Монографія

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Монографія

За загальною редакцією
кандидата економічних наук, доцента О. П. Колісник

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ

Ірпінь
2025

УДК 657.1:005.3
ББК 65.052.201.2
О-17

Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 3 від 30 жовтня 2025 року)

Рецензенти:

Т. Г. Камінська, д-р екон. наук, професор, професор кафедри фінансів Академії праці, соціальних відносин і туризму;

Ю. І. Мискін, д-р екон. наук, професор, професор кафедри економічної політики, маркетингу та бізнес-аналітики Державного податкового університету.

Авторський колектив:

В. М. Краєвський, д-р екон. наук, професор; **О. П. Колісник,** канд. екон. наук, доцент; **Б. М. Занько,** канд. екон. наук, доцент; **Т. М. Сторожук,** канд. екон. наук, доцент; **Н. В. Гуріна,** канд. екон. наук, доцент; здобувачі вищої освіти третього (освітньо-наукового) рівня: **О. В. Скорик, О. О. Морозюк, Р. О. Барицький, А. В. Благодушко, С. М. Кучеренко, О. І. Суворов, Д. Є. Сторожук, Є. Д. Шевченко.**

О-17 **Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку** [Електронне видання] : монографія / Краєвський В. М., Колісник О. П., Занько Б. М., Сторожук Т. М., Гуріна Н. В. та ін. ; за заг. ред. О. П. Колісник. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2025. – 327 с. – PDF-формат ; мережеве видання ; інституційний репозитарій.
ISBN 978-966-337-776-6

Монографія видається в рамках теми дослідження «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (номер державної реєстрації 0121U111098).

Досліджено концептуальні та прикладні засади розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктами господарювання в умовах сталого розвитку. Розкрито підходи до формування обліково-аналітичної системи бізнес-процесів з урахуванням економічних, екологічних і соціальних чинників. Обґрунтовано потребу в удосконаленні звітності через впровадження інтегрованих і нефінансових показників відповідно до міжнародних стандартів і практик. Особливу увагу приділено ролі цифровізації в підвищенні прозорості та інвестиційної привабливості підприємств. Доведено значення професійного судження як ключового інструменту забезпечення достовірності інформації, оцінки ризиків і ухвалення управлінських рішень. Отримані результати спрямовані на підвищення ефективності управління підприємствами та їх адаптацію до сучасних викликів сталого розвитку.

Видання буде корисним для науковців, спеціалістів-практиків, викладачів, діяльність яких пов'язана з окресленою проблематикою, та здобувачів закладів вищої освіти, що навчаються за спрямуванням обліку й оподаткування.

За зміст матеріалів відповідальність несуть автори.

УДК 657.1:005.3
ББК 65.052.201.2

© Краєвський В. М., Колісник О. П., Занько Б. М.,
Сторожук Т. М., Гуріна Н. В. та ін., 2025
© Державний податковий університет, 2025

ISBN 978-966-337-776-6

ЗМІСТ

ВСТУП 7

РОЗДІЛ 1. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

1.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами в умовах сталого розвитку підприємства 9
1.1.1. Теоретико-методичні засади обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами 10
1.1.2. Контроль у системі обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами 16
1.1.3. Аналітичне забезпечення ефективності використання основних засобів 21
1.1.4. Основні засади аудиту основних засобів підприємств 28
Список використаних джерел 38

1.2. Поліпшення обліку основних засобів в умовах застосування інформаційних систем і технологій 41
1.2.1. Теоретико-методологічні основи обліку основних засобів 42
1.2.2. Аналіз сучасного стану обліку основних засобів в Україні 47
1.2.3. Способи вдосконалення обліку основних засобів з використанням інформаційних систем і технологій 51
1.2.4. Практичні рекомендації щодо покращення обліку основних засобів на підприємствах України 55
Список використаних джерел 62

1.3. Концепція інтегрованого комплаєнс-моніторингу в обліково-аналітичному супроводі зовнішньоекономічних операцій 63
1.3.1. Теоретико-методологічні засади інтеграції комплаєнсу в систему обліково-аналітичного забезпечення управління ЗЕД 65

