національним стандартам відображення інформації про сталий розвиток. На Refinitiv при прийнятті зважених рішень щодо сталого фінансування орієнтуються банки, інвестори, страхові та рейтингові агентства [58].

Із загальних методик впливають критерії оцінювання якості як нефінансової, так і фінансової звітності в умовах сталого розвитку (табл.2.14).

Таблиця 2.14

Оцінка фінансової звітності в умовах сталого розвитку

Критерій	Індикатор
Повнота розкриття фінансової інформації	Відображення основних фінансових показників; пояснювальні примітки щодо фактичних та потенційних наслідків операцій та подій, які можуть вплинути на прийняття рішень
Суттєвість	Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або викривлення може вплинути на рішення користувачів звітності
Прозорість і доступність	Звіт опубліковано онлайн; структуровано для зручності користувачів
Нейтральність інформації	Твердження щодо управлінських суджень та оцінок, що використовуються під час підготовки фінансової звітності
Інформація без суттєвих помилок	Звіт зовнішнього аудитора
Інтеграція нефінансових аспектів (ESG)	Висвітлення впливу на навколишнє середовище, соціальної політики, етичних стандартів, систем управління ризиками
Достовірність та перевірка	Наявність аудиторського висновку, використання верифікованих джерел даних і внутрішніх систем контролю
Релевантність і стратегічний зв'язок	Зв'язок між фінансовими результатами та цілями сталого розвитку підприємства, відображення впливу ESG-показників на фінансові результати
Використання міжнародних стандартів	Підготовка звітності відповідно до міжнародних або національних стандартів
Своєчасність подання	Подання звітності в межах регламентованих термінів; оперативне оновлення даних при зміні економічних чи екологічних умов
Залучення стейкхолдерів	Участь зацікавлених сторін у процесі звітування
Порівнянність	Інформація за поточний і попередні звітні періоди

Джерело: [10]

Рейтинг MSCI оцінює понад 8,5 тис. компаній за 35 показниками галузевих ризиків і можливостей. Його методологія розроблена MSCI Inc., а результати оформлюються за шкалою від «CCC» (найменшої відповідності концепції сталого розвитку) до «AAA» (найкращого показника). Така оцінка використовується в побудові ESG-бенчмарків та інтегрується до індексних

фондів [53].

Процедури аудиту звітності – як фінансової, так і нефінансової – допомагають при розкритті ключових питань і обов'язково вказуються у Звіті незалежного аудитора (додаток Г, Д). У контексті сталого розвитку вони охоплюють:

- інспектування облікової політики компанії з питання відображення та розкриття інформації про ESG-показників;
- вивчення умов договорів з ключовими контрагентами – зокрема щодо екологічності джерел походження матеріалів;
- вибірка первинних документів, до яких занесено соціально-екологічні дані, і визначення правильності їх відображення в бухгалтерському обліку у відповідності до стандартів;
- вивчення зовнішнього середовища та застосування методики оцінки ESG-активності;
- виконання аналітичних процедур з метою виявлення відхилень і порівняння результатів і впливу поточної діяльності з попередніми показниками;
- перевірка повноти розкриття ESG-інформації у нефінансовій звітності та її узгодженості з фінансовими звітами.

Узагальнимо, що аудит сталого розвитку охоплює основні процедури:

1. Вивчення засад організації обліку сталого розвитку на підприємстві.
2. Перевірку первинних документів.
3. Перевірку правильності ведення бухгалтерського та управлінського обліку.
4. Надання впевненості про розкриття інформації у звітності про сталий розвиток.

Таким чином, аудитор від початку проходить по всіх етапах збору, обробки та відображення інформації про ESG-показники. Він не шукає відхилень спеціально, але має змогу вчасно визначити невідповідність і надати рекомендації стосовно її ліквідації. Саме тому до кваліфікації аудитора висуваються високі вимоги.

Під час виконання завдання за показниками сталого розвитку спеціалісти стикаються з рядом перешкод. Перш за все, не існує чітких уніфікованих норм із висвітлення екологічного, соціального та управлінського напрямів діяльності підприємства. Це означає, що при складанні та перевірці нефінансової звітності відповідальні особи спираються на загальні стандарти, власне професійне судження та потреби користувачів і замовників. У таких вимогах важко забезпечити порівнюваність ESG-показників різних компаній, галузей і економік в цілому, тож від міжнародних організацій та урядів потребується перегляд загальної методології звітності про сталий розвиток і систематизації стандартів до неї. Необхідним є виділення одного опорного нормативно-правового акту, який би слугував комплексному аналізу бізнесу за групами та видами діяльності, але залишав за підприємствами можливість гнучкого підходу до виведення показників на вимогу стейкхолдерів. Проблеми стану та розвитку аудиту в умовах сталого розвитку впливають з того, що наразі стандарти та процедури зосереджені в основному на оцінці фінансових показників і ризиків (табл.2.15).

Таблиця 2.15

Проблеми стану та розвитку аудиту в умовах сталого розвитку

Теоретичні аспекти	Практичні аспекти
Обмеженість традиційних стандартів аудиту, які зосереджені на фінансових ризиках і не охоплюють ESG-фактори	Недостатній досвід у здійсненні аналітичної та аудиторської діяльності щодо розкриття й перевірки звітності зі сталого розвитку
Суб'єктивний характер нефінансової інформації; складність її перевірки через відсутність чітких одиниць виміру чи методів оцінки; зростання потреби в професійному судженні і міждисциплінарній експертизі	Відсутність методичних настанов для проведення аналізу й аудиту (брак знань з екології, соціології чи управління сталим розвитком); недостатність експертизи для комплексної перевірки ESG-даних
Законодавча невизначеність; етап формування механізмів регулювання ESG-звітності в Україні; ризик неоднакового трактування обов'язків аудитора	Завищені очікування стейкхолдерів; вимоги до прозорості не лише фінансів, а й соціальної відповідальності бізнесу; підвищення ризику втрати довіри до аудиту, який не охоплює важливі нефінансові аспекти
Відсутність уніфікованої форми ESG-звітності; складність оцінки якості та достовірності звітів різних підприємств без єдиного підходу або регламенту (на відміну від фінансової звітності)	Інтеграція ризиків сталого розвитку у фінансові оцінки; суттєвий вплив ESG-факторів на майбутні грошові потоки; складність оцінки врахованих ризиків компанії в прийнятті рішень

Джерело: [10]

Відповідно, це впливає на рівень потенційного ризику проведення аудиторської перевірки; на довіру до результатів аудиту фінансової звітності; а також формує передумови розвитку системи забезпечення якості аудиторських послуг.

Зокрема, перешкоду являє собою суб'єктивна оцінка відповідальних осіб при складанні та перевірці нефінансової звітності. Сама її суть полягає в досвідченості та професійному рівні виконавців – у тому числі, під впливом людського фактору. Зважаючи на те, що підхід до звітності про сталий розвиток на кожному підприємстві є гнучким та індивідуальним, досвід, отриманий в одних умовах, може не в повній мірі охопити нові виклики та потреби. Головним чином це стосується зовнішніх аудиторів, які перевіряють звіти різних підприємств і мають володіти багатомірною компетенцією. Такий виклик вказує на необхідність наявності внутрішнього аудитора в компанії, обізнаного з її цінностями, специфікою та пріоритетами перед стейкхолдерами. Водночас зауважимо, що наразі ESG-напрями вводяться на підприємствах як окремі ініціативи, а не комплексна стратегія в складі корпоративної культури. Підвищення важливості соціальної відповідальності потребує суттєвих і докорінних змін у самому сприйнятті концепції сталого розвитку компанії.

