DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-56-26
УДК 657

Цятковська Олена Віталіївна
доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-8825-9778

Романенко Максим Олександрович
аспірант,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана
ORCID: https://orcid.org/0009-0009-7075-5269

Olena Tsiatkovska, Maksym Romanenko
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ЗВІТНОСТІ РЕКРЕАЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

FEATURES OF AUDITING THE REPORTS OF RECREATIONAL ENTERPRISES IN THE CONDITIONS OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Анотація. В умовах глобальних економічних та екологічних змін, питання щодо прозорості та соціальної відповідальності бізнесу та роль аудиту особливо гостро постає у секторі рекреаційних послуг. Дана стаття спрямована на розкриття теоретичних та практичних основ аудиту звітності рекреаційних підприємств відповідно до сучасних вимог сталого розвитку з акцентом на вдосконалення аудиторських процедур. У результаті проведеного дослідження узагальнено теоретичні засади та розкрито особливості діяльності рекреаційних підприємств в умовах сталого розвитку та їх вплив на аудит звітності. Доведено, що традиційний фінансовий аудит є недостатнім для забезпечення повної картини діяльності підприємств у цій сфері, що вимагає інтеграції екологічних та соціальних показників у єдиний процес аудиторської верифікації. Практична цінність запропонованих рекомендацій полягає у можливості вдосконалення аудиторської практики. Крім того, інтегрований аудит стає інструментом підвищення прозорості та довіри інвесторів, а також сприяє виявленню внутрішніх ризиків і можливостей для покращення бізнес-процесів.

Ключові слова: аудит, рекреаційні підприємства, фінансова звітність, нефінансова звітність, аудиторські процедури, сталий розвиток.

Summary. In the context of global economic and environmental changes, as well as the growing public demand for transparency and social responsibility of business, the role of audit is expanding significantly. This issue is especially acute in the recreational services sector, which is closely related to the use of natural resources, cultural heritage and the impact on local communities. The purpose of the article is to reveal the theoretical and practical aspects of auditing financial and non-financial reporting of recreational enterprises, taking into account the modern requirements of sustainable development in order to improve audit procedures. The objectives of the study are to determine the theoretical foundations of auditing in the context of sustainable development, to distinguish the concept and classification based on the analysis of specific objects of audit of recreational enterprises, taking into account their special structure of assets and liabilities. As a result of the research, the theoretical foundations were generalized and the features of the activities of recreational enterprises in the context of sustainable development and their impact on the audit of reporting were revealed. The tasks were accomplished, namely: the key aspects of the recreational business that affect the audit were determined, the specifics of financial and non-financial audit objects were analyzed, and the main problems and prospects for the development of this area were identified. It was proved that traditional financial audit is insufficient to provide a complete picture of the activities of enterprises in this area, which requires the integration of environmental and social indicators into a single audit verification process. The practical value of the proposed recommendations lies in the possibility of improving audit practice. For audit companies, this is the basis for the development of specialized methods and advanced training of specialists,

© Цятковська О.В., Романенко М.О., 2025

which will allow expanding the range of services and meeting the growing demands of the market. For recreational enterprises, integrated audit becomes a tool for increasing transparency and investor confidence, and also helps to identify internal risks and opportunities for improving business processes.

Keywords: audit, recreational enterprises, financial reporting, non-financial reporting, audit procedures, sustainable development.

Постановка проблеми. Підприємства рекреаційної галузі мають свої особливості, що впливає на їх діяльність та взаємодію з іншими суб'єктами господарювання. Зокрема методологічні основи аудиту не завжди враховують специфіку рекреаційної галузі, незважаючи на зростання з року в рік усвідомлення важливості сталості. Аудиторські процедури часто не містять чітких вказівок щодо перевірки нефінансових показників, таких як екологічний слід підприємства, соціальні інвестиції чи рівень задоволеності персоналу та громад. Проблема полягає у відсутності єдиного, універсального підходу до аудиту, який би ефективно інтегрував фінансовий та нефінансовий аналіз. Це призводить до ситуації, коли звітність рекреаційних компаній, хоч і відповідає формальним вимогам, може не відображати реальної картини їхнього впливу на навколишнє середовище та суспільство. Існує ризик, що аудиторський висновок, підготовлений без урахування екологічних та соціальних аспектів, може ввести в оману інвесторів, регуляторів та громадськість, що, у свою чергу, підриває довіру до всієї галузі. Що обумовлює необхідність розроблення та обґрунтування підходів, які дозволять аудиторам ефективно оцінювати діяльність рекреаційних підприємств у контексті сталого розвитку, виявляючи потенційні ризики та можливості для їх покращення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних наукових публікаціях дедалі більше уваги приділяється питанням інтеграції сталого розвитку в систему корпоративної звітності, контролю та аудиту. Особливої актуальності ця тема набуває в контексті функціонування підприємств туристично-рекреаційної сфери, які значною мірою залежать від екологічних, соціальних і репутаційних факторів.