1.3.2. Інституційно-організаційний механізм
впровадження комплаєнсу в управління
зовнішньоекономічною діяльністю 74
1.3.3. Парадигмальні основи розвитку комплаєнсу
як інституту корпоративного управління у сфері ЗЕД 80
Список використаних джерел 86

**1.4. Бухгалтерський облік як інформаційне
джерело для нарахування податку на майно**..... 89
1.4.1. Податок на нерухоме майно,
відмінне від земельної ділянки 89
1.4.2. Транспортний податок..... 100
1.4.3. Плата за землю..... 108
Список використаних джерел 119

**1.5. Обліково-аналітична система процесу
управління податковими ризиками підприємств** 121
1.5.1. Податкові ризики підприємств
та процес управління ними..... 123
1.5.2. Обліково-аналітична система управління
податковими ризиками підприємств..... 129
Список використаних джерел 148

**1.6. Інтеграція технологій вуглецевого обліку
в управління ланцюгами постачань підприємств** 152
1.6.1. Логістика під тиском кліматичних
змін як основа формування вуглецевого
обліку в ланцюгах постачань 154
1.6.2. Аналітичні рішення та цифрова інфраструктура
у вуглецевому обліку логістики..... 162
1.6.3. Практичні вектори впровадження вуглецевого
обліку в управління ланцюгами постачань 169
Список використаних джерел 178

РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

2.1. Удосконалення фінансової звітності в умовах сталого розвитку 182
2.1.1. Відповідність вітчизняної практики фінансового звітування міжнародним стандартам та європейським вимогам 184
2.1.2. Тенденції та способи розвитку фінансової звітності в сучасних умовах господарювання 199
Список використаних джерел 209

2.2. Обов'язкові перевірки з контролю якості завдань з надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку: європейський та український контекст 214
2.2.1. Європейський контекст: нормативні вимоги, стандарти та архітектура перевірок з контролю якості 216
2.2.2. Український контекст: нормативні засади, інституційна архітектура суспільного нагляду та модель перевірок з контролю якості для надання впевненості щодо ЗСР 228
Список використаних джерел 249

2.3. Розвиток нефінансової звітності в Україні в концепції сталого розвитку 253
2.3.1. Розвиток нефінансової звітності в Україні в концепції сталого розвитку 255
Список використаних джерел 268

РОЗДІЛ 3. ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Професійне судження як чинник підвищення довіри до фінансової та нефінансової звітності підприємств 271
3.1.1. Професійне судження в управлінні підприємством у контексті сталого розвитку: вимоги та процедури на основі аудиторської практики 273
3.1.2. Вплив професійних суджень на організацію й ведення бізнесу в умовах невизначеності та ESG-викликів 287
Список використаних джерел 295

3.2. Професійне судження як інструмент забезпечення ефективного управління суб'єктами господарювання 298
3.2.1. Професійна етика як засіб регулювання бухгалтерської діяльності та попередження фінансових зловживань 299
3.2.2. Професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства 306
3.2.3. Роль професійного судження в підвищенні транспарентності бухгалтерського обліку та звітності 314
Список використаних джерел 324

ВСТУП

Сучасний етап розвитку економіки України характеризується глибокими трансформаційними процесами, що зумовлюють потребу у формуванні нових підходів до управління суб'єктами господарювання. Одним із ключових напрямів забезпечення ефективного функціонування підприємств є розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління, яке здатне інтегрувати економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності. В умовах переходу до моделі сталого розвитку особливої актуальності набуває удосконалення інформаційної бази управлінських рішень, що забезпечується системним поєднанням фінансової, нефінансової та інтегрованої звітності. Обліково-аналітична система підприємства має трансформуватися відповідно до викликів часу, орієнтуючись на принципи прозорості, відповідальності та інноваційності.

У сучасному бізнес-середовищі облік і аналіз виконують не лише функцію фіксації господарських фактів, а й слугують основою стратегічного планування, контролю ризиків та оцінки результативності діяльності. У зв'язку з цим постає потреба в розробленні нових концептуальних підходів до формування обліково-аналітичного забезпечення, яке враховуватиме багатовимірний вплив економічних, соціальних і екологічних чинників. Цифровізація управлінських процесів, впровадження сучасних інформаційних технологій та автоматизація облікових процедур створюють передумови для підвищення достовірності, оперативності й аналітичної цінності інформації.

