

УДК 657.631.8

JEL Classification: H83, M42, Q01, Q56

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.13\(46\).2.182-191](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.13(46).2.182-191)**Н.С. Шалімова**, проф., д-р екон. наук*Центральноукраїнський національний технічний університет,
м. Кропивницький, Україна***В.В. Шалімов**, доц., канд. екон. наук*Донецький державний університет внутрішніх справ, м. Кропивницький, Україна***І.І. Андрощук**, доц., канд. екон. наук*Центральноукраїнський національний технічний університет,
м. Кропивницький, Україна*

Аудит сталого розвитку: передумови та перспективи впровадження

Статтю присвячено обґрунтуванню методологічних передумов і визначенню перспектив розвитку аудиту сталого розвитку в Україні з урахуванням двох взаємопов'язаних напрямів: державного аудиту Цілей сталого розвитку та незалежного надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку.

Актуальність дослідження зумовлена тим, що сталий розвиток перетворився на систему цілей, показників і підзвітності для держави та бізнесу, що посилює потребу в незалежній перевірці достовірності даних, якості управлінських рішень і результативності заходів, які декларуються як внесок у досягнення ЦСР і цілей у сфері сталого розвитку. Установлено, що в державному аудиті сталий розвиток операціоналізується через аудит готовності та аудит впровадження ЦСР як різновид аудиту ефективності, орієнтований на оцінювання узгодженості політик, координації, систем моніторингу та підзвітності. Показано, що в незалежній практиці формується окремий сегмент завдань з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку, а прийняття ISSA 5000 закріплює їх як завдання з надання впевненості, відмінні від аудиту чи огляду історичної фінансової інформації, визначаючи рамку для предмета, критеріїв і рівнів впевненості. Обґрунтовано доцільність дворівневого підходу до формулювання об'єкта: для державного аудиту - імплементація ЦСР (готовність, процеси, програми, підзвітність), для незалежного - звітність зі сталого розвитку як предметна інформація, підготовлена за визначеними критеріями. Запропоновано підхід до структуризації предмета завдання через виокремлення загального предмета та предмета другого порядку, що дає змогу обґрунтувати вибір інформації з предмета завдання й сформувати класифікацію можливих форм такої інформації у сфері сталого розвитку; доведено, що переважна частина відповідних завдань стосується історичної нефінансової інформації, тоді як перевірка планів і цілей належить до прогнозової нефінансової, а оцінювання прогнозних фінансових наслідків - до прогнозової фінансової інформації.

Обґрунтовано, що напрямом подальших досліджень є методичне опрацювання критеріїв та доказової бази: забезпечення якості даних у завданнях з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку, а також розвиток інструментарію аудиту ефективності для оцінювання результативності державних політик і програм, спрямованих на досягнення Цілей сталого розвитку.

сталий розвиток, Цілі сталого розвитку, державний аудит, завдання з надання впевненості, користувачі, економічна безпека, звітність зі сталого розвитку, Міжнародний стандарт із забезпечення сталого розвитку, предмет завдання, інформація з предмету із завдання

Постановка проблеми. Цілі сталого розвитку (ЦСР), які ще називають «Глобальними цілями» - це загальний заклик до дій, спрямованих на те, щоб покінчити з бідністю, захистити планету і забезпечити мир і процвітання для всіх людей у світі. Сталий розвиток поступово перетворився з декларативної політики на **обов'язкову систему цілей, показників і підзвітності** для держави та бізнесу. Це створює запит на **незалежну перевірку якості управлінських рішень, достовірності даних та результативності заходів**, які подаються як внесок у досягнення Цілей сталого розвитку та ESG-цілей. У цій ситуації аудит (державний, незалежний) стає не лише контрольним інструментом, а й **механізмом довіри**: він зменшує інформаційну асиметрію між стейкхолдерами, підвищує прозорість і підзвітність, а також підтримує якість політик і звітності, забезпечуючи формування економічної безпеки не лише конкретного суб'єкта, а і держави в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання державного фінансового аудиту досліджуються науковцями та практиками з різних сторін, в першу чергу, з точки зору його місця в системі державного фінансового контролю, класифікації видів

державного фінансового контролю та аудиту, забезпечення ефективності структури суб'єктів контролю та їх повноважень (Слободяник Ю.Б. [13], Сисоєва І.М., Добіжа Н.В. [12], Піхоцький В.Ф., Рисін В.В., Любенко А.М. [8], Чорновол А.О., Табенська Ю.В. [15], Долбнева Д.В. [5], та ін.). Водночас фактично єдина і найбільш знакова публікація, яка була присвячена аудиту цілей сталого розвитку в системі державного фінансового контролю – це дослідження Ганущак Ю.В. [2]. Питання аудиту і аудиторською діяльності розглянуті в класичних працях відомих українських науковців, зокрема О.А. Петрик [6], В.В. Рядська [11], М.С. Пушкар [9], Г.М. Давидов [3], Н.М. Проскуріна [10] та багато інших. Водночас розвиток об'єктної складової не зупиняється, що вимагає додаткових досліджень ідентифікації конкретних видів завдань та методики їх виконання. Наприклад, аудит звітності зі сталого розвитку проаналізований Кучерявою М.В. та Швагер А.В. [6].

