

DOI: 10.55643/fcaptr.1.66.2026.4990

**Свєнєя Польшик**

менеджер з аудиту, ТОВ «Нексія ДК Аудит», Київ, Україна;  
 e-mail: [y.polovyk@knute.edu.ua](mailto:y.polovyk@knute.edu.ua)  
 ORCID: [0000-0002-3091-6242](https://orcid.org/0000-0002-3091-6242)  
 (Corresponding author)

**Світлана Король**

д.е.н., професор кафедри обліку та оподаткування, Державний торговельно-економічний університет, Київ, Україна;  
 ORCID: [0000-0003-0958-8720](https://orcid.org/0000-0003-0958-8720)

Received: 09/09/2025

Accepted: 02/02/2026

Published: 28/02/2026

© Copyright  
 2026 by the author(s)



This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons CC-BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

# ЗОВНІШНІЙ І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ОСОБЛИВОСТІ Й СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ

## АНОТАЦІЯ

Посилення вимог до прозорості корпоративного управління та впровадження європейських підходів до звітності зі сталого розвитку актуалізують питання якості нефінансової звітності (НЗ) й надання незалежної впевненості щодо ESG-даних. В Україні розвиток аудиту НЗ стримують обмежена методична база, недостатня підготовка аудиторів і нерозвиненість внутрішніх систем збирання та контролю нефінансових показників, що знижує можливість формування належних аудиторських доказів.

Метою дослідження є визначення можливостей зовнішнього та внутрішнього аудиту НЗ як інструментів підтвердження її вірогідності та підвищення прозорості діяльності підприємств відповідно до міжнародних стандартів звітування.

У статті проаналізовано нормативно-правову базу, актуальні міжнародні стандарти, а також сучасні тенденції розвитку аудиту НЗ в Україні та світі. Систематизовано наукові підходи та практичний досвід провідних міжнародних і українських аудиторських підприємств, проаналізовано пропозицію послуг у царині НЗ та сталого розвитку серед першої десятки аудиторських фірм України й відповідних міжнародних офісів. Виявлено асиметрію між глобальними та локальними практиками: вужчий спектр ESG-послуг в Україні, обмежене публічне позиціонування саме аудиту НЗ та високу концентрацію ринку. Ідентифіковано ключові бар'єри розвитку аудиту НЗ: повільну адаптацію міжнародних стандартів, недостатню методичну базу та практичний досвід аудиторів, нерозвиненість внутрішніх систем збирання й контролю ESG-даних, фінансову нестабільність підприємств.

Розкрито комплексний характер внутрішнього аудиту НЗ (мета, завдання, об'єкт, предмет, функції, методи, принципи) та обґрунтовано його стратегічну роль у підтримці рішень менеджменту й підготовці до зовнішнього аудиту. Запропоновано модель взаємодії зовнішнього та внутрішнього аудиту, що базується на узгодженому плануванні, спільній оцінці ризиків, координації процедур та обміні інформацією. Показано, що запровадження узгодженої моделі взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту забезпечує низку суттєвих переваг для компанії, зокрема зменшення дублювання процедур, підвищення якості аудиторських висновків, оптимізацію витрат на аудит НЗ та зміцнення довіри стейкхолдерів до розкритої нефінансової інформації. Доведено, що узгоджена взаємодія зовнішнього й внутрішнього аудиту є ключовою передумовою підвищення якості НЗ, зміцнення довіри стейкхолдерів, зростання інвестиційної привабливості підприємств і досягнення цілей сталого розвитку.

**Ключові слова:** нефінансова звітність, підзвітність, прозорість, аудит нефінансової звітності, внутрішній аудит, ESG-аудит, корпоративна соціальна відповідальність, сталий розвиток

**JEL Класифікація:** M14, M49

## ВСТУП

В умовах трансформації корпоративного середовища зростає значущість прозорого корпоративного управління, що обумовлює підвищення вимог до змістового напо-

внення та вірогідності нефінансової звітності (НЗ), а також до процедур її незалежної оцінки. Аудит НЗ виступає одним із ключових інструментів формування довіри зацікавлених сторін до розкритої інформації, що безпосередньо впливає на рівень інвестиційної привабливості та конкурентні позиції суб'єктів господарювання. Проведення зовнішнього й внутрішнього аудиту нефінансових показників сприяє підвищенню відповідності діяльності підприємств екологічним, соціальним та управлінським стандартам (Environmental, Social and Governance, ESG), які є фундаментом концепції сталого розвитку. Результати міжнародних емпіричних досліджень свідчать, що залучення незалежного запевнення суттєво посилює сприйняття надійності НЗ та підвищує інтерес інвесторів до такої інформації (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009; Hodge, Subramaniam & Stewart, 2009).

Доступність нефінансової інформації про діяльність підприємства відіграє важливу роль в оцінці його внеску в забезпечення сталого розвитку, оскільки сприяє підвищенню його інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності (Cabinet of Ministers of Ukraine, 2024). В українській практиці незалежне підтвердження НЗ на сьогодні здебільшого здійснюють на добровільних засадах. Водночас ключове значення верифікації НЗ полягає не стільки у формуванні формального аудиторського висновку, скільки у виконанні нею сигнальної функції для зовнішніх зацікавлених сторін щодо рівня прозорості, відповідальності та надійності розкритих даних. Наявність незалежного аудиторського підтвердження свідчить про те, що підприємство не обмежується формальним виконанням вимог щодо розкриття нефінансової інформації, а орієнтується на формування довіри шляхом об'єктивної оцінки її вірогідності. Аудиторський висновок підсилює рівень упевненості користувачів у надійності та обґрунтованості НЗ, підвищуючи переконливість розкритих даних і загальний рівень довіри до них. Подібно до фінансової звітності, аудит НЗ виконує роль механізму формування та підтримання довіри й з боку зовнішніх стейкхолдерів, і в межах системи корпоративного управління підприємства (Cherkasova S. O., 2023).

## ОГЛЯД ЛІТЕРАТУРИ

Проведений аналіз останніх наукових публікацій і результатів досліджень вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про зростання наукового інтересу до аудиту НЗ як інструмента підвищення прозорості, підзвітності та соціальної відповідальності бізнесу. Вітчизняні й зарубіжні автори акцентують увагу на ролі зовнішнього та внутрішнього аудиту в забезпеченні вірогідності інформації про екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності підприємств.

Зокрема зарубіжні дослідники (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009; Hodge, Subramaniam & Stewart, 2009; Braam et al., 2018) уточнюють детермінанти отримання зовнішнього запевнення та вибору аудиторської фірми чи спеціалізованих консультантів, демонструють сигнальну цінність запевнення для ринку капіталу та підвищення довіри користувачів до розкриття нефінансової інформації.

Вітчизняні вчені досліджують методологічні підходи до аудиту НЗ, розглядають питання його стандартизації та інтеграції в систему корпоративного управління. Окремі дослідження присвячені оцінці ефективності аудиторських процедур у контексті впливу ESG-факторів на фінансову стабільність підприємств. Так, О.В. Будько акцентує увагу на ролі внутрішнього аудиту в системі управління корпоративною соціальною відповідальністю (КСВ) як основи сталого розвитку підприємства (Budko O. V., 2016). О.С. Лебединська досліджує теоретичні аспекти внутрішнього соціального аудиту, узагальнюючи особливості його проведення в окремих підсистемах соціально-трудоваї царини (Lebedynska O. S., 2018).

А.Г. Костирко аналізує специфіку аудиту НЗ підприємств і на основі проведеного дослідження окреслила перелік факторів, що стримують розвиток і попиту, і пропозиції на послуги з її верифікації. До ключових бар'єрів авторка відносить повільне впровадження міжнародних стандартів і принципів соціальної відповідальності у вітчизняну практику, недостатню опрацьованість методичних підходів до перевірки НЗ, брак практичного досвіду аудиторів у цій царині, складність формування належної інформаційної бази для проведення перевірки, а також обмежені фінансові ресурси користувачів аудиторських послуг (Kostyrko A. H., 2021).