Удосконалення звітності через впровадження інтегрованих і нефінансових показників, що відповідають міжнародним стандартам, є важливим чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємств на глобальному ринку. Особлива увага приділяється підвищенню інвестиційної привабливості бізнесу, що ґрунтується на прозорості діяльності й відповідальності перед зацікавленими сторонами. Водночас професійне судження фахівців облікової сфери є важливим інструментом для формування об'єктивної оцінки ризиків, перевірки достовірності інформації та прийняття ефективних управлінських рішень.

Отже, дослідження проблематики обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктами господарювання в умовах сталого розвитку є важливим теоретико-методологічним і практичним завданням сучасної науки. Воно спрямоване на створення адаптивної системи управління, що враховує вимоги сталого розвитку, забезпечує збалансованість економічних результатів та соціально-екологічних наслідків діяльності.

Монографію виконано відповідно до плану ДіР кафедри обліку та аудиту Державного податкового університету в межах теми: «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (номер державної реєстрації 0121U111098).

Під час виконання наукового дослідження обґрунтовано необхідність формування інтегрованої системи обліку та аналізу, що поєднує фінансову, нефінансову та соціально-екологічну інформацію, спрямовану на підвищення ефективності управлінських рішень. Розроблено підходи до вдосконалення звітності підприємств відповідно до міжнародних стандартів і практик корпоративної відповідальності, що сприяє зміцненню довіри з боку інвесторів, партнерів і суспільства. Особливу увагу приділено ролі цифровізації в побудові сучасної системи обліково-аналітичного забезпечення, яка забезпечує оперативність, достовірність та аналітичну цінність інформації для потреб управління.

Практична значимість результатів дослідження полягає в можливості їхнього застосування в діяльності підприємств для формування ефективної системи управління, побудованої на засадах сталого роз-витку. Отримані наукові висновки та рекомендації можуть бути використані в процесі розроблення внутрішніх стандартів обліково-аналітичної діяльності, удосконалення корпоративної звітності, а також під час підготовки управлінських рішень стратегічного характеру. Крім того, результати дослідження мають значення для подальшого розвитку наукових досліджень у сфері обліку, аналізу, аудиту та сталого розвитку, а також можуть бути впроваджені в навчальний процес закладів вищої освіти економічного спрямування.

РОЗДІЛ 1
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

1.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами в умовах сталого розвитку підприємства

(О. П. Колісник, кандидат економічних наук, доцент, Державний податковий університет)

Основні засоби є ключовим елементом виробничого потенціалу підприємства незалежно від форми власності, оскільки забезпечують процес виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг. Ефективність управління основними засобами визначає не лише фінансові результати суб'єкта господарювання, але й його здатність до відтворення та модернізації в умовах сталого розвитку.

Водночас сучасні виклики, зумовлені воєнним станом в Україні, суттєво вплинули на організацію бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення управління основними засобами. Значна частина активів підприємств зазнала руйнувань або пошкоджень, частина залишилася на тимчасово окупованих територіях, а окремі об'єкти були вилучені чи примусово відчужені. Це призвело до порушення звичної структури активів та ускладнило процеси їх обліку, оцінки й контролю.

У такій ситуації особливої актуальності набувають питання організаційно-методичних засад обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами. Вони охоплюють адаптацію облікової політики підприємств до нових економічних реалій, удосконалення методів оцінювання пошкоджених або втрачених активів, формування достовірної звітності з урахуванням воєнних ризиків, а також забезпечення прозорості та обґрунтованості управлінських рішень.

Крім того, у контексті сталого розвитку підприємств обліково-аналітична система повинна не лише фіксувати факти втрат чи пошкоджень, але й забезпечувати інформаційне підґрунтя для відновлення та модернізації основних засобів із врахуванням екологічних, соціальних та економічних орієнтирів. Це зумовлює потребу в інтеграції традиційних фінансових показників з нефінансовими індикаторами (ESG, енергоефективність, екологічна

безпека, соціальна відповідальність), що відповідає світовим тенденціям формування стратегії сталого розвитку.