Під час реалізації стратегії сталого розвитку підприємство стикається з проблемою недостатньої експертизи та ресурсів. Вона вказує на потребу в проведенні періодичного та детального аудиту екологічних, соціальних та управлінських аспектів діяльності. Таким чином забезпечується можливість вчасного виявлення слабких місць і ризиків, а також своєчасного запобігання їм і використання можливостей, які представляються.

Варто зауважити, що актуальною перешкодою є недостатня прозорість даних і підходів до їх збору, обробки й відображення. Вона суперечить вимогам сталого розвитку, тож потребує більшої гласності й систематичної публікації результатів вжиття заходів у соціальному, екологічному та управлінському напрямках діяльності. Сьогодні підприємства у своїй нефінансовій звітності відображають програми із забезпечення ESG-критеріїв, однак не надають їх

кількісних і вартісних вимірів. Через це складно оцінювати реальних результатів від втілених програм і ступінь відхилення підприємства від концепції сталого розвитку [25].

Відсутнє ґрунтовне стратегічне планування при впровадженні інструментів сталого розвитку. У ньому має підтримуватися баланс короткострокових фінансових показників і довгострокових соціально-екологічних і управлінських цілей, оскільки нефінансові показники тісно пов'язані з фінансовими результатами та обумовлюють їх підвищення.

Наявність чітких міжнародних стандартів не вирішує проблеми регіональних відмінностей і культурних особливостей, з якою стикаються аудитори по всьому світу. Для адаптації вимог вводиться нормативно-правове регулювання на національному рівні та на рівні окремих підприємств. У його основу лягають очікування та вимоги стейкхолдерів, а також підходи до оцінки відповідності розкритих показників інтересам суспільства та інвесторів. Окрім того, для позиціонування себе як соціально відповідального суб'єкту підприємницької діяльності, компанія має долучатися до активної взаємодії з іншими представниками галузі та міжнародними організаціями. Доступ до передових рішень та обмін сучасними практиками дозволяють покращити всі складові сталого розвитку – особливо управлінську – і це також відображається на методиці проведення аудиту [25].

Виходячи з переліченого вище, можемо визначити такі напрями вдосконалення процедурних питань аудиту показників звітності зі сталого розвитку:

- вдосконалення стандартів і нормативно-правової бази, які б регламентували аудит нефінансової звітності на одному рівні з фінансовою;
- розробка єдиних вимог до звітування про соціально-екологічні показники за найбільш типовими категоріями, а також спеціалізованих форм і методичних рекомендацій для звітування про нетипові операції;
- підвищення кваліфікації аудиторів шляхом навчання та обміну досвідом із зарубіжними аудиторськими компаніями, які краще розуміються на звітності

сталого розвитку й розуміють очікування різних груп користувачів;

- розширення освітньої програми спеціальності D1 «Облік і оподаткування» шляхом додавання освітнього компоненту «Аудит звітності зі сталого розвитку» з детальним вивченням стандартів і способів розрахунків ESG-показників на прикладах великих корпоративних підприємств, які публічно звітують про свою соціально-екологічну діяльність.

2.4. Впровадження інноваційних технологій в аудит звітності зі сталого розвитку

Під впливом сучасних глобалізаційних процесів традиційний паперовий аудит втрачає свою актуальність – і на зміну йому приходить безпаперова форма. Вона передбачає використання цифрових технологій для оптимізації процесу виконання завдання з надання впевненості щодо фінансової звітності та показників сталого розвитку [36].

Оптимізованій методології аудиту передують цифровізація бухгалтерського обліку, яка формує з рахунків активів, зобов'язань, інструментів капіталу, доходів і витрат загальну систему цінності та стійкості, що сприяє нарощуванню капіталу, збільшенню вартості підприємства та його позиції на ринку [22]. Надання впевненості щодо нефінансової інформації набуває рис постійного моніторингу та оцінювання, що характеризується як безперервний аудит. Він здійснюється в режимі реального часу, і його частота залежить від очікувань стейкхолдерів і ризиків, з якими стикається підприємство в коротко- та довгостроковій перспективі. Таким чином задовольняються вимоги концепції сталого розвитку щодо прозорості та постійної відповідальності, з аналізом її динаміки [10]. Для оперативного виконання цього завдання необхідним є застосування цифрових технологій.

Вони охоплюють сучасні інформаційні системи, комп'ютерні технології, програмне забезпечення, хмарні сервіси тощо. Таким чином аудитори та фахівці з обліку полегшують і прискорюють процеси збору даних, їх накопичення та

первинної обробки. Цифровізація забезпечує можливість виконувати операції у віддаленому доступі, що обумовлено як необхідність під впливом пандемії COVID-19 і повномасштабним вторгненням на територію України. Фахівці, вимушені виїхати за кордон, продовжують виконувати свої робочі обов'язки з будь-якої точки світу – і здійснюють так званий «віртуальний» аудит. До того ж, цифрові технології позбавляють аудиторські фірми від необхідності відвідування приміщень клієнтів, і роблять процес обговорення більш оперативним та ефективним через телефонний зв'язок та Інтернет.

Однією з ключових особливостей цифровізації аудиту сталого розвитку є обробка великих обсягів даних з інструментом Big Data. Він передбачає отримання доступу до:

- систем обліку, контролю та звітності підприємства;
- статистичних даних;
- ЗМІ;
- державних інституцій і контролюючих органів;
- соціальних мереж;
- неструктурованих даних: штрих-кодів, телефонних сигналів, цифрових зображень, транзакційних баз даних, особистих записів, онлайн-пошуку, даних відвідування сайтів [36].

Big Data охоплює аналітичні інструменти зіставлення та аналізу великих і детальних наборів даних з різних систем і від третіх сторін з подальшим формуванням зважених висновків і рішень для підвищення конкурентоспроможності бізнесу. Оскільки сьогодення України обумовлює для аудиту ризики відсутності первинних документів на підприємстві, записів журналів, замірів викидів тощо, Big Data є інструментом їх вирішення завдяки розширеному пошуку та інструментам аналітики. Дана технологія також передбачає візуалізацію отриманих і опрацьованих даних, завдяки чому здійснюється більш ґрунтовна, швидко визначаються ризики шахрайства та вживаються своєчасні заходи до їх запобігання.

Відповідно, використання Big Data потребує від аудиторів цифрової

компетентності. Фахівці мають чітко розуміти, які дані з великого обсягу потрібно відібрати – як це зробити та яким способом їх обробити й проаналізувати. Від цього залежить попередження виникнення збитків, оптимізація прибутків, відстеження динаміки соціально-екологічних показників, запобігання «зеленому відмиванню» та підвищенню ефективності діяльності компанії. І цьому слугують конкретні цифрові інструменти.

Розвитком криптовалюти обумовлено поширення технології блокчейн. Вона являє собою послідовний, безперервний ланцюжок інформаційних блоків. Їх копії зберігаються на різних, незалежних один від одного комп'ютерів, і жодної зміни не можливо внести без відображення на інших носіях. Це технологія, яка перешкоджає несанкціонованому втручанню та забезпечує безпеку зберігання даних. Використовується складна система перевірки та консенсусу, у якій записи створюються, накопичуються та оновлюються, за принципом «універсальної бухгалтерії входу», де кожен користувач може відстежити дії іншого. За технологією блокчейну змінюється сам підхід до перевірки звітності для надання впевненості. Безперервний моніторинг контролю поступається безперервному контролю транзакцій. У його рамках аудиторські фірми запроваджують блокчейн-сервіси та розробляють нові методики проведення аудиту через блокчейн-платформи й інструменти, засновані на досвіді криптовалютних бірж і фінансових розслідувань індустрії криптовалюти [36].