С.Я. Король дослідила стан і перспективи розвитку соціального аудиту, зокрема аудиту соціальної відповідальності підприємств та їхньої НЗ (Korol S., 2017a), а також розглянула практичні аспекти аудиту НЗ (Korol S., 2017b). Авторка розглядає причини, що зумовлюють висловлення обмеженої впевненості стосовно НЗ, та доводить можливість отримання більш повної, вірогідної й верифікованої інформації про соціальну відповідальність підприємств шляхом удосконалення їхнього обліково-інформаційного забезпечення (Korol S., 2017a). А також указує на те, що відсутність або низька ефективність підсистеми внутрішнього аудиту в царині соціальної відповідальності значною мірою ускладнює процес підтвердження достовірності НЗ (Korol S., 2017b).

Відаючи належне внескові вітчизняних і зарубіжних авторів у дослідження й розвиток організаційно-методологічних засад аудиту нефінансової звітності підприємств, маємо визнати необхідність подальшого наукового пошуку задля підвищення довіри стейкхолдерів до НЗ підприємств щодо їхньої соціальної відповідальності та внеску в досягнення цілей сталого розвитку.

## МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є визначення можливостей зовнішнього та внутрішнього аудиту НЗ як інструментів підтвердження її достовірності та підвищення прозорості діяльності підприємств відповідно до міжнародних стандартів звітування.

Розкриття мети передбачає:

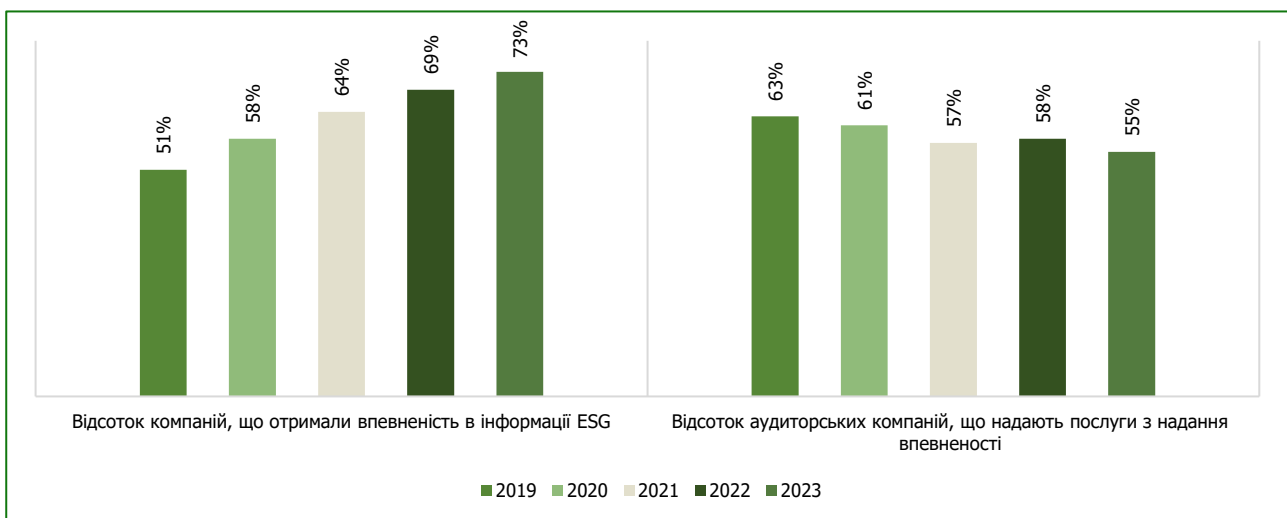
- аналіз нормативно-правової бази та міжнародних стандартів, що регламентують аудит НЗ;
- моніторинг українського ринку послуг у царині НЗ;
- виявлення проблем і обмежень розвитку аудиту НЗ в Україні;
- оцінку особливостей і взаємодії зовнішнього та внутрішнього аудиту.

## МЕТОДИ

У дослідженні використано метод системного аналізу (для характеристики сучасних тенденцій розвитку зовнішнього та внутрішнього аудиту НЗ), методи порівняння та аналогій (при зіставленні практики аудиту нефінансової інформації в Україні та міжнародного досвіду), методи аналізу й синтезу (для узагальнення стандартів аудиту НЗ та визначення їхнього впливу на корпоративне управління), а також метод узагальнення (при розгляді попередніх досліджень, пропозицій фахівців і результатів практичного впровадження, при формуванні висновків).

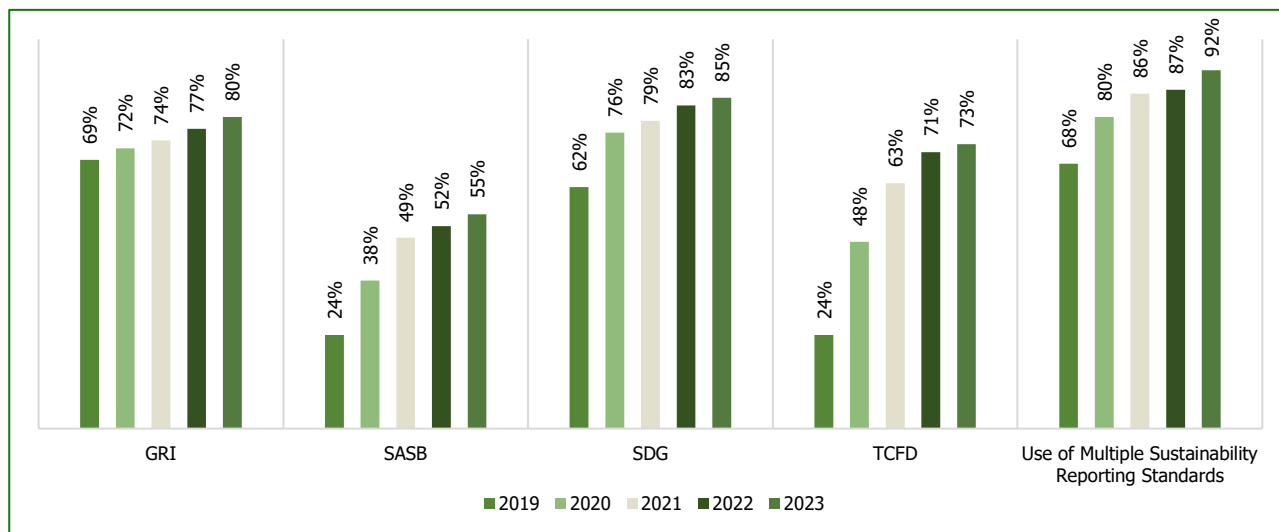
## РЕЗУЛЬТАТИ

Аналіз сучасних тенденцій розвитку зовнішнього аудиту НЗ засвідчує стале зростання кількості підприємств, які залучають незалежне заповнення щодо розкриття ESG-інформації. За даними дослідження The State of Play Sustainability Assurance (International Federation of Accountants (IFAC), 2025), 2023 року 73% компаній підтвердили окремі показники своєї НЗ, що свідчить про суттєве зростання порівняно з 2019 роком, коли цей показник становив 51% (Рис. 1). Провідними суб'єктами надання заповнення залишаються аудиторські фірми: 2023 року вони підписали 674 з 1 219 звітів про заповнення (2022 року – 689 із 1 187). Водночас їх частка серед усіх провайдерів послуг з аудиту ESG-звітності демонструє тенденцію до поступового зниження: із 63% 2019 року до 55% 2023 року (Polovuk Ye., 2025).



**Рис. 1. Тенденції надання впевненості щодо розкриття ESG-інформації.** (Джерело: складено на основі International Federation of Accountants (IFAC), 2025)

Процес надання впевненості щодо нефінансової інформації значною мірою залежить від обраних підприємством стандартів. Дані дослідження The State of Play Sustainability Assurance демонструють стійку тенденцію до зростання використання міжнародних стандартів НЗ протягом 2019–2023 рр. Найпоширенішими залишаються стандарти GRI та SDG, частка застосування яких зростає та перевищує показники інших підходів. Характерною ознакою останніх років є підвищення частки компаній, що комбінують кілька стандартів одночасно. Що відображає прагнення підприємств підвищити зіставність та інформативність НЗ в контексті зміни регуляторних вимог та очікувань ринку.