Конкретизуючи невирішену частину проблему необхідно підкреслити, що тема аудиту сталого розвитку (цілей сталого розвитку, звітності зі сталого розвитку) є особливо актуальною для України, оскільки можна чітко виокремити два проблемних аспекти: 1) потреба у **ефективності публічних фінансів і результативності державних програм** (відновлення, соціальна сфера, енергетика, довкілля); 2) наближення до європейських практик **нефінансового звітування та надання впевненості** щодо інформації зі сталого розвитку. Це формує два взаємопов'язані напрямки: 1) **державний аудит**, який через підходи INTOSAI/ISSAI розвиває аудит готовності та впровадження ЦСР і оцінює результативність державної політики, та 2) **незалежний аудит**, який рухається в напрямі надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку, розширюючи традиційні межі фінансового аудиту. Наявність різних цілей, користувачів і критеріїв у цих двох видах аудиту породжує методологічні питання (об'єкт, критерії, доказовість, матеріальність, порівнюваність), що потребують наукового узагальнення й адаптації до національного контексту.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є **обґрунтування методологічних передумов і визначення перспектив розвитку аудиту сталого розвитку в Україні** шляхом порівняльного аналізу двох взаємопов'язаних напрямів - **державного аудиту і завдань з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку**.

Виклад основного матеріалу. Сталий розвиток дедалі виразніше входить у поле аудиторської професії не як абстрактна цінність, а як сфера, де формується *предметна інформація* для прийняття рішень: нефінансова (ESG) звітність, показники впливу, ризиків і можливостей, а також прогрес у досягненні національно визначених орієнтирів Цілей сталого розвитку (SDGs). У європейському регуляторному середовищі це підсилюється розширенням обов'язкового корпоративного звітування зі сталого розвитку за CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) [18] та ESRS (European Sustainability Reporting Standards) [26] та спорідненими інструментами (таксономія ЄС тощо), що, у свою чергу, підвищує попит на завдання з надання впевненості щодо такої звітності. Дослідження Офісу зеленого переходу (DIXI Group) прямо фіксує цей зв'язок: компанії мають готуватися до обов'язкової нефінансової звітності за CSRD/ESRS, а надання впевненості (assurance) щодо нефінансової звітності поступово стає обов'язковою вимогою для тих, хто підпадає під CSRD [19].

Роль державного аудиту в особі Supreme Audit Institutions (SAIs) у реалізації Цілей сталого розвитку (SDGs) шляхом проведення аудитів та оглядів підтримана INTOSAI, яка включила SDGs як наскрізний пріоритет 2 в свій Стратегічний план на 2017-2022 рр. та започаткувала ініціативу "Auditing SDGs". Стратегічний план визначив чотири широкі підходи, за допомогою яких SAIs можуть розраховувати на вагомий внесок на національному, регіональному та глобальному рівнях у досягнення SDGs. Такими підходами є: 1) оцінка готовності національних систем звітувати про прогрес у досягненні SDGs, а згодом – аудит їх роботи та надійності даних, які вони надають та презентують; 2) проведення аудитів виконання, які вивчають економічність, ефективність і дієвість ключових державних програм, які сприяють досягненню конкретних аспектів SDGs; 3) оцінка та підтримка впровадження SDG 16, яка частково

стосується прозорих, ефективних та підзвітних установ; 4) демонстрація взірцевості у прозорості та підзвітності у своїй діяльності, включаючи аудит та звітність.

Роль SAIs у впровадженні Цілей сталого розвитку розкривається через три цілі ISSAI 12 та їх принципи. Цінності та переваги SAIs полягають у тому, що вони здатні змінити життя громадян через: 1) зміцнення підзвітності, прозорості та доброчесності органів влади та державного сектору; 2) демонстрування постійної відповідності потребам громадян, парламенту та інших зацікавлених сторін; 3) представлення себе як зразкову організацію, що показує (надає) приклад. Ініціатива “Auditing SDGs” включає два напрямки: аудит готовності до впровадження Цілей сталого розвитку (“SDGs Preparedness Audit”) та аудит впровадження SDGs (“Audit of SDGs Implementation”). Обидва види аудиту ідентифіковані як такі, що належать до аудиту ефективності (performance audit).

Аудит готовності до впровадження Цілей сталого розвитку дозволяє вивчити економічність, ефективність та результативність готовності уряду до реалізації SDGs. Відмінною ознакою даного аудиту готовності є необхідність комунікації. Підкреслюється, що аудит готовності вимагатиме від аудиторів широкого спілкування та залучення зацікавлених сторін протягом усього процесу аудиту. Чим більша різноманітність зацікавлених сторін, тим багатшим буде аудит; наприклад, SAI може залучати громадян, організації громадянського суспільства, приватний сектор і відповідні міністерства до планування та проведення аудиту. У рамках цієї ініціативи 73 SAIs і один субнаціональний аудиторський офіс в Африці, Азії, Карибському басейні, Європі, Латинській Америці та Тихоокеанському регіоні провели аудит ефективності готовності до реалізації SDGs. На сайті INTOSAI Development Initiative розміщено звіти окремих країн з семи регіонів.