Державна стратегія в цьому напрямі окреслена в офіційному повідомленні Мінфіну України, яке визначає етапи запровадження обов'язкової звітності зі сталого розвитку відповідно до Директиви ЄС CSRD. Така ініціатива актуалізує запит на розробку національних методичних підходів до аудиту цієї звітності [18].

Серед науковців дане питання досліджувалося неодноразово, зокрема І.О. Макаренком та О.М. Дзюбою, акцентовано увагу на необхідності впровадження міжнародних стандартів аудиту нефінансової звітності (зокрема ISAE 3000, GRI Standards, AA1000). Автори обґрунтовують, що ефективна перевірка звітності зі сталого розвитку потребує не лише адаптації стандартів, а й підготовки кадрів, які володіють специфічними міждисциплінарними компетентностями [15, 19].

Актуальними також є публікації, присвячені галузевій специфіці. Зокрема, Н.Клим і Д.Лашманов аналізують ефективність функціонування рекреаційних підприємств з погляду сталого розвитку, пропонуючи підходи до інтеграції екологічного аудиту в загальну систему управління. У свою чергу, Кульчицька І.М. розглядає методики екологічного моніторингу туристичних територій, наголошуючи на необхідності взаємозв'язку між аудитом, плануванням і управлінськими рішеннями у сфері туризму [16, 17].

Зарубіжні дослідники, як-от Pargmann & Berding, акцентують на проблемах нестачі фахівців у сфері контролінгу сталого розвитку, що особливо актуально для країн, які переходять до нових систем звітності. Anne de Bortoli та інші досліджують виклики обліку при досягненні вуглецевої нейтральності, що прямо впливає на формування звітності підприємств у сфері туризму та рекреації [8, 9].

Таким чином, сучасна академічна література окреслює необхідність комплексного підходу до аудиту та управління на підприємствах, що працюють у контексті сталого розвитку. Зокрема, наголошується на гармонізації національної нормативної бази з міжнародними стандартами, підвищенні кваліфікації фахівців, та врахуванні специфіки галузей, зокрема туристично-рекреаційної.

Метою цієї статті є висвітлення теоретичних і практичних аспектів аудиту фінансової та нефінансової звітності рекреаційних підприємств з урахуванням сучасних вимог сталого розвитку задля вдосконалення аудиторських процедур.

Необхідно визначити теоретичні основи аудиту в контексті сталого розвитку, розмежувавши поняття та класифікації на основі аналізу специфічних об'єктів аудиту рекреаційних підприємств, враховуючи їхню особливу структуру активів та зобов'язань. Для досягнення мети доцільно розглянути особливості аудиту нефінансової звітності, зокрема екологічних та соціальних показників. А також необхідно виявити ключові проблеми, з якими стикаються аудитори при перевірці рекреаційних підприємств в умовах сталості, та запропонувати шляхи їх вирішення. Обґрунтувати практичну цінність інтегрованого аудиту для рекреаційного сектору та стейкхолдерів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна економіка все більше орієнтується на сферу послуг, де рекреаційні підприємства

займають одне з ключових місць [13]. Поняття «рекреаційне підприємство» охоплює широкий спектр суб'єктів, основною діяльністю яких є надання послуг з організації відпочинку, оздоровлення та туризму. Це можуть бути готелі, санаторії, туристичні комплекси, розважальні парки, спортивні клуби, а також підприємства, пов'язані з екотуризмом та агротуризмом. Ключовою характеристикою таких підприємств є їхня залежність від природних, культурних та історичних ресурсів, що робить їхню діяльність нерозривно пов'язаною з навколишнім середовищем та місцевими громадами [11]. Ця специфіка потребує адаптації аудиторських методик, щоб належним чином оцінити всі ризики та можливості [2].

Класифікація рекреаційних підприємств є багатогранною, проте для цілей аудиту в контексті сталого розвитку найбільш релевантною є їхня сегментація за екологічними та соціальними критеріями. Така диференціація дозволяє аудитору зосередитися на найбільш значущих аспектах, що визначають нефінансові ризики та можливості. Залежно від масштабу діяльності та її характеру, підприємства можуть варіюватися від великих готельних комплексів, що мають значний екологічний слід через високе споживання ресурсів, до малих екотуристичних баз, які прагнуть до мінімізації свого впливу [1]. Цей поділ є основою для застосування диференційованого підходу до аудиту.

Екологічна класифікація рекреаційних підприємств передбачає аналіз їхнього впливу на навколишнє середовище за такими параметрами, як вуглецевий слід, споживання води, управління відходами та використання землі [9]. Наприклад, великі готелі та круїзні лайнери зазвичай мають значний вуглецевий слід, що вимагає від аудитора перевірки даних щодо викидів парникових газів, споживання енергії та джерел її отримання. Водночас, гольф-курорти чи тематичні парки можуть мати суттєвий вплив на використання водних ресурсів, що обумовлює необхідність детального аудиту водного менеджменту [17]. Відповідно, аудиторська перевірка повинна бути адаптована до конкретного типу екологічного впливу, щоб забезпечити її ефективність та достовірність.