Виконання завдання з надання впевненості у віддаленому режимі забезпечують хмарні сервіси. Вони охоплюють програмні додатки, обчислювальні технології та середовища зберігання даних у мережі Інтернет з можливістю онлайн-доступу до них у реальному часі з будь-якої токи світу. Їх характеризують можливість одночасного спільного користування даними з допомогою розширеного спектру бізнес-програмного забезпечення й онлайн-бухгалтерії. Зокрема, хмарні технології передбачають отримання доступу через персональні носії (смартфони, планшети, портативні комп'ютери тощо). Це заощаджує ресурси підприємства, позбавляючи його від потреби в попередніх

інвестиціях, здійсненні періодичного технічного обслуговування та проведення експертизи спеціалістами з інформаційних технологій.

Цифровим інструментом для зчитування та аналізу впливу підприємств на навколишнє середовище є робототехніка. До неї відносяться роботи, які працюють від акумуляторів, світла, електрики або біопалива, самостійно рухаються та здатні виконувати запрограмовані завдання. У контексті сталого розвитку вони входять до соціальної складової, оскільки здатні замінювати людей у важких умовах праці. Цілям аудиту роботи служать як допоміжні інструменти вимірювання та розрахунку шкідливих викидів в умовах, до яких не можуть бути допущені люди з точки зору безпеки й охорони здоров'я. З іншого боку, роботи разом з програмними ботами, які застосовуються компаніями все ширше, сьогодні становлять загрозу забезпеченню населення робочими місцями. Цифрова технологія, яка збирає та аналізує дані, може потребувати менше витрат на своє обслуговування, ніж заробітна плата штатного працівника. Отже від фахівців вимагається не лише підвищення професійних компетенцій, а й перекваліфікація на програмування роботів і обробку зібраної ними інформації.

На рівні з робототехнікою знаходяться дрони. Вони являють собою безпілотні літальні апарати, запрограмовані на виконання певних завдань. Дрони також призначені для збору даних у різних умовах, а саме у сфері складання та аудиту звітності зі сталого розвитку вони виступають інструментом якісної інвентаризації. Вони не лише підтверджують наявність ресурсів, а й можуть класифікувати їх за джерелами походження та розпізнати стратегію «зеленого відмивання» [36].

Штучний інтелект є яскравим прикладом програмного забезпечення, яке імітує роботу людського мозку та сьогодні слугує причиною скорочення штатів працівників у багатьох компаніях світу. Він проводить глибокий і змістовний аналіз великих обсягів інформації, і на основі його результату самостійно приймає рішення. Він постійно навчається та вдосконалюється для більш якісної класифікації інформації та будування на їх основі припущень і прогнозів щодо стану та розвитку бізнесу. У контексті аудиторської діяльності штучний інтелект

є елементом формування незалежного аудиторського висновку, оскільки оперативно опрацьовує дані та виключає людський фактор. Водночас, його технологія все ще не є досконалою та потребує від аудитора додаткової перевірки та зіставлення з реальними даними. І що кращі навички фахівця, тим більша ефективність використання штучного інтелекту для покращення результатів виконання завдання з надання впевненості.

Відповідно, з поширенням цифрових технологій усе більшого значення набуває кібербезпека. Під нею розуміються заходи із захисту віртуальних інформаційних систем, програмного забезпечення та баз даних від несанкціонованого доступу, кібератак і викрадення даних. У сучасному світі інформація є ціннішою за матеріальні цінності, тож на доступ до неї шахраї покладають багато зусиль, розробляючи нові методи кібертероризму. Найбільшу вразливість перед ними мають суб'єкти середнього та малого підприємництва, які недооцінюють загрозу та інтерес, який можуть представляти для злочинців. Тож на рівні управління мають розроблятися запобіжні заходи із залученням спеціалістів для протидії кібератакам і багаторівневого захисту даних [36].

Зауважимо, що рекомендації з приводу стратегії кібербезпеки компаніям можуть надавати самі аудитори на основі перевірки фінансової та нефінансової інформації. Від фахівців з надання впевненості сьогодні вимагається не лише розуміти цифрові технології та вміти використовувати їх у своїй діяльності – а й надавати послуги з цифровізації бізнес-процесів на підприємствах. Це сприяє підвищенню ефективності діяльності компаній і відстеженню їх впливу на навколишнє середовище, та водночас спрощує процедуру аудиту на кожному з передбачених етапів. Надаючи консультації та рекомендації, аудитори в межах своєї кваліфікації аналізують потреби стейкхолдерів у розрізі окремих аспектів діяльності, пропонують впровадження інноваційних технологій і налагодження кібербезпеки, а також мають змогу оцінити їх ефективність [36]. Сучасний аудитор має не лише знатися на стандартах фінансової та нефінансової звітності й підходах до оцінки показників, а й мати освіту у сфері інформаційних технологій. Циркулярна економіка тісно переплетена з цифровою економікою в

контексті цілей сталого розвитку. Це формує нові вимоги до підготовки аудиторів. Їх вузька фінансова підготовка розширюється за рахунок міждисциплінарного, етичного та стратегічного підходів. Звичайно, напрям їх діяльності стосовно звітності сталого розвитку передбачає залучення спеціалістів соціально-екологічної сфери, однак саме від навичок аудитора залежить, наскільки якісно буде перевірена нефінансова звітність і надана впевненість щодо правильного визначення ESG-показників і їх динаміки.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі досліджено концепцію сталого розвитку та її значення для бізнесу. Встановлено, що сталий розвиток є сучасною моделлю господарювання, яка забезпечує збалансоване поєднання економічних, соціальних та екологічних цілей підприємства. Доведено, що впровадження принципів сталого розвитку сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємств, покращенню їх репутації та створенню довгострокової вартості для всіх зацікавлених сторін.

Розглянуто сучасні підходи до аудиту сталого розвитку. За результатами дослідження встановлено, що аудит звітності зі сталого розвитку набуває все більшого значення як інструмент підтвердження достовірності ESG-показників та нефінансової інформації. Визначено, що сучасний аудит має комплексний характер і охоплює перевірку екологічних, соціальних та управлінських аспектів діяльності підприємства.

Досліджено нормативно-правове регулювання аудиту звітності зі сталого розвитку в Україні та Європейському Союзі. Встановлено, що європейське законодавство характеризується більш високим рівнем розвитку та деталізації вимог щодо розкриття нефінансової інформації, тоді як в Україні триває процес адаптації національного законодавства до європейських стандартів. Визначено необхідність подальшої гармонізації нормативної бази відповідно до сучасних міжнародних вимог.

Проведено аналіз практики складання звітності зі сталого розвитку українськими компаніями. За результатами аналізу встановлено, що великі підприємства поступово впроваджують міжнародні стандарти нефінансового звітування та розкривають інформацію про ESG-показники. Водночас виявлено недостатній рівень стандартизації показників, що ускладнює їх порівняння та оцінювання ефективності діяльності різних суб'єктів господарювання.