Так, обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами в умовах сучасних викликів набуває подвійної ролі: з одного боку, воно є інструментом відновлення та збереження активів підприємства в умовах воєнних загроз, а з іншого – стає базисом для побудови довгострокової стратегії розвитку, яка поєднує економічну ефективність з екологічною та соціальною складовими.

У науковій літературі та практичних дослідженнях значна увага приділяється питанням обліку операцій з основними засобами. Вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних засад цієї проблематики зробили такі вітчизняні науковці та практики: Ю. Бездушна, М. Бондар, С. Василішин, О. Дядюн, О. Озеров, В. Жук, Т. Камінська, О. Колісник, В. Краєвський, А. Кулик, Ю. Мискін, О. Пархоменко, Є. Попко, С. Рогозний, О. Степаненко, О. Яцунська та інші. Їхні праці охоплюють питання визнання, оцінки, документування та відображення в обліку операцій із необоротними активами, зокрема основними засобами. Водночас потрібно підкреслити, що більшість напрацювань базується на дослідженні умов мирного часу, тоді як специфіка воєнного стану зумовлює потребу у формуванні нових підходів до організації обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами.

Особливого значення набуває інтеграція в систему обліку та аналізу принципів сталого розвитку, що передбачає не лише відображення господарських операцій і контроль за збереженням активів, але й формування інформаційної бази для ухвалення стратегічних управлінських рішень. Це вимагає розширення аналітичних можливостей системи обліку через долучення до неї нефінансових показників, пов'язаних з енергоефективністю, екологічною безпекою та соціальною відповідальністю підприємства.

1.1.1. Теоретико-методичні засади обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами

Проблематика обліку, контролю та аналізу основних засобів посідає важливе місце в системі бухгалтерського обліку та управління підприємством, оскільки від ефективності її організації залежить точність оцінки виробничого потенціалу, результативність використання ресурсів та можливості для подальшого розвитку. В умовах воєнного стану в Україні зазначене

питання набуває особливої актуальності, адже підприємства зіткнулися з безпрецедентними викликами, пов'язаними із втратою, пошкодженням або примусовим відчуженням основних засобів. Це суттєво ускладнило процеси бухгалтерського відображення та контролю, а також потребує перегляду існуючих методичних підходів.

Основні засоби становлять базис виробничого потенціалу підприємства, оскільки саме вони забезпечують процес створення продукції, виконання робіт та надання послуг. Вони формують матеріально-технічну основу господарської діяльності та безпосередньо впливають на фінансові результати, рівень конкурентоспроможності та інвестиційну привабливість підприємства.

Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» «основні засоби визначаються як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [1].

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» «матеріальні об'єкти, що їх:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду» [2].

Основні засоби визнаються активом за умови, що підприємство очікує отримання майбутніх економічних вигод від його використання та вартість активу може бути достовірно оцінена. Отже, сутність основних засобів розкривається через їхню здатність генерувати економічні вигоди впродовж тривалого періоду та забезпечувати сталий розвиток підприємства.

Значення основних засобів полягає в тому, що вони є:

– виробничим ресурсом, який визначає масштаби та структуру діяльності підприємства;

– інвестиційним активом, що потребує значних фінансових вкладень і формує довгострокову капітальну базу;

– чинником конкурентоспроможності, оскільки рівень технічного стану та інноваційності обладнання визначає якість продукції та ефективність виробничих процесів;

– інформаційним орієнтиром для управління, адже дані обліку та аналізу основних засобів є підґрунтям для прийняття управлінських рішень щодо їх використання, модернізації чи оновлення.

Крім економічної складової, у сучасних умовах значення основних засобів посилюється їхнім впливом на соціально-екологічні аспекти діяльності. Енергоефективність обладнання, екологічна безпека виробничих процесів, відповідність технічного стану вимогам охорони праці стають ключовими орієнтирами управління основними засобами відповідно до концепції сталого розвитку.