**Рис. 2. Обрані стандарти нефінансового звітування у звітах, що підлягали аудиту.** (Джерело: складено на основі International Federation of Accountants (IFAC), 2025)

У свою чергу, у процесі перевірки аудиторів застосовують низку міжнародних стандартів, які регулюють різні аспекти перевірки нефінансової інформації, зокрема:

1. Міжнародний стандарт завдань із надання впевненості (МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації». Його застосування є найбільш поширеним у практиці аудиторських підприємств при перевірці нефінансової інформації (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016). Дані дослідження The State of Play Sustainability Assurance свідчать, що 92% аудиторських підприємств використовують саме його (International Federation of Accountants (IFAC), 2025);
2. Міжнародний стандарт завдань із надання впевненості (МСЗНВ) 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», що забезпечує перевірку звітів з викидів парникових газів (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016);
3. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації», який застосовують у разі, коли нефінансова інформація представлена разом із фінансовою звітністю (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016);
4. Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур», який дозволяє аудиторам проводити вибіркочну перевірку нефінансових показників за погодженими критеріями (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016);
5. AccountAbility 1000 Assurance Standard (AA1000AS), міжнародний стандарт аудиту та запевнення НЗ, розроблений організацією AccountAbility, який застосовують для оцінки вірогідності, повноти й відповідності інформації про сталий розвиток та КСВ (AccountAbility, n.d.). За цим стандартом процес запевнення базується на чотирьох принципах:
  - **інклюзивність (Inclusivity):** люди повинні мати право голосу при ухваленні рішень, які впливають на них;
  - **суттєвість (Materiality):** визначення та врахування найбільш значущих аспектів сталого розвитку;
  - **відповідальність (Responsiveness):** організація має реагувати на очікування та запити стейкхолдерів у своїй звітності;
  - **вплив (Impact):** оцінка та управління впливом діяльності підприємства на економіку, довкілля та суспільство (AccountAbility, n.d.).

Посилення уваги до зазначених питань в Україні зумовлене Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1015-р від 18.10.2024 «Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку» (Стратегія), що окреслює ключові вектори розвитку запровадження звітності зі сталого розвитку в Україні відповідно до європейських стандартів. Документ базується на положеннях Директиви (ЄС) 2022/2464 та Директиви 2013/34/ЄС, які встановлюють обов'язок підприємств оприлюднювати інформацію щодо екологічного, соціального та управлінського впливу їхньої діяльності. Крім того, ці директиви вимагають розкриття даних про те, як екологічні й соціальні чинники впливають на операційну діяльність підприємства, а також про пов'язані з ними ризики та можливості.

Стратегія надає виключне значення ролі аудиторів у наданні впевненості щодо відповідності звітності вітчизняних підприємств європейським стандартам звітності зі сталого розвитку (ESRS). Очікують, що висновок аудитора дозволить інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам отримувати об'єктивні дані про сталість діяльності підприємств та її вплив на навколишнє середовище й суспільство (Cabinet of Ministers of Ukraine, 2024). Стратегія передбачає поетапне впровадження звітності зі сталого розвитку. Були заплановані на першому етапі (2024-2025 роки) створення нормативної бази, формування методологічних рекомендацій та організація навчальних програм для підприємств і аудиторів. На другому етапі (2026-2030 роки) має відбуватися поступове запровадження звітності на рівні підприємств, створення єдиної електронної платформи для її подання та проведення аудиту. Разом зі Стратегією Уряд затвердив Операційний план реалізації на 2024–2026 роки, який конкретизує етапи, відповідальних та індикатори виконання й тим самим переводить стратегічні наміри в практичні кроки впровадження. У межах операційного плану визначено дві стратегічні цілі:

- перший стратегічний напрям Стратегії передбачає поступове впровадження в Україні практики підготовки звітності зі сталого розвитку відповідно до вимог Європейських стандартів звітності (ESRS), а також забезпечення її своєчасного подання та оприлюднення підприємствами;
- другий стратегічний напрям стосується створення на національному рівні дієвих процедур для проведення аудиту звітності зі сталого розвитку та формування системи контролю за якістю таких аудиторських послуг.

Стратегія відіграє ключову роль, оскільки передбачає формування в Україні повноцінної системи аудиту звітності зі сталого розвитку та створення ефективного механізму контролю якості такого аудиту. Її впровадження передбачає послідовну реалізацію кількох етапів, для кожного з яких визначено конкретні завдання, інструменти й відповідальних виконавців (Рис. 3).

### 1. Правове врегулювання питання запровадження стандартів

- Формування пропозицій щодо коригування положень Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" (далі – ЗУ 2258-VII), (березень 2025 р.).
- Організація офіційного перекладу стандартів українською мовою та забезпечення відкритого доступу до них для всіх користувачів (травень-грудень 2025 р.).

### 2. Удосконалення вимог щодо регулювання аудиторської діяльності

- Розробка нормативно-правового підґрунтя для проведення аудиту звітів зі сталого розвитку підприємств (відповідно до встановлених термінів).
- Забезпечення підготовки та проведення атестації аудиторів (грудень 2026 р.).

### 3. Здійснення організаційних заходів щодо підготовки фахівців

- Розширення кваліфікаційного профілю аудиторів із метою виконання завдань із перевірки звітності зі сталого розвитку (відповідно до встановлених термінів).

**Рис. 3. Етапи реалізації стратегічної цілі.** (Джерело: складено на основі (Cabinet of Ministers of Ukraine, 2024))

Окремо приділяють увагу регулюванню аудиту НЗ. Передбачають внесення змін до ЗУ 2258-VII, упровадження стандартів надання впевненості для аудиту звітності зі сталого розвитку, а також посилення контролю за якістю аудиторських послуг. Із метою підготовки фахівців буде організовано навчальні програми та запроваджено сертифікацію аудиторів у цій галузі (підготовка не менш ніж 100 спеціалістів).

Хоч аудит НЗ базується на методології фінансового аудиту, між ними існують суттєві відмінності. Наразі система аудиту не забезпечує навіть обмеженої впевненості щодо всіх якісних і кількісних показників НЗ.

*Предметом аудиту НЗ* є система показників, що характеризують екологічні, соціальні та управлінські аспекти діяльності підприємства, а також механізми їх відображення в НЗ (Kriukova I. O., 2015). Це включає оцінку вірогідності, повноти, відповідності нормативним вимогам і релевантності поданої інформації. На основі узагальнення результатів аудиторських перевірок С. Король дійшла висновку, що під час підтвердження НЗ підприємств аудиторів здебільшого спираються на підходи та інструменти, характерні для фінансового аудиту. Водночас проведені дослідження свідчать: наявні аудиторські процедури наразі не забезпечують аудиторів ані достатнім, ані навіть мінімально необхідним рівнем упевненості щодо значної частини й кількісних, і якісних показників, розкритих у НЗ (Korol S., 2017a).

На основі аналізу наукових досліджень (Kostyrko A. H., 2021; Cherkasova S. O., 2023; Petryk O. A., 2017) можна визначити *основні напрями аудиту*, що включають:

- оцінку загальної стратегії розвитку підприємства та його системи управління;
- аналіз соціальних аспектів діяльності підприємства, включаючи трудові відносини та права людини;
- перевірку екологічних аспектів, зокрема оцінку впливу на довкілля та заходів із його покращення;
- вивчення практики взаємодії підприємства із суспільством і зокрема з бізнес-партнерами, оцінка його ділової етики;
- аналіз економічних результатів діяльності й показників фінансової стабільності;
- оцінку ефективності антикорупційних заходів.

Водночас до *ключових завдань аудиту* слід віднести (Kostyrko A. H., 2021; Cherkasova S. O., 2023; Petryk O. A., 2017):

- визначення зацікавлених користувачів НЗ та рівнів їхньої взаємодії з підприємством;
- оцінку відповідності НЗ міжнародним і національним стандартам;
- аналіз повноти й точності поданої інформації в НЗ;
- перевірку дотримання корпоративних політик (антикорупційні заходи, конфлікт інтересів, підтримка працівників тощо) та їх адекватного розкриття в НЗ;
- оцінку ефективності внутрішніх систем бухгалтерського обліку та контролю;
- контроль дотримання нормативно-правових вимог і соціальних зобов'язань;
- аналіз практики, принципів і політик стратегічного управління підприємством, включаючи управління ризиками;
- оцінку ефективності інвестицій у соціальну сферу та впливу на суспільство;
- аналіз узгодженості розкритої нефінансової інформації з фінансовими результатами діяльності підприємства з метою виявлення потенційних суперечностей або ознак маніпулювання даними;
- підготовку аудиторського висновку про якість і адекватність НЗ;
- розробку рекомендацій щодо покращення процесу підготовки НЗ.