Аудит виконання Цілей сталого розвитку розробляється в рамках ініціативи INTOSAI Development Initiative – IDI’s SDGs Audit Model (ISAM). Даний вид аудиту зосереджується: 1) на досягненні узгоджених на національному рівні цілей, пов’язаних із даними цілями; 2) не на суб’єктах, проектах, програмах чи процесах, а скоріше на взаємодії між ними для досягнення наскрізних результатів. Окрім зосередження на досягненні результатів, методологія аудиту, рекомендована в ISAM, заохочує SAIs включати дії для посилення впливу аудиту протягом усього процесу аудиту. Аудит виконання Цілей сталого розвитку – це аудит впровадження набору політик, які сприяють досягненню узгодженої на національному рівні цілі, пов’язаної з однією чи декількома цільовими показниками SDGs. Основна його задача полягає в тому аби сформулювати висновок щодо: 1) прогресу, досягнутого на шляху до досягнення узгодженої на національному рівні цілі; 2) ймовірності досягнення мети на основі поточних тенденцій; 3) адекватності національної цілі порівняно з відповідними Цілями сталого розвитку.

Зараз відбувається пілотне впровадження ISAM за підтримки 170 аудиторів із 55 SAIs з усіх регіонів INTOSAI. Це включає проведення аудиту сильної та стійкої національної системи громадського здоров’я (пов’язаної з SDG 3.d) для 39 SAIs; аудиту стійких державних закупівель (пов’язаний із SDG 12.7) для 14 SAIs у Латинській Америці; аудит ліквідації насильства щодо жінок з боку інтимного партнера (пов’язана із SDG 5.2) для SAI Uganda. Модель підтримки для цих аудитів включає інноваційні механізми, як-от використання аналітики даних, інтегровану систему підтримки навчання та аудиту, а також підтримку для сприяння впливу аудиту. Виконання таких аудитів в Україні є необхідним, враховуючи необхідність інтеграції в глобальний та європейський простір, тому підтримуємо необхідність імплементації методології ISAM з урахування особливостей національного законодавства з метою проведення аудиту Цілей сталого розвитку [2].

Ключовою методологічною проблемою у цій темі є визначення **об’єкта аудиту**: чи може ним бути «сталий розвиток» як комплексний суспільно-економічний феномен, чи коректніше формулювати об’єкт як **досягнення та імплементацію SDGs** або

звітність зі сталого розвитку (як «предметну інформацію»). В цьому контексті важливими є критерії придатності об'єкта для аудиторського завдання. Згідно з принципами публічного аудиту INTOSAI, належний об'єкт має бути *ідентифікованим і здатним до послідовного оцінювання або вимірювання за критеріями*, щоб можна було застосувати процедури та отримати достатні й належні докази для висновку чи думки. Під час визначення придатності критеріїв аудитор оцінює їхню релевантність і зрозумілість для передбачуваних користувачів, а також їхню повноту, надійність і об'єктивність (нейтральність, загальноприйнятність та порівнюваність із критеріями, що застосовуються в аналогічних аудитах) [24].

Враховуючи ці вимоги, «сталий розвиток» у чистому вигляді часто є надто широким і «розмитим» для аудиту: він охоплює множину рівнів (макро/мезо/мікро), різні проміжки часу, політик і результатів, а також значний простір причинно-наслідкових зв'язків, які складно прив'язати до конкретних управлінських рішень або до конкретного суб'єкту. Натомість **SDGs** (та похідні від них національні цілі/показники) і **звітність зі сталого розвитку** створюють більш придатну конструкцію об'єкта: вони задають рамку критеріїв (цілі, індикатори, вимоги до розкриття), а отже, роблять можливим збирання доказів і формулювання висновку щодо відповідності, результативності або достовірності розкриття.

Саме цей підхід - «переклад» сталого розвитку у формат перевірюваних управлінських процесів і вимірюваних результатів - активно розвивається в рамках **державного аудиту**. Практики INTOSAI (окрема ініціатива IDI – INTOSAI Development Initiative) пропонують розрізняти аудиту, що *лише пов'язані* із **SDGs**, і **аудити імплементації SDGs**, які прямо включають в обсяг перевірки питання національних механізмів упровадження: узгодженість політик, міжсекторальну координацію, залучення стейкхолдерів, принцип «нікого не залишити осторонь», системи моніторингу та підзвітності тощо [21]. ISAM (IDI's SDGs Audit Model) демонструє дві «точки входу» для таких аудитів: 1) **процесні аудиту** (оцінка якості та результативності процесів упровадження ЦСР на національному рівні); 2) **програмні/тематичні аудиту** (оцінка реалізації сукупності програм, спрямованих на досягнення вибраних цілей). Як наслідок державний аудит «приземлює» сталий розвиток до керованих процесів і програм, для яких можна сформулювати критерії, зібрати докази й розробити рекомендації з покращення політик та управління.

Що стосується незалежного аудиту, то у складі міжнародних стандартів паралельно сформовано «опорний каркас» для sustainability assurance або наданні впевненості в сфері сталого розвитку. IAASB опублікувала фінальну версію ISSA 5000 у листопаді 2024 року, сам стандарт є чинним для періодів, що починаються з 15 грудня 2026 року (або станом на дату після цієї дати). На практичному рівні український бізнес уже зараз аналізує, як адаптуватися до нових вимог. Дослідження DIXI Group структурує «поле» ESG-показників і логіку відповідності ESRS/CSRD, а також окремо звертає увагу на наближення обов'язковості аудиту або коректніше – завдань з надання впевненості щодо нефінансової звітності для відповідних компаній [19].