Досліджено практику аудиторських компаній щодо надання послуг із перевірки звітності зі сталого розвитку. Встановлено, що ринок таких послуг

перебуває на стадії активного розвитку, а попит на підтвердження достовірності ESG-звітності постійно зростає. Визначено, що аудитори поступово розширюють перелік послуг у сфері сталого розвитку, адаптуючи їх до потреб користувачів нефінансової інформації.

Розглянуто організацію аудиту звітності зі сталого розвитку у корпоративному підприємстві. У результаті дослідження встановлено, що ефективність аудиторської перевірки значною мірою залежить від якості організації внутрішнього контролю, повноти документального забезпечення та належного функціонування системи обліку ESG-показників. Обґрунтовано необхідність комплексного підходу до організації аудиту нефінансової звітності.

Досліджено методику проведення аудиту показників ESG-звітності та напрями удосконалення аудиторських процедур з урахуванням вимог сталого розвитку. Встановлено, що чинні методичні підходи потребують подальшого вдосконалення в частині стандартизації процедур перевірки, оцінювання суттєвості нефінансової інформації та формування аудиторських доказів. Запропоновано орієнтувати аудиторські процедури на забезпечення більшої достовірності та порівнянності ESG-показників.

Розглянуто можливості впровадження інноваційних технологій в аудит звітності зі сталого розвитку. Встановлено, що цифровізація аудиторської діяльності, використання технологій аналізу великих даних, автоматизації процедур контролю та безперервного моніторингу сприяють підвищенню ефективності аудиту та якості отриманих результатів. Доведено, що інноваційні технології є важливим чинником подальшого розвитку аудиту звітності зі сталого розвитку.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, можна зробити висновок, що аудит звітності зі сталого розвитку є важливим інструментом забезпечення прозорості та достовірності нефінансової інформації. Подальший розвиток методики аудиту та впровадження сучасних цифрових технологій сприятимуть підвищенню якості ESG-звітності українських підприємств та їх інтеграції до міжнародного економічного середовища.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 17 Цілей сталого розвитку. *Global Compact Network Ukraine*. URL: <https://globalcompact.org.ua/tsili-stijkogo-rozvytku/> (дата звернення 20.03.2026).
2. ESG звітність: аналіз практик розкриття інформації. *Офіс Зеленого Переходу*, 2025. URL: <https://drive.google.com/file/d/1igmpKA3NMAJbrv8pks54YCQ7d8giX3/view> (дата звернення 20.03.2026).
3. ISO 26000 – Керівництво із соціальної відповідальності. URL: http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO_26000 (дата звернення 20.03.2026).
4. SDG Compass: Посібник для досягнення Цілей Сталого Розвитку в сфері бізнесу. *CSR Ukraine*. URL: <https://csr-ukraine.org/materials/sdg-compass-posibnik-dlya-dosyagnennya-ciley-stal/> (дата звернення 20.03.2026).
5. Абакумов Д.Д., Стеценко В.І., Підкамінний І.М. Роль ESG-індексів у формуванні стратегії сталого розвитку компаній. *Актуальні питання економічних наук*. DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.16521571> (дата звернення 20.03.2026).
6. Аудит звітності зі сталого розвитку. *Kreston Ukraine*. URL: <https://kreston.ua/audytorski-posluhy/audyt-zvitnosti-zi-staloho-rozvytku/> (дата звернення 20.03.2026).
7. Баришнікова О.М. Механізм формування та облікове забезпечення соціальної складової звітності сталого розвитку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* №2-3, 2016. С.3-24. (дата звернення 20.03.2026).
8. Бедзай О.В., Федченко Т.В. Соціальна відповідальність бізнесу: проблеми розвитку та бухгалтерського обліку. *Економічні науки*. С.70-74. (дата звернення 20.03.2026).
9. Бичкова О.В. Бухгалтерський облік і аудит в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств: Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Житомир, 2025. (дата звернення

20.03.2026).

10. Василюк М.М., Вітер С.А., Здирко Н.Г., Гайдучок Т.С. Аудит фінансової звітності у світлі міжнародних стандартів та принципів сталого розвитку. *Сталий розвиток економіки* №4, 2025. С.5-13. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-1> (дата звернення 20.03.2026).

11. Гнилицька Л.В., Безверхий К.В. Аудит інтегрованої звітності корпоративних підприємств. *Фінанси України* №9, 2022. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.09.098> (дата звернення 20.03.2026).

12. Десять принципів Глобального договору ООН. URL: <https://globalcompact.org.ua/desjat-principiv-gd-oon> (дата звернення 20.03.2026).

13. Замула І.В., Шавурська О.В. Теоретичні передумови розвитку бухгалтерського обліку в гірничодобувних підприємствах під впливом концепції сталого розвитку. *Облік і оподаткування* №1, 2023. С.88-98. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2023-1\(103\)-88-98](https://doi.org/10.26642/jen-2023-1(103)-88-98) (дата звернення 20.03.2026).

14. Звітність ТОВ «ДТЕК». Офіційний сайт компанії ТОВ «ДТЕК». URL: <https://dtek.com/sustainability/> (дата звернення 20.03.2026).

15. Звітність ТОВ «РУДОМАЙН». Офіційний сайт компанії ТОВ «РУДОМАЙН». URL: <https://rudomain.com.ua/%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F/> (дата звернення 20.03.2026).

16. Зубілевич С.Я. Вплив поширення звітності про сталий розвиток на етику професійного бухгалтера. DOI: <https://doi.org/10.6084/m9.figshare.24658692.v1> (дата звернення 20.03.2026).

17. Канцуров О. Підходи до імплементації законодавства Європейського Союзу до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». *ОСНАД*. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D1%96%D0%B4%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%B8%20%D0%B4%D0%BE%20%D1%96%D0%BC%D0%BF%D0%B%D0%B5%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%>

[D1%97%20%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D0%B2%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0%20%D0%84%D0%B2%D1%80%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D0%B9%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%A1%D0%BE%D1%8E%D0%B7%D1%83%20%D0%B4%D0%BE%20%D0%97%D0%A3%20%D0%9F%D1%80%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82.pdf](#) (дата звернення 20.03.2026).

18. Король С.Я. Практичні аспекти аудиту нефінансової звітності. *Економіка: реалії часу* №3, 2017. URL: <https://economics.op.edu.ua/files/archive/2017/No3/35.pdf> (дата звернення 20.03.2026).

19. Корчагіна Л.Ф. Розвиток теоретико-методичних підходів до організації процесу створення ESG-звітності на підприємствах. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна* №105, 2023. С.57-66. DOI: 10.26565/2311-2379-2023-105-06 (дата звернення 20.03.2026).

20. Косташ Т.В., Михалків А.А., Кудлаєва Н.В. Адаптація бухгалтерських систем до стандартів сталого розвитку: нові стратегії ведення обліку. *Ефективна економіка* №9, 2024. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.9.39> (дата звернення 20.03.2026).

21. Костирко Р., Зайцева Л., Міклашевська Є. Пріоритети методологічних засад управлінського обліку в забезпеченні сталого розвитку підприємств. С.166-173. DOI: 10.18371/fcartr.v2i33.206592 (дата звернення 20.03.2026).

22. Крюкова І.О., Руденко С.В., Накісько О.В. Цифровізація як інструмент забезпечення сталого обліку. *Причорноморські економічні студії* №77, 2022. DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.77-29> (дата звернення 20.03.2026).

23. Куцик В.І., Мойсеєнко І.В. Методичні основи оцінювання соціальної відповідальності підприємства. *Сталий розвиток економіки* №3, 2018. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/140> С.92-99. (дата звернення 20.03.2026).