Наведені переліки напрямів і ключових завдань аудиту НЗ не є вичерпними. На практиці в кожній окремій ситуації їх склад залежатиме від специфіки діяльності підприємства, яке проходить аудит, і вимог регуляторних органів.

Узагальнення результатів наукових досліджень, експертних рекомендацій і практичного досвіду впровадження процедур підтвердження НЗ дає підстави виокремити сукупність чинників, що стримують подальший розвиток аудиту НЗ в Україні (Kostyrko, 2021). До них належать: повільні темпи адаптації міжнародних стандартів соціальної відповідальності до національної системи обліку, аудиту й корпоративного управління; недостатній рівень опрацювання методології та процедур перевірки НЗ; обмежений практичний досвід здійснення такого виду аудиту в професійному середовищі; недостатнє методичне забезпечення аудиторських перевірок; а також фінансова нестабільність суб'єктів господарювання, що знижує попит на відповідні аудиторські послуги.

На основі аналізу першої десятки аудиторських підприємств в Україні за розміром доходів (Finance.ua, 2023), а саме PwC Україна, EY Україна, Делойт в Україні, КПМГ Україна, Baker Tilly Ukraine, EBS, BDO Україна, КРОУ ЕРФОЛБГ УКРАЇНА, Grant Thornton Ukraine та Крестон Україна, було встановлено, що більшість із них надає послуги в царині НЗ, проте три з них (EBS, Крестон Україна та Кроу Ерфолг Україна) не вказують на наявність таких послуг на своїх вебсайтах (Табл. 1).

**Таблиця 1. Порівняльна таблиця аудиторських послуг у царині НЗ провідних аудиторських підприємств: Україна та міжнародний ринок.** Примітки: \* позиція в першій десятці за доходами в Україні за 2023 рік (Finance.ua, 2023) (Джерело: систематизовано на основі матеріалів провідних міжнародних аудиторських підприємств (PwC, n.d.; EY, n.d.; Deloitte, n.d.; KPMG, n.d.; Baker Tilly International, n.d.; BDO, n.d.; Grant Thornton International Ltd., n.d.)

Підприємство	Рейтинг 2023*	Послуги, представлені в Україні	Послуги, представлені на міжнародному ринку
PwC	1	<p>Стратегічне розуміння та досвід у питаннях біорізноманіття, ланцюгів постачань і циркулярної економіки, галузева експертиза з питань клімату.</p> <p>Діагностика готовності до впровадження CSRD/ESRS і корпоративного управління.</p> <p>Визначення обсягу питань, що підлягають розкриттю, та підготовка звіту.</p>	<p>Кліматичні ризики, стійкість та адаптація.</p> <p>Енергетичні рішення.</p> <p>Управління впливом для сталої бізнес-стратегії.</p> <p>Право та сталий розвиток.</p> <p>Трансформація до нульового балансу.</p> <p>Забезпечення сталого розвитку.</p> <p>Сталий капітал.</p> <p>Цілі сталого розвитку.</p> <p>Звітність зі сталого розвитку.</p> <p>Податки та сталий розвиток.</p>
EY	2	<p>Розроблення стратегічних підходів у царині охорони праці та здоров'я.</p> <p>Формування безпечної корпоративної культури та моделей відповідальної поведінки.</p> <p>Побудова та впровадження систем управління EHS.</p> <p>Підготовка до перевірок, аудитів і складання EHS-звітності.</p> <p>Ідентифікація та оцінка ризиків у царині EHS, розробка контрольних заходів.</p> <p>Супровід дотримання законодавчих і корпоративних вимог з охорони праці та здоров'я.</p>	<p>Клімат і декарбонізація.</p> <p>ESG та сталий розвиток.</p> <p>Послуги з охорони навколишнього середовища, здоров'я та безпеки.</p> <p>Покращення корпоративної звітності та бухгалтерського обліку.</p> <p>Послуги з прискорення кліматичних технологій.</p>
Deloitte	3	<p>Стратегія ESG.</p> <p>Клімат і декарбонізація.</p> <p>Сталий ланцюг постачання.</p> <p>Стале фінансування.</p> <p>Сталий розвиток для фінансових директорів.</p>	<p>Директива про корпоративну звітність зі сталого розвитку (CSRD).</p> <p>Стандарти звітності та розкриття інформації зі сталого розвитку, видані Міжнародною радою зі стандартів сталого розвитку (ISSB).</p> <p>Протоколи щодо парникових газів.</p> <p>Допомога при підготовці до нових стандартів контролю якості технологій:</p> <p>управління, нагляд і контроль ШІ;</p> <p>технічна підтримка валідації алгоритмів.</p>
KPMG	4	<p>Зміна клімату й енергоефективність.</p> <p>ESG-практики.</p> <p>Стратегія сталого розвитку.</p> <p>Найкращі доступні технології.</p>	<p>Екологічні, соціальні та управлінські питання (ESG).</p> <p>Цінність ESG та угоди.</p> <p>Клімат, декарбонізація та природа.</p> <p>Забезпечення ESG в аудиті.</p> <p>Податкові та юридичні аспекти ESG.</p> <p>Циркулярна економіка.</p> <p>Сталий ланцюг постачання.</p> <p>Економічний та соціальний розвиток.</p> <p>ESG-управління.</p>
Baker Tilly	5	<p>Стратегічна екологічна оцінка.</p> <p>Дослідження впливу діяльності підприємства на кліматичні зміни.</p> <p>Аналіз стійкості ланцюгів постачання.</p> <p>Екологічний Due Diligence.</p> <p>Послуги екологічного та соціального аудиту.</p> <p>Підготовка або підтвердження НЗ.</p> <p>Проведення процедур ОВД та ЕІА.</p> <p>Упровадження підходів «чистого виробництва», підвищення ресурсоефективності та здійснення бенчмаркінгу.</p>	<p>ESG-ризик і суттєвість.</p> <p>Готовність до ESG-звітності.</p> <p>Стратегія сталого розвитку й трансформація.</p> <p>Забезпечення ESG.</p> <p>Кліматичні ризики та вплив.</p> <p>Енергетичний перехід і податок на ESG.</p> <p>Стійкість громади.</p>
BDO	6	<p>Формування ESG-звітів.</p> <p>Створення ESG-планів та розроблення екологічних політик.</p> <p>Формування довгострокових стратегій для інтеграції ESG в усі бізнес-процеси.</p> <p>Послуги в царині охорони праці та екологічної безпеки.</p>	<p>Стратегія ESG.</p> <p>Звітність ESG.</p> <p>ESG-запевнення.</p> <p>Кліматичний ризик.</p> <p>Людський капітал.</p> <p>Сталий розвиток громад.</p> <p>Стале фінансування.</p>
Grant Thornton	8	<p>Розробка стратегії сталого розвитку.</p> <p>Управління сталим розвитком.</p> <p>Звітування щодо сталого розвитку.</p> <p>Надання аудиторського висновку до Звітів зі сталого розвитку.</p>	<p>Забезпечення сталого розвитку.</p>

PwC займає перше місце в рейтингу першої десятки аудиторських підприємств в Україні та спеціалізується на питаннях корпоративної звітності зі сталого розвитку. Вони пропонують замовникам стратегічний аналіз готовності підприємств до впровадження стандартів звітності зі сталого розвитку – CSRD/ESRS, що є актуальним з огляду на нові європейські вимоги до НЗ. Підприємства EY, Deloitte, KPMG, Baker Tilly, BDO та Grant Thornton надають широкий спектр послуг у царині сталого розвитку та ESG. Наприклад, EY фокусується на чистих технологіях та управлінні ризиками в галузі охорони праці, а Deloitte активно працює з питаннями декарбонізації та сталого фінансування. Baker Tilly та BDO надають послуги з підготовки або підтвердження НЗ. Grant Thornton також спеціалізується на аудиторських висновках щодо звітів зі сталого розвитку. У свою чергу, KPMG, Deloitte та BDO активно займаються розробкою стратегій сталого розвитку, інтеграцією ESG-підходів у бізнес-моделі та енергетичною ефективністю. Baker Tilly виділяється серед підприємств завдяки послугам у царині екологічної оцінки, аналізу впливу на клімат, екологічного аудиту та ресурсоефективності.

