

2.2. Обов'язкові перевірки з контролю якості завдань з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку: європейський та український контекст

*(О. І. Суворов, здобувач третього
(освітньо-наукового) рівня вищої освіти,
Державний податковий університет)*

Прискорена імплементація вимог Директиви 2022/2464 (CSRD) у державах Європейського Союзу (далі – ЄС) і застосування Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS) формують нову архітектуру корпоративної звітності, у якій звітність зі сталого розвитку (далі – ЗСР) підлягає обов'язковому забезпеченню надання обмеженої впевненості, а Європейська комісія (далі – ЄК) уповноважена встановити відповідні стандарти до 01.10.2026 та, за результатами оцінки здійсненності, розглянути можливість переходу до надання обґрунтованої впевненості не раніше 01.10.2028 [1]. Для уніфікації практик надання обмеженої впевненості до прийняття європейського стандарту Комітет європейських органів суспільного нагляду за аудитом (далі – СЕАОВ) затвердив настанови, що визначають спільний підхід до завдань із надання обмеженої впевненості щодо ЗСР і очікування до систем управління якістю провайдерів послуг [2]. На глобальному рівні оприлюднено Міжнародний стандарт надання впевненості щодо сталого розвитку (ISSA) 5000, який визначив загальні вимоги до завдань із надання впевненості щодо інформації зі сталого розвитку [3], а також IESSA – вимоги з етики та незалежності до завдань із надання впевненості щодо ЗСР (зокрема, щодо використання зовнішніх експертів і запобігання «greenwashing») [4]. У такій нормативно-стандартній рамці питання суспільного нагляду та перевірок з контролю якості за завданнями із надання впевненості щодо ЗСР набувають першочергового значення.

Україна синхронізує правове поле з нормами ЄС. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.10.2024 № 1015-р схвалено Стратегію запровадження ЗСР і план дій, що передбачають формування законодавчих засад для складання й оприлюднення ЗСР, підготовку та допуск суб'єктів аудиторської діяльності до надання впевненості, а також створення дієвого механізму перевірок з контролю якості в рамках суспільного нагляду [5]. 2025 року зареєстровано урядовий законопроект № 14016 щодо вдосконалення законодавства у сфері аудиторської діяльності, який, серед іншого, створює передумови для регулювання надання впевненості щодо ЗСР та інституційного розгортання перевірок з контролю якості в цій сфері [6].

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

Водночас Omnibus I – пакет спрощення, запропонований ЄК 26.02.2025, має на меті зменшити адміністративне навантаження й містить пропозиції щодо коригування охоплення CSRD, перегляду обсягу показників ESRS і часових параметрів імплементації. Частина ініціатив подана у формі законодавчих пропозицій (зокрема, COM(2025) 81), які перебувають у законодавчому процесі ЄС («Legislative Train»), що зумовлює сценарну невизначеність для організації перевірок з контролю якості та пріоритетності спрямування наглядових ресурсів у державах-членах і країнах-кандидатах [7; 8; 9]. Це підсилює потребу в гнучких і ризик-орієнтованих підходах суспільного нагляду за наданням впевненості щодо ЗСР.

Міжнародні дослідження створили фундамент для розуміння попиту на забезпечення достовірності нефінансової інформації, чинників вибору провайдера та рівня впевненості, а також наслідків обов'язкового розкриття для ринків капіталу. Ключові праці – емпіричне порівняння практик надання впевненості щодо ЗСР у різних країнах (Simnett, Vanstraelen, Chua) [10]; детермінанти ухвалення рішення щодо підтвердження ЗСР (Kolk, Perego) [11]; інституційні аспекти становлення надання впевненості щодо ЗСР як окремого виду професійних послуг (O'Dwyer) [12]; дослідження чинників якості / рівня впевненості та ролі надавача послуг з надання впевненості щодо ЗСР (Martínez-Ferrero, García-Sánchez) [13]; аналітичний огляд економічних наслідків запровадження обов'язкової нефінансової звітності (Christensen, Nail, Leuz) [14]. Ці публікації заклали теоретичні та емпіричні орієнтири для формування критеріїв обов'язкових перевірок з контролю якості завдань з надання впевненості щодо ЗСР.

Українські дослідники також зробили відчутний внесок. Зокрема, у працях І. Макаренко й Н. Сірковської розкрито траєкторію переходу до ЗСР у ЄС та Україні (питання інституціоналізації стандартів і підзвітності) [15]; М. Кучерява та А. Швагер проаналізували досвід регулювання аудиту / надання впевненості щодо ЗСР у ЄС з акцентом на стандартизацію та суспільний нагляд [16]; О. Усатенко висвітлила узгодження звітності українських підприємств зі стандартами ESRS у контексті державної політики та практичної готовності суб'єктів господарювання [17].

Водночас ряд питань лишається невирішеним і потребує подальших досліджень:

по-перше, узгодженість підходів до подвійної суттєвості й доказової бази (ланцюг діяльності, викиди, використання експертів) у завданнях із ЗСР у межах надання обмеженої впевненості й потенційного переходу до надання обґрунтованої впевненості;

по-друге, моделі допуску до надання впевненості щодо ЗСР і суспільного нагляду за надавачами таких послуг (включно із незалежними надавачами послуг), а також методики перевірок з контролю якості й показники їхньої ефективності;

по-третє, адаптація української системи (нормативні акти, інституції, кадри, цифрові інструменти) до можливих змін, що впливають з Omnibus I.

Саме ці методичні й інституційні невизначеності окреслюють предмет подальшого дослідження.

2.2.1. Європейський контекст: нормативні вимоги, стандарти та архітектура перевірок з контролю якості

Директива (ЄС) 2022/2464 (CSRD) закріпила обов'язковість ЗСР для широкого кола підприємств, інтегрувала вимоги до звітування в систему Директиви 2013/34/ЄС (про річну та консолідовану фінансову звітність) і заклала підвалини для зовнішнього забезпечення достовірності інформації за рахунок надання обмеженої / обґрунтованої впевненості. Базовий звітний каркас визначено через Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку (ESRS), затверджені Делегованим регламентом (ЄС) 2023/2772; перший комплект ESRS містить міжсекторальні й тематичні стандарти з екологічних, соціальних і управлінських аспектів. Отже, CSRD разом з ESRS формують нормативне «ядро» вимог до підготовки ЗСР, на яке надалі нашаровуються правила про надання впевненості та механізми суспільного нагляду й перевірок з контролю якості [18; 19].

ЄК офіційно підтвердила поетапне застосування CSRD: перші суб'єкти звітують за 2024 фінансовий рік із публікацією 2025 року; далі приєднуються інші категорії великих підприємств, лістингові МСП (із відтермінуванням / правом відмови на перехідний період), а також певні трансграничні групи з істотною присутністю на ринку ЄС. Ця поетапність важлива для планування ресурсів з надання впевненості та для організації перевірок з контролю якості за ризик-орієнтованим підходом [20].

Чинна модель виходить із первинного надання обмеженої впевненості щодо ЗСР і можливого переходу до надання обґрунтованої впевненості за результатами оцінки здійсненості. У роз'ясненнях ЄК встановлено орієнтири: до 01.10.2026 – ухвалення стандартів для надання обмеженої

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

впевненості; не раніше 01.10.2028 – можливе запровадження стандартів надання обґрунтованої впевненості (за умови підтвердження здійсненості для аудиторів і для самих підприємств). Це визначає часові «віхи» для адаптації професійних стандартів, систем управління якістю аудиторських фірм, які планують надавати впевненість щодо ЗСР, та організації й методики перевірок з контролю якості щодо надання такої впевненості компетентними органами нагляду.

26.02.2025 ЄК оприлюднила законодавчу пропозицію COM(2025) 81 (пакет «Omnibus I»), що, серед іншого, передбачає: 1) перегляд сфери дії CSRD – встановлення порогу «понад 1 000 працівників» як базового критерію внесення до обов'язкової ЗСР (а також узгоджені зміни для підприємств третіх країн); 2) перенесення на два роки строків входження в звітвання для «другої» та «третьої» хвиль (щоб забезпечити час на підготовку); 3) замість обов'язку ЄК ухвалити до 2026 року окремі стандарти надання обмеженої впевненості – запровадження цільових настанов (guidelines) з надання впевненості до 2026 року; 4) ревізію Делегованого акта з ESRS для істотного скорочення обов'язкових показників, пріоритезації кількісних метрик і спрощення структури стандартів. Сукупно це може змінити дизайн і пріоритети перевірок з контролю якості: зосередження на суттєвій інформації, матеріальності та доказовості, а також на узгодженості процедур надання обмеженої впевненості з майбутніми настановами ЄК.

З огляду на перехідний період до 2026 року СЕАОВ ухвалив настанови щодо надання обмеженої впевненості стосовно ЗСР (30.09.2024), які уніфікують підходи до планування робіт, збирання доказів, формування висновку та очікувань до систем управління якістю в надавачів послуг з надання впевненості. Після можливого затвердження Omnibus I роль цих документів як «тимчасового стандарту практики» лише посилиться, адже вони забезпечують спільну рамку для надавачів послуг з надання впевненості й органів суспільного нагляду до ухвалення настанов ЄК і/або подальших стандартів.

У підсумку CSRD та ESRS встановили обов'язкову ЗСР і механізм зовнішнього забезпечення її достовірності, тоді як Omnibus I пропонує переформатувати часові межі, охоплення та інструментарій (настанови замість окремого стандарту ЄС для надання обмеженої впевненості до 2026 року). Це висуває підвищені вимоги до єдиних професійних бенчмарків під час перевірок з контролю якості.

Сформована нормативна логіка ЄС щодо ЗСР ставить у центр вимогу до зовнішнього забезпечення достовірності ЗСР через надання обмеженої впевненості з перспективою еволюції до надання обґрунтованої впевненості за певних умов. Щоб така вимога перетворилася на однорідну європейську практику, потрібна узгоджена методична рамка виконання завдань і оцінювання їхньої якості. На глобальному рівні її забезпечує Міжнародний стандарт надання впевненості щодо інформації зі сталого розвитку ISSA 5000 Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB), який установлює загальні вимоги до планування, виконання та звітування в завданнях із ЗСР як із наданням обмеженої, так і обґрунтованої впевненості та набирає чинності для періодів, що починаються з 15.12.2026 (з можливістю дострокового застосування). В архітектурі забезпечення якості ISSA 5000 взаємодіє з етичним кодексом IESSA Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA), де визначено вимоги до незалежності та поведінкових принципів у завданнях із надання впевненості щодо ЗСР; цей кодекс узгоджено за строками застосування з ISSA 5000, а для окремих компонентів, пов'язаних із ланцюгом діяльності, встановлено відтерміновані дати, що враховує складність практичної імплементації. Власне, в «операційний» вимір якості ці міжнародні вимоги інтегруються через систему управління якістю на рівні аудиторської фірми та завдання: МСУЯ 1, МСУЯ 2 і МСА 220 (переглянутий), які визначають, як забезпечується послідовність і належний нагляд за якістю в надавачів послуг із надання впевненості [21; 22; 23]. На європейському рівні перехідну роль виконує затверджений СЕАОВ документ «Guidelines on Limited Assurance on Sustainability Reporting» (30.09.2024), що уніфікує практику надання обмеженої впевненості до моменту ухвалення відповідних актів ЄС і водночас формує очікування до систем управління якістю в надавачів послуг. Сукупно цей «пакет» стандартів і настанов формує спільний знаменник як для практики надання впевненості, так і для перевірок з контролю якості в системі суспільного нагляду.