24. Кучерява М.В., Швагер А.В. Аудит звітності підприємств про сталий розвиток: досвід регулювання в Європейському Союзі. *Наукові праці НДФІ* №4,

2023. С.110-123. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2023.04.110> (дата звернення 20.03.2026).

25. Лагодієнко О.В., Руденко С.В., Лагодієнко Н.В. Оцінка відповідності підприємств критеріям ESG: основні виклики. *Економіка та суспільство* №66, 2024. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-26> (дата звернення 20.03.2026).

26. Ліпич Л.Г. Мельник К.П., Бортнік С.М., Візник Ю.Я., Козоріз М.А. Аудиторська політика суб'єктів аудиторської діяльності в умовах сталого розвитку. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики* №2, 2022. С.39-45. DOI: 10.55643/fcartr.2.43.2022.3580 (дата звернення 20.03.2026).

27. Ловінська Л.Г., Олійник Я.В., Бондар Т.А. Нормативно-правове забезпечення звіту про управління підприємств в Україні. *Фінанси України* №6, 2018. С.19-44. URL: https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4523 (дата звернення 20.03.2026).

28. Лоханова Н.О., Яцунська О.С. Дискусійні аспекти аудиту іншої інформації. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-2675/2024-58-4> (дата звернення 20.03.2026).

29. Лубенченко О. Аудит: звітність зі сталого розвитку. URL: <https://drive.google.com/file/d/17rZ1UwBiEvaKNxoTVtm0Ire1a3-tqtwW/view> (дата звернення 20.03.2026).

30. Мельник К.П. Формалізація предметної області аудиту в умовах сталого розвитку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* №3, 2019. С.34-39. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2019-3\(44\)-34-39](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2019-3(44)-34-39) (дата звернення 20.03.2026).

31. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. *International Auditing and Assurance Standards Board*, 2016. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf (дата звернення 20.03.2026).

32. Москалюк Г.О. Нефінансова звітність у реалізації концепції сталого

розвитку

України.

URL:

<https://dspace.oneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/fea04587-4a85-4858-b884-f397d8e76b73/content> (дата звернення 20.03.2026).

33. Овсюк Н.В., Афанас'єва І.І. Звітність зі сталого розвитку: сучасний стан та перспективи впровадження. *Статистика України*, №1, 2025. С.113-121. DOI: 10.31767/su.1(108)2025.01.11 (дата звернення 20.03.2026).

34. Озеран А.В. Інформація про сталий розвиток у звіті про управління. *Сталий розвиток економіки* №2, 2024. С.282-287. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-45> (дата звернення 20.03.2026).

35. Олійник О.В., Поліщук І.Р. Облікове забезпечення формування показників ESG-звітності відповідно до інформаційних запитів користувачів: законодавче регулювання. *Економіка та суспільство* №65, 2024. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-13> (дата звернення 20.03.2026).

36. Петрик О.А. Аудит в умовах сталого розвитку: сучасні виклики та перспективи. Колективна монографія. / Каменська Т.О., Пархоменко О.П., Мариніч І.О., Гойло Н.В., Дядюн О.О., Бугай Н.О., Слободяник Ю.Б., Булкот Г.В., Пацарнюк О.В., Гриненко Ю.І., Матієнко-Зубенко І.І., Іванова Л.І., Ніколенко Л.А. За загальною редакцією професора О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2021. С.231. (дата звернення 20.03.2026).

37. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 20.03.2026).

38. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 20.03.2026).

39. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018р. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення 20.03.2026).

40. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із

сталого розвитку: Розпорядження Кабінету Міністрів України від № 1015-р від 18 жовтня 2024р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text> (дата звернення 20.03.2026).

41. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року: Указ Президента України від 30.09.2019р. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text> (дата звернення 20.03.2026).

42. Проведення внутрішніх аудитів інтегрованої системи управління: Документована процедура. – Харків, 2020. URL: https://nuph.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/dp-a1.4-91-013_provedennja-vnutrishnih-auditiv-isu-2020.pdf (дата звернення 20.03.2026).

43. Руденко О.В., Батехіна О.С. Облік основних засобів у парадигмі сталого розвитку: екологічний та соціальний вимір. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» №5 (травень) 2026. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.5.49> (дата звернення 20.05.2026)

44. Селецька Д.О. Нормативне регулювання формування звітності зі сталого розвитку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* №2, 2024. С.58-66. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-58-66](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-58-66) (дата звернення 20.03.2026).

45. Сокіл О.Г. Концепція бухгалтерського обліку сталого розвитку. *Облік і фінанси* №1, 2017. С.85-92. URL: <https://afj.org.ua/storage/pdf/452-konceptciya-buhgalterskogo-obliku-stalogo-rozvitku.pdf> (дата звернення 20.03.2026).

46. Тарасюк О.В. Теоретичні засади формування концепції сталого розвитку та її практична реалізація на сучасному етапі розвитку суспільства. *Економіка, управління та адміністрування* №1, 2025. С.51-63. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2025-1\(111\)-51-63](https://doi.org/10.26642/jen-2025-1(111)-51-63) (дата звернення 20.03.2026).

47. Хоміч Л. Аудитор зі сталого розвитку: визначення статусу та повноважень. *Офіс сталих рішень*. URL: <https://ukraine-oss.com/audytor-zi-stalogo-rozvytku-vyznachennya-statusu-ta-povnovazhen/> (дата звернення 20.03.2026).

48. Швагер А.В. Аудит звітності зі сталого розвитку як інструмент

підвищення прозорості та достовірності інформаційного-аналітичного забезпечення. С.351-352. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/49578> (дата звернення 20.03.2026).

49. Шевців Л.Ю. Трансформація управлінського обліку в умовах сталого розвитку: обліково-інформаційний аспект. *ECONOMICS: time realities* №1, 2018. С.61-70. DOI: 10.5281/zenodo.1303237 (дата звернення 20.03.2026).

50. AA1000 AccountAbility Principles 2018 (AA1000AP–2018). *AccountAbility*. URL: <https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2018/08/AA1000AP-2018-Key-Changesand-Bridge-to-Reporting.pdf> (дата звернення 20.03.2026).

51. Company ESG risk ratings. *Sustainalytics*. URL: <https://www.sustainalytics.com/esg-ratings> (дата звернення 20.03.2026).

52. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. *European Union*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj/eng> (дата звернення 20.03.2026).

53. ESG ratings methodology. *MSCI ESG Research LLC*. 2024. URL: <https://www.msci.com/documents/1296102/34424357/MSCI%2BESG%2BRatings%2BMethodology.pdf> (дата звернення 20.03.2026).

54. IFAC. (2015), November). Guidance for the Preparation of Integrated Reports. URL: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf. (дата звернення 20.03.2026).

55. IFRS S1 (2024). General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs-sds/ifrs-s1> (дата звернення 20.03.2026).

56. IFRS S2 (2024). Climate-related Disclosures. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs-sds/ifrs-s2> (дата звернення 20.03.2026).

57. Key global trends in sustainability reporting. *KPMG*. URL:

<https://kpmg.com/xx/en/our-insights/esg/survey-of-sustainability-reporting-2022/global-trends.html> (дата звернення 20.03.2026).

58. Refinitiv ESG score. General. *ESG Ratings & Rankings*. 2024. URL: https://www.esg-advising.com/insights/refinitiv-esg-score?75fb7024_page=2 (дата звернення 20.03.2026).