Прийняття **International Standard on Sustainability Assurance 5000 (ISSA 5000) “General Requirements for Sustainability Assurance Engagements”** фактично виконує роль методологічного “маркеру зрілості” для професії: воно чітко кодифікує, що перевірка інформації зі сталого розвитку належить не до *аудиту* у вузькому розумінні (аудиту або огляду історичної фінансової інформації), а до окремого класу робіт - **завдань з надання впевненості щодо сталого розвитку**, які мають власний предмет, критерії, рівні впевненості та вимоги до виконання. Тим самим ISSA 5000 усуває термінологічну і концептуальну невизначеність, що тривалий час супроводжувала практику “sustainability audit” у публічному дискурсі, і закріплює коректну професійну кваліфікацію: йдеться про **sustainability assurance engagements**, які є *іншими, ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації*, і тому регулюються як самостійний стандарт з надання впевненості, придатний для різних тем сталого розвитку та різних рамок звітування.

Якщо використовувати вимоги Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [4], то предмет завдання та інформація з предмету завдання і можуть мати різну форму. Термін «інформація з предмету завдання» означає результат оцінки або вимірів предмету завдання. Саме з інформації з предмету завдання практик збирає докази, що стануть достатньою базою для висловлювання думки у висновку з надання впевненості. Підкреслено, що предмети мають різні характеристики, які впливають на точність оцінки або вимірювання предмету щодо критеріїв та переконливість наявних доказів.

В концептуальній основі [4] виділено характеристики предмету, які повинні належати йому в обов'язковому порядку для того, щоб його можна було б визнати як предмет завдання, а саме: 1) предмет повинен піддаватися визначенню та послідовній оцінці або вимірюванню за відповідними критеріями; 2) інформацію з предмета можна дослідити певними процедурами для отримання достатніх відповідних доказів на підтримку висновку про обґрунтовану впевненість або обмежену впевненість в залежності від завдання.

У контексті завдань з надання впевненості щодо інформації зі сталого розвитку зазначені підходи конкретизуються в ISSA 5000, який прямо фокусується на assurance engagements on sustainability information. Стандарт концептуально розмежує: 1) sustainability matters або питання сталого розвитку як «предмет завдання» (underlying subject matter у термінах Концептуальної основи) та 2) sustainability information або інформація про сталий розвиток як «інформацію з предмета завдання», що виникає внаслідок оцінювання або вимірювання sustainability matters відповідно до застосовних критеріїв. Таким чином, об'єкт завдання у сфері сталого розвитку отримує необхідну «аудитопритатність» саме через перехід від широких тематик (клімат, трудові практики, біорізноманіття тощо) до інформації, сформованої за визначеними критеріями та призначеної для розкриття користувачам.

Важливо, що ISSA 5000 спеціально підкреслює роль критеріїв як структуроутворювального елемента. Додатково стандарт уточнює, що критерії можуть включати опис процесу, за яким суб'єкт визначає sustainability matters для розкриття (включно із застосуванням суттєвості та визначенням меж звітування), тобто фактично задають «правила» відбору й формування інформації з предмета завдання, яку надалі досліджує практик. Це напряду кореспондує з положеннями Концептуальної основи щодо впливу характеристик предмета на точність оцінювання та переконливість доказів: у sustainability assurance саме якість критеріїв і процесів визначення суттєвості/меж звітування значною мірою визначає доказовість висновку.

ISSA 5000 встановлює чіткий зв'язок sustainability assurance до архітектури міжнародних стандартів надання впевненості: стандарт застосовується до всіх завдань щодо sustainability information незалежно від форми її подання та охоплює як обґрунтовану, так і обмежену впевненість; при цьому він чітко позиціонує такі завдання як attestation engagements (завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтуються на твердженні) у розумінні Міжнародної концептуальної основи. Також стандарт окремо застерігає, що він не охоплює інформацію про сталий розвиток, яка повинна бути включена до фінансової звітності відповідно до застосовної фінансової концептуальної основи (у такому разі застосовуються МСА до аудиту фінансової звітності).

У термінах Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості розрізнення завдань з підтвердження (attestation engagements) і прямих завдань (direct engagements) ґрунтується насамперед на тому, хто формує «інформацію з предмета завдання» (subject matter information). У attestation engagement цю інформацію попередньо підготовлює відповідальна сторона (зазвичай менеджмент): вона оцінює або вимірює підґрунтьовий предмет (underlying subject matter) за застосовними критеріями та подає результат у вигляді звітованої інформації, а практик (аудитор/практик з надання впевненості) збирає докази й висловлює висновок щодо того, чи містить ця інформація суттєві викривлення. На відміну від цього, у direct

engagement саме практик самостійно здійснює оцінювання або вимірювання підгрунтового предмета за критеріями і сам формує інформацію з предмета завдання, після чого надає висновок щодо неї (тобто роль практика охоплює не лише перевірку, а й побудову subject matter information).