Соціальна класифікація рекреаційних підприємств охоплює широкий спектр критеріїв, що відображають їхню взаємодію з суспільством. До них належать умови праці, підтримка місцевих громад, збереження культурної спадщини та дотримання прав споживачів. Великі корпоративні мережі зазвичай мають формалізовані програми корпоративної соціальної відповідальності (КСВ), які потребують аудиторської верифікації згідно з міжнародними стандартами. Натомість, малі сімейні підприємства можуть не мати таких програм, але їхній соціальний вплив вимірюється через пряму інтеграцію в локальну громаду, підтримку місцевих постачальників та створення робочих місць. Аудитор повинен враховувати цю різницю, застосовуючи відповідні методики для оцінки соціальних аспектів їхньої діяльності.

Аналіз специфіки рекреаційного бізнесу є необхідним для розуміння об'єктів аудиту, які виходять за межі традиційних фінансових активів. Це не лише традиційні основні засоби, такі як будівлі та обладнання, але й унікальні активи, пов'язані з природою, а також неочевидні зобов'язання, пов'язані з рекультивацією земель або компенсацією шкоди, завданої довкіллю. Наприклад, для екотуристичних об'єктів важливою є оцінка біологічних активів, таких як лісові насадження або популяції тварин, що перебувають під управлінням підприємства [12, 17]. Аудитор має перевірити, чи ведуться ці активи згідно з екологічними стандартами та чи відповідає їх оцінка реальному стану. Для об'єктів культурного туризму, таких як історичні садиби або музеї, ключовим є аудит нематеріальних активів, включаючи бренд, репутацію та права на використання культурної спадщини. Аудитор повинен оцінити, як підприємство управляє цими активами та чи забезпечує їх збереження і розвиток.

Концепція сталого розвитку є філософією управління, що передбачає збалансований розвиток економічної, екологічної та соціальної складових [6]. Згідно з класичним визначенням, це «розвиток, який задовольняє потреби сьогодення без шкоди для можливості майбутніх поколінь задовольняти свої власні потреби». Для рекреаційної галузі цей принцип набуває особливого значення [7]. Економічна складова вимагає забезпечення прибутковості та фінансової стійкості підприємства. Екологічна складова передбачає мінімізацію негативного впливу на довкілля: ефективне використання ресурсів (води, енергії), управління відходами, збереження біорізноманіття. Соціальна складова включає дотримання прав людини, створення гідних умов праці, підтримку місцевих громад та збереження культурної спадщини. Застосування принципів сталого розвитку до рекреаційної діяльності є не лише етичним обов'язком, але й стратегічною перевагою, що дозволяє залучати еко-свідомих споживачів та інвесторів. У сучасному світі, де репутація компанії відіграє вирішальну роль, демонстрація відповідального ставлення до довкілля та суспільства є ключовим фактором конкурентоспроможності [14]. Аудит, у свою чергу, стає інструментом, що дозволяє підтвердити ці зобов'язання.

В умовах, коли стейкхолдери все більше уваги приділяють нефінансовим показникам, аудит стає ключовим інструментом для підтвердження достовірності інформації щодо сталого розвитку. Традиційний фінансовий аудит, зосереджений на достовірності фінансової звітності, доповнюється аудитом нефінансових показників, що дозволяє

сформувати інтегрований аудиторський висновок [5]. Аудит у цьому контексті виконує кілька важливих функцій: він не лише підтверджує, що підприємство виконує заявлені зобов'язання у сфері сталого розвитку, а й допомагає ідентифікувати потенційні ризики та можливості для підвищення ефективності.

Переходячи до аудиту фінансової звітності рекреаційних підприємств, то він має суттєві відмінності від аудиту інших галузей, що обумовлено специфікою їхніх активів та бізнес-процесів. Ключовим завданням аудитора є не лише підтвердження достовірності фінансових даних, а й оцінка адекватності облікової політики, яка враховує особливості рекреаційної діяльності. Це включає оцінку специфічних активів, таких як природні ресурси, об'єкти інфраструктури, що часто мають сезонний характер використання, а також нематеріальні активи, пов'язані з брендом і репутацією. Детальна перевірка цих статей дозволяє виявити потенційні ризики та забезпечити належне відображення їхньої вартості у звітності.

Оцінка специфічних активів є одним із найскладніших етапів аудиту. Наприклад, аудиторська перевірка основних засобів рекреаційного підприємства включає не тільки оцінку будівель, споруд та обладнання, але й перевірку об'єктів інфраструктури, що є унікальними для цієї галузі, як-от гірськолижні траси, басейни, спортивні майданчики, канатні дороги, атракціони тощо. Важливо не лише перевірити їхню балансову вартість, а й переконатися в наявності відповідних сертифікатів безпеки, регулярному технічному обслуговуванні та відсутності прихованих ризиків, що можуть призвести до непередбачених витрат чи судових позовів (потенційних зобов'язань). Особливе місце займає аудит біологічних активів, які можуть перебувати у власності або під управлінням підприємства, наприклад, лісові угіддя в екотуристичних парках, виноградники на агротуристичних фермах або навіть природні заповідники, де ведеться діяльність. Оцінка таких активів є складною через мінливість їхньої вартості, яка залежить від багатьох факторів (врожайність, екологічний стан). Аудитор повинен переконатися, що їхня оцінка відповідає справедливій вартості, і що вони використовуються відповідно до екологічних норм, оскільки будь-які порушення можуть призвести до значних фінансових та репутаційних втрат. Таким чином, аудит має виходити за межі стандартної перевірки, адаптуючись до особливостей індустрії та враховуючи специфічні ризики, пов'язані з її діяльністю.