ISSA 5000 слугує методичним «ядром» виконання завдань із надання впевненості щодо ЗСР. Його ключові положення адресують ті самі вузли ризику, які пізніше стають предметом перевірок з контролю якості: оцінювання придатності застосованих критеріїв (у ЄС насамперед ESRS, включно з процесом подвійної суттєвості), побудова ризик-орієнтованої стратегії виконання завдання з надання впевненості, достатність і доречність доказової бази щодо складних кількісних показників (викиди, показники ланцюга

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

діяльності, оціночні судження), координація завдань у групах і на мультилокаційній основі, залучення зовнішніх експертів із належною оцінкою їхньої компетентності та об'єктивності, а також прозоре формулювання висновку з посиланням на основу для висновку / думки. Важливо, що стандарт не встановлює власних критеріїв звітування, а відсилає до прийнятних критеріїв відповідної рамки; у контексті ЄС це означає пряму прив'язку до вимог Директиви 2022/2464 (CSRD) і Делегованого регламенту 2023/2772 (ESRS), які забезпечують змістовні орієнтири для виконавців і для контролю якості з боку компетентних органів нагляду. Технічно ISSA 5000 забезпечує порівнянність підходів і дає змогу юрисдикціям накладати додаткові вимоги без руйнування єдиної логіки завдання – саме на це спирається ЄС у перехідний період до власного інструменту щодо надання обмеженої впевненості.

Етичний каркас IESSA є другою опорою якості послуг з надання впевненості. Його нормативна логіка спрямована на запобігання загрозам незалежності та доброчесності в завданнях із ЗСР, зокрема в частині поєднання послуг, відносин у середині мережі надавача послуг, винагороди, конфліктів інтересів, тиску та greenwashing. Важливими є положення щодо використання роботи зовнішнього експерта: IESSA висуває вимоги до оцінювання компетентності та об'єктивності, обмежує або забороняє певні супутні послуги, визначає очікування до прозорості посилань на залучену експертизу. Узгодження строків набрання чинності IESSA з ISSA 5000 з 15.12.2026 (за окремими компонентами – пізніше) забезпечує послідовність у підготовці надавачів послуг і компетентних органів нагляду до майбутніх перевірок, а також зменшує регуляторну фрагментацію між етикою та методикою виконання робіт.

Третю опору становлять вимоги до систем управління якістю. МСУЯ 1 переводить аудиторську фірму з моделі пасивного контролю до ризик-орієнтованої системи управління якістю, яка охоплює культуру й керівництво, етичні вимоги та незалежність, прийняття / продовження клієнтів і завдань, виконання завдань, ресурси (людські, інтелектуальні, технологічні), інформацію та комунікацію, моніторинг і коригувальні дії. Для завдань із надання впевненості щодо ЗСР це означає організаційне вбудовування нових компетенцій (зокрема, кліматологія, енергетика, соціальні науки, ланцюги постачання), інструментів збору / перевірки даних і належного внутрішнього моніторингу помилок. МСУЯ 2 установлює вимогу до перевірки

якості виконання завдання незалежною від команди із завдання особою (EQR) з відповідними повноваженнями в середині фірми та кваліфікацією, що стає критично важливим у високоризикових завданнях із розгалуженими ланцюгами діяльності й суттєвим використанням експертів; МСА 220 (переглянутий), хоча безпосередньо не застосовується інших завдань із надання впевненості, крім аудиту фінансової звітності, може бути досить корисним для його урахування в розробці внутрішньофірмових стандартів фірми з управління якістю завдань з надання впевненості щодо ЗСР, оскільки деталізує, як керівник завдання забезпечує якість на рівні конкретного проекту, зокрема через спрямування, нагляд і огляд виконаної роботи, підтримання професійного скептицизму та документування виконаної роботи, отриманих доказів і прийнятих рішень. Разом ці стандарти створюють «операційний контур» якості, на який спираються й внутрішні процедури фірм, і зовнішні перевірки з контролю якості з боку органів суспільного нагляду.

Європейський вимір цієї рамки в перехідний період підсилено Настановами СЕАОВ щодо надання обмеженої впевненості стосовно ЗСР (30.09.2024). Зміст цих настанов віддзеркалює найсуттєвіші предметні ризики для ЗСР-завдань у середовищі ESRS: перевірка процесу визначення подвійної суттєвості, належність джерел даних і контроль за їхнім походженням у ланцюгу діяльності, достатність доказів для складних кількісних показників, критерії залучення та оцінки роботи експертів, єдність підходів до формулювань і меж висновків. У практичному сенсі документ СЕАОВ виконує роль «спільної мови» між «надавачами» та «наглядачами»: він зменшує розбіжності між юрисдикціями в підходах до процедур надання обмеженої впевненості й одночасно задає орієнтири для програм перевірок з контролю якості до моменту ухвалення актів ЄС щодо стандартів надання обмеженої впевненості.

З огляду на перехідний характер настанов СЕАОВ та одночасне набуття чинності ISSA 5000 як глобального стандарту доцільно чітко розмежувати їхні цілі, сферу застосування та наслідки для практики надання обмеженої / обґрунтованої впевненості й для перевірок з контролю якості. Узагальнення подано в таблиці 2.2.1, яка відображає системні відмінності між документами та демонструє, як саме вони взаємно доповнюють один одного в європейському контексті ЗСР.

**Розділ 2. Удосконалення звітності
в умовах сталого розвитку**

**Таблиця 2.2.1 – Ключові відмінності
між Настановами СЕАОВ та ISSA 5000**

Критерій порівняння	Настанови СЕАОВ (30.09.2024)	ISSA 5000 (IAASB)
1	2	3
Правовий статус і призначення	Настанови, що формують узгоджені підходи до надання обмеженої впевненості щодо ЗСР у державах ЄС; перехідний інструмент до ухвалення актів ЄС. Спрямовані як на практиків, так і на органи суспільного нагляду	Міжнародний стандарт, що встановлює загальні вимоги до завдань із надання обмеженої та обґрунтованої впевненості щодо інформації зі сталого розвитку у будь-якій юрисдикції
Сфера застосування (застосовна концептуальна основа звітування)	Орієнтовані на ЗСР за ESRS у межах CSRD; відображають особливості подвійної суттєвості саме за ESRS	Застосовується до завдань із надання впевненості щодо ЗСР незалежно від обраних критеріїв; ESRS розглядаються як «придатні критерії» у юрисдикціях ЄС, але стандарт не обмежується ESRS
Рівні впевненості	Охоплюють надання обмеженої впевненості (перехідний фокус ЄС)	Охоплює надання обмеженої та надання обґрунтованої впевненості; розмежовує характер, час і обсяг процедур та форму висновку (звіту)
Ступінь деталізації процедур	Дає конкретизовані очікування й орієнтири для практики у форматі настанов; підсилює єдність підходів у ЄС	Визначає принципові (загальні) вимоги до планування, виконання й звітування; не є збірником детальних процедур
Матеріальність / подвійна суттєвість	Прямо ґрунтуються на підході ESRS до подвійної суттєвості та документування процесу визначення суттєвих тем / показників	Вимагає оцінити придатність застосованих критеріїв і процес визначення суттєвості відповідно до цих критеріїв; застосовний до ESRS та інших концептуальних основ
Доказова база та характер процедур	Орієнтири щодо «достатності та прийнятності» доказів саме для надання обмеженої впевненості в середовищі ESRS (дані ланцюга діяльності, оцінки, використання експертів)	Загальні вимоги до доказів для обох рівнів впевненості; встановлює зв'язок між ризиками, процедурами та висновком

**Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання
в умовах сталого розвитку**

Продовження таблиці 2.2.1

1	2	3
Управління якістю у провайдера	Формує очікування, сумісні з МСУЯ 1 / МСУЯ 2 і вимогами на рівні завдання; задає орієнтири для перевірок з контролю якості у ЄС	Вимагає функціонування системи управління якістю відповідно до МСУЯ 1 / МСУЯ 2
Етика та незалежність	Посилаються на застосовні вимоги етики та незалежності в ЄС і державах-членах; можуть використовуватися разом із Кодексом IESBA залежно від юрисдикції	Передбачає дотримання відповідних етичних вимог; у професійній спільноті бухгалтерів – відповідність IESSA / Кодексу IESBA для завдань із ЗСР
Використання експертів	Надає практичні очікування щодо залучення експертів у контексті ESRS та надання обмеженої впевненості	Установлює вимоги до використання роботи експертів у завданнях із надання впевненості щодо ЗСР для обох рівнів впевненості (компетентність, об'єктивність, оцінка роботи)
Групові та мультилокаційні завдання	Окреслює підходи з урахуванням європейського контексту; рівень деталізації – настановлювальний	Містить розгорнуті вимоги до координації робіт у групах і на кількох локаціях, агрегування доказів і звітування
Форма висновку та звітування	Описує очікування до структури висновку для надання обмеженої впевненості та меж завдання в умовах ESRS	Встановлює вимоги до змісту висновків для обмеженої й обґрунтованої впевненості та до розкриття «основи для висновку / думки»
Часова дія / перехідний період	Застосовні від 30.09.2024 як перехідний орієнтир у ЄС до ухвалення актів щодо надання обмеженої впевненості	Застосовується до періодів, що починаються з 15.12.2026; дозволяє дострокове застосування
Зв'язок із майбутніми актами ЄС	Розроблені для заповнення прогалини до ухвалення європейського інструменту; можуть співіснувати з майбутніми настановами / актом ЄК (залежно від результатів законодавчого процесу Omnibus I)	Сумісний із юрисдикційними вимогами; може бути використаний як глобальна методична основа паралельно з актами ЄС

Джерело: складено автором за [2; 3].

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

Варто зазначити, що в березні 2025 р. ЄК звернулася до СЕАОВ з оновленим запитом, в якому запропонувала скасувати встановлений строк для ухвалення делегованого акта щодо стандартів надання обмеженої впевненості та замінити його розробленням до 2026 р. цільових керівних настанов, які деталізуватимуть відповідні процедури для виконавців завдань з обмеженої впевненості [24]. Водночас передбачено відмову від надання повноважень на ухвалення стандартів з надання обґрунтованої впевненості, що має запобігти зростанню вартості перевірки для суб'єктів господарювання, охоплених CSRD. ЄК закликала СЕАОВ переорієнтувати свою діяльність на надання технічних консультацій для підготовки згаданих настанов, а також продовжити роботу над розробленням технічних порад щодо можливих доповнень і вилучень (add-ons та carve-outs) до стандарту ISSA 5000. Встановлений раніше термін подання такої технічної консультації (травень 2025 р.) скасовано, а СЕАОВ рекомендовано забезпечити узгодженість підходів між державами-членами для уникнення фрагментації практик надання впевненості у сфері сталого розвитку.