ДОДАТКИ

Додаток А

Дорожній лист екскаватора

Затверджую

Директор

Колесніков І.С.

Марка Вантажо- підйомність, т Норма витрат, л/год Відповідальний за паливо	Fuchs MHL 350 (Інв. №40001) 15 12 Щербанов С.М.	ДОРОЖНІЙ ЛИСТ ЕКСКАВАТОРА № 04/21-1 період з 01.04.2021 по 30.04.2021					
Завдання							
Дата	Машиніст	Підпис машиніста	Тривалість роботи, годин	Екскаватор технічно справний Вийзд дозволено Майстер дільниці Влашин Є.П.			
				Витрати пального (ДП)			
				Залишок на поч. дня, л	Заправка, л	Витрати, л	Залишок на кін. дня, л
01.04.2021	Щербанов С.М.		2,1	126,00		25,20	101,00
02.04.2021	Щербанов С.М.		2	101,00		24,00	77,00
05.04.2021	Щербанов С.М.		4	77,00	200,00	48,00	229,00
07.04.2021	Щербанов С.М.		2	229,00		24,00	205,00
08.04.2021	Щербанов С.М.		1	205,00		12,00	193,00
09.04.2021	Щербанов С.М.		3	193,00		36,00	157,00
12.04.2021	Щербанов С.М.		5	157,00		60,00	97,00
13.04.2021	Щербанов С.М.		1	97,00	200,00	12,00	285,00
14.04.2021	Щербанов С.М.		3	285,00		36,00	249,00
16.04.2021	Щербанов С.М.		4	249,00		48,00	201,00
19.04.2021	Щербанов С.М.		2	201,00		24,00	177,00
21.04.2021	Щербанов С.М.		3	177,00		36,00	141,00
23.04.2021	Щербанов С.М.		1	141,00		12,00	129,00
26.04.2021	Щербанов С.М.		0,5	129,00		6,00	123,00
28.04.2021	Щербанов С.М.		0,1	123,00		1,20	122,00
29.04.2021	Щербанов С.М.		2	122,00		24,00	98,00
30.04.2021	Щербанов С.М.		0,3	98,00	200,00	3,60	294,00
Загальом час роботи, годин:			36	Заправка, л:		600,00	
				Загальом витрати, л:		432,00	
				Залишок, л:		294,00	
Спізнєння, простой та інші відмітки:							
				Майстер дільниці		Влашин Є.П.	

Джерело: дані ТОВ «ЛІКО-ГРУП»

Додаток Б

Акт проведення контрольного заміру витрат палива (дизпаливо) спеціальним автомобілем моделі/модифікації екскаватор Fuchs MHL 350 з грейфером для металобрухту (інвентарний №40003)

«Затверджую»
Директор ТОВ «ЛІКО-ГРУП»

I.C.
(підпис, печатка) Колесніков

АКТ проведення контрольного заміру витрат палива (дизпаливо) спеціальним автомобілем моделі/модифікації екскаватор Fuchs MHL 350 з грейфером для металобрухту (інвентарний №40003)

від «03» грудня 2017 р.

Комісія у складі: майстра ділянки Влашина Є.П., машиніста екскаватора Лиснички Ю.Ю., машиніста екскаватора Козар С.В. провела контрольні заміри витрат палива спеціальним автомобілем *екскаватор Fuchs MHL 350 з грейфером для металобрухту (інвентарний №40003)*.

Об'єкт випробувань: екскаватор Fuchs MHL 350 з грейфером для металобрухту (вага 32,5 т., вантажопідйомність 15 т., робочий об'єм двигуна 7,2 л, об'єм бака – 380 л, тип двигуна – дизельний).

Методика проведення замірів:

Здійснити навантаження/розвантаження металобрухту, замірявши при цьому час, витрачений на навантаження/розвантаження та витрати палива за вказаний проміжок часу.

1) 01.12.2017 року в ході контрольного заміру розвантаження металобрухту встановлено:

На початок заміру в баці було 350,0 (триста п'ятдесят) л дизельного палива.

На кінець заміру в баці залишилось 341,0 (триста сорок один) л дизельного палива.

Дозаправки або зливання палива в ході заміру не здійснювались.

Результат заміру:

За 46 хв. було завантажено 35,92 т брухту чорних металів виду №9. Витрати дизпалива склали 9,0 л, що становить 11,73 л в перерахунку на 1 годину роботи.

2) 01.12.2017 року в ході контрольного заміру розвантаження металобрухту встановлено:

На початок заміру в баці було 341,0 (триста сорок один) л дизельного палива.

На кінець заміру в баці залишилось 335,0 (триста тридцять п'ять) л дизельного палива.

Дозаправки або зливання палива в ході заміру не здійснювались.

Результат заміру:

За 31 хв було завантажено 33,61 т брухту чорних металів виду №9. Витрати дизпалива склали 6,0 л, що становить 11,61 л в перерахунку 1 годину роботи.

Остаточний результат з висновком щодо його застосування як норми витрати палива:

В результаті контрольних замірів в середньому під час роботи екскаватора Fuchs MHL 350 (інвентарний №40003) витрати дизпалива склали 11,67 л/год. Враховуючи різноманітний характер навантажувально-розвантажувальних робіт, а також переміщення екскаватора по майданчику, комісія дійшла висновку збільшити результат на 3% і в якості норми витрат застосовувати витрати у розмірі 12,0 л/год.

Підписи членів комісії:

(підпис) _____

Влашин Є.П.

(підпис) _____

Лисничка Ю.Ю.

(підпис) _____

Козар С.В.

Додаток В

Програма аудиту звітності зі сталого розвитку

Етап аудиту	Об'єкт перевірки	Аудиторські процедури	Джерела аудиторських доказів	Методичні прийоми
Планування	Система формування звітності про сталий розвиток	Вивчення бізнес-процесів, оцінка ризиків, визначення суттєвості	Внутрішні регламенти, політика сталого розвитку, попередні звіти	Аналіз, оцінка ризиків, опитування
Перевірка відповідності нормативним вимогам	Звітність зі сталого розвитку	Встановлення відповідності звіту вимогам міжнародних і національних стандартів	Звіт зі сталого розвитку, нормативно-правові акти, стандарти	Порівняння, нормативна перевірка
Перевірка екологічних показників	Дані про вплив на навколишнє середовище	Перевірка правильності розрахунку викидів, споживання ресурсів, екологічних показників	Екологічна документація, виробничі звіти, первинні документи	Документальна перевірка, перерахунок
Перевірка соціальних показників	Дані про персонал і соціальну відповідальність	Оцінка достовірності показників зайнятості, охорони праці, навчання персоналу	Кадрова документація, звіти з охорони праці, статистична звітність	Вибірковий контроль, аналітичні процедури
Перевірка управлінських показників	Інформація про корпоративне управління	Аналіз структури управління, антикорупційних заходів, системи внутрішнього контролю	Протоколи засідань, кодекси етики, внутрішні положення	Інспектування, опитування
Перевірка повноти розкриття інформації	Суттєві аспекти діяльності підприємства	Визначення повноти висвітлення суттєвих тем і ризиків	Матриця суттєвості, звітність підприємства	Аналітичний огляд, порівняння
Перевірка достовірності показників	Кількісні та якісні показники звіту	Зіставлення інформації звіту з первинними даними та обліковими регістрами	Первинні документи, внутрішня звітність	Зустрічна перевірка, тестування
Узагальнення результатів аудиту	Результати перевірки	Оцінка достатності доказів, формування висновків і рекомендацій	Робочі документи аудитора	Узагальнення, професійне судження
Формування аудиторського висновку	Звітність зі сталого розвитку	Підготовка незалежного висновку щодо достовірності звітності	Робоча документація аудитора, результати процедур	Узагальнення результатів аудиту