Особливий інтерес для аудитора становлять доходи та витрати, що мають сезонний характер. Сезонність рекреаційного бізнесу вимагає ретельного аналізу та верифікації розподілу доходів протягом фінансового року. Наприклад, перевірка доходів від продажу послуг у високий сезон потребує додаткових аудиторських процедур, оскільки існує ризик маніпулювання даними. Аудит доходів від додаткових послуг, таких як екскурсії, спапроцедури, прокат обладнання, також є важливим, оскільки ці доходи можуть значно впливати на фінансовий результат і потребують окремого обліку та контролю.

Витрати на маркетинг та підтримку інфраструктури також повинні бути ретельно перевірені, оскільки вони часто є значними і безпосередньо впливають на конкурентоспроможність підприємства. Аудитор має проаналізувати їх обґрунтованість, особливо в контексті довгострокових інвестицій в сталий розвиток. Наприклад, витрати на впровадження енергоефективних технологій або очисних споруд, хоча й є значними, можуть розглядатися як інвестиції, що знижують майбутні екологічні ризики та підвищують репутацію.

Аудит резервів та зобов'язань рекреаційних підприємств також має свою специфіку. Аудитор повинен перевірити наявність та обґрунтованість резервів на рекультивацію земель або відновлення екосистем, які можуть виникнути у зв'язку з діяльністю підприємства. Такі резерви, як правило, є довгостроковими і вимагають оцінки майбутніх витрат, що є складним завданням. Крім того, важливою є перевірка гарантійних зобов'язань перед клієнтами, особливо у випадку довгострокових або абонентських послуг. Недооцінка таких зобов'язань може призвести до спотворення фінансової звітності та ввести в оману інвесторів.

Перехід до концепції сталого розвитку вимагає від аудитора також проведення аудиту нефінансової (інтегрованої) звітності. Цей вид аудиту виходить за рамки традиційної фінансової перевірки і включає аналіз даних щодо екологічної та соціальної відповідальності підприємства. Аудит екологічної звітності передбачає перевірку даних про викиди в атмосферу, обсяги споживання води та енергії, а також методи управління відходами. Аудитор повинен оцінити ризики, пов'язані з можливими порушеннями природоохоронного законодавства, і перевірити, чи відповідають задекларовані показники реальному стану справ. Це вимагає від аудитора не тільки знання фінансових стандартів, а й розуміння екологічних норм і технологій. Наприклад, для готельних комплексів аудитор перевіряє не лише фінансові витрати на переробку сміття, а й кількість сортованих відходів, надану екологічними службами.

Окремим завданням є перевірка наявності та належного функціонування систем екологічного менеджменту, таких як ISO 14001 [4]. Аудитор може провести інтерв'ю з відповідальними особами, здійснити фізичний огляд об'єктів (наприклад, стан очисних споруд) та перевірити документи, що підтверджують дотримання

екологічних норм. Це дозволяє зробити висновок про реальний вплив діяльності на навколишнє середовище, а не лише про фінансові аспекти, пов'язані з ним.

Аудит соціальної звітності є не менш важливим, оскільки він включає перевірку інформації про умови праці, рівень задоволеності персоналу, програми навчання та розвитку співробітників, а також внески в місцеві громади. Наприклад, аудитор може перевірити документи про дотримання трудового законодавства, контракти з працівниками, наявність механізмів вирішення конфліктів та відповідність політики оплати праці галузевим нормам. Він також може провести опитування співробітників, щоб оцінити їх задоволеність роботою та ефективність внутрішніх програм навчання, що безпосередньо впливає на якість послуг.

Особлива увага приділяється взаємодії підприємства з місцевим населенням. Аудитор оцінює, наскільки рекреаційне підприємство інтегроване в громаду: чи залучає місцевих постачальників, чи підтримує локальні культурні та спортивні заходи. Наприклад, аудитор може перевірити контракти з місцевими фермерами на постачання продуктів харчування або надати інформацію про фінансові внески у розвиток інфраструктури, що свідчить про соціальну відповідальність. Такі нефінансові показники мають прямий вплив на репутацію та сталість бізнесу, тому їхня достовірність є критично важливою для стейкхолдерів.

У таких умовах використання міжнародних стандартів набуває особливого значення. Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародних стандартів аудиту (МСА) є необхідною умовою для забезпечення порівнянності даних і підвищення довіри інвесторів [19]. Однак, для рекреаційних підприємств ці стандарти мають застосовуватися з урахуванням галузевої специфіки. Наприклад, аудитор має адаптувати свої процедури відповідно до специфічних вимог МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» при обліку сезонних контрактів, або ж застосувати положення МСФЗ 16 «Оренда» до аналізу довгострокових договорів оренди землі для туристичних об'єктів.