У контексті ISSA 5000 ця відмінність має принциповий характер, оскільки стандарт однозначно обирає модель attestation: він прямо зазначає, що хоча Концептуальна основа допускає як attestation, так і direct engagements, ISSA 5000 “deals only with attestation engagements”, отже всі посилання у стандарті на “engagement” означають саме завдання з підтвердження. Відповідно, у sustainability assurance за ISSA 5000 відповідальна сторона несе первинну відповідальність за процес визначення того, що саме буде розкриватися (які питання сталого розвитку охоплюються та які межі звітування застосовано), а практик надає впевненість щодо вже підготовленої sustainability information, оцінюючи її за критеріями та збираючи докази для висновку.

Для подання предмета завдання та його форми доцільно виділити загальний предмет завдання та предмет завдання другого порядку, який пояснює вибір інформації з предмета завдання (методика запропонована в [1]). Методика побудована на принципах класифікації предмета завдань в різних аудиторських послугах відповідно до вимог міжнародних стандартів: інформація, розкрита в блоці 1.1., відноситься до сфери завдань з аудиту, оскільки є історичною фінансовою інформацією; інформація, подана в блоках 1.2., 2.1., 2.2., відноситься до сфери інших завдань з надання впевненості, оскільки або є нефінансовою (історичною або прогнозною), або є прогнозною (фінансовою або нефінансовою).

Як показує таблиця 1 завдання з надання впевненості зі сталого розвитку переважно належать до **історичної нефінансової інформації (1.2)**, оскільки предметом перевірки є розкрита sustainability information за звітний період (показники, описи систем і політик).

Таблиця 1 - Можливі форми предмета та інформації з предмета завдання при виконанні завдань з надання впевненості в сфері сталого розвитку

Загальний предмет завдання	Предмет завдання другого порядку	Інформація з предмету завдання	Інформація з предмету завдання другого порядку*
1.2. Історична нефінансова інформація			
Питання сталого розвитку: антикорупція і комплаєнс	Відповідність вимогам/ефективність елементів системи	Звітність щодо комплаєнс-процедур, навчання, інцидентів, каналів повідомлень	Опис контролів, протоколи розслідувань, КРІ ефективності, матриці ризиків
2.2. Прогнозна нефінансова інформація			
Питання сталого розвитку: ресурсоефективність	Прогнозна ефективність заходів	План підвищення енергоефективності/ водокористування з очікуваними КРІ	Модель розрахунків, припущення, базова лінія, ризики досягнення, система моніторингу
2.1. Прогнозна фінансова інформація			
Питання сталого розвитку: фінансові ефекти кліматичних ризиків/переходу	Обґрунтованість прогнозних оцінок/узгодженість припущень	Прогнозні фінансові показники впливу (наприклад, CAPEX (капітальні витрати) та/або OPEX (операційні витрати) на декарбонізацію, очікуваний ефект)	Модель, ключові припущення, чутливість, сценарії, джерела даних, логіка розрахунків

Джерело: сформовано авторами

У разі перевірки цілей, перехідних планів і очікуваних ефектів завдання логічно відносити до **прогнозної нефінансової інформації (2.2)**, а за наявності фінансово-прогнозних оцінок наслідків сталого розвитку - до **прогнозної фінансової інформації (2.1)**, що проілюстровано в таблиці 2, в якій показано типові класи предметів для завдань зі сталого розвитку: управлінські системи, результативність заходів, прогнозні ефекти.

Водночас і державний, і незалежний аудит стикаються з низкою **оціночних викликів**, що є специфічними саме для сталого розвитку. По-перше, виникає проблема

визначення **критеріїв, які мають бути** релевантними меті перевірки та зрозумілими користувачам (у публічному аудиті - у зв'язку з економічністю, ефективністю, результативністю [25] та логікою суспільної цінності, у незалежному - у зв'язку з рамками звітності, матеріальністю та вимогами до розкриття). По-друге, сталий розвиток часто передбачає змішані дані (кількісні й якісні), різну зрілість систем збору інформації та високий ризик так званої «вітринності» (коли описи політик випереджають фактичні зміни). По-третє, зростає роль професійного судження аудитора щодо меж об'єкта, адекватності індикаторів, повноти розкриття та причинно-наслідкової аргументації: надто вузьке трактування об'єкта спрощує аудит, але знецінює висновок; надто широке трактування робить висновок непереверюваним.

Окремої уваги заслуговує розвиток **незалежного аудиту** і надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку в Україні, адже тут відбувається інтенсивне інституційне забезпечення відповідності європейським правилам. Урядова ініціатива [14] з удосконалення законодавства у сфері аудиторської діяльності прямо передбачає:

- 1) **атестацію аудиторів зі сталого розвитку;**
- 2) **обов'язкове застосування міжнародних стандартів надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку** під час виконання спеціалізованих завдань;
- 3) створення окремого розділу реєстру для суб'єктів, які мають право надавати такі послуги.

У підсумку, методологічно найбільш коректним є дворівневий підхід до формулювання об'єкта:

- 1) для державного аудиту - *імплементація SDGs* (готовність, процеси, програми, політична узгодженість і підзвітність);
- 2) для незалежного аудиту - *звітність зі сталого розвитку* як предметна інформація, підготовлена за визначеними критеріями (рамками та стандартами) і може виступати предметом для завдання з надання впевненості.