Отже, ринок аудиторських і консалтингових послуг у царині сталого розвитку й ESG в Україні демонструє високу конкуренцію та широкий спектр послуг. Великі міжнародні підприємства активно адаптують свої послуги до вимог CSRD, пропонують аудит НЗ, розробку ESG-стратегій та екологічний аналіз. На сайтах зазначених підприємств не висвітлений їхній досвід у частині аудиту НЗ. Винятком є PwC Україна, яка 2023 року виконувала незалежну перевірку звіту зі сталого розвитку Vodafone Україна за 2022 рік (PwC Ukraine, 2023). У рамках цієї перевірки команда PwC в Україні провела тестування правильності зібраних ESG-даних, проаналізувала вірогідність показників сталого розвитку та перевірила окремі з них на відповідність стандартам GRI.

Ураховуючи, що всі вказані аудиторські підприємства є мережевими, ми проаналізували склад послуг у царині сталого розвитку та НЗ міжнародних офісів підприємств PwC, EY, Deloitte, KPMG, Baker Tilly, BDO та Grant Thornton (Табл. 1), що дозволило виділити такі *ключові особливості*:

- *ширший спектр послуг.* Міжнародні офіси пропонують не лише аудит НЗ, а й супутні консультаційні послуги, зокрема управління кліматичними ризиками, декарбонізацію, управління впливом на довкілля та оцінку сталого капіталу. Вони також інтегрують принципи циркулярної економіки та відповідального корпоративного управління;
- *фокус на відповідності міжнародним стандартам.* Deloitte акцентує увагу на відповідності директиві CSRD, стандартам ISSB та AI-governance. KPMG пропонує послуги з оцінки вартості ESG (ESG value and deals), що є важливим для інвесторів та стратегічного планування підприємств;
- *глибока інтеграція в стратегію підприємств.* PwC та EY розглядають сталий розвиток не лише як відповідність стандартам, а й як фактор стратегічного управління. BDO та Baker Tilly акцентують увагу на ESG-ризиках, сталому фінансуванні та соціальному капіталі;
- *вихід за рамки класичного аудиту НЗ.* Міжнародні аудиторські підприємства пропонують комплексні рішення в царині ESG-менеджменту, стратегічного консультування та відповідності новітнім регуляторним вимогам.

Водночас попри важливість зовнішнього аудиту як інструмента незалежної оцінки, його ефективність значною мірою обмежується якістю внутрішньої інформаційної бази підприємства. Аудитори працюють із тими даними, які надає підприємство, тому навіть найвищий рівень професіоналізму зовнішніх перевірок не може компенсувати недоліки у внутрішніх процесах збирання, обробки та верифікації ESG-інформації. Отож, висока якість НЗ та основа надання впевненості щодо неї формуються насамперед усередині підприємства, а зовнішній аудит лише підтверджує достовірність НЗ або виявляє недоліки в уже сформованій системі.

Отже, забезпечення належної якості НЗ підприємства потребує ефективного функціонування внутрішнього аудиту, який має на меті не тільки виявляти проблеми, а й передбачати потенційні ризики та допомагати підприємствам коригувати внутрішні процеси задля дотримання вимог концептуальної основи подання. Внутрішній аудит є основою для забезпечення відповідності діяльності підприємства обраним пріоритетам сталого розвитку, оскільки він дозволяє своєчасно виявляти слабкі місця в управлінських процесах і коригувати їх до того, як зовнішні аудитори виявлять ці недоліки. Він також готує підприємство до успішного зовнішнього аудиту, забезпечуючи високий рівень відповідності та прозорості.

Сучасний внутрішній аудит уже не обмежується традиційними перевітками відповідності внутрішнім політикам, регуляторним вимогам або стандартам фінансового контролю. Він трансформується в стратегічний інструмент, що дає змогу підприємствам проактивно виявляти ризики, оцінювати нові можливості та розробляти ефективні механізми реагування. В умовах цифрової трансформації, зростання значущості ESG-факторів і посилення вимог до НЗ внутрішній аудит відіграє дедалі важливішу роль як драйвер внутрішніх змін і гарант підвищення прозорості діяльності підприємства.

У межах вимог МСА внутрішній аудит розглядають як функцію підприємства, що поєднує завдання з надання впевненості та консультаційної підтримки. Її основне призначення полягає в тому, щоб оцінювати ефективність систем корпоративного управління, управління ризиками та механізмів внутрішнього контролю, а також сприяти їх удосконаленню (International Federation of Accountants (IFAC), (n.d.)). Тобто внутрішній аудит НЗ є ключовим елементом системи управління КСВ та сприяння сталому розвитку. Його головна мета – забезпечення вірогідності, прозорості та ефективності процесів збирання, аналізу й подання нефінансової інформації, у тому числі стосовно ESG-аспектів діяльності підприємства.

За умови впровадження підприємством стратегії сталого розвитку царина відповідальності внутрішнього аудиту суттєво розширюється, оскільки виникає потреба в комплексному оцінюванні економічних, екологічних і соціальних аспектів діяльності з використанням і фінансових, і нефінансових показників. При цьому саме результати внутрішнього аудиту забезпечують управлінський персонал і власників релевантною, неупередженою та надійною інформацією для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень (Budko O. V., 2016). Утім, ефективність внутрішнього аудиту НЗ прямо залежить від формалізації процесів збирання та реєстрації ESG-даних і наявності чітких регламентів внутрішнього контролю (Korol S., 2017b). Крім того, в умовах сучасних викликів, зокрема під час воєнного стану в Україні, роль внутрішнього аудиту НЗ суттєво зростає, він відіграє ключову роль у консультуванні бізнесу щодо розбудови системи управління ESG-ризиками (Kovalova T. V. & Marynych T. H. 2023).

Ураховуючи наукові позиції вчених і комплексний характер внутрішнього аудиту, ми чітко структурували його ключові аспекти: мети, завдань, об'єкта, суб'єкта, предмета, функцій і принципів (Табл. 2).

**Таблиця 2. Основні аспекти внутрішнього аудиту.** (Джерело: систематизовано авторами на основі (Budko O. V., 2016; Lebedynska O. S., 2018; Kovalova T. V. & Marynych T. H., 2023; Slobodian T., 2024))