Особливу роль відіграє адаптація МСА. При оцінці ризиків, аудитор має враховувати специфічні для рекреаційного бізнесу фактори, які не завжди передбачені загальними рекомендаціями МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення». Це включає:

• Ризики, пов'язані з кліматичними умовами: наприклад, несприятливі погодні умови (безсніжна зима для гірськолижного курорту) можуть призвести до знецінення активів та втрати виручки, що вимагає застосування МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації».

• Геополітичні та політичні ризики: нестабільність у регіоні може різко знизити потік туристів, що впливає на безперервність діяльності підприємства, а отже, вимагає особливого підходу до оцінки цієї безперервності згідно з МСА 570 «Безперервність діяльності».

• Ризики, пов'язані з нематеріальними активами: для рекреаційних брендів, які сильно залежать від репутації, згадки в соціальних мережах або негативні відгуки можуть вплинути на їхню вартість, що вимагає від аудитора перевірки наявності потенційного знецінення.

Таким чином, аудит звітності рекреаційних підприємств в умовах сталого розвитку вимагає від аудитора комплексного підходу, що включає не лише традиційні процедури, але й оцінку нефінансових показників.

Аудит рекреаційних підприємств в умовах сталого розвитку стикається з низкою викликів, які є наслідком специфіки галузі та відсутності універсальних стандартів [8]. Першочерговою проблемою є відсутність єдиних, загальноприйнятих стандартів для аудиту нефінансової звітності в рекреаційному секторі. Хоча існують міжнародні рекомендації, такі як GRI, вони мають загальний характер і не враховують всіх нюансів, пов'язаних з управлінням природними ресурсами або взаємодією з місцевими громадами, що робить їхнє застосування складним і неоднозначним [10]. Це створює труднощі для аудиторів, оскільки вони не мають чітких критеріїв для оцінки достовірності та повноти інформації, а також ускладнює порівняльний аналіз між різними підприємствами. Ще однією значною проблемою є складність оцінки нефінансових показників. На відміну від фінансових даних, які чітко регламентовані, показники сталого розвитку, такі як екологічний слід або соціальний вплив, часто є якісними або вимагають використання нефінансових метрик, що складно піддаються верифікації. Наприклад, як об'єктивно оцінити «рівень задоволеності персоналу» або «внесок у розвиток громади»? Такі показники можуть бути суб'єктивними і легко піддаватися маніпуляціям з боку керівництва підприємства, що створює ризик видачі неправдивого аудиторського висновку. Критичною проблемою є також недостатня кваліфікація аудиторів у сферах екології, соціальної відповідальності та управління ризиками, пов'язаними зі сталим розвитком. Традиційна аудиторська освіта та сертифікація зосереджуються на фінансових аспектах, залишаючи поза увагою специфічні знання, необхідні для ефективного аудиту нефінансової звітності. Аудитору, щоб провести повноцінну перевірку, необхідно розуміти технологічні процеси, що впливають на довкілля, знати норми природо-

охоронного законодавства, а також володіти знаннями в галузі соціального менеджменту. Цей дефіцит кваліфікації обмежує здатність аудиторів надавати якісні та комплексні послуги, що відповідають сучасним вимогам ринку.

Для подолання цих викликів необхідна комплексна стратегія, що включає як розвиток методології, так і підвищення кваліфікації фахівців. Першим кроком є розробка спеціалізованих аудиторських методик та інструментів, адаптованих до специфіки рекреаційної галузі. Це може включати створення галузевих стандартів, які б містили чіткі критерії для оцінки екологічних та соціальних показників, а також розробку чек-листів та аудиторських програм. Запровадження таких інструментів дозволить стандартизувати процес аудиту і підвищити його ефективність. Другим важливим напрямом є підвищення кваліфікації аудиторів та запровадження обов'язкової сертифікації в галузі аудиту сталого розвитку. Професійні аудиторські організації можуть розробити (і вже впроваджують) спеціальні програми навчання та іспити, які б охоплювали знання з екологічного менеджменту, корпоративної соціальної відповідальності та інших нефінансових аспектів. Це забезпечить ринок висококваліфікованими спеціалістами, здатними надавати комплексні послуги, що відповідають сучасним потребам. Третій, стратегічно важливий крок — інтеграція даних про сталий розвиток у загальну фінансову звітність. Хоча це складне завдання, його реалізація дозволить представити повну картину діяльності підприємства. Це можна досягти шляхом використання концепції інтегрованої звітності, яка поєднує фінансові та нефінансові дані в єдиному документі. Аудитор, у свою чергу, надаватиме комплексний висновок, що включатиме як достовірність фінансових показників, так і обґрунтованість даних про сталий розвиток, що значно підвищить довіру інвесторів та стейкхолдерів.