Нарешті, еволюційний вектор пакетно визначається регуляторними рішеннями ЄС. Законодавча пропозиція COM(2025) 81 («Omnibus I») не підміняє стандарти надання обмеженої впевненості «настановами» де-юре, проте коригує часові параметри й повноваження: вилучає фіксований строк для ухвалення стандартів надання обмеженої впевненості та повноваження ЄК щодо ухвалення стандартів надання обґрунтованої впевненості, залишаючи за ЄК загальне делеговане повноваження щодо стандартів надання обмеженої впевненості без обмеження в часі. На тлі запиту зацікавлених сторін якнайшвидше надати роз'яснення або орієнтири для надання обмеженої впевненості це фактично підвищує роль згаданих настанов СЕАОВ у перехідний період, а також підсилює значення глобального каркаса ISSA 5000 як орієнтира для практики й для перевірок з контролю якості. Паралельно IAASB оголосила про скасування спеціалізованого стандарту ISAE 3410 щодо висловлювань про викиди парникових газів з набранням чинності ISSA 5000 (з 15.12.2026), що спрощує систему стандартів і зменшує ризик дублювання вимог для провайдерів і наглядових органів [25]. Сукупний ефект цих змін полягає в консолідації методичної бази довкола ISSA 5000 / IESSA та системної інтеграції підходів МСУЯ 1 / МСУЯ 2, тоді як на рівні ЄС СЕАОВ забезпечує спільні інтерпретаційні підходи, допоки ЄК не скористається делегованим повноваженням для ухвалення стандартів надання обмеженої впевненості.

Таким є змістовний каркас, на який спиратимуться як надавачі послуг із надання впевненості щодо ЗСР, так і компетентні органи суспільного нагляду під час перевірок з контролю якості таких послуг.

Окреслений вище методологічний каркас набуває практичного змісту лише за наявності узгодженої інституційної архітектури, здатної забезпечувати сталість якості завдань із надання обмеженої / обґрунтованої впевненості щодо ЗСР. У масштабі ЄС таку архітектуру формують, з одного боку, національні органи, відповідальні за суспільний нагляд і перевірки з контролю якості (на підставі Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту № 537/2014), а з іншого – СЕАОВ, який координує підходи держав-членів, узгоджує методичні орієнтири та забезпечує обмін практиками між наглядовими інституціями та мережами аудиторських фірм. Така координація здійснюється, зокрема, через робочі підгрупи СЕАОВ і програмні документи на відповідний рік, а також через регулярні зустрічі підгрупи з перевірок якості, що фіксують спільні пріоритети нагляду й практичні аспекти оцінювання якості робіт із ЗСР.

Європейський рівень задає рамку, але конкретизація інструментів відбувається в національних моделях регулювання. Франція 2024 року через Haute Autorité de l'audit (H2A) оприлюднила власні настанови для надання обмеженої впевненості щодо ЗСР, які застосовуються до першої хвилі звітування та визначають очікування до доказової бази, процесу подвійної суттєвості, використання експертів і змісту висновку в умовах ESRS. У такий спосіб Франція поєднує загальноєвропейські настанови СЕАОВ із власними операційними вимогами до надавачів послуг та якості виконання завдань [26]. Ірландія зі свого боку для надання впевненості щодо ЗСР з 15.12.2024 застосовує МСЗНВ (Ірландія) 3000, формалізувавши перехідний стандарт і водночас офіційно окресливши вимоги до систем управління якістю й оцінки готовності фірм до нових типів завдань [27]. У Нідерландах компетенції щодо нагляду за дотриманням вимог CSRD / ESRS і відповідним наданням впевненості зосереджено в Authority for the Financial Markets (AFM), яка, крім загальної координації, здійснює аналіз динаміки навантаження (різке зростання кількості завдань) та очікування до спроможності й компетентностей надавачів послуг з надання впевненості щодо ЗСР, що безпосередньо коригує програми перевірок з контролю якості [28; 29]. У сукупності ці приклади засвідчують: єдина методична логіка ЄС поєднується з різноманітністю національних підходів до контролю якості, які, однак, залишаються сумісними завдяки ролі СЕАОВ.

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

Важливим компонентом архітектури є правовий статус і допуск незалежних надавачів послуг із надання впевненості, які не є аудиторськими фірмами (IASP). ЄК у роз'ясненнях до CSRD уточнила, що держави-члени можуть давати змогу IASP виконувати завдання із надання впевненості ЗСР за умови акредитації відповідно до Регламенту (ЄС) № 765/2008 та дотримання вимог, еквівалентних положенням Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит щодо підготовки, безперервного навчання, систем управління якістю, етики, незалежності, прозорості та звітування про порушення. Введено також транскордонні правила: якщо держава дає змогу IASP у своїй юрисдикції, вона повинна допускати IASP, заснованих в інших державах-членах, із визначенням домашньої / приймаючої держави, відповідальної за нагляд; якщо приймаюча держава вирішує здійснювати нагляд сама, вона не може встановлювати суворіших вимог, ніж для власних надавачів послуг надання впевненості щодо ЗСР, і має повідомити інші держави про таке рішення. За відсутності дозволу на IASP у певній державі вони не можуть діяти в цій юрисдикції. Такий підхід поєднує акредитаційну модель Регламенту (ЄС) № 765/2008 із вимогами до професійної практики та врівноважує мобільність надавачів послуг із гарантіями якості й незалежності [31].

З огляду на те, що держави-члени ЄС по-різному транспонували вимоги щодо допуску до надання впевненості (призначений аудитор для обов'язкового аудиту, інший аудитор чи надавачі послуг, які не є аудиторськими фірмами – IASP), доцільно підсумувати поточні національні рішення. Дані таблиці 2.2.2 узагальнюють статус допуску за країнами на підставі «CSRD Transposition Tracker», що дає змогу співвідносити інституційну архітектуру суспільного нагляду з практикою перевірок з контролю якості в першій хвилі ЗСР.

Ці дані (табл. 2.2.2) засвідчують переважання моделі, за якої до послуг із надання впевненості щодо ЗСР допускаються як призначений для обов'язкового аудиту аудитор, так і інші аудитори; водночас коло держав, які відкрили ринок для незалежних неаудиторських провайдерів (IASP), наразі обмежене (Данія, Франція, Греція, Литва), що створює асиметрію доступу й різний ступінь конкуренції між юрисдикціями. Окремі країни (зокрема, Болгарія та Румунія) обмежили допуск лише призначеним аудиторам фінансової звітності, що зменшує варіативність надавачів послуг, але спрощує координацію суспільного нагляду. Для організації перевірок з контролю якості це означає, що в державах із допуском IASP потрібні чіткі механізми акредитації та взаємодії з ними національних органів нагляду з аудиту за умов відсутності в IASP теоретичних знань і практичного досвіду

**Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання
в умовах сталого розвитку**

застосування аудиторських стандартів, тоді як у юрисдикціях із «аудиторською» моделлю ключовими залишаються питання спроможності аудиторських фірм надійно закривати технічні компетентності з різноманітних тем ESRS та узгодженості підходів до надання обмеженої впевненості в перші хвили ЗСР.

Таблиця 2.2.2 – Допуск до надання впевненості щодо ЗСР у державах ЄС
(станом на 05.09.2025)

Країна	Аудитор, який призначений для проведення обов'язкового аудиту	Інший аудитор	IASP (незалежні неаудиторські надавачі послуг)
Бельгія	Так	Так	Ні
Болгарія	Так	Ні	Ні
Хорватія	Так	Так	Ні
Чехія	Так	Так	Ні
Данія	Так	Так	Так
Естонія	Так	Так	Ні
Фінляндія	Так	Так	Ні
Франція	Так	Так	Так
Греція	Так	Так	Так
Угорщина	Так	Так	Ні
Ірландія	Так	Так	Ні
Італія	Так	Так	Ні
Литва	Так	Так	Так
Румунія	Так	Ні	Ні
Словаччина	Так	Так	Ні
Словенія	Так	Так	Ні
Швеція	Так	Так	Ні

Джерело: сформовано за [33].

Практична організація перевірок з контролю якості в ЄС у найближчі періоди формується з урахуванням двох чинників. По-перше, СЕАОВ через свої робочі плани й засідання визначає спільні пріоритети та обмін методиками – від підходів до перевірки подвійної суттєвості до оцінювання використання експертів і форми висновків; це дає змогу національним регуляторам узгоджено вибудовувати ризик-орієнтовані програми перевірок і мінімізувати фрагментацію підходів у різних юрисдикціях [30]. По-друге, національні органи поступово інституціоналізують перевірки перших хвиль завдань із надання обмеженої впевненості: так, ірландський регулятор IAASA у звіті про програму аудиторської діяльності підкреслив намір на

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

вибірковій основі здійснити перевірку з контролю якості перших завдань для оцінювання застосованих процедур і доказової бази та для коригування очікувань щодо якості до наступних хвиль звітування [32]; аналогічно AFM у своїх комунікаціях позначає пріоритет підготовки ринку та контролю за спроможністю фірм до різкого масштабування завдань [29]. Для координування цих кроків важливою є також інформаційна база про національні варіанти транспозиції CSRD (допуск IASP, вибір стандартів / настанов) – узагальнені огляди професійних організацій свідчать про помітну, але контрольовану різноманітність підходів держав-членів, що потребує постійної гармонізації через СЕАОВ [33].

Нормативна архітектура ЄС щодо ЗСР ґрунтується на взаємодоповнюваності Директиви 2022/2464 (CSRD) і Делегованого регламенту з ERSR, які фіксують обов'язковість ЗСР та орієнтацію на надання обмеженої впевненості з потенційною еволюцією до надання обґрунтованої впевненості. На європейському рівні триває коригування імплементаційних механізмів: пропозиція «Omnibus I» уточнює часові параметри та інструменти, а лист Європейської Комісії до СЕАОВ від 13.03.2025 підтверджує фокус на підготовці замість «євростандарту» роз'яснювальних настанов щодо надання обмеженої впевненості й можливих «EU add-ons / carve-outs» до ISSA 5000. У короткостроковій перспективі це підвищує роль перехідних документів і координаційних форматів на рівні ЄС.

Методична основа якості робіт із забезпечення ЗСР сформована як «пакет» взаємопов'язаних стандартів: ISSA 5000 (виконання завдань), IESSA (етика та незалежність), МСУЯ 1 / МСУЯ 2 (система управління якістю на рівні фірми) у поєднанні з Настановами СЕАОВ щодо надання обмеженої впевненості в перехідний період. Така конфігурація забезпечує вертикальну сумісність: ERSR є критеріями звітування; ISSA 5000 визначає логіку процедур; IESSA – вимоги до незалежності та поведінкових принципів; МСУЯ – операційні механізми якості; СЕАОВ – спільні європейські тлумачення до моменту ухвалення актів ЄС. Саме ця сумісність створює єдине поле очікувань для перевірок з контролю якості з боку органів суспільного нагляду.

Інституційний вимір забезпечує СЕАОВ через робочі плани та підгрупи з перевірок якості, що виробляють спільні пріоритети нагляду й обмінювані підходи до оцінювання процесу подвійної суттєвості, доказової бази та використання експертів. Одночасно національні моделі залишаються різними за допуском надавачів послуг із надання впевненості щодо

ЗСП: у більшості юрисдикцій послуги надають аудитори (призначений для обов'язкового аудиту та інші аудитори), тоді як коло держав, які відкрили доступ для незалежних неаудиторських провайдерів, обмежене; транскордонна мобільність та акредитація організуються за Регламентом (ЄС) № 765/2008. Для практики це означає варіативність конкурентного середовища й водночас потребу в узгоджених підходах до контролю якості, щоб уникнути регуляторної фрагментації в межах спільного ринку.