Джерело: розроблено автором з використанням [36]

Додаток Г

Витяг зі Звіту незалежного аудитора ТОВ «РУДОМАЙН»

Опис питання	Опис аудиторських процедур
Визнання доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	
Опис облікової політики щодо визнання доходу наведено у примітці 2. Визнання чистого доходу від реалізації продукції розглядається у примітці 6.1. Основною діяльністю Компанії є видобуток та збагачення залізної руди. Наша особлива аудиторська увага до цього питання спричинена, перш за все, тим, що стаття «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за 2024 рік в сумі 2 707 986 тис. грн. має суттєвий вплив на фінансові результати діяльності Компанії. Крім того, в зв'язку з великою кількістю первинних документів та їх обробки групою фахівців Компанії це питання виявилось особливим та значущим в контексті нашого аудиту фінансової звітності. Окрім того, відображення доходів безпосередньо пов'язано	Ми оцінили шляхом інспектування облікову політику Компанії щодо визнання доходу на предмет її відповідності вимогам МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Ми вивчили умови договорів з ключовими контрагентами. Ми зробили вибірку та отримали зовнішні підтвердження від контрагентів Компанії щодо залишків дебіторської заборгованості на звітну дату. Ми провели вибірку документів щодо операцій по визнанню доходу та перевірили, що вони були визнані у належному періоді та у відповідних сумах.
виникненням дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, яка, в свою чергу, теж є суттєвою складовою фінансової звітності Компанії. Враховуючи це, питання обліку, повноти та своєчасності визнання доходів від основної діяльності відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», ми визнали ключовим питанням аудиту.	Ми виконали аналітичні процедури щодо визнання доходів з метою виявлення неочікуваних відхилень, а також порівняння результатів поточної діяльності з показниками за минулий період. Перевірили повноту розкриття інформації щодо цього питання у примітках до фінансової звітності Компанії за 2024 рік.

Джерело: звітність ТОВ «РУДОМАЙН» [15]

Додаток Д

Витяг зі Звіту незалежного аудитора ТОВ «ДТЕК СЕРВІС»

№ з/п	Ключове питання аудиту	Аудиторські процедури стосовно ключового питання
1.	Ризик впливу військової агресії Як зазначено у Примітці № 3, весь рівень можливого впливу подальшого розвитку військових дій на діяльність Товариства невідомий, але його масштаби можуть бути серйозними. Незважаючи на єдину суттєву невизначеність, пов'язану з війною в Україні, керівництво продовжує вживати заходів для мінімізації впливу на діяльність Товариства.	Ми отримали розуміння та оцінили наявну інформацію, оцінки та судження керівництва Товариства щодо ризику впливу військової агресії та застосування припущення безперервності діяльності для підготовки цієї фінансової звітності. Ми розглянули та проаналізували всю доступну інформацію про можливий вплив військових дій на діяльність Товариства протягом наступних 12 місяців з дати складання цієї фінансової звітності, включаючи такі процедури: - провели інтерв'ю з вищим керівництвом Товариства щодо: - поточного впливу військових дій на активи та діяльність Товариства; - вплив змін у галузевому, податковому та іншому законодавстві; - затверджених та потенційних змін в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності Товариства при різних сценаріях розвитку військових дій; - судження та оцінки керівництва щодо доречності застосування припущення безперервності діяльності для підготовки цієї фінансової звітності; - розглянули прогностичні фінансові результати та грошові потоки на попередні періоди за різними сценаріями розвитку військових дій на території України та оцінили можливість Товариства продовжувати діяльність на безперервній основі; - ознайомились з найбільш актуальною до дати звіту інформацією про втрачені та пошкоджені активи Товариства через військові дії, знищені або зупинені виробничі об'єкти Товариства;

Продовження додатку Д

№ з/п	Ключове питання аудиту	Аудиторські процедури стосовно ключового питання
2.	Повнота і своєчасність визнання доходів від основної діяльності Згідно МСФЗ (IFRS) 15 Товариство визнає виручку від реалізації послуг в момент виконання умов договору в конкретний момент часу. Виконання договору - надання послуги, коли клієнт отримує контроль над такою послугою. Дохід від реалізації послуг є одним з ключових елементів фінансової звітності (Примітки № 24 до окремої фінансової звітності). МСФЗ 15 вимагає застосовувати судження і враховувати всі доречні факти і обставини на кожному з етапів моделі щодо договорів з покупцями. Виконання керівництвом Товариства вимог стандарту, зокрема, ідентифікація контракту, виявлення зобов'язань щодо виконання, визначення ціни операції, передбачає застосування значних оцінок та суджень.	- здійснили у доступних джерелах інформації пошук новин про діяльність Товариства після звітної дати. Ми отримали розуміння та оцінили наявну інформацію, оцінки та судження керівництва Товариства щодо повноти і своєчасності визнання доходів від основної діяльності. Основою нашого підходу задля зниження ризику суттєвих викривлень при визнанні доходів Товариства було: - оцінка наявних у Товариства засобів внутрішнього контролю, запроваджених з метою своєчасного виявлення, достовірної оцінки та забезпечення повноти та достатності відображення в обліку нарахованих доходів, у тому числі відповідної ІТ-системи; - аналіз ключових питань визначення виручки за МСФЗ 15, що були використані керівництвом Товариства для обліку виручки у 2022 році та для правильного застосування положень МСФЗ 15; - здійснення вибірки та отримання підтвердження від контрагентів Товариства щодо залишків дебіторської заборгованості на звітну дату; - інспектування правильності бухгалтерського обліку продажу (кореспонденції рахунків, облікових регістрів) та відображення в фінансовій звітності Товариства; - тестування операцій по визнанню доходу і перевірка, що вони були визнанні у належному періоді; - виконання аналітичних процедур щодо визнання доходів, а також порівняння результатів поточної діяльності з показниками за минулий період. Також, ми проаналізували розкриття інформації у фінансовій звітності Товариства в Примітці № 24 до окремої фінансової звітності.
3.	Оцінка очікуваних кредитних збитків Товариство визнає за дебіторською заборгованістю оціночний резерв під очікувані кредитні збитки протягом терміну дії безпосередньо з її визнання виходячи з спрощеного підходу.	Основою нашого підходу задля зниження ризику суттєвих викривлень при визнанні резерву під очікувані кредитні збитки було: - перевірка методології оцінки очікуваних кредитних збитків стосовно дебіторської заборгованості, яку використовувало Товариство; - аналіз методології та даних, що використовувалися в рамках застосованої