Так, основні засоби є не лише елементом активів підприємства, а й стратегічним ресурсом, що визначає його фінансову стійкість, інноваційний розвиток і соціально-економічну відповідальність.

Ефективне управління основними засобами підприємства є неможливим без якісного обліково-аналітичного забезпечення, яке формує інформаційну базу для прийняття стратегічних, тактичних і оперативних рішень. Обліково-аналітична інформація відображає стан, рух і використання основних засобів, забезпечуючи їхнє прозоре відображення у фінансовій та управлінській звітності.

Згідно з положеннями НП(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби» бухгалтерський облік повинен гарантувати достовірність і повноту даних про об'єкти основних засобів, охоплюючи їх оцінку, амортизацію, переоцінку, модернізацію, вибуття та зменшення корисності [1; 2]. Зі свого боку аналітична складова забезпечує поглиблений аналіз ефективності використання цих активів, їхнього впливу на фінансові результати та конкурентоспроможність підприємства.

Роль обліково-аналітичної інформації в управлінні основними засобами можна визначити в кількох напрямах:

1. Інформаційна функція – формування достовірних даних про наявність, структуру та технічний стан основних засобів, що дає можливість контролювати їх збереження та використання.
2. Аналітична функція – забезпечення розрахунку показників фондовіддачі, фондомісткості, рентабельності, коефіцієнтів оновлення і вибуття, що дає змогу оцінити ефективність використання основних засобів.
3. Контрольна функція – створення основи для інвентаризації, виявлення відхилень і запобігання втратам або неефективному використанню майна.
4. Прогностична функція – використання обліково-аналітичних даних для прогнозування потреб у модернізації, оновленні та відтворенні основних засобів, а також для обґрунтування інвестиційних рішень.
5. Соціально-економічна функція – врахування екологічних і соціальних аспектів використання основних засобів (енергоощадність, екологічна безпека, безпечні умови праці), що відповідає вимогам сталого розвитку.

Отже, обліково-аналітична інформація виконує роль інтегрованого ресурсу управління, який поєднує облік (як систему фіксації та узагальнення фактів господарської діяльності) й аналіз (як інструмент інтерпретації та оцінки ефективності). Вона не лише забезпечує контроль за збереженням активів, але й створює інформаційне підґрунтя для стратегічного управління інвестиціями, інноваційним розвитком та підвищенням ефективності діяльності підприємства загалом.

Визначення поняття «обліково-аналітичне забезпечення» доцільно розглядати як цілісну систему збору, обробки, узагальнення та інтерпретації облікової й аналітичної інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень.

Основні підходи та погляди науковців і практиків щодо трактування сутності поняття «обліково-аналітичне забезпечення» спрямовані на оцінювання рівня економічної безпеки підприємства, ухвалення управлінських рішень щодо економічного розвитку підприємства, дослідження ризиків у системі обліково-аналітичного забезпечення (табл. 1.1.1).

Таблиця 1.1.1 – Підходи та погляди авторів щодо трактування сутності поняття «обліково-аналітичне забезпечення»

№ з/п	Автори	Визначення поняття та джерело
1	2	3
1.	С. І. Василішин	«Під обліково-аналітичним забезпеченням управління активами розуміють систему взаємозв'язку, взаємозумовленості і взаємозалежності мети, принципів, методів та інструментів забезпечення управлінського персоналу підприємства релевантною, достовірною і повною інформацією про наявність, рух та використання активів на всіх стадіях їх кругообігу в межах діючого нормативно-правового забезпечення з метою мінімізації ризиків та зміцнення економічної безпеки» [3]
2.	Н. С. Брохун, Л. С. Новіченко	«Система обліково-аналітичної інформації та інформаційних потоків, а також процедур збору, підготовки, реєстрації, узагальнення, збереження, передачі, аналітичної обробки та процесу оцінки ефективності функціонування цілісної інформаційної системи на підприємстві» [4]
3.	Л. В. Кононенко, С. П. Ніколаєва	«Система обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством інтегрує три підсистеми: облікового, аналітичного забезпечення та аудиту» [5]