Узагальнюючи, європейський контекст демонструє поєднання стабільного змістовного методологічного ядра (CSRD / ESRS; ISSA 5000 / IESSA / МСУЯ) та гнучких перехідних механізмів (Настанови СЕАОВ; плановані настанови ЄК щодо надання обмеженої впевненості), що разом утворюють придатну базу для масштабування перевірок з контролю якості в перших хвилях ЗСП. Саме ця база визначає орієнтири для держав-кандидатів на членство, зокрема України, де подальше впровадження вимагатиме адаптації інституцій суспільного нагляду, процедур допуску надавачів послуг і методики перевірок, синхронізованих з європейською практикою.

2.2.2. Український контекст: нормативні засади, інституційна архітектура суспільного нагляду та модель перевірок з контролю якості для надання впевненості щодо ЗСП

Україна послідовно синхронізує регуляторне поле зі стандартами ЄС у сфері ЗСП. Базою для цього є Стратегія запровадження ЗСП, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.10.2024 № 1015-р, яка визначає етапність підготовки підприємств до складання, подання й оприлюднення ЗСП, а також окреслює потребу в створенні системи суспільного нагляду й організації перевірок з контролю якості послуг з надання впевненості [5]. По суті, документ закріплює орієнтацію на рамку CSRD / ESRS, де CSRD (Директива (ЄС) 2022/2464) вимагає зовнішнього забезпечення достовірності ЗСП із початковим фокусом на наданні обмеженої впевненості та перспективою переходу до надання обґрунтованої впевненості, а Делегований регламент (ЄС) 2023/2772 встановлює Європейські стандарти звітності (ESRS) як критерії для підготовки ЗСП. З огляду на це українська «дорожня карта» логічно прив'язує національні кроки до європейської хронології та методичних орієнтирів.

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

Для інституційного закріплення механізмів забезпечення ЗСР та інтеграції їх у національну систему аудиторської діяльності у Верховній Раді України зареєстровано урядовий законопроект № 14016 (05.09.2025). Його мета – комплексно оновити законодавство про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність, зокрема в частині допуску надавачів послуг із надання впевненості щодо ЗСР, вимог до незалежності та систем управління якістю, а також визначення ролі органу суспільного нагляду в проведенні перевірок з контролю якості таких завдань [6]. У методичному вимірі очікується опора на європейські стандарти з надання впевненості, які зі свого боку очікувано спиратимуться на глобальні стандарти ISSA 5000 та IESSA, а також на європейські Настанови СЕАОВ до моменту ухвалення спеціальних актів ЄС щодо надання обмеженої впевненості.

Одночасно на рівні ЄС триває процес регуляторного спрощення, який може крокувати дещо повільніше за законодавчі ініціативи в Україні, що вимагає від наших законодавців передбачити під час транспозиції гнучкі механізми інтеграції європейських орієнтирів – від Настанов СЕАОВ до можливих майбутніх настанов ЄК, і водночас зберегти узгодженість із глобальними стандартами ISSA 5000 / IESSA.

Практичне планування державної політики потребує розуміння потенційного масштабу суб'єктів, яких охопить режим ЗСР / CSRD. За розрахунками Офісу зеленого переходу (Green Transition Office), за чинними критеріями CSRD, в Україні потенційно підпадають під вимоги приблизно 2 966 підприємств; у разі затвердження пропозицій Omnibus I ця кількість може скоротитися орієнтовно до 334 підприємств (зменшення порядку 80–85 %) [34]. Такі оцінки мають попередній характер і залежать від остаточних рішень співзаконодавців ЄС та результатів національної транспозиції, проте вони окреслюють діапазон навантаження для ринку послуг із надання обмеженої впевненості й для системи перевірок з контролю якості в перші хвили впровадження.

Отже, українська «дорожня карта» поєднує імплементацію CSRD / ESRS у межах Стратегії [5], інституційне налаштування через законопроект № 14016 [6] та адаптивність до європейської регуляторної динаміки Omnibus I і майбутніх настанов ЄК.

Відповідно до законопроекту № 14016 функціональне ядро суспільного нагляду за наданням впевненості щодо ЗСР в Україні становить Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД) з його Інспекцією із забезпечення якості, який уже сьогодні адмініструють Реєстр

аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності й здійснюють перевірки з контролю якості у сферах обов'язкового аудиту, зокрема щодо підприємств, які становлять суспільний інтерес (далі – ПСІ). Законопроект передбачає посилення ролі Інспекції із забезпечення якості: централізацію контролю якості аудиторських послуг, розслідувань і санкцій щодо завдань із надання впевненості щодо ЗСР і створення окремого розділу Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності для надавачів цих послуг. У такий спосіб інституційна модель цілком узгоджується з європейською логікою нагляду.

Ключова новела законопроекту № 14016 – встановлення вхідних вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які матимуть право виконувати обов'язкові завдання з надання впевненості щодо ЗСР. Законопроект демонструє тяжіння законотворців до «аудиторської» моделі з обмеженням кола надавачів послуг із надання впевненості щодо ЗСР виключно суб'єктами аудиторської діяльності – аудиторськими фірмами. Зокрема, до розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право виконувати обов'язкові завдання з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку» Реєстру вноситься інформація про суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ. У текст законопроекту прямо зафіксовано норму про мінімальну чисельність: не менше ніж сім аудиторів у суб'єкта аудиторської діяльності, який виконує такі завдання, з яких не менше ніж двоє – аудитори зі сталого розвитку, що залучаються до виконання обов'язкових завдань із ЗСР. Ця вимога доповнює інші елементи професійної спроможності надавача послуг із надання впевненості щодо ЗСР і від початку закладає підвищену планку організаційної готовності провайдерів до нової категорії завдань.

Щоб системно узгодити нормативні, інституційні та професійні елементи впровадження надання впевненості щодо ЗСР в Україні, доцільно виділити основні новації законопроекту № 14016 (табл. 2.2.3).

Оцінювання поточної ринкової спроможності є важливим для планування нагляду й масштабування перевірок. За даними аналізу автором відомостей з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (перевірено станом на 01.10.2025), 62 суб'єкти аудиторської діяльності мали право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності ПСІ; у 39 із них за основним місцем роботи працювало 7 і більше аудиторів [35].

**Розділ 2. Удосконалення звітності
в умовах сталого розвитку**

Таблиця 2.2.3 – Ключові новації законопроекту № 14016
з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку

Сфера змін	Сутність змін
1	2
Визначення	Уводиться понятійний апарат для завдань із надання впевненості щодо ЗСР: аудитор зі сталого розвитку, ключовий партнер обов'язкового завдання з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку, стандарти надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку й відсилочні норми до відповідних стандартів та інших законів України
Компетентний орган нагляду	Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю
Застосовні стандарти надання впевненості	Професійні стандарти, що встановлюють правила виконання обов'язкових завдань з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку, ухвалені до застосування в ЄС та оприлюднені державною мовою на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України. Визначення застосованих в Україні стандартів для надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку під час виконання обов'язкового завдання з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку здійснюється за рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю ОСНАД, враховуючи законодавство ЄС
Рівень впевненості	Рівень надання впевненості під час виконання обов'язкового завдання з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку здійснюється за рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю ОСНАД, враховуючи законодавство ЄС
Реєстр	Окремий розділ Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право виконувати обов'язкові завдання з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку» (окремий запис / ознака; адміністрування ОСНАД). Окрема ознака в розділі «Аудитори» для аудиторів зі сталого розвитку
Допуск до надання впевненості звітності зі сталого розвитку	Лише суб'єкти аудиторської діяльності (як призначені для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, так і інші за відповідності встановленим вимогам). Неаудиторські фірми не допускаються
Вимоги до аудиторських фірм	Перебування в розділі Реєстру «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес»; мінімальна чисельність не менше ніж 7 аудиторів за основним місцем роботи; з яких не менше ніж 2 аудитори із сталого розвитку; запровадження внутрішньої політики та процедур виконання з обов'язкових завдань з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку

**Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання
в умовах сталого розвитку**

Продовження таблиці 2.2.3

1	2
Вимоги до ключового партнера	Бути аудитором зі сталого розвитку; підтвердити кваліфікацію ключового партнера обов'язкового завдання з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку (спрощення «входу» для існуючих аудиторів, які виконують роль ключового партнера)
Незалежність і призначення суб'єктом господарювання	Аналогічно вимогам до суб'єкта аудиторської діяльності для призначення з надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ
Атестація	Запроваджується атестація аудиторів зі сталого розвитку для виконання обов'язкових завдань із ЗСР за рахунок складання аудиторами відповідного іспиту, набуття практичного досвіду (стажування або працевлаштування впродовж не менше ніж вісім місяців). Спрощення «входу» для вже існуючих аудиторів з подальшим навчанням і тестуванням
Внутрішній контроль якості	Обов'язковий до подання звіту з надання впевненості
Зовнішній контроль якості (перевірки з контролю якості)	Розширення мандату ОСНАД / Інспекції із забезпечення якості на перевірки з контролю якості завдань із ЗСР; ризик-орієнтоване планування, узгодженість із європейськими орієнтирами, обов'язкові перевірки з контролю якості не рідше ніж один раз на три роки
Дисциплінарні провадження	Поширення процедур розслідувань і санкцій на надання впевненості щодо ЗСР; пропорційні заходи впливу за результатами встановлення ознак професійного проступку

Джерело: узагальнено за [6].

Це означає, що приблизно 63 % з таких чинних аудиторських фірм відповідають запропонованому законопроектом чисельному критерію для завдань із ЗСР, тоді як решті знадобиться нарощування кадрової бази (зокрема, сертифікації / атестації аудиторів зі сталого розвитку), щоб претендувати на відповідний розділ Реєстру. Водночас комунікативна й комерційна готовність ринку відстає від формальної спроможності: лише приблизно 10 аудиторських фірм, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ, прямо вказали на своїх вебсайтах надання ними послуг із надання впевненості щодо нефінансової звітності (за результатами дослідження автором станом на 01.10.2025 змісту вебсайтів аудиторських фірм, які мають право проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ), що вказує на потребу в цільових програмах підготовки, позиціонуванні послуг і методичній підтримці суб'єктів аудиторської діяльності з боку професійних організацій бухгалтерів та аудиторів, ОСНАД.

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

Водночас сама процедурна рамка перевірок з контролю якості в Україні має розвиватися синхронно з європейською: узгоджувати підходи до перевірки подвійної суттєвості, використання експертів і формування доказової бази відповідно до ISSA 5000 та Настанов СЕАОВ, а також у майбутньому бути сумісною з вимогами акредитаційної моделі за Регламентом (ЄС) № 765/2008.

У підсумку, українська інституційна архітектура окреслює чіткий поділ ролей: ОСНАД / Інспекція із забезпечення якості – як центр координації, контролю якості, ведення Реєстру та наглядової аналітики; суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ, – як основні провайдери надання впевненості щодо ЗСР, що повинні виконувати посилені вимоги до чисельності, кваліфікації та своєї системи управління якістю. Саме така конструкція створює передумови для єдності практики надання обмеженої впевненості в перших хвилях ЗСР і безпечного переходу до надання обґрунтованої впевненості надалі.