Аспекти	Характеристика (зміст) аспектів внутрішнього аудиту			
Мета	надання користувачам обґрунтованої впевненості в тому, що інформація про ESG-аспекти діяльності компанії, яка наведена в її НЗ, є повною, вірогідною та відповідає встановленим стандартам.			
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ оцінка відповідності НЗ міжнародним стандартам звітності;</li> <li>▪ моніторинг і контроль якості збирання, обробки та подання нефінансової інформації;</li> <li>▪ виявлення проблемних зон, пов'язаних з ESG-аспектами діяльності підприємства та надання рекомендацій щодо їх усунення;</li> <li>▪ аудит соціально-екологічних ініціатив та їх відповідності політиці КСВ;</li> <li>▪ надання консультацій керівництву щодо інтеграції ESG-принципів у стратегічне управління.</li> </ul>			
Об'єкт	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ структура ESG-показників, що відображається в НЗ підприємства;</li> <li>▪ система нефінансового звітування на підприємстві.</li> </ul>			
Предмет	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ організаційно-методичні підходи до формування та перевірки НЗ;</li> <li>▪ екологічний, соціальний та управлінський вплив діяльності підприємства;</li> <li>▪ система внутрішнього контролю в царині нефінансового звітування.</li> </ul>			
Функції	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ контрольна;</li> <li>▪ превентивна;</li> <li>▪ консультаційна;</li> <li>▪ аналітична.</li> </ul>			
Методи	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ документування;</li> <li>▪ фактична перевірка;</li> <li>▪ інтерв'ю;</li> <li>▪ тестування;</li> <li>▪ аналіз даних.</li> </ul>			
Методичні прийоми	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="vertical-align: top; width: 33%;"> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ порівняння;</li> <li>▪ зіставлення;</li> <li>▪ вивчення;</li> <li>▪ спостереження;</li> <li>▪ підтвердження;</li> <li>▪ підрахунок;</li> <li>▪ аналітичний огляд;</li> </ul> </td> <td style="vertical-align: top; width: 33%;"> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ аналітичні тести;</li> <li>▪ анкетування;</li> <li>▪ запит інформації;</li> <li>▪ лист-опитування;</li> <li>▪ звірка;</li> <li>▪ обстеження;</li> </ul> </td> <td style="vertical-align: top; width: 33%;"> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ відстеження;</li> <li>▪ сканування;</li> <li>▪ перерахунок;</li> <li>▪ зважування;</li> <li>▪ вимірювання.</li> </ul> </td> </tr> </table>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ порівняння;</li> <li>▪ зіставлення;</li> <li>▪ вивчення;</li> <li>▪ спостереження;</li> <li>▪ підтвердження;</li> <li>▪ підрахунок;</li> <li>▪ аналітичний огляд;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ аналітичні тести;</li> <li>▪ анкетування;</li> <li>▪ запит інформації;</li> <li>▪ лист-опитування;</li> <li>▪ звірка;</li> <li>▪ обстеження;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ відстеження;</li> <li>▪ сканування;</li> <li>▪ перерахунок;</li> <li>▪ зважування;</li> <li>▪ вимірювання.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ порівняння;</li> <li>▪ зіставлення;</li> <li>▪ вивчення;</li> <li>▪ спостереження;</li> <li>▪ підтвердження;</li> <li>▪ підрахунок;</li> <li>▪ аналітичний огляд;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ аналітичні тести;</li> <li>▪ анкетування;</li> <li>▪ запит інформації;</li> <li>▪ лист-опитування;</li> <li>▪ звірка;</li> <li>▪ обстеження;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ відстеження;</li> <li>▪ сканування;</li> <li>▪ перерахунок;</li> <li>▪ зважування;</li> <li>▪ вимірювання.</li> </ul>		
Основоположні принципи	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ незалежність;</li> <li>▪ об'єктивність;</li> <li>▪ системність;</li> <li>▪ комплексність;</li> <li>▪ компетентність;</li> <li>▪ ефективність;</li> <li>▪ послідовність.</li> </ul>			

Узагальнені в таблиці аспекти внутрішнього аудиту НЗ характеризують його як комплексний інструмент забезпечення вірогідності, прозорості та відповідності обраній концептуальній основі.

Указані мета й завдання підкреслюють орієнтацію внутрішнього аудиту на підтримку стратегічних управлінських рішень та інтеграцію ESG-принципів у систему корпоративного управління. Об'єкт і предмет дослідження деталізують царину застосування аудиту, охоплюючи й організаційно-методичні підходи, і механізми внутрішнього контролю практики нефінансового звітування. Розкриття функцій демонструє багатовимірність внутрішнього аудиту, що поєднує контрольну, превентивну, консультаційну та аналітичну функції. Використання відповідних методичних прийомів, як і дотримання етичних, організаційних, економічних і професійних принципів, формує основу для підвищення ефективності аудиту та його адаптації до міжнародних стандартів нефінансового звітування.

Представлена структура дозволяє цілісно охарактеризувати роль внутрішнього аудиту в забезпеченні якості НЗ та прозорості діяльності зі сприяння сталому розвитку.

## ДИСКУСІЯ

Результати дослідження підтверджують загальносвітову тенденцію до зростання ролі аудиту як ключового інструмента формування довіри до НЗ та забезпечення прозорості корпоративного управління. Це узгоджується з висновками Simnett, Vanstraelen & Chua (2009) та Braam et al. (2018), які наголошують на зростанні довіри стейкхолдерів до перевіреної НЗ. Наші емпіричні результати щодо поширеності застосування стандартів GRI та ISAE 3000 також підтверджують міжнародні практики, що домінують у глобальних компаній.

Водночас дискусійним залишається питання адаптації міжнародних стандартів до українського контексту. У працях С. Король (2017) та А. Костирко (2021) основною перешкодою визначено недостатню методичну базу та повільну імплементацію міжнародних норм. Наше дослідження підтверджує ці висновки, але водночас доповнює їх: встановлено, що фактором стримування виступає не лише дефіцит методик, а й відсутність належної взаємодії між внутрішнім і зовнішнім аудитом, що знижує якість формування ESG-даних. Цей аспект у попередніх роботах майже не порушували.

На відміну від тенденцій, характерних для міжнародних аудиторських мереж, українські підприємства демонструють значно повільнішу інтеграцію міжнародних вимог, що ми також розглядаємо як результат слабкої інституційної готовності ринку та недостатнього рівня підготовки аудиторів. Це розширює й уточнює висновки попередніх досліджень, у яких питання професійної спроможності аудиторів висвітлювали меншою мірою.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що ефективна взаємодія зовнішнього та внутрішнього аудиту в царині НЗ, зокрема звітності зі сталого розвитку, здатна забезпечити узгодженість даних, прозорість корпоративного управління і, як результат, зростання інвестиційної привабливості підприємства. Зовнішні аудитори повинні забезпечувати незалежну перевірку, що підвищує довіру до НЗ підприємства, а внутрішні аудитори мають відповідати за формування належної інформаційної бази, здійснювати моніторинг ESG-показників і надавати консультації керівництву щодо інтеграції ESG-метрик у стратегію підприємства. Узгоджене функціонування обох підсистем (структур) сприятиме досягненню поставленої мети.

Моніторинг практики аудиту виявив суттєві бар'єри, що стримують синергію зовнішнього та внутрішнього аудиту. Однією з найбільш вагомих її причин є відсутність або недостатній рівень взаємної довіри між зовнішніми та внутрішніми аудиторами, що зумовлено низкою факторів. До них можемо віднести:

- сумніви зовнішнього аудитора в компетентності, об'єктивності чи методичі внутрішнього аудиту, що зводить нанівець можливість покладатися на результати його роботи;
- розбіжності в стандартах і підходах, що ускладнює можливість узгодження методик, вимог до документування та підходів до оцінки ризиків;
- нечітка регламентація взаємодії, відсутність формалізованих політик і процедур щодо обміну інформацією та конфіденційності, що може призводити до дублювання перевірок;
- загроза конфіденційності, коли керівництво обмежує обсяг переданих даних;
- брак культури відкритості й комунікації, що зменшує синергію та створює інформаційні бар'єри.

Із метою підвищення ефективності спільної роботи пропонуємо модель взаємодії зовнішнього та внутрішнього аудиту, що включає основні компоненти, перелічені нижче.

1. *Попереднє планування, регулярний обмін інформацією та координована оцінка ризиків.* Передбачає узгодження підходів, ризик-орієнтованих пріоритетів і методології, установлення спільного розуміння технік, методів і термінології. Особливу увагу слід приділяти узгодженому підходові в оцінці контролів, методах вибірки та аналітичних інструментах. Це дозволяє інтегрувати стандарти (МСА, Глобальні стандарти ВА) та уникнути суперечностей у плануванні.
2. *Взаємодія під час перевірок, мінімізація дублювань і координація планів.* Спільне обговорення планів і узгодження строків робіт запобігає перевантаженню персоналу компанії. Зовнішній аудитор може спиратися на результати внутрішнього аудиту за умови належної якості, а внутрішній – урахувати рекомендації зовнішнього щодо пріоритетів. Регулярні зустрічі, обмін проміжною інформацією та використання однакових доказових процедур (тести, підсумки перевірок) сприяють узгодженості та взаємному посиленню ефекту від аудиту.