Така конструкція дозволяє зберегти «велику ідею» сталого розвитку, але перевести її у форму, що відповідає вимогам до об'єкта аудиту - ідентифікованість, оцінюваність за критеріями та доказовість висновку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження підтверджує, що аудит сталого розвитку в сучасних умовах набуває статусу інструменту підзвітності та довіри, оскільки забезпечує незалежну оцінку якості управлінських рішень, достовірності даних і результативності заходів, які декларуються як внесок у досягнення SDGs та ESG-цілей.

В українському контексті сформувалося два взаємопов'язані, але методологічно відмінні напрямки: державний аудит, який у логіці INTOSAI/ISSAI певним чином пристосовує сталий розвиток до керованих політик, програм і процесів, оцінюючи готовність та впровадження ЦСР як різновид аудиту ефективності, та незалежний аудит, який еволюціонує у напрямі надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку, розширюючи традиційні межі аудиторської діяльності за рахунок нефінансових розкриттів.

Ключовим методологічним результатом є обґрунтування того, що «сталий розвиток» як феномен є надто широким об'єктом для аудиторського завдання, тоді як ЦСР (у державному аудиті) та звітність зі сталого розвитку (у незалежному аудиті) формують придатніші конструкції об'єкта через наявність критеріїв, індикаторів і вимог до розкриття, що робить можливим збирання належних доказів і формування висновків і звітів. ISSA 5000 системно знімає термінологічну та концептуальну невизначеність, фіксує *sustainability assurance* як завдання з надання впевненості (*attestation engagement*), відмінне від аудиту чи огляду історичної фінансової інформації, і тим самим задає прозору рамку для визначення предмета, критеріїв, рівнів впевненості й вимог до виконання таких завдань. Важливим є запропонований підхід до структуризації предмета завдання через виокремлення загального предмета та предмета другого порядку, що пояснює вибір інформації з предмета завдання і дозволяє

пов'язати цільову спрямованість перевірки (наприклад, відповідність, ефективність, достовірність розкриття) з конкретною формою інформації, яка підлягає дослідженню. Це, своєю чергою, створює основу для класифікації можливих форм предмета та інформації з предмета завдання у сфері сталого розвитку, показуючи, що переважна частина таких завдань стосується історичної нефінансової інформації, тоді як перевірка планів, цілей і очікуваних ефектів логічно належить до прогностичної нефінансової інформації, а оцінювання прогностичних фінансових наслідків кліматичних ризиків або переходу - до прогностичної фінансової інформації.

Окремим напрямом подальших досліджень є методичне опрацювання критеріїв та доказової бази: удосконалення підходів до оцінювання придатності критеріїв, визначення суттєвості, встановлення меж звітування та забезпечення якості даних у завданнях з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку, а також розвиток інструментарію аудиту ефективності для оцінювання результативності державних політик і програм, спрямованих на досягнення Цілей сталого розвитку.

Список літератури

1. Андрощук І.І. Завдання з надання впевненості крім аудиту та огляду в системі аудиторських послуг: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09. Кіровоград, 2016. 326 с.
2. Ганущак В.Ю. Аудит цілей сталого розвитку: міжнародний досвід. URL: <https://doi.org/10.36074/logos-28.04.2023.11> (дата звернення 01.05.2025).
3. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. 324 с.
4. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина III. URL: https://mof.gov.ua/uk/archive_of_translations-760 (дата звернення 01.11.2023).
5. Долбнева Д.В. Сучасний стан проведення державного фінансового аудиту в Україні та перспективи його розвитку. *Бізнес-Інформ*. 2017. №11. С. 328-334.
6. Кучерява М.В., Швагер А.В. Аудит звітності підприємств про сталий розвиток: досвід регулювання в Європейському Союзі. *Наукові праці НДФІ*. 2023. №4(105). С. 110-<http://doi.org/10.33763/npdfi2023.04.110>
7. Петрик О.А. Аудит : методологія і організація : монографія. К. : КНЕУ, 2003. 260 с.
8. Піхоцький В.Ф., Рисін В.В., Любенко А.М. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2019. 1(28). С. 205–215. URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptop.v1i28.164008> (дата звернення 10.05.2023).
9. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : Монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М.С. Тернопіль: «Карт-Бланш», 2012. 220 с.
10. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту: теорія і практика : монографія. К.: Інформ.-аналіт. Агентство, 2011. 739 с.
11. Рядська В.В. Аудит в економічній системі України : сучасний стан та концепція розвитку : монографія. Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. 472 с.
12. Сисоєва І.М., Добіжа Н.В. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. №18. С. 12-18
13. Слободяник Ю.Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація : дис. на здобуття наук. ступ. докт. екон. наук 08.00.09 / Одеса, 2014. 585 с.
14. Уряд схвалив законопроект щодо удосконалення законодавства у сфері аудиторської діяльності. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/uriad_skhvaliv_zakonoproiekt_shchodo_udoskonallennia_zakonodavstva_u_sferi_auditorskoj_diialnosti-5303 (дата звернення 20.11.2025).
15. Чорновол А.О., Табенська Ю.В. Ефективність управлінський дій та рішень під час проведення державного фінансового аудиту місцевих бюджетів. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. Чернівці, 2020. Випуск № IV (80). С.113-125.
16. Auditing the SDGs. INTOSAI Development Initiative. Supporting effective, accountable and inclusive Supreme Audit Institutions. URL: <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs> (дата звернення 10.05.2023).
17. *Auditing the SDGs. INTOSAI Development Initiative. Supporting effective, accountable and inclusive Supreme Audit Institutions*. URL: <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs> (дата звернення 01.11.2023).
18. 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 . URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464> (дата звернення 20.11.2025).
19. ESG звітність: аналіз практик розкриття інформації. URL: <https://gto.dixigroup.org/assets/images/files/gto-reporting-survey.pdf> (дата звернення 20.11.2025).
20. European Commission, Directorate-General for Budget. Financial regulation applicable to the general