Водночас подальша практична реалізація законодавчих змін вимагає, серед іншого, розробку, впровадження та застосування методики обов'язкових перевірок з контролю якості завдань із надання впевненості щодо ЗСР для української системи суспільного нагляду, яка б узгоджувалась із європейськими орієнтирами й глобальними стандартами. Методика має структурувати роботу з контролю якості на двох взаємопов'язаних рівнях: рівень аудиторської фірми та рівень конкретного завдання, а також передбачає повний цикл: попереднє оцінювання ризиків у діяльності аудиторської фірми щодо ЗСР, планування, збір і оцінка доказів якості, формування висновків перевірки, обов'язкові для виконання рекомендації та подальший моніторинг їхнього виконання.

Перший етап охоплює ризик-орієнтоване планування перевірок з контролю якості. Орган суспільного нагляду формує «всесвіт перевірок» із пріоритезацією завдань і фірм за індикаторами ризику: перші роки звітування за ЗСР; складні галузі з істотними впливами; наявність значної частки даних з ланцюга діяльності; інтенсивне залучення зовнішніх експертів; модифіковані висновки; історія недоліків у системі управління якістю. На цій стадії доцільно запитувати стислу самооцінку аудиторської фірми щодо її системи управління якістю та завдань із надання впевненості щодо ЗСР (фрагменти політик МСУЯ, програми безперервного навчання, процедури незалежності за IESSA, критерії призначення внутрішньої перевірки якості виконання завдання, залучення постачальників послуг до питань ЗСР, консультування зі складних і спірних питань) та первинні метадані з виконаних

аудиторською фірмою завдань з надання впевненості щодо ЗСР (профайл замовника, охоплюючи галузь, фактичні або потенційні суттєві теми за ESRS; досвід і залученість команди із завдання, залучення експертів; тип висновку в звіті з надання впевненості).

Другий етап – оцінювання на рівні аудиторської фірми. Перевірка зосереджується на тому, як система управління якістю враховує специфіку ЗСР: чи ідентифіковано цілі якості для цього виду завдань; чи функціонує процес оцінювання ризиків якості; чи забезпечено адекватні ресурси (міждисциплінарні компетентності, методики, ІТ-інструменти збору / перевірки даних); як організовано внутрішній моніторинг та аналіз першопричин недоліків; за якими критеріями призначається перевірка якості виконання завдання рецензентом і як документують її результати. Додатково оцінюються процедури незалежності (ідентифікація й управління загрозами власного інтересу чи адвокатування, обмеження супутніх послуг, залучення експертів) із посиланням на вимоги етики для завдань із ЗСР.

Третій етап – оцінювання на рівні завдання (огляд аудиторської документації із завдання) за логікою стандарту надання впевненості щодо ЗСР і європейських настанов. Перевірка має простежувати «ланцюг обґрунтованості» від планування до висновку: адекватність прийнятних критеріїв із врахуванням ESRS; послідовність формування ризик-орієнтованого підходу; відстежуваність процесу визначення подвійної суттєвості; достатність і прийнятність отриманих доказів для ключових показників (зокрема, дані з ланцюга діяльності й оцінкові параметри); обґрунтованість використання роботи експертів та оцінювання їх компетентності й об'єктивності; прозорість і коректність формулювання висновку з надання обмеженої / обґрунтованої впевненості.

Четвертий етап – кваліфікація результатів перевірки й коригувальні дії. Для забезпечення послідовності пропонується дотримуватися вже існуючої уніфікованої шкали недоліків: суттєві недоліки (загроза надійності висновків або системна відсутність належного функціонування декількох елементів системи управління якістю), значущі недоліки (значні відхилення від застосованих вимог професійних стандартів, що потребують невідкладних дій), менш ніж значущі недоліки (зони для вдосконалення під час виконання завдань, які не впливають або мало ймовірно впливають на доказовість обґрунтованості висновку, або слабкі місця в системі управління якістю, які потребують певного покращення) [36]. За кожним недоліком ОСНАД формуються рекомендації, а суб'єктом аудиторської діяльності – план

**Розділ 2. Удосконалення звітності
в умовах сталого розвитку**

коригувальних дій із визначенням першопричин, відповідальних осіб і часових горизонтів, разом із вимогою до фірми прозвітувати про впровадження заходів і надати докази їхньої ефективності у визначений строк. За наявності критичних недоліків або повторюваних порушень мають запускатися дисциплінарні процедури, передбачені законодавством, та/або ініціюватися позапланова наступна перевірка з контролю якості.

Для спільного розуміння очікувань автором запропонована «матриця критеріїв» перевірки з контролю якості – стислий інструмент зіставлення ключових критеріїв, контрольних запитань і орієнтирів джерел (табл. 2.2.4). Її використання не підміняє професійного судження інспекторів, але забезпечує порівнюваність висновків і прозорість для учасників ринку.

Таблиця 2.2.4 – Орієнтовна матриця критеріїв перевірки з контролю якості завдань із надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку

Рівень перевірки	Критерій якості	Сутність перевірки (контрольні запитання)	Орієнтири джерел
Фірма	Система управління якістю для ЗСР	Чи визначено цілі якості для ЗСР; як ідентифікуються й моніторяться ризики якості; чи адаптовано ресурси та методики; як працює внутрішній моніторинг і аналіз першопричин?	[21; 23]
Фірма	Перевірка якості виконання завдання незалежним рецензентом	За якими критеріями призначається; чи відповідає рецензент вимогам компетентності та об'єктивності; як документуються зауваження й відповіді на них?	[22; 23]
Фірма	Незалежність і етика	Як ідентифікуються загрози незалежності; які обмеження на супутні послуги; як оцінюється об'єктивність зовнішніх експертів?	[4]
Завдання	Придатність критеріїв і подвійна суттєвість	Як задокументовано застосування ESRS; чи простежується логіка подвійної суттєвості; чи відповідає вибір показників предмета завдання?	[3; 2]
Завдання	Доказова база й дані ланцюга діяльності	Чи достатні та доречні докази для ключових показників; як перевірено походження / повноту даних із ланцюга діяльності; як оброблено оціночні припущення?	[3; 2]
Завдання	Використання експертів	Чи оцінено компетентність і об'єктивність; як інтегровано роботу експерта в загальну стратегію; чи відображено це в звіті з надання впевненості?	[3; 4]
Завдання	Висновок із надання впевненості	Чи відповідає форма й зміст висновку рівню впевненості; чи розкрито основу для висновку та межі завдання; чи узгоджено з виявленими ризиками та доказами?	[3; 2]

Джерело: сформовано за [2; 3; 4; 21; 22; 23].

Завершальний етап – моніторинг виконання коригувальних дій і повторний відбір. До наступного циклу планування орган суспільного нагляду враховує виконання планів коригувальних дій, повторюваність тематики недоліків, якість аудиторської документації із завдань і зміни в системах управління якості аудиторських фірм. Це дає змогу перерозподіляти інспекційні ресурси на ділянки з підвищеним ризиком і підсилювати превентивний ефект перевірок. Практика європейських наглядових органів свідчить, що така циклічність підвищує узгодженість ринку та зменшує частку суттєвих недоліків у наступних хвилях завдань [28; 32].

Запропонована методика не дублює загальні норми, а конкретизує, як саме організувати перевірки з контролю якості в українських умовах з урахуванням уже закладених у законопроекті № 14016 повноважень ОСНАД і вимог до надавачів послуг із надання впевненості щодо ЗСР. Вона має бути гнучкою до подальших європейських орієнтирів і водночас гарантувати сумісність підходів на міжнародному рівні.

На нашу думку, в Україні доцільно здійснити пілотний цикл перевірок з контролю якості завдань із надання обмеженої впевненості щодо ЗСР у формі тематичних (інших) перевірок, що має забезпечити керований перехід від нормативної готовності до стабільної практики суспільного нагляду. В українських умовах він повинен спиратися на етапність, закладену Стратегією запровадження ЗСР (підготовчий блок до 2025 р. і поетапне впровадження в 2026–2030 рр.), глобальні стандарти (ISSA 5000, IESSA, МСУЯ 1 / МСУЯ 2) та на перехідні орієнтири ЄС (Настанови СЕАОВ і очікувані настанови ЄК у світлі пропозицій Omnibus I. З огляду на орієнтовні масштабні параметри потенційного кола зобов'язаних суб'єктів у двох сценаріях (чинний підхід CSRD і можливе звуження за Omnibus I) [34], а також на структуру національного ринку надавачів послуг із надання впевненості щодо ЗСР метою пілоту є одночасне відпрацювання методики, нарощування інституційної та професійної спроможності й мінімізація ризику регуляторної фрагментації.

Організаційна логіка пілоту має поєднати три вектори. По-перше, це поетапне нарощування обсягу перевірок з контролю якості з пріоритетом тих завдань, де ризик недостовірності вищий: ранні звітні цикли ЗСР, галузі з істотними екологічними та соціальними впливами, випадки значної залежності від даних ланцюга діяльності й від роботи зовнішніх експертів, модифіковані висновки, досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності.

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

По-друге, це синхронізація з європейськими орієнтирами: використання Настанов СЕАОВ як спільної «мови» для практики надання обмеженої впевненості, доки ЄК не затвердить власні настанови; зіставлення національних підходів із планами й пріоритетами СЕАОВ на відповідний рік. По-третє, це інвестування в людський капітал: атестація аудиторів зі сталого розвитку та цільові програми безперервного професійного навчання для команд, які виконують завдання із надання впевненості щодо ЗСР, із інтеграцією міждисциплінарних компетентностей (кліматичні вимірювання, управління ланцюгами постачання, людський капітал).

Важливою умовою успіху є реалістичне планування навантаження, співмірне з ринковою спроможністю. У період пілоту доцільно застосувати принцип «мінімального гарантованого охоплення» (наприклад, не більше ніж одне завдання ЗСР суб'єкта аудиторської діяльності в перший рік з подальшим ризик-орієнтованим масштабуванням) і «тематичних хвиль» перевірок (послідовні фокуси на подвійній суттєвості, доказовій базі для показників викидів, роботі з даними ланцюга діяльності, використанні експертів). Порівняльний досвід європейських органів, зокрема AFM і IAASA, підтверджує ефективність хвильового підходу й публічного інформування ринку про очікування та зони підвищеної уваги в перші цикли CSRD-завдань [28; 29; 32].

Для прозорості дорожня карта пілотного циклу може бути закріплена у формі поквартальної програми дій з чіткими результатами на кожному етапі. Нижче наведено зразок такої програми, узгодженої з наявною нормативною хронологією (табл. 2.2.5).

Упродовж пілоту доцільно застосовувати диференційований підхід до наглядових реакцій: у перший рік – переважно коригувальні дії з фокусом на усунення першопричин недоліків і закріплення найкращих практик; із другого року – поступове розширення дисциплінарного інструментарію в разі суттєвих або повторних порушень. Така траєкторія узгоджується з практикою європейських органів, які в перші хвилі CSRD-завдань роблять акцент на уніфікації очікувань, а не на санкційній ескалації, одночасно публічно підсвічуючи типові помилки та «зони підвищеної уваги» [2; 28; 32].

**Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання
в умовах сталого розвитку**

Таблиця 2.2.5 – Орієнтовна дорожня карта пілотного циклу перевірок з контролю якості надання впевненості щодо ЗСР (2027–2029 рр.)