З огляду на глобальні тенденції, аудит сталого розвитку має значний потенціал для зростання. Зростаючий попит на «зелений» аудит з боку інвесторів, регуляторів та громадськості створює нові можливості для аудиторських фірм [3]. Підприємства, що демонструють відповідальне ставлення до навколишнього середовища та суспільства, матимуть перевагу в залученні капіталу та збереженні лояльності клієнтів. Аудит стане інструментом, що допоможе компаніям підтвердити свою відповідальність і підвищити конкурентоспроможність. Крім того, цифрова трансформація аудиту та використання big data для оцінки сталості відкривають нові горизонти [15]. Технології аналізу великих даних дозволяють аудиторам збирати та аналізувати величезні масиви інформації, включаючи дані із сенсорів, соціальних мереж та інших джерел, що дає можливість отримати більш об'єктивну картину екологічного та соціального впливу підприємства. Це дозволяє перейти від традиційної вибіркової перевірки до більш системного аналізу, що значно підвищує ефективність аудиту. Нарешті, роль аудиту в досягненні Цілей сталого розвитку ООН є одним із найважливіших аспектів майбутнього. Аудит може стати механізмом, що забезпечує прозорість та підзвітність підприємств у виконанні глобальних зобов'язань. Верифікація даних про внесок у досягнення ЦСР дозволить не лише оцінити ефективність бізнес-стратегій, але й сприятиме формуванню культури відповідального бізнесу [16].

Висновки. У результаті проведеного дослідження узагальнено теоретичні засади та розкрито особливості діяльності рекреаційних підприємств в умовах сталого розвитку та їх вплив на аудит звітності. Виконано поставлені завдання, а саме: визначено ключові аспекти рекреаційного бізнесу, що впливають на аудиторську перевірку, проаналізовано специфіку фінансових та нефінансових об'єктів аудиту, а також ідентифіковано основні проблеми та перспективи розвитку даного напряму. Доведено, що традиційний фінансовий аудит є недостатнім для забезпечення повної картини діяльності підприємств у цій сфері, що вимагає інтеграції екологічних та соціальних показників у єдиний процес аудиторської верифікації.

Практична цінність запропонованих рекомендацій полягає у можливості вдосконалення аудиторської практики. Для аудиторських компаній це є підґрунтям для розробки спеціалізованих методик та підвищення кваліфікації фахівців, що дозволить розширити спектр послуг та відповідати зростаючим вимогам ринку. Для рекреаційних підприємств інтегрований аудит стає інструментом підвищення прозорості та довіри інвесторів, а також сприяє виявленню внутрішніх ризиків і можливостей для покращення бізнес-процесів. Застосування викладених у роботі підходів дозволить регуляторним органам отримати більш повну та об'єктивну інформацію, необхідну для прийняття ефективних рішень та контролю за дотриманням норм сталого розвитку.

Незважаючи на досягнуті результати, подальші дослідження у цій галузі є вкрай необхідними. Одним із перспективних напрямів є вивчення можливостей застосування сучасних технологій, таких як блокчейн та штучний інтелект, для автоматизації збору та верифікації нефінансових даних. Також актуальним залишається питання розробки уніфікованих, галузевих стандартів інтегрованої звітності та їх гармонізації з міжнародними нормами, що забезпечить єдиний підхід до оцінки сталості рекреаційних підприємств на глобальному рівні. Це створить міцну основу для подальшого розвитку аудиту як інструменту забезпечення сталого та відповідального бізнесу.

Список використаних джерел:

1. A review of green development in the tourism industry / T. Chengcai et al. *Journal of resources and ecology*. 2017. Vol. 8, no. 5. P. 449–459. DOI: https://doi.org/10.5814/j.issn.1674-764x.2017.05.002
2. Features of audit of sustainability reporting: empirical experience of the european union countries / K. Bezverkhyi et al. *Financial and credit activity problems of theory and practice*. 2025. Vol. 3, no. 62. P. 79–94. DOI: https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.62.2025.4735
3. Going green across boundaries: Spatial effects of environmental policies on tourism flows / R. Serio et al. URL: https://www.researchgate.net/publication/390545358_Going_green_across_boundaries_Spatial_effects_of_environmental_policies_on_tourism_flows
4. ISO 14001:2015. Environmental management systems. Replaces ISO 14001:2004 ; effective from 2015-09-01. Official edition. 2015. 35 p. URL: https://www.iso.org/obp/ui/en/#iso:std:iso:14001:ed-3:v1:en
5. Kucheriava M., Shvaher A. Audit of companies' sustainability reporting: EU regulation experience. *Naukovi pratsi NDFI*. 2023. Vol. 2023, no. 4. P. 110–123. DOI: https://doi.org/10.33763/npndfi2023.04.110
6. Lubenchenko O. E. Sustainable development reporting: challenges or opportunities for auditors?. *Statistics of Ukraine*. 2025. Vol. 108, no. 1. P. 100–112. DOI: https://doi.org/10.31767/su.1(108)2025.01.10
7. Naqvi M. H., Ahmed A., Pervez A. Implementing Sustainable Tourism practices in luxury resorts of Maldives: Sustainability principles & Tripple Bottomline Approach. URL: https://arxiv.org/abs/2311.18453
8. Pargmann J., Berding F. Integrating Sustainability in Controlling and Accounting Practices: A Critical Review and Implications for Competences in German Vocational Business Education. URL: https://www.researchgate.net/publication/381157768_Integrating_Sustainability_in_Controlling_and_Accounting_Practices_A_Critical_Review_and_Implications_for_Competences_in_German_Vocational_Business_Education
9. Planning sustainable carbon neutrality pathways: accounting challenges experienced by organizations and solutions from industrial ecology / A. de Bortoli et al. *The international journal of life cycle assessment*. 2023. DOI: https://doi.org/10.1007/s11367-023-02147-z
10. Yakovchuk A. Accounting of tourism activities: foreign experience. *Efektyvna ekonomika*. 2021. No. 9. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.9.76
11. Безсмертнюк Т. П. Сталий розвиток туризму на природоохоронних територіях: управлінський аспект. *Colloquium-Journal. Geographical Sciences.* 2021. № 22 (109). Ч. 2. С. 4–6. URL: https://colloquium-journal.org/wp-content/uploads/2022/05/Colloquium-journal-2021-109-2.pdf
12. Богданова Ж. А. Бухгалтерський облік і контроль туристичної діяльності : автореф. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Житомир, 2011. 22 с. URL: https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/923/Bogdanova.pdf?sequence=1&isAllowed=y
13. Бондаренко Л.А. Туризм як пріоритетний напрям соціально-економічного розвитку територій України в умовах євроінтеграції: монографія. Дніпро: Журфонд. 2024. 248 с. URL: https://ep.nmu.org.ua/ua/Бондаренко%20Л.А._Монографія_28.06.2024_A5.pdf
14. Ганусич В. О., Шімон В. Стратегія запровадження обліку і звітності зі сталого розвитку в Україні. *Київський економічний науковий журнал*. 2025. № 10. С. 28–34. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-765x/2025-10-4
15. Дзюба О. М. Стан та перспективи аудиту звітності зі сталого розвитку підприємств в Україні. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту; 10 груд. 2020 р. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», Ф-т обліку та податк. менеджменту ; [редкол.: М. І. Бондар (голова) та ін.]. Київ:КНЕУ. 2020. С. 56–58. URL: https://ir.kneu.edu.ua/items/8e5ebd52-9712-4597-94de-e0f1df3f1742
16. Клим Н., Лашманов Д. Управлінсько-економічні підходи організації рекреаційного підприємництва в україні. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 4(51). С. 223–228. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-51-32
17. Кульчицька Е., Приндак В. Методичні аспекти формування стратегії розвитку збалансованої рекреаційно-туристичної діяльності на лісових територіях. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2011. № 163 (1). URL: https://infotour.in.ua/kulchycka.htm
18. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 18.10.2024 № 1015-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-p#Text
19. Стандартизація аудиту звітності зі сталого розвитку компаній / І. Makarenko та ін. *Agricultural and resource economics: international scientific e-journal*. 2020. Т. 6, № 2. С. 78–90. DOI: https://doi.org/10.51599/are.2020.06.02.05

References:

1. Chengcai T. et al. (2017) A review of green development in the tourism industry / *Journal of resources and ecology*. Vol. 8, no. 5. P. 449–459. DOI: https://doi.org/10.5814/j.issn.1674-764x.2017.05.002
2. Bezverkhyi K. et al. (2025) Features of audit of sustainability reporting: empirical experience of the european union countries / *Financial and credit activity problems of theory and practice*. vol. 3, no. 62. pp. 79–94. DOI: https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.62.2025.4735
3. Serio R. et al. Going green across boundaries: Spatial effects of environmental policies on tourism flows. Available at: https://www.researchgate.net/publication/390545358_Going_green_across_boundaries_Spatial_effects_of_environmental_policies_on_tourism_flows
4. ISO 14001:2015. Environmental management systems. Replaces ISO 14001:2004 ; effective from 2015-09-01. Official edition. 2015. 35 p. Available at: https://www.iso.org/obp/ui/en/#iso:std:iso:14001:ed-3:v1:en

5. Kucheriava M., Shvaher A. (2023) Audit of companies' sustainability reporting: EU regulation experience. *Naukovi pratsi NDFI*. vol. 2023, no. 4. pp. 110–123. DOI: https://doi.org/10.33763/npndfi2023.04.110

6. Lubenchenko O. E. (2025) Sustainable development reporting: challenges or opportunities for auditors? *Statistics of Ukraine*. vol. 108, no. 1. pp. 100–112. DOI: https://doi.org/10.31767/su.1(108)2025.01.10

7. Naqvi M. H., Ahmed A., Pervez A. Implementing Sustainable Tourism practices in luxury resorts of Maldives: Sustainability principles & Tripple Bottomline Approach. Available at: https://arxiv.org/abs/2311.18453

8. Pargmann J., Berding F. Integrating Sustainability in Controlling and Accounting Practices: A Critical Review and Implications for Competences in German Vocational Business Education. Available at: https://www.researchgate.net/publication/381157768_Integrating_Sustainability_in_Controlling_and_Accounting_Practices_A_Critical_Review_and_Implications_for_Competences_in_German_Vocational_Business_Education