Запровадження узгодженої моделі взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту забезпечує низку суттєвих переваг для підприємства:

- зменшення дублювань у діях зовнішніх і внутрішніх аудиторів при перевірках нефінансової інформації. Скоординовані підходи, уніфікована система збирання ESG-даних та узгоджені плани перевірок дозволяють уникати паралельного тестування тих самих нефінансових показників, контролів чи процесів (наприклад, показників енергоефективності, охорони праці, гендерної рівності, екологічних викидів). Це знижує навантаження на операційні підрозділи та підвищує ефективність процесу формування ESG-звітності;
- підвищення якості висновків щодо вірогідності нефінансових показників. Взаємний обмін результатами оцінок ризиків сталості, тестування внутрішніх контролів над ESG-даними та попереднього аналізу суттєвості забезпечує зовнішньому аудиторові доступ до більш глибокої інформації про процеси збирання, верифікації та агрегування нефінансових даних. Це сприяє підвищенню якості зовнішнього забезпечення та формуванню більш надійних висновків щодо відповідності вимогам CSRD, ESRS, GRI чи інших стандартів;
- економія ресурсів та оптимізація витрат на аудит ESG-звітності. Зовнішній аудит може використовувати попередню роботу внутрішнього аудиту, зокрема, результати аналізу системи контролю сталого розвитку, оцінки ESG-ризиків, перевірок вірогідності джерел даних. Це скорочує обсяг повторної роботи, час виконання assurance-завдань і витрати компанії на зовнішній аудит НЗ;
- прискорений обмін знаннями в царині ESG-даних і сталого розвитку. Внутрішній аудит отримує методологічну підтримку в питаннях assurance нефінансової інформації, включно з оцінкою суттєвості ESG-ризиків, підходами до збирання доказів і документування. Зовнішній аудит, у свою чергу, отримує глибше розуміння внутрішніх процесів формування нефінансових показників, систем внутрішнього контролю та специфіки галузевих ESG-аспектів;
- зміцнення довіри інвесторів, регуляторів і суспільства до НЗ підприємств. Скоординована взаємодія внутрішнього та зовнішнього аудиту забезпечує більш високий рівень прозорості, вірогідності та верифікованості нефінансових розкриттів. Це підвищує довіру широкого кола стейкхолдерів - інвесторів, кредиторів, державних органів, працівників, громадськості - до ESG-інформації компанії, сприяє зміцненню її репутації та підвищенню інвестиційної привабливості.

## ВИСНОВКИ

Дослідження показало, що зовнішній аудит НЗ набуває дедалі більшого значення в забезпеченні довіри інвесторів і стейкхолдерів, водночас внутрішній аудит формує інформаційну основу для його проведення та сприяє підвищенню якості звітності.

Установлено, що міжнародні стандарти аудиту й надання впевненості, а також положення Стратегії запровадження звітності зі сталого розвитку в Україні формують методологічне підґрунтя для аудиту НЗ, визначають вимоги до змісту, якості й перевірки ESG-інформації та встановлюють орієнтири для гармонізації національної практики з європейським регуляторним середовищем. Крім того, маємо визнати, що подальша імплементація міжнародних стандартів на рівні національного законодавства, професійного регулювання та методик внутрішнього аудиту є необхідною умовою інтеграції України до європейського економічного простору.

Моніторинг українського ринку послуг у царині НЗ (на прикладі першої десятки аудиторських підприємств) України виявив стійку тенденцію з формування сегмента послуг у царині сталого розвитку, ESG-консалтингу та супроводу звітності зі сталого розвитку. Більшість міжнародних мережеских фірм (PwC, EY, Deloitte, KPMG, Baker Tilly, BDO,

Grant Thornton) уже пропонують в Україні послуги з підготовки або підтвердження НЗ, розробки ESG-стратегій, аналізу кліматичних і соціальних ризиків, однак явний акцент саме на аудиті НЗ та публічне позиціонування таких послуг поки що є обмеженими. Установлено, що порівняно з міжнародними офісами ті самі мережі в Україні надають вужчий спектр ESG-послуг, а ринок характеризується високою концентрацією пропозиції в межах декількох великих гравців і недостатньою прозорістю щодо практики аудиту НЗ.

На основі узагальнення наукових досліджень і практики аудиторських підприємств виявлені проблеми й обмеження, що є ключовими бар'єрами розвитку аудиту НЗ в Україні, а саме: повільні темпи адаптації міжнародних стандартів соціальної відповідальності до національної системи обліку, аудиту й корпоративного управління; недостатній рівень опрацювання методології та процедур перевірки НЗ; обмежений практичний досвід здійснення такого виду аудиту в професійному середовищі; недостатнє методичне забезпечення аудиторських перевірок; а також фінансова нестабільність суб'єктів господарювання, що знижує попит на відповідні аудиторські послуги. Додатковою проблемою є нерозвиненість внутрішніх систем збирання та контролю нефінансових показників, що обмежує можливості формування достатніх і належних аудиторських доказів.

Проведений аналіз особливостей і взаємодії зовнішнього та внутрішнього аудиту НЗ виявив таке: внутрішній аудит виступає базовим елементом системи управління КСВ та ESG-ризиками, забезпечуючи формування, моніторинг і попередню верифікацію нефінансових даних, водночас зовнішній аудит виконує функцію незалежного підтвердження їх вірогідності та відповідності стандартам. Структуризація аспектів внутрішнього аудиту (мета, завдання, об'єкт, предмет, функції, методи, принципи) показала його комплексний характер і стратегічну роль у підтримці рішень менеджменту. Оцінка взаємодії між зовнішнім і внутрішнім аудитом виявила й потенційну взаємодію (зменшення дублювань аудиторських процедур при перевірці нефінансової інформації; підвищення якості висновків зовнішнього аудиту щодо вірогідності нефінансової інформації; економію ресурсів підприємства та обмін професійними знаннями в царині сталого розвитку), і бар'єри (дефіцит довіри зовнішніх аудиторів до результатів роботи внутрішнього аудиту, відмінності в стандартах і методологічних підходах, нечітку регламентацію співпраці та ризики, пов'язані з конфіденційністю інформації).

Запропоновану модель взаємодії, що ґрунтується на узгодженому плануванні, спільній оцінці ризиків, координації процедур і системному обміні інформацією, розглядаємо як ключову передумову підвищення якості аудиту НЗ, зміцнення прозорості корпоративного управління та зростання інвестиційної привабливості підприємств.

Перспективними напрямками подальших наукових розвідок є формування моделей оцінювання якості внутрішніх систем збирання й контролю ESG-даних; визначення критеріїв професійної компетентності аудиторів у царині сталого розвитку; а також аналіз впливу цифрових рішень на взаємодію зовнішнього та внутрішнього аудиту НЗ.

---

## ДОДАТКОВА ІНФОРМАЦІЯ

---

### ВНЕСОК АВТОРІВ

*Внесок авторів є рівноцінним.*

### ФІНАНСУВАННЯ

*Автори не отримували фінансування для цього рукопису.*

### КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ

*Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів.*

## REFERENCES / ЛІТЕРАТУРА

1. AccountAbility. (n.d.). The AA 1000 Series of Standards. <http://www.accountability.org/standards/index.html>
2. Baker Tilly International. (n.d.). ESG regulatory reporting. <https://www.bakertilly.global/services/audit-assurance/esg-regulatory-reporting>
3. Baryshnikova, O. M. (2016). Features of organizing the system of sustainability reporting verification. *Economic Science*, 8, 131–140.
4. BDO. (n.d.). Sustainability services. <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/sustainability/services>