- budget of the Union : July 2018, Publications Office. URL: <https://data.europa.eu/doi/10.2761/816722> (дата звернення 10.05.2023).
21. IDI's SDGs Audit Model ISAM 2024. INTOSAI. URL: https://idi.no/wp-content/uploads/resource_files/isam-2024-final-ecopy.pdf (дата звернення 20.11.2025).
 22. International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements. URL: <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-01/IAASB-International-Standard-on-Sustainability-Assurance-ISSA-5000.pdf> (дата звернення 20.11.2025).
 23. INTOSAI. Documents – Open access. URL: <https://www.intosai.org/documents/open-access> (дата звернення 10.05.2023).
 24. ISSAI INTOSAI 100 FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF PUBLICSECTOR AUDITING. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing-1.pdf> (дата звернення 20.11.2025).
 25. ISSAI INTOSAI 3000 Performance Audit Standard. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf> (дата звернення 20.11.2025).
 26. NNEX I to Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards, published in the Official Journal of the European Union on 22 December 2023 and including the corrigendum published on 18 April 2024. European sustainability reporting standards (ESRS). URL: <https://xbrl.efrag.org/esrs/esrs-set1-2023.html> (дата звернення 20.11.2025).

References

1. Androshchuk, I. I. (2016). Assurance Engagements Except for Audit and Review in the System of Audit Services. Candidate's thesis. Kirovohrad: KNTU [in Ukrainian].
2. Ганущак В.Ю. Аудит цілей сталого розвитку: міжнародний досвід. URL: <https://doi.org/10.36074/logos-28.04.2023.11> (дата звернення 01.05.2025).
3. Davidov, H.M. (2006). *Audyt : teoriia i praktyka [Audit: theory and practice]: monograph*. Kirovohrad: Imex-LTD LLC [in Ukrainian].
4. Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Other Assurance, Related Services Pronouncements. 2018 Edition. Volume III. https://mof.gov.ua/uk/archive_of_translations-760
5. Dolbnieva, D.V. (2017). Suchasnyi stan provedennia derzhavnoho finansovoho audytu v Ukraini ta perspektyvy yoho rozvytku [The current state of state financial audit in Ukraine and prospects for its development]. *Biznes-Inform - Business-Inform*, 11, 328-334 [in Ukrainian].
6. Кучерява М.В., Швагер А.В. Аудит звітності підприємств про сталий розвиток: досвід регулювання в Європейському Союзі. *Наукові праці НДФІ*. 2023. №4(105). С. 110-<http://doi.org/10.33763/npndfi2023.04.110>
7. Petryk, O.A. (2003) *Audyt : metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: Methodology and Organization]*. К. : KNEU [in Ukrainian].
8. Pikhotskyi V.F., Rysin V.V., & Liubenko A.M. (2019). Efektyvnist finansovoho kontroliu ta derzhavnoho audytu dlia zabezpechennia finansovo-ekonomichnoi stiikosti derzhavy [Effectiveness of financial control and state audit to ensure financial and economic stability of the state]. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 1(28), 205–215. Retrieved from <https://doi.org/10.18371/fcaptop.v1i28.164008> [in Ukrainian].
9. Pushkar, M.S. (Eds.). (2012). *Problemy i perspektyvy rozvytku audytu v Ukraini [Problems and prospects of audit development in Ukraine]*. Ternopil: «Kart-Blansh» [in Ukrainian].
10. Proskurina, N.M. (2011). *Protsedurne zabezpechennia audytu: teoriya i praktyka: monohrafiya [Procedural provision of audit: theory and practice]*. Kyiv : Informatsiyno-analytychne ahentstvo [in Ukrainian].
11. Riadska, V.V. (2014). *Audyt v ekonomichnii systemi Ukrainy : suchasnyi stan ta kontseptsiiia rozvytku [Audit in the economic system of Ukraine: current status and concept of development]*. Chernyhiiv : Vydavets Lozovyi V.M. [in Ukrainian].
12. Sysoieva I.M., & Dobizha N.V. (2021). Osoblyvosti zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini [Peculiarities of state financial control in Ukraine]. *Investytsii: praktyka ta dosvid - Investments: practice and experience*, 18, 12-18 [in Ukrainian].
13. Slobodianyuk, Yu.B. (2014). Derzhavnyi audyt v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia [State audit in Ukraine: theory, methodology, organization]. *Doctor's thesis*. Odesa [in Ukrainian].
14. Уряд схвалив законопроект щодо удосконалення законодавства у сфері аудиторської діяльності. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/uriad_skhvaliv_zakonoproiekt_shchodo_udoskonalennia_zakonodavstva_u_sferi_auditorskoi_diialnosti-5303 (дата звернення 20.11.2025).
15. Chornovol, A.O., & Tabenska, Yu.V. (2020). Efektyvnist upravlinskyi dii ta rishen pid chas provedennia derzhavnoho finansovoho audytu mistsevykh biudzhetiv [The effectiveness of management actions and decisions during the state financial audit of local budgets]. *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu. Ekonomichni nauky - Bulletin of the Chernivtsi Trade and Economic Institute. Economic sciences*, 4 (80), 113-125 [in Ukrainian].
16. Auditing the SDGs. INTOSAI Development Initiative. Supporting effective, accountable and inclusive Supreme Audit Institutions. URL: <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs> (дата звернення 10.05.2023).
17. *Auditing the SDGs. INTOSAI Development Initiative. Supporting effective, accountable and inclusive Supreme Audit*