9. Bortoli A. de et al. (2023) Planning sustainable carbon neutrality pathways: accounting challenges experienced by organizations and solutions from industrial ecology. *The international journal of life cycle assessment*. 2023. DOI: https://doi.org/10.1007/s11367-023-02147-z

10. Yakovchuk A. (2021) Accounting of tourism activities: foreign experience. *Efektyvna ekonomika*. no. 9. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.9.76

11. Bezsmertnyuk T. P. (2021) Stalyy rozvytok turyzmu na pryrodookhoronnykh terytoriyakh: upravlins′kyy aspekt [Sustainable development of tourism in protected areas: a management aspect]. *Colloquium-Journal. Geographical Sciences.* vol 22 (109). no. 2. pp. 4–6. Available at: https://colloquium-journal.org/wp-content/uploads/2022/05/Colloquium-journal-2021-109-2.pdf (in Ukrainian)

12. Bohdanova Zh. A. (2011) Bukhhalters′kyy oblik i kontrol′ turystychnoyi diyal′nosti : avtoref. Avtoreferat dysertatsiyi na zdobuttya naukovoho stupenya kandydata ekonomichnykh nauk [Accounting and control of tourism activities: author's abstract. Author's abstract of the dissertation for the degree of Candidate of Economic Sciences]. Zhytomyr. 22 p. Available at: https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/923/Bogdanova.pdf?sequence=1&isAllowed=y (in Ukrainian)

13. Bondarenko L. A. (2024) Turyzm yak priorytetnyy napryam sotsial′no-ekonomichnoho rozvytku terytoriy Ukrayiny v umovakh yevrointehratsiyi: monohrafiya [Tourism as a priority direction of socio-economic development of the territories of Ukraine in the context of European integration: monograph]. Dnipro: Zhurfond. 248 p. Available at: https://ep.nmu.org.ua/ua/Бондаренко%20Л.А._Монографія_28.06.2024_A5.pdf (in Ukrainian)

14. Hanusych V. O., Shimon V. (2025) Stratehiya zaprovadzhennya obliku i zvitnosti zi staloho rozvytku v Ukrayini [Strategy for introducing sustainable development accounting and reporting in Ukraine]. *Kyyivs'kyy ekonomichnyy naukovyy zhurnal*. no 10. pp. 28–34. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-765x/2025-10-4 (in Ukrainian)

15. Dzyuba O. M. (2020) Stan ta perspektyvy audytu zvitnosti zi staloho rozvytku pidpryyemstv v Ukrayini. [Status and prospects of auditing corporate sustainability reporting in Ukraine] *Oblik, analiz, audyt ta opodatkuvannya: suchasna paradyhma v umovakh staloho rozvytku* : zb. materialiv V. I. Mizhnar. nauk.-prakt. konf., prysvyach. 20-y richnytsi stvorennya kaf. audytu; 10 hrud. 2020 r. / M-vo osvity i nauky Ukrayiny, DVNZ "Kyyiv. nats. ekon. un-t im. Vadyma Het′mana", F-t obliku ta podat. Menedzhmentu / redkol.: M. I. Bondar (holova) ta in. Kyiv: KNEU. pp. 56–58. Available at: https://ir.kneu.edu.ua/items/8e5ebd52-9712-4597-94de-e0f1df3f1742 (in Ukrainian)

16. Klym N., Lashmanov D. (2025) Upravlins′ko-ekonomichni pidkhody orhanizatsiyi rekreatsiynoho pidpryyemnytstva v Ukrayini [Management and economic approaches to organizing recreational entrepreneurship in Ukraine]. *Stalyy rozvytok ekonomiky*. vol. 4, no. 51. pp. 223–228. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-51-32 (in Ukrainian)

17. Kul′chyts′ka E., Pryndak V. (2011) Metodychni aspekty formuvannya stratehiyi rozvytku zbalansovanoyi rekreatsiyno-turystychnoyi diyal′nosti na lisovykh terytoriyakh [Methodological aspects of forming a strategy for the development of balanced recreational and tourist activities in forest areas]. *Naukovyy visnyk Natsional'noho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannya Ukrayiny*. vol. 163, no. 1. Available at: https://infotour.in.ua/kulchycka.htm (in Ukrainian)

18. Pro skhvalennya Stratehiyi zaprovadzhennya pidpryyemstvamy zvitnosti iz staloho rozvytku (2024) [On approval of the Strategy for the introduction of sustainable development reporting by enterprises] : Rozporyadzh. Kab. Ministriv Ukrayiny vid 18.10.2024 № 1015-r. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-p#Text (in Ukrainian)

19. Makarenko I. et al. (2020) Standartyzatsiya audytu zvitnosti zi staloho rozvytku kompaniy [Standardization of auditing of companies' sustainability reporting]. *Agricultural and resource economics: international scientific e-journal*. vol. 6, no. 2. pp. 78–90. DOI: https://doi.org/10.51599/are.2020.06.02.05 (in Ukrainian)

Стаття надійшла до редакції 19.09.2025