Період	Орієнтири для суб'єктів аудиторської діяльності	Дії органу суспільного нагляду
2027 (упродовж усього року)	Фіналізація внутрішніх політик для завдань з надання впевненості щодо ЗСР: адаптація МСУЯ 1 / МСУЯ 2, оновлення процедур незалежності відповідно до IESSA; визначення аудиторів зі сталого розвитку та переліку ключових партнерів зі сталого розвитку, запуск цільових програм з безперервного професійного навчання	Навчання інспекторів; розробка методики й інструментарію перевірок; оприлюднення річних пріоритетів перевірок і тематичних «хвиль»; визначення індикаторів ризику та форматів первинних запитів; формування плану інших (тематичних) перевірок завдань з надання впевненості щодо ЗСР, проведення коротких діагностичних опитувань готовності суб'єктів аудиторської діяльності
2028 (I–II кв.)	Початок виконання перших завдань із надання обмеженої впевненості за ЗСР із використанням; документування процесу подвійної суттєвості, оцінювання ризиків і доказової бази; проведення внутрішніх перевірок якості	Старт перших перевірок з контролю якості завдань з надання впевненості щодо ЗСР (ризик-орієнтований відбір); випуск узагальнених повідомлень ринку щодо типових недоліків і очікуваних коригувальних дій
2028 (III–IV кв.)		
2029 (упродовж усього року)	Масштабування портфеля завдань; удосконалення роботи з даними ланцюга діяльності, інтеграція зовнішніх експертів; корекція внутрішніх методик за результатами 2028 р.	Друга хвиля перевірок: тематичні огляди за обраними ESRS-темами; цільові перевірки повторюваних недоліків. Гармонізація підходів із оновленими актами ЄС
2030 (I–II кв.)	Нарощування міждисциплінарних компетентностей	Третя хвиля перевірок: оцінювання результативності коригувальних дій; за потреби – застосування дисциплінарних процедур
2030 (III–IV кв.)	Стабілізація внутрішніх процесів; підготовка до наступного циклу з урахуванням уроків пілоту	Публічний звіт за підсумками пілотного циклу (узагальнені показники якості, типові теми недоліків, ефективність коригувальних дій), оновлення пріоритетів і методичних матеріалів

Джерело: розробка автора.

Окремим напрямом має стати цільова підготовка кадрів. З урахуванням законопроекту № 14016 щодо чисельності та кваліфікації (зокрема, спеціалізації аудиторів зі сталого розвитку) пріоритетними є програми безперервного навчання, що інтегрують тематичні модулі зі стандартів ESRS,

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

методики подвійної суттєвості, оцінювання даних ланцюга діяльності та роботи з експертами; ці програми бажано синхронізувати з реформою внутрішніх систем управління якістю в надавачів послуг із надання впевненості щодо ЗСР і з програмами перевірок з контролю якості. Для зменшення ризику розривів між методикою та етикою суб'єктам аудиторської діяльності важливо паралельно закріпити вимоги IESSA в політиках незалежності та у внутрішніх процедурах залучення експертів.

Пілотний цикл має завершитися публічним аналітичним оглядом, який узагальнить результати перевірок, найбільш поширені недоліки, ефективність планів коригувальних дій і напрями подальшої гармонізації з актами ЄС. Такий звіт слугуватиме основою для оновлення річних пріоритетів, методичних матеріалів і планів навчання, а також для уточнення національних підзаконних актів у сфері забезпечення ЗСР. Це замкне «петлю якості» між практикою надавачів послуг з надання впевненості й очікуваннями суспільного нагляду та створить умови для плавного масштабування перевірок з контролю якості за межі пілотного періоду.

Варто зазначити, що становлення системи надання впевненості щодо ЗСР в Україні супроводжується комплексом ризиків, що поєднують регуляторну невизначеність, обмеження ринкової спроможності, методичні розриви та проблеми з даними суб'єктів господарювання, які підпадають у сферу дії CSRD. Їхня своєчасна ідентифікація важлива для дизайну ефективних перевірок з контролю якості в умовах наближення до європейської практики та інтеграції глобальних стандартів. Масштаб запровадження додатково залежить від кола зобов'язаних суб'єктів: суб'єктів господарювання залежно від реалізації Omnibus I та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають намір надавати послуги з надання впевненості щодо ЗСР. За таких умов політика має бути водночас обережною та амбітною: мінімізувати ризики першої хвилі й створювати умови для нарощування спроможності.

Щоб надати практичну основу для дій, у табл. 2.2.6 узагальнено ключові ризики, їхні наслідки та інструменти пом'якшення, узгоджені з європейськими орієнтирами й українськими нормативними кроками.

**Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання
в умовах сталого розвитку**

Таблиця 2.2.6 – Ключові ризики впровадження забезпечення ЗСР
та інструменти їхнього пом'якшення
(у контексті перевірок з контролю якості)

Ризик	Ймовірні наслідки для якості	Інструмент політики / управлінська дія	Відповідальна сторона	Оціночний показник / орієнтир
1	2	3	4	5
Регуляторна невизначеність через Omnibus I (формат і строки актів ЄС щодо надання обмеженої впевненості)	Гетерогенність практик, відкладені інвестиції в методики	Офіційні «перехідні вказівки» на національному рівні (посилання на Настанови СЕАОВ та ISSA 5000 / IESSA) до ухвалення актів ЄС	Мінфін, ОСНАД	Наявність і оновлення національних орієнтирів щороку
Обмежена ринкова спроможність надавачів впевненості (кадри, методологія, досвід)	Вузькі місця під час пікових хвиль, ризик формальних підходів	Цільові програми безперервного професійного навчання й атестації аудиторів зі сталого розвитку; залучення зовнішніх експертів з питань ESG; пріоритетність поглиблених перевірок якості для високоризикових завдань	САД, професійні організації аудиторів і бухгалтерів, юридичні особи, які проводять освітні заходи, Комісія з атестації ОСНАД	Частка персоналу з пройденими освітніми заходами; частка годин експертів та особи, відповідальної за перевірку якості, в загальних годинах виконання завдання
Недостатня готовність даних ЗСР у компаній (ESRS, подвійна суттєвість, дані ланцюга діяльності)	Недостатність / нерепрезентативність доказів, модифіковані висновки	Тематичні «хвилі» нагляду за процесом подвійної суттєвості та доказовою базою; публічні роз'яснення типових помилок	ОСНАД, суб'єкти аудиторської діяльності	Частка перевірених завдань з беззначущих недоліків; середня кількість значущих недоліків у завданнях
Ризики незалежності та «змішання ролей» (супутні послуги, експерти)	Упередженість висновків, репутаційні втрати	Жорсткі внутрішні політики незалежності за IESSA; огляд нагляду за конфліктами інтересів і використанням експертів	Суб'єкти аудиторської діяльності, ОСНАД	Кількість / типи зафіксованих порушень незалежності; частка завдань із прозорим описом ролі експертів

**Розділ 2. Удосконалення звітності
в умовах сталого розвитку**

Продовження таблиці 2.2.6

1	2	3	4	5
Недостатня адаптація систем управління якістю до специфіки ЗСР	Повторювані системні недоліки	Перегляд матриць ризиків якості в системі управління якістю, інкорпорація процедур для ЗСР; регулярний моніторинг і аналіз першопричин недоліків	Суб'єкти аудиторської діяльності	Час до закриття коригувальних дій; повторюваність тематики недоліків
Нерівномірність практик між надавачами впевненості	Непорівнюваність аудиторської документації, труднощі нагляду	Єдині уніфіковані контрольні переліки питань для перевірки з контролю якості (на рівні фірми / на рівні завдання), узгоджені з підходами СЕАОВ; оприлюднення шаблонів	ОСНАД	Доступність і використання контрольних переліків; зниження дисперсії оцінок
Брак прозорості результатів суспільного нагляду	Низька передбачуваність для ринку	Щорічний публічний звіт з агрегованими КРІ, тематичними оглядами й прикладами недоліків і рекомендацій	ОСНАД	Вчасність і повнота звіту; охоплення КРІ
Невідповідність масштабу суспільного нагляду обсягу зобов'язаних суб'єктів і кількості завдань з надання впевненості	Перевантаження / недоохоплення	Двосценарне планування ресурсів; мінімальний гарантований рівень охоплення в кожному сценарії	ОСНАД	Частка надавачів послуг, охоплених перевітками з контролю якості; скоригований на ризики план перевірок
Комунікаційний розрив на ринку послуг	Знижений попит / пропозиція в перші роки	Галузеві роз'яснення для замовників, комунікаційні кампанії	Мінфін, ОСНАД, професійні організації аудиторів і бухгалтерів	Перегляди / завантаження матеріалів; кількість завдань з надання впевненості щодо ЗСР

Джерело: розробка автора.

Запропоновані інструменти кореспондують із європейською логікою «спільного знаменника»: на перехідному етапі використовується зв'язка Настанов СЕАОВ і глобальних стандартів (ISSA 5000 / IESSA / МСУЯ) для методичної єдності, тоді як на національному рівні забезпечується адаптивність до регуляторної динаміки ЄС (Omnibus I, можливі настанови ЄК) і реального стану ринку надавачів послуг із надання впевненості щодо ЗСР. Такий підхід дає змогу поєднати керованість першої хвилі з поступовим підвищенням вимог до якості та прозорості перевірок з контролю якості, уникаючи надмірного навантаження на систему в умовах невизначеності попиту й пропозиції.

Отже, нормативна синхронізація України з рамкою ЄС (CSRD / ESRS), поєднана з глобальними стандартами надання впевненості та етики (ISSA 5000, IESSA) і вимогами до управління якістю (МСУЯ 1 / МСУЯ 2), створює достатню методичну основу для запуску завдань із надання обмеженої впевненості щодо ЗСР і для організації перевірок з контролю якості. У національному законодавстві цю основу закріплюють Стратегія КМУ № 1015-р і положення законопроекту № 14016, які визначають ролі сторін і задають фундамент суспільного нагляду. Водночас європейська регуляторна динаміка (пропозиції Omnibus I та лист ЄК до СЕАОВ від 13.03.2025) зумовлює потребу в адаптивності підзаконних актів і методичних документів, щоб зберегти узгодженість із майбутніми настановами ЄК щодо надання обмеженої впевненості щодо ЗСР.

Змістовний пріоритет на найближчу перспективу – з'єднати нормативну рамку з реальною спроможністю ринку. За оцінкою Green Transition Office, потенційне коло зобов'язаних суб'єктів коливається від приблизно 2 966 підприємств за чинною логікою CSRD до майже 334 у разі звуження охоплення за сценарієм Omnibus I, що безпосередньо впливає на планування ресурсів як надавачів послуг із надання впевненості щодо ЗСР, так і ОСНАД. Зі свого боку на провайдерському боці із 62 суб'єктів, допущених до обов'язкового аудиту ПСІ, лише 39 відповідають вимозі «не менше ніж 7 аудиторів» за основним місцем роботи, що підкреслює потребу в поетапному нарощуванні кадрових і методичних можливостей у перші хвилі завдань із ЗСР.