5. Blakytka, A. V., & Poliak, R. S. (2015). Non-financial reporting as a tool for assessing corporate social responsibility. *Scientific Bulletin of Kherson State University*, 15(4), 126–129. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2015\\_15%284%29\\_32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2015_15%284%29_32)
6. Botsian, T. V. (2014). The use of standards for preparation and disclosure of non-financial reporting: Experience of Ukrainian enterprises. *Economics. Management. Innovations*, 2(12). [http://eprints.zu.edu.ua/23583/1/eui\\_2014\\_2\\_10.pdf](http://eprints.zu.edu.ua/23583/1/eui_2014_2_10.pdf)
7. Braam, G. J. M., & Peeters, R. (2018). Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: Diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(2), 164–181. <https://doi.org/10.1002/csr.1447>
8. Budko, O. V. (2016). The role of internal audit in ensuring sustainable development of the enterprise. *Bulletin of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*, 4(1), 68–74. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu\\_ekon\\_2016\\_4%281%29\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2016_4%281%29_14)
9. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2024, October 18). On the approval of the strategy for the implementation of sustainability reporting by enterprises: Order No. 1015-r. *Official Bulletin of Ukraine*, 98, Article 6271. <https://zakon.rada.gov.ua/go/1015-2024-%D1%80>
10. Cherkasova, S. O. (2023, May 23). Application of non-financial reporting audit within the framework of implementing the concept of sustainable development in Ukraine. In *Prospects for the development of accounting, auditing, taxation and finance in the context of European integration: abstracts of reports by participants of the All-Ukrainian Scientific and Practical Internet Conference*. [https://www.mnau.edu.ua/files/nauk\\_prof\\_konf\\_zbirnyk\\_tez-22-05-23.pdf](https://www.mnau.edu.ua/files/nauk_prof_konf_zbirnyk_tez-22-05-23.pdf)
11. Deloitte. (n.d.). Assurance. <https://www.deloitte.com/global/en/services/audit-assurance/services/assurance.html>
12. EY. (n.d.). Climate change and sustainability services. [https://www.ey.com/en\\_gl/services/climate-change-sustainability-services](https://www.ey.com/en_gl/services/climate-change-sustainability-services)
13. Finance.ua. (2023, November 20). How much audit companies earned in Ukraine: Ranking (infographic). <https://news.finance.ua/ua/skil-ky-zarobyly-audytors-ki-kompanii-v-ukraini-revtynh-infohrafika>
14. Grant Thornton International Ltd. (n.d.). Sustainability assurance. <https://www.grantthornton.global/en/service/Assurance/sustainability-assurance/>
15. Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178–194. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x>
16. International Auditing and Assurance Standards Board. (2016). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements: 2016–2017 edition (Vols. 1–3). *International Federation of Accountants*. [https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1\\_ukr.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_ukr.pdf)
17. International Federation of Accountants (IFAC). (n.d.). International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information. <https://www.ifac.org>
18. International Federation of Accountants (IFAC). (2022). The state of play: Sustainability disclosure & assurance 2019–2022, trends & analysis. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2022-trends-analysis>
19. International Federation of Accountants (IFAC). (2025). State of play: Sustainability disclosure and assurance 2019–2023. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-05/IFAC-State-of-Play-Sustainability-2019-2023.pdf>
20. Institute of Internal Auditors Ukraine. (2022, May). Code of ethics. <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2022/05/code-of-ethics-ukrainian.pdf>
21. KPMG. (n.d.). Environmental, social and governance (ESG). <https://kpmg.com/xx/en/what-we-do/ESG.html#01>
22. Kovalova, T. V., & Marenych, T. H. (2023). Internal audit under martial law. *Economics. Finances. Law*, 4, 59–62. <https://doi.org/10.37634/efp.2023.4.13>
23. Korol, S. (2017a). Audit of non-financial reporting: Problems and directions for improvement. *Scientific Papers of Cherkasy State Technological University. Series: Economic Sciences*, 44(2), 55–63. <https://economics.net.ua/files/archive/2017/No3/35.pdf>
24. Korol, S. (2017b). Practical aspects of auditing non-financial reporting. *Economy: Realities of Time*, 3, 49–59. <http://economics.net.ua/files/archive/2017/n3.html>
25. Kostyrko, A. H. (2021). Features of the audit of non-financial reporting of enterprises. <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9727/1/51-53.pdf>
26. Kriukova, I. O. (2015). Problems of organizing social responsibility audit in agricultural formations and directions for their solution. *Global and National Problems of Economy*, 7, 828–833. <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/174.pdf>
27. Lebedynska, O. S. (2018). Features of internal social audit in modern conditions. In *Modern problems of enterprise management: Theory and practice* (pp. 162–164). Kharkiv: NTMT. <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/18962>
28. Lubenchenko, O., & Shulha, S. (2023). Audit of non-financial reporting: What standard should be used?

- Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, 1–2, 29–42.  
<https://doi.org/10.31767/nasoa.1-2-2023.03>
29. Petryk, O. A. (2017, April 21). Directions and tasks of non-financial reporting audit. In Accounting, analysis, audit and taxation in the context of economic globalization: abstracts of the reports of the 1st International Scientific and Practical Internet Conference.  
<https://dspace.uzhnu.edu.ua/items/e67b88e3-e2f8-4f7d-a8f1-cb61fefb7d88>
30. PwC. (n.d.). Sustainability services.  
<https://www.pwc.com/gx/en/services/sustainability.html>
31. Polovyk, Ye. V. (2025). Audit of non-financial reporting as a factor of increasing the company's investment attractiveness. In Proceedings of the 7th International Scientific and Practical Internet Conference "Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Summer Debates" (pp. 212–213). WayScience.  
[http://www.wayscience.com/wp-](http://www.wayscience.com/wp-content/uploads/2025/08/Conference-Proceedings-August-7-8-2025-1.pdf)
- [content/uploads/2025/08/Conference-Proceedings-August-7-8-2025-1.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/services/sustainability.html)
32. PwC Ukraine. (2023). PwC Ukraine provided assurance of Vodafone Ukraine's 2022 sustainability indicators.  
<https://www.pwc.com/ua/uk/press-room/2023/pwc-ukraine-assured-sustainability-vodafone.html>
33. Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937–967.  
<https://doi.org/10.2308/accr-2009.84.3.937>
34. Slobodian, T. (2024). The role of internal audit in ensuring the efficiency of business processes.  
[https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/19494/1/молодь%20%20наука%20%20бізнес\\_2024-271-273.pdf](https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/19494/1/молодь%20%20наука%20%20бізнес_2024-271-273.pdf)
35. Tymoshenko, K. A. (2023). Audit of non-financial reporting. *Economics. Finances. Law*, 2, 49–52.  
<https://doi.org/10.37634/efp.2023.2.10>

*Yevheniia Polovyk, Svitlana Korol*

## EXTERNAL AND INTERNAL AUDIT OF NON-FINANCIAL REPORTING: FEATURES AND CURRENT TRENDS

The strengthening of requirements for corporate governance transparency and the implementation of European approaches to sustainability reporting have intensified the importance of the quality of non-financial reporting (NFR) and the provision of independent assurance on ESG data. In Ukraine, the development of NFR assurance is constrained by a limited methodological framework, insufficient auditor preparedness, and underdeveloped internal systems for the collection and control of non-financial indicators, which reduces the ability to obtain sufficient and appropriate audit evidence.

The purpose of this study is to identify the potential of external and internal audits of NFR as instruments for confirming its reliability and enhancing the transparency of corporate activities in accordance with international reporting standards.

The article analyzes the regulatory framework, relevant international standards, and current trends in the development of NFR assurance in Ukraine and globally. Scientific approaches and practical experience of leading international and Ukrainian audit firms are systematized, and the range of services in the field of non-financial reporting and sustainability offered by the TOP-10 audit firms in Ukraine and their international counterparts is examined. An asymmetry between global and local practices is identified, manifested in a narrower range of ESG services in Ukraine, limited public positioning of NFR assurance, and a high level of market concentration. Key barriers to the development of NFR assurance are identified, including the slow adaptation of international standards, insufficient methodological support and practical experience of auditors, underdeveloped internal systems for ESG data collection and control, and the financial instability of enterprises.

The comprehensive nature of internal NFR audit (purpose, objectives, object, subject, functions, methods, and principles) is substantiated, and its strategic role in supporting managerial decision-making and preparing enterprises for external assurance is justified. A model of interaction between external and internal audit is proposed, based on coordinated planning, joint risk assessment, procedural coordination, and systematic information exchange. It is demonstrated that the implementation of a coordinated interaction model provides significant benefits for companies, including reduced duplication of audit procedures, improved quality of audit conclusions, optimization of NFR audit costs, and enhanced stakeholder trust in disclosed non-financial information. The study proves that effective coordination between external and internal audit is a key prerequisite for improving the quality of non-financial reporting, strengthening stakeholder confidence, increasing investment attractiveness, and achieving sustainable development goals.

**Keywords:** non-financial reporting, accountability, transparency, non-financial reporting audit, internal audit, ESG audit, corporate social responsibility, sustainable development

**JEL Classification:** M14, M49