Продовження таблиці 1.1.1

1	2	3
4.	Ю. І. Мискін, А. П. Романюк	«Ключовим елементом в запропонованій концептуальній моделі є суб'єкт оцінки цінності підприємства; усі елементи концептуальної моделі обліково-аналітичного забезпечення управління цінністю підприємства є змінними» [6]
5.	Н. В. Оляднічук, О. Д. Підлубна	«Цілісна система інформаційно-економічного, обліково-аналітичного забезпечення включає питання фактичних господарських подій, планування, контролю та аналізу діяльності суб'єкта підприємництва для прийняття правильних економічно обґрунтованих рішень із метою вдосконалення виробничо-господарської діяльності, оптимізації витрат, підвищення прибутковості підприємства у цілому» [7]
6.	Н. С. Сікач	«Обліково-аналітичне забезпечення складається з обліку, аналізу та аудиту. Функція обліку реалізується через відбір, реєстрацію інформації та її відображення для подальшого використання. Завдяки функції аналізу на основі обліку створюється інформація для формування висновків і прийняття управлінських рішень» [8]
7.	І. Й. Яремко	«обліково-аналітичне забезпечення розглянуто впорядкованою системою, яка відповідає конкретно вираженим цілям управління, втілюючи у собі систему добору адекватної бухгалтерської інформації та її аналізу з метою отримання необхідних даних для обґрунтування та ухвалення управлінських рішень щодо економічного розвитку підприємства» [9]

Джерело: згруповано автором за джерелами [3–9].

«Практика діяльності вітчизняних підприємств підтверджує відсутність необхідного обліково-аналітичного забезпечення, що призводить до формування недостовірних фінансових результатів або ставлення до їх формування носить формальний характер. Відповідно, це спричиняє труднощі для підприємств щодо подальшого їх розвитку, суттєво знижує конкурентоспроможність, що може стати реальною загрозою банкрутства.

Сучасна обліково-аналітична інформація повинна бути значимою (суттєвою) та достатньо репрезентативною» [10].

«Обліково-аналітичне забезпечення – це інтегрована система, що включає бухгалтерський облік (фінансовий, управлінський, стратегічний), аналіз (фінансовий, управлінський, стратегічний, аудит (зовнішній та внутрішній)) діяльності підприємства в розрізі бізнес-процесів і центрів відповідальності з метою прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробництва, зниження витрат і підвищення ефективності використання

ресурсів (зокрема, основних засобів) для забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства. Тобто обліково-аналітичне забезпечення слід розглядати як інструмент для підвищення ефективності управління підприємством» [11].

Автор Н. Ю. Єршова визначає таку систему обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємства, де «формуються певні види фінансової та нефінансової інформації, які є основними джерелами даних, що використовуються під час прийняття управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру» [11].

«Інформація першого виду – нормативно-правова інформація, яка представлена законодавчими і нормативними актами, методичними рекомендаціями та організаційно-економічною документацією підприємства. Цей вид інформації визначає процес обліку та управління (тактичного та стратегічного) основними засобами підприємства.

Інформація другого виду – дані бухгалтерського обліку, які формуються в системі регістрів обліку та різних видів звітності (фінансової, управлінської, стратегічної). Цей вид інформації становить левову частку всієї одержуваної інформації. Інформація бухгалтерського обліку є незамінною інформацією під час розроблення управлінських рішень щодо основних засобів, істотно впливаючи на задану стратегію.

Інформація третього виду – відомості аналітичного обліку, що характеризують структуру, склад, рух, ефективність використання основних засобів та вплив на показники фінансового стану підприємства.

Інформація четвертого виду – необлікова інформація, що відображає достовірність обліку первинних операцій з основними засобами в облікових та звітних регістрах і групується у виробничих, технічних, маркетингових, контрольних, аудиторських, інвестиційних та інших звітах» [11].

Обліково-аналітичне забезпечення є ключовим елементом ефективного управління діяльністю підприємства, оскільки воно забезпечує формування, обробку та інтерпретацію достовірної інформації про стан, рух і використання активів, зокрема основних засобів. Його належна організація сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, забезпечує контроль за раціональним використанням ресурсів і формує інформаційну базу для внутрішнього та зовнішнього аналізу.