- Institutions*. URL: <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs> (дата звернення 01.11.2023).
18. 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 . URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464> (дата звернення 20.11.2025).
 19. ESG звітність: аналіз практик розкриття інформації. URL: <https://gto.dixigroup.org/assets/images/files/gto-reporting-survey.pdf> (дата звернення 20.11.2025).
 20. European Commission, Directorate-General for Budget. Financial regulation applicable to the general budget of the Union : July 2018, Publications Office. URL: <https://data.europa.eu/doi/10.2761/816722> (дата звернення 10.05.2023).
 21. IDI's SDGs Audit Model ISAM 2024. INTOSAI. URL: https://idi.no/wp-content/uploads/resource_files/isam-2024-final-ecopy.pdf (дата звернення 20.11.2025).
 22. International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements. URL: <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-01/IAASB-International-Standard-on-Sustainability-Assurance-ISSA-5000.pdf> (дата звернення 20.11.2025).
 23. INTOSAI. Documents – Open access. URL: <https://www.intosai.org/documents/open-access> (дата звернення 10.05.2023).
 24. ISSAI INTOSAI 100 FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF PUBLICSECTOR AUDITING. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing-1.pdf> (дата звернення 20.11.2025).
 25. ISSAI INTOSAI 3000 Performance Audit Standard. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf> (дата звернення 20.11.2025).
 26. NNEX I to Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards, published in the Official Journal of the European Union on 22 December 2023 and including the corrigendum published on 18 April 2024. European sustainability reporting standards (ESRS). URL: <https://xbrl.efrag.org/esrs/esrs-set1-2023.html> (дата звернення 20.11.2025).

Nataliia Shalimova, Professor, Doctor in Economics (Doctor of Economic Sciences)

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Volodymyr Shalimov, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Donetsk State University of Internal Affairs, Kropyvnytskyi, Ukraine

Iryna Androshchuk, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Sustainability Audit: Preconditions and Prospects for Implementation

The article substantiates the methodological preconditions and identifies the prospects for the development of sustainability audit in Ukraine, taking into account two interrelated directions: public-sector audit of the Sustainable Development Goals (SDGs) and independent assurance on sustainability reporting.

The relevance of the study stems from the fact that sustainable development has evolved into a system of goals, indicators, and accountability for both the state and business, which increases the need for independent verification of data reliability, the quality of managerial decisions, and the effectiveness of measures declared as contributions to achieving the SDGs and sustainability objectives. It is established that, within public-sector auditing, sustainable development is operationalised through preparedness audits and audits of SDG implementation as a form of performance audit, focused on assessing policy coherence, coordination, monitoring systems, and accountability. It is shown that in independent practice a distinct segment of assurance engagements on sustainability reporting is emerging, and the adoption of ISSA 5000 confirms their nature as assurance engagements - different from an audit or review of historical financial information - by defining the framework for the subject matter, criteria, and levels of assurance. The study substantiates the appropriateness of a two-level approach to defining the audit object: for public-sector audit - SDG implementation (preparedness, processes, programmes, accountability); for independent practice - sustainability reporting as subject matter information prepared in accordance with applicable criteria. A structured approach to defining the subject matter is proposed through distinguishing the overall subject matter and a second-order subject matter, which makes it possible to justify the selection of subject matter information and to develop a classification of possible forms of such information in the sustainability domain. It is demonstrated that the majority of relevant engagements relate to historical non-financial information, whereas the verification of plans and targets pertains to prospective non-financial information, and the assessment of prospective financial consequences pertains to prospective financial information.

It is argued that a key direction for further research is the methodological development of criteria and the evidence base, including ensuring data quality in assurance engagements on sustainability reporting, as well as enhancing performance-audit tools for assessing the effectiveness of public policies and programmes aimed at achieving the SDGs.

sustainability audit, Sustainable Development Goals (SDGs), public-sector audit, assurance engagements, sustainability reporting, International Standard on Sustainability Assurance, subject matter, subject matter information

Одержано (Received) 12.05.2025

Прорецензовано (Reviewed) 24.05.2025

Прийнято до друку (Approved) 26.05.2025