Практична реалізація вимагатиме трьох взаємопов'язаних кроків. По-перше, швидкого ухвалення й деталізації підзаконних актів до № 14016 (реєстрові ознаки для провайдерів ЗСР, порядок атестації аудиторів зі сталого розвитку, мінімальні вимоги до внутрішніх політик управління якістю,

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

шаблони документування для завдань з надання впевненості щодо ЗСР) із відсиланням до ISSA 5000 / IESSA і Настанов СЕАОВ як на методичний «якір». По-друге, запуску пілотної схеми нагляду з ризик-орієнтованим відбором завдань та уніфікованою матрицею критеріїв оцінювання (на рівні аудиторської фірми й на рівні завдань з надання впевненості), що забезпечить порівнюваність висновків і оперативний зворотний зв'язок для ринку. По-третє, інституалізації публічної прозорості через щорічний звіт за результатами суспільного нагляду з агрегованими КРІ та тематичними спостереженнями, узгоджений із програмою робіт СЕАОВ, що мінімізуватиме фрагментацію практик і підсилуватиме передбачуваність для учасників ринку.

Узагальнюючи, Україна має всі ключові елементи для керованого запуску ринку надання обмеженої впевненості щодо ЗСР: європейсько-глобальні стандарти, національні нормативні передумови, зароджувану інфраструктуру суспільного нагляду й прогнозовану траєкторію розвитку вимог. Пріоритетом залишаються своєчасні підзаконні рішення та практичні інструменти нагляду, здатні забезпечити єдність критеріїв перевірок з контролю якості та поступове розширення спроможності суб'єктів аудиторської діяльності, якісно надавати послуги з надання впевненості щодо ЗСР незалежно від того, який саме обсяг суб'єктів господарювання, зрештою, охопить режим CSRD у світлі рішень європейських законотворців.

Для України, що синхронізує правове поле з CSRD / ESRS, важливим є потреба вибудувати стабільні канали методичної та організаційної взаємодії з європейськими наглядовими структурами, гарантуючи в такий спосіб порівнюваність результатів перевірок з контролю якості.

Особливу увагу потрібно приділити транскордонній співпраці та обміну інформацією. Навіть за відсутності вітчизняного допуску незалежних провайдерів (IASP) транскордонний вимір актуальний через структуру міжнародних груп, розподіл функцій у міжнародних аудиторсько-консалтингових мережах і використання експертів поза юрисдикцією. Україна має напрацьовувати двосторонні робочі формати обміну з наглядовими органами держав-членів ЄС, спираючись на європейську акредитаційну модель і практики взаємного визнання якості. На практиці це досягається через меморандуми взаєморозуміння (MoU), погоджені форми запитів / відповідей, конфіденційні канали передавання інспекційних матеріалів і спільні навчальні заходи (включно зі стажуваннями інспекторів у європейських органах суспільного нагляду).

Нарешті, ключовим чинником стійкості міжнародної координації є спроможність кадрів. Системна участь у профільних робочих групах і тренінгах (зокрема, за участю IAASA, AFM, H2A та інших органів – IFIAR, CAEOB) з акцентом на практичні кейси застосування ESRS і стандартів з надання впевненості щодо ЗСР дасть змогу підтримувати однаковий рівень професійного скептицизму та якості перевірок по обидва боки кордону. У поєднанні з фіксацією річних пріоритетів (через публічні документи на кшталт робочої програми СЕАОВ) це забезпечить передбачуваність для ринку та зменшить ризик відхилень у тлумаченні інспекторами стандартів.

Важливою прогалиною законопроекту № 14016 є відсутність положень щодо взаємного покладання з органами суспільного нагляду країн ЄС на результати перевірок з контролю якості транскордонних завдань з надання впевненості щодо ЗСР та їхніх компонентів. У таких завданнях ключовою умовою є зменшення дублювання процедур перевірок з контролю якості, витрат і часових лагів, що вирішується завдяки впровадженню узгодженої моделі взаємного покладання між національними наглядовими органами. Її сутність полягає в тому, що «орган нагляду, що приймає», може обґрунтовано покладатися на висновки й робочі матеріали перевірки з контролю якості, виконаної «домашнім» органом у межах тієї самої групи або мережі надавача послуг з надання впевненості щодо ЗСР, за умови дотримання єдиних методичних орієнтирів і процедурних гарантій.

Передумовами для застосування взаємного покладання є: 1) сумісність методики перевірок з контролю якості; 2) процедурна узгодженість; 3) підтверджена спроможність «домашнього» органу суспільного нагляду (наявність оприлюднених пріоритетів нагляду, усталеної шкали кваліфікації недоліків, регулярної звітності). Лише за цих умов взаємне покладання набуває не декларативного, а практичного характеру.

Взаємне покладання досягається через узгодження відповідності між вимогами стандартів і застосованими під час «домашньої» перевірки з контролю якості процедурами: прийнятність критеріїв (у ЄС – ESRS), логіка переходу від ризиків до процедур, простежуваність доказів (зокрема, даних ланцюга діяльності), використання експертів, форма та змістовність висновку з надання впевненості. «Органу нагляду, що приймає» доцільно оцінювати не лише результат (класифікацію недоліків), а й відтворюваність ланцюга обґрунтованості в наданих йому робочих документах, і може запитати додаткову інформацію без повного дублювання перевірки з контролю якості.

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

Практична модель взаємного покладання вимагає диференціації ступенів покладання. У разі високої конвергенції методики та позитивної історії співпраці можливо повне покладання (обмежений повторний огляд окремих ризиків, акцент на виконанні коригувальних дій). Якщо ж виявлено відмінності в трактуванні вимог або системні зауваження до якості, може застосовуватися часткове покладання (розширення тестування, спільні інтерв'ю з командами із завдання, перевірка прийнятності використання роботи експертів). У високоризикових кейсах (наприклад, модифікований висновок, суттєві прогалини в доказовій базі) «орган нагляду, що приймає» має залишати за собою право повної повторної перевірки з контролю якості робочих документів із завдання. Градація ступенів покладання може фіксуватися в двосторонніх протоколах або в меморандумах взаєморозуміння.

Щоб мінімізувати розбіжності в кваліфікації недоліків, доцільно узгоджувати «довідник» категорій (критичні, суттєві, інші) та типові критерії їхнього віднесення до категорій (вплив на надійність висновку; системність першопричин; повторюваність).

Механізм зворотного зв'язку також є важливою частиною моделі взаємного покладання. За підсумками кожного циклу взаємного покладання сторони узгоджують «карту розбіжностей» (де й чому тлумачення / рішення / класифікація недоліків розійшлися) та план коригувальних дій: доопрацювання контрольних переліків перевірки з контролю якості, уточнення інспекційного пакета обміну інформацією між сторонами, спільні тренінги.

Для України запровадження взаємного покладання має подвійний ефект. По-перше, воно скорочує регуляторні витрати в транскордонних групових завданнях з надання впевненості щодо ЗСР, де без покладання неминуче виникатиме дублювання перевірок. По-друге, воно пришвидшує калібрування професійного судження в перші хвилині впровадження, оскільки дає змогу «переносити» практичні критерії оцінювання якості з юрисдикцій ЄС із розвиненими програмами суспільного нагляду в національний контекст. В обох випадках результатом є більш передбачувані та порівнювані перевірки з контролю якості, що безпосередньо підтримує довіру до висновків із надання впевненості щодо ЗСР.

Узгодженість транскордонних перевірок з контролю якості в завданнях із надання впевненості щодо ЗСР залежить не лише від формальної сумісності процедур, а й від практичного «калібрування» професійного судження між наглядовими органами різних країн. У європейському контексті цю потребу адресують спільні тематичні огляди та бенчмаркінг, що

ґрунтуються на єдиних орієнтирах СЕАОВ для надання обмеженої впевненості й щорічних пріоритетах, сформульованих у програмних документах комітету. Для України участь у таких форматах є ключовим механізмом зменшення варіабельності оцінок, вироблення «спільної мови» з європейськими колегами та підвищення відтворюваності інспекційних висновків без дублювання перевірок у різних юрисдикціях.

Публічні матеріали національних органів суспільного нагляду відіграють роль бенчмарків, які дають змогу фіксувати типові зони підвищеної уваги та узгоджувати базові очікування ринку щодо якості виконання завдань у перших хвилях впровадження CSRD / ESRS. Для українського органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю доцільно використовувати ці бенчмарки для побудови національної «карти ризиків» і для підготовки власних тематичних оглядів, узгоджених із пріоритетами СЕАОВ. Це дає змогу одночасно покращувати внутрішню узгодженість оцінок і забезпечувати порівнюваність результатів із європейськими звітами.

Практична модель бенчмаркінгу базується на підготовці «кейсбуків» – добірок анонімізованих робочих документів із завдань з надання впевненості щодо ЗСР за обраними темами, у яких чітко відтворено вимоги ISSA 5000 / IESSA та прив'язку робочих документів до відповідних пунктів стандартів. Під час спільних калібрувальних сесій інспектори різних органів порівнюють кваліфікацію недоліків, узгоджують мінімально прийнятний рівень доказів і формують спільні висновки щодо адекватності застосованої стратегії виконання аудиторських процедур. Завершальним продуктом таких сесій є короткі «довідники калібрування» з прикладами формулювань висновків і переліком характерних помилок, що мають превентивний ефект для ринку та підвищують передбачуваність очікувань контролю якості.

Особливого значення бенчмаркінг набуває в складних завданнях, де різниця в практиках документування й використанні експертів може призводити до відчутної дисперсії інспекційних оцінок результатів перевірок з контролю якості. Накопичені дані в процесі локальних перевірок з контролю якості, бенчмаркенгу, транскордонного співробітництва надалі мають становити основу наглядової технології (так званої SupTech), забезпечуючи не лише порівняння між юрисдикціями, а й еволюцію внутрішніх методичних матеріалів і програм безперервного навчання інспекторів.

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

Отже, потреба в міжнародній координації нагляду за аудитом і наданням впевненості щодо ЗСР вимагає від української системи суспільного нагляду одночасної методичної сумісності, процедурної узгодженості й організаційної готовності. Така єдина конструкція забезпечує порівнюваність результатів перевірок з контролю якості, полегшує доступ українських висновків до європейського професійного дискурсу та мінімізує ризики фрагментації практики застосування стандартів у перехідний період.

Висновки

Нормативна логіка ЄС щодо ЗСР і надання впевненості щодо неї вже сформувала стійке «ядро» вимог, на яке можуть опиратися як надавачі послуг із надання впевненості, так і органи суспільного нагляду в країнах ЄС та Україні. Директива (ЄС) 2022/2464 (CSRD) установила обов'язковість ЗСР і запит на надання обмеженої впевненості з перспективою переходу до надання обґрунтованої впевненості, а Делегований регламент (ЄС) 2023/2772 закріпив ESRS як критерії звітування. ЄК у своїх офіційних матеріалах підтвердила поетапність упровадження та роз'яснила ключові елементи механізму надання впевненості щодо ЗСР. Водночас оголошений пакет Omnibus I сигналізує про ймовірний перехід від ідеї окремого євростандарту до цільових настанов ЄК щодо надання обмеженої впевненості та можливих доповнень і вилучень до ISSA 5000. Для України це означає, що правове наближення до ЄС повинно бути достатньо гнучким, щоб оперативно інтегрувати майбутні зміни в нормативному середовищі ЄС без руйнування вже вибудованої методичної бази.

Глобальна професійна архітектура забезпечує таку базу. ISSA 5000 визначає загальні вимоги до планування, виконання та звітування в завданнях із надання обмеженої та обґрунтованої впевненості щодо ЗСР, включно з вимогами до придатності критеріїв, ризик-орієнтованих процедур і доказової бази. Етичний контур задає IESSA (IESBA), який деталізує незалежність, управління загрозами та використання зовнішніх експертів у контексті ЗСР. На рівні операційної якості ці вимоги інтегруються через МСУЯ 1 та МСУЯ 2, які визначають вимоги до системи управління якістю у фірмі. У перехідний період у ЄС роль «мосту» виконують Настанови СЕАОВ щодо надання обмеженої впевненості. Сукупно ця зв'язка стандартів і настанов формує спільний знаменник для перевірок з контролю якості, роблячи їх порівнюваними в різних юрисдикціях.