Основні засоби, як найбільш капіталомістка складова активів, відіграють визначальну роль у забезпеченні виробничого потенціалу підприємства. Ефективне обліково-аналітичне забезпечення основних засобів передбачає не лише правильне документальне оформлення операцій з їхнього

придбання, експлуатації, переоцінки чи вибуття, а й проведення системного аналізу їхнього технічного стану, ступеня зносу та ефективності використання.

Сучасні умови господарювання потребують інтеграції аналітичних методів у систему бухгалтерського обліку для забезпечення більшої прозорості та обґрунтованості управлінських рішень. Це охоплює використання цифрових технологій, автоматизацію облікових процесів, аналітику великих даних і моделювання економічних показників ефективності активів.

Обліково-аналітична система повинна відповідати міжнародним стандартам фінансової звітності та аудиту, що забезпечує порівнянність, достовірність і прозорість інформації для зовнішніх користувачів – інвесторів, аудиторів, державних органів і стейкхолдерів. Особливо важливо забезпечити коректне відображення облікових оцінок, справедливої вартості та амортизаційної політики, які суттєво впливають на фінансові результати підприємства.

Отже, удосконалення обліково-аналітичного забезпечення активів, зокрема основних засобів, є важливим чинником підвищення ефективності управління підприємством, зміцнення його фінансової стабільності та забезпечення прозорості звітності. Це вимагає від підприємств комплексного підходу до організації обліку, аналітики та аудиту, що базується на поєднанні нормативно-правових вимог, сучасних методологічних підходів і цифрових інструментів управління.

1.1.2. Контроль у системі обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами

На сучасному етапі розвитку економіки питання організації внутрішньогосподарського контролю залишається недостатньо опрацьованим у науковій літературі та практиці управління. Цей контроль не зводиться лише до виконання традиційних контрольних функцій, а виконує також важливу діагностичну роль, спрямовану на своєчасне виявлення проблем та визначення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства.

Внутрішньогосподарський контроль доцільно розглядати як комплексну систему оцінювання діяльності підприємства, що базується на застосуванні методів контролю, перевірки та аналізу всередині його організаційної структури. Він є невід'ємним елементом системи управління, оскільки

забезпечує зворотний зв'язок між прийняттям управлінських рішень і фактичними результатами господарської діяльності. Так, внутрішньогосподарський контроль є не лише інструментом перевірки, а й дієвим засобом підвищення ефективності управління підприємством.

Внутрішній контроль основних засобів є складовою частиною системи управління підприємством і забезпечує раціональне використання матеріально-технічної бази господарської діяльності. Його сутність полягає в здійсненні постійного нагляду та перевірки за станом, рухом і ефективністю використання основних засобів у межах підприємства.

Значимість внутрішнього контролю основних засобів проявляється в таких аспектах:

– збереження майна – своєчасне виявлення випадків нецільового використання, псування або втрати основних засобів;

– раціональне використання – контроль за рівнем завантаження обладнання, машин, виробничих площ та іншого майна;

– фінансова дисципліна – перевірка правильності нарахування амортизації, відображення в бухгалтерському обліку та відповідності обліковій політиці підприємства;

– підвищення ефективності управління – надання керівництву достовірної інформації щодо технічного стану та ефективності використання основних засобів для прийняття управлінських рішень;

– попереджувальна функція – зниження ризиків неефективного використання ресурсів, простоїв обладнання та надмірних витрат.

Отже, внутрішній контроль основних засобів відіграє ключову роль у забезпеченні ефективності діяльності підприємства, оскільки дає змогу не лише оцінити стан і використання майна, а й сприяє збереженню його вартості, підвищенню віддачі від наявних ресурсів та оптимізації управлінських рішень.

Розглянемо основні функції суб'єктів під час проведення внутрішньогосподарського контролю основних засобів на підприємстві (рис. 1.1.2).

Організація внутрішнього контрою являє собою упорядкованість методів і процедур, які використовують суб'єкти контролю в своїй роботі.

Ефективна система внутрішньогосподарського контролю спрямована на своєчасну реакцію щодо помилок та їхнє вирішення.