Продовження додатку Д

№ з/п	Ключове питання аудиту	Аудиторські процедури стосовно ключового питання
	Це питання було одним з найбільш значущих для нашого аудиту, оскільки використання моделі та припущень щодо оцінки резерву очікуваних кредитних збитків потребує застосування професійного судження керівництва Товариства. Інформація щодо торгової дебіторської заборгованості наведена в Примітці № 15 до окремої фінансової звітності Товариства. Відповідно до спрощеного підходу для оцінки очікуваних кредитних збитків Товариство використовує коефіцієнт кредитного ризику (очікуваний відсоток втрат) з матриці оціночних резервів. Керівництво оцінює очікувані кредитні збитки на основі аналізу окремих заборгованостей. Фактори, що приймаються до уваги, включають аналіз строків погашення торгової та іншої дебіторської заборгованості порівняно з умовами контрактів та фінансовим становищем дебітора та історію платежів клієнта. При цьому всі фінансові активи Товариства з метою нарахування оцінного резерву (резерва сумнівних боргів) поділено на групи. Кожні півроку (рік) залежно від змін у платіжній дисципліні покупця оновлюються історичні ймовірності дефолтів, що спостерігаються, за минулі періоди, аналізуються зміни в прогнозних оцінках і на цій основі переглядаються коефіцієнти кредитного ризику.	моделі, на предмет їх доречності та відповідності, а основні припущення, що були застосовані – на предмет обґрунтованості; -інспектування коректності класифікацій залишків дебіторської заборгованості для їх подальшої оцінки з залежності від характеристик кредитного ризику і термінів прострочення; -перевірка застосування відповідних коефіцієнтів при визначенні резерву під очікувані кредитні збитки; -перерахунок відстроченого податку по очікуваним кредитним збиткам. На підставі отриманих доказів ми знаходимо судження керівництва, які використані в моделі оцінки резерву під очікувані кредитні збитки при існуючому використанні, прийнятними та відповідними. Ми прийшли до висновку, що в Примітці № 15 до окремої фінансової звітності, розкрита вся належна інформація.
4.	Операції з пов'язаними сторонами ТОВ «ДТЕК СЕРВІС» та пов'язані з Товариством інші підприємства знаходяться під спільним контролем DTEK GROUP B.V. Товариство входить до групи компаній System Capital Management (SCM). Суттєві операції здійснюються як між підприємствами, що знаходяться під	Ми отримали розуміння та оцінили наявну інформацію, оцінки та судження керівництва Товариства щодо обліку операцій з пов'язаними сторонами. Основою нашого підходу задля зниження ризику суттєвих викривлень при визнанні операцій з пов'язаними сторонами було: -аналіз отриманого від керівництва Товариства переліку пов'язаних сторін на повноту включення усіх підприємств, які можуть бути визнані пов'язаними сторонами;

Продовження додатку Д

№ з/п	Ключове питання аудиту	Аудиторські процедури стосовно ключового питання
	спільним контролем так і з компаніями групи SCM. Відповідно, повнота відображення операцій з пов'язаними сторонами у фінансової звітності та їх оцінка мають суттєве значення при проведенні нами аудиту фінансової звітності звітного періоду (Примітка № 9 до окремої фінансової звітності).	-аналіз отриманого від керівництва Товариства переліку пов'язаних сторін на повноту включення усіх підприємств, які можуть бути визнані пов'язаними сторонами; -перевірка відповідності вимогам МСФЗ оцінки активів, зобов'язань та операцій, що виникли у взаємовідносинах з пов'язаними сторонами; -тестування наявності ознак незвичайних операцій, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності. Також, ми проаналізували розкриття інформації у фінансовій звітності Товариства в Примітці № 9 до окремої фінансової звітності.

Джерело: звітність ТОВ «ДТЕК» [14]

Додаток Е
Лист-запит щодо іншої інформації

Директору ТОВ «ЛІКО-ГРУП»

№25, 12.04.2025

Цим офіційно підтверджуємо прийняття Вашої пропозиції щодо проведення аудиторської перевірки основних засобів ТОВ «ЛІКО-ГРУП». Як директор вищеназваної організації, Ви несете відповідальність за ведення відповідних облікових реєстрів і підготовку фінансової та нефінансової звітності, яка дає правдиву та об'єктивну інформацію відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Бажано отримати письмове підтвердження, що всі операції організації правильно відображені в облікових реєстрах, і наш аудиторський звіт буде базуватись на цьому підтвердженні. Відповідальність за попередження і виявлення порушень норм і шахрайства покладена на Вас. Але, хоч ми передбачаємо наявність помилок, які базуються на шахрайстві та порушенні норм, - ми не шукаємо їх спеціально [42].

Додаток Ж

Протокол реєстрації невідповідностей

ПРОТОКОЛ РЕЄСТРАЦІЇ НЕВІДПОВІДНОСТЕЙ

за Планом № _____ від _____.202_ або

☐ за фактом виявлення

 Структурний підрозділ _____						Дата аудиту: _____. _____. ____.	
А (Інформація про невідповідність)			Б (інформація про причини й вжиті заходи)			В (контроль)	
№ НВ	Критерії аудиту	Опис невідповідності	Причина(и) невідповідності	Коригувальна(і) дія(ї)	Виконавець	Строки	Відмітка про перевірку КД
1.						До _____. _____. ____.	1. Вжитих дій цілком достатньо ☐ 2. Вжитих дій може бути недостатньо ☐ 3. Необхідне повторне визначення причин НВ ☐
Коментар аудитора (за необхідності): _____ Дата надання Протоколу керівнику підрозділу, що підлягав аудиту: _____. _____. 202_			Критичні зауваження з боку структурного підрозділу, що підлягав аудиту: _____ Керівник структурного підрозділу: _____ Представник керівництва з якості: _____ (ПІБ, підпис) (ПІБ, підпис) (ПІБ, підпис)				
Аудитор _____ (ПІБ, підпис)							

Джерело: [42]

Додаток И

Чек-лист аудиту

ЧЕК-ЛИСТ		№ _____ від _____ 202__ р.	
Вид аудиту: плановий ☐ позаплановий ☐		Мета:	
Аудитор-ська група:	ПІБ керівника групи _____	Чек-лист заповнив: _____ (ПІБ, підпис)	
	ПІБ аудитора _____		
	ПІБ аудитора _____		
Дата проведення аудиту: _____ 202__ р.		Час проведення аудиту: з _____ до _____	

Процес:	
---------	--

Критерій аудиту (ви- моги, вико- нання яких перевіря- ється)	Питання	Відповідь / спостереження / факти (свідоцтва аудиту)	Класифі- кація си- туації (В, Р, НВ, КНВ)
1	2	3	4
	Питання		

Дата: _____ Підпис аудитора _____

Джерело: [42]

ЗГОДА здобувача освіти Державного університету економіки і технологій про перевірку кваліфікаційної роботи на прояви академічного плагіату та розміщення в Репозитарії ДУЕТ

Я, Батехіна Олена Сергіївна, підтримую політику Державного університету економіки і технологій з академічної доброчесності і відкритого доступу. Стверджую, що кваліфікаційна бакалаврська робота *«Аудит звітності зі сталого розвитку»* виконана самостійно та не містить академічного плагіату. Я не надавала і не одержувала недозволену допомогу під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають покликання на відповідне джерело.

Із чинним Положенням про запобігання та виявлення академічного плагіату в роботах здобувачів вищої освіти Державного університету економіки і технологій ознайомена. Чітко усвідомлюю, що в разі виявлення у кваліфікаційній роботі порушення норм академічної доброчесності робота не допускається до захисту або оцінюється незадовільно.

Також я поінформована, що відповідно до пункту 5.8 «Положення про Репозитарій (електронну базу даних) Державного університету економіки і технологій» згадана робота буде розміщена в Електронному архіві Університету (Репозитарії ДУЕТ) та ознайомена з умовами такого розміщення.

(підпис)

Олена Батехіна
(Ім'я, ПРИЗВИЩЕ)

03.06.2026
(дата)