Український контекст демонструє зрілу нормативну готовність до інтеграції цієї архітектури. Стратегія КМУ № 1015-р задає дорожню карту впровадження ЗСР, а законопроект № 14016 пропонує інституційні зміни. Обраний законодавцем підхід – винятковий допуск аудиторських фірм до надання впевненості щодо ЗСР кореспондує з поточною структурою аудиторського ринку. Це не усуває потреби в нарощуванні спроможності, але створює видимі контури «хребта» ринку, на який може спиратися перша хвиля завдань з надання впевненості.

Ключовим у практичній площині є те, що методика перевірок з контролю якості в Україні має бути відразу організована за двома рівнями – фірмовим і рівнем завдання – без дублювання чи суперечностей із європейськими орієнтирами. На фірмовому рівні акцент робиться на адаптації аудиторською фірмою вимог МСУЯ 1 / МСУЯ 2 до специфіки ЗСР, а на рівні завдань з надання – на відтворюваності «ланцюга обґрунтованості»: прийнятність критеріїв (ESRS), документований процес подвійної суттєвості, відповідність процедур виявленим ризикам, достатність і прийнятність доказів, коректне використання експертів і прозора форма висновку. Така конструкція дає змогу уніфікувати класифікацію недоліків, встановлювати аудиторським фірмам обов'язкові до виконання рекомендації та вибудовувати цикли повторного моніторингу (відстеження) без регуляторної фрагментації.

Пілотна фаза 2027–2029 рр. доцільна як механізм керованого масштабування. Вона дає змогу поєднати ризик-орієнтований відбір завдань із хвильовою організацією перевірок і публічним звітуванням про типові недоліки й рекомендації з їхнього усунення.

Публічні річні звіти наглядю з анонімізованими прикладами сприятимуть калібруванню очікувань ринку та зниженню «ціни помилки» в перші хвили звітування.

Нарешті, у транскордонному вимірі забезпечення сумісності з ЄС потребує не лише імплементації стандартів, а й операційних протоколів взаємодії: уніфікованого інспекційного пакета обміну інформацією, погоджених «довідників» кваліфікації недоліків, меморандумів про взаємне покладання та механізмів швидкого оновлення методичних матеріалів. Спільний бенчмаркінг із регуляторами ЄС може зменшити дисперсію професійного судження інспекторів і підвищити відтворюваність результатів перевірок з контролю якості.

Розділ 2. Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку

У таких умовах обов'язкові перевірки з контролю якості завдань з надання впевненості щодо ЗСР стають не просто інструментом суспільного нагляду, а й механізмом безперервного підвищення якості ринку, що зміцнює довіру до ЗСР і підтримує інтеграцію України до регуляторного простору ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. European Commission. Frequently asked questions on the implementation of the EU corporate sustainability reporting rules (CSRD) / Офіц. документ. 2024. 7 серпня. URL : https://finance.ec.europa.eu/document/download/c4e40e92-8633-4bda-97cf-0af13e70bc3f_en?filename=240807-faqs-corporate-sustainability-reporting_en.pdf

2. Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB). Guidelines on Limited Assurance on Sustainability Reporting / Офіц. документ. 2024. 30 вересня. URL : https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf

3. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000: General Requirements for Sustainability Assurance Engagements / Final Pronouncement. New York, 2025. URL : <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-01/IAASB-International-Standard-on-Sustainability-Assurance-ISSA-5000.pdf>

4. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). International Ethics Standards for Sustainability Assurance (IESSA) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting / Final Pronouncement. 2025. 17 січня. URL : <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-international-ethics-standards-sustainability-assurance-including-international>

5. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку : розпорядження від 18.10.2024 № 1015-р / Кабінет Міністрів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/1015-2024-%D1%80>

6. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та деяких законів України щодо удосконалення законодавства у сфері аудиторської діяльності : проект Закону України від 05.09.2025 № 14016. Картка законопроекту (ID 57280) / Верховна Рада України. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/57280>

7. European Commission (DG FISMA). Omnibus I package – Commission simplifies rules on sustainability and EU investments. 2025. 26 лютого. URL : https://finance.ec.europa.eu/publications/omnibus-i-package-commission-simplifies-rules-sustainability-and-eu-investments-delivering-over-eu6_en
8. European Commission. COM(2025) 81 final (Omnibus I, sustainability reporting simplification). 2025. 26 лютого. URL : https://commission.europa.eu/document/download/892fa84e-d027-439b-8527-72669cc42844_en?filename=COM_2025_81_EN.pdf
9. European Parliament. Legislative Train – First Omnibus package on sustainability (proposal amending CSRD and CSDDD): статус «Tabled». 2025. URL : <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/package-simplification-business/file-first-omnibus-package-on-sustainability-proposal-amending-csrd-and-csddd>
10. Simnett R., Vanstraelen A., Chua W. F. Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*. 2009. Vol. 84, No. 3. P. 937–967. DOI 10.2308/accr.2009.84.3.937 ; URL : <https://publications.aaahq.org/accounting-review/article/84/3/937/3063>
11. Kolk A., Perego P. Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation. *Business Strategy and the Environment*. 2010. Vol. 19 (3). P. 182–198. DOI 10.1002/bse.643 ; URL : <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/bse.643>
12. O'Dwyer B. The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. SSRN Working Paper. 2011. URL : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1742826
13. Martínez-Ferrero J., García-Sánchez I. M. The Level of Sustainability Assurance: The Effects of Brand Reputation and Industry Specialisation of Assurance Providers. *Journal of Business Ethics*. 2018. Vol. 150 (4). P. 971–990. DOI 10.1007/s10551-016-3159-x ; URL : <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3159-x>
14. Christensen H. B., Hail L., Leuz C. Mandatory CSR and Sustainability Reporting: Economic Analysis and Literature Review. *Review of Accounting Studies*. 2021. Vol. 26 (3). P. 1176–1248. URL : <https://www.nber.org/papers/w26169>
15. Makarenko I., Sirkovska N. Transition to Sustainability Reporting: Evidence from EU and Ukraine. *Business Ethics and Leadership*. 2017. Vol. 1 (1). P. 16–24. DOI 10.21272/bel.2017.1-02 ; URL : <https://armgpublishing.com/journals/bel/issue-1/article-2/>
16. Кучерява М. В., Швагер А. В. Аудит звітності підприємств про сталий розвиток: досвід регулювання в Європейському Союзі. *Наукові*

**Розділ 2. Удосконалення звітності
в умовах сталого розвитку**

праці НДФІ. 2023. № 4. С. 110–120. DOI 10.33763/npndfi2023.04.110 ; URL : https://npndfi.org.ua/docs/NP_23_04_110_uk.pdf

17. Усатенко О. В. Гармонізація звітності українських підприємств зі стандартами ESRS як інструмент досягнення цілей сталого розвитку України. *Економіка та держава*. 2025. DOI 10.32983/2222-4459-2025-1-26-33 ; URL : <https://oaji.net/pdf.html?n=2023%2F727-1745328783.pdf>

18. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 ... (CSRD). *Official Journal of the European Union*. URL : <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj>

19. Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU as regards European Sustainability Reporting Standards (ESRS). *Official Journal of the European Union*. URL : https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj

20. European Commission. Corporate sustainability reporting – official page. 2024–2025. URL : https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

21. International Standard on Quality Management (ISQM) 1: Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements / IAASB : офіц. вебсайт. 2020. 17 грудня. URL : <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>

22. International Standard on Quality Management (ISQM) 2: Engagement Quality Reviews / IAASB : офіц. вебсайт. 2020. 17 грудня. URL : <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-engaging-quality-reviews>

23. International Standard on Auditing (ISA) 220 (Revised): Quality Management for an Audit of Financial Statements / IAASB : офіц. вебсайт. 2020. 17 грудня. URL : <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements>

24. Лист Європейської Комісії до СЕАОВ від 13.03.2025. *Update on the request for a technical advice (EU add-ons/carve-outs to ISSA 5000; non-binding assurance guidelines)* / European Commission. URL : https://finance.ec.europa.eu/document/download/39a2b284-8806-4c66-a5bf-dbd94f8c64d_en?filename=250317-ceaob-letter-assurance-sustainability-reporting_en.pdf

25. IAASB Announces Withdrawal of ISAE 3410 for Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements. Пресповідомлення / IAASB. 2025. 08 травня. URL : <https://www.iaasb.org/news-events/2025-05/iaasb-announces-withdrawal-isae-3410-assurance-engagements-greenhouse-gas-statements>

26. Haute Autorité de l'audit (H2A). Guidelines on limited assurance on sustainability reporting / англ. переклад. 2024. 20 грудня. URL : <https://h2a-france.org/wp-content/uploads/2024/12/H2A-guidelines-on-limited-assurance-English-translation-20dec2024.pdf>

27. IAASA adopts ISAE (Ireland) 3000 for the assurance of sustainability reporting / IAASA. URL : <https://iaasa.ie/iaasa-adopts-isae-ireland-3000-for-the-assurance-of-sustainability-reporting/>

28. Sustainability reporting and the CSRD – supervisory framework / AFM (Netherlands). URL : <https://www.afm.nl/en/sector/themas/duurzaamheid/csrd>

29. Number of assurance engagements related to CSRD – market update / AFM. 2024. 28 листопада. URL : <https://www.afm.nl/en/sector/actueel/2024/november/sb-assuranceopdrachten>

30. CEAOB. Work Programme 2025. URL : https://finance.ec.europa.eu/document/download/5e2108d9-27c2-4eb5-ae82-031460917e9b_en?filename=ceaob-work-programme-2025_en.pdf

31. Regulation (EC) No 765/2008. Consolidated text (16.07.2021): вимоги до акредитації органів з оцінки відповідності / EUR-Lex. URL : <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2008/765/2021-07-16/eng>

32. Annual Audit Programme & Activity Report 2024/2025 (draft excerpt: 30.05.2025) / IAASA. URL : https://iaasa.ie/wp-content/uploads/2025/07/AAPA_2024-DRAFT-KL.pdf

33. CSRD Transposition Tracker (оновлення 05.09.2025) / Accountancy Europe. URL : https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2025/04/250905_CSRD-transposition-tracker.pdf

34. *ESG СТАНДАРТИ І ВИМОГИ В ЄС ТА УКРАЇНІ – ЗМІНИ І ЩО ОЧІКУВАТИ ДАЛІ* (аналітична публікація; новина за результатами дослідження) / Green Transition Office (Офіс зеленого переходу). URL : <https://gto.dixigroup.org/en/news/esg-standarty-i-vymohy-v-yes-ta-ukraini-zminy-ta-ochikuvannia>

35. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Сторінка пошуку / перевірки даних (ОСНАД). URL : <https://register.apob.org.ua/uk/search>

36. Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок : рішення Ради нагляду за аудит. діяльністю Орг. сусп. нагляду за аудит. діяльністю від 27.10.2023 № 3/9/63. URL : <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/Рекомендації-з-проведення-перевірок.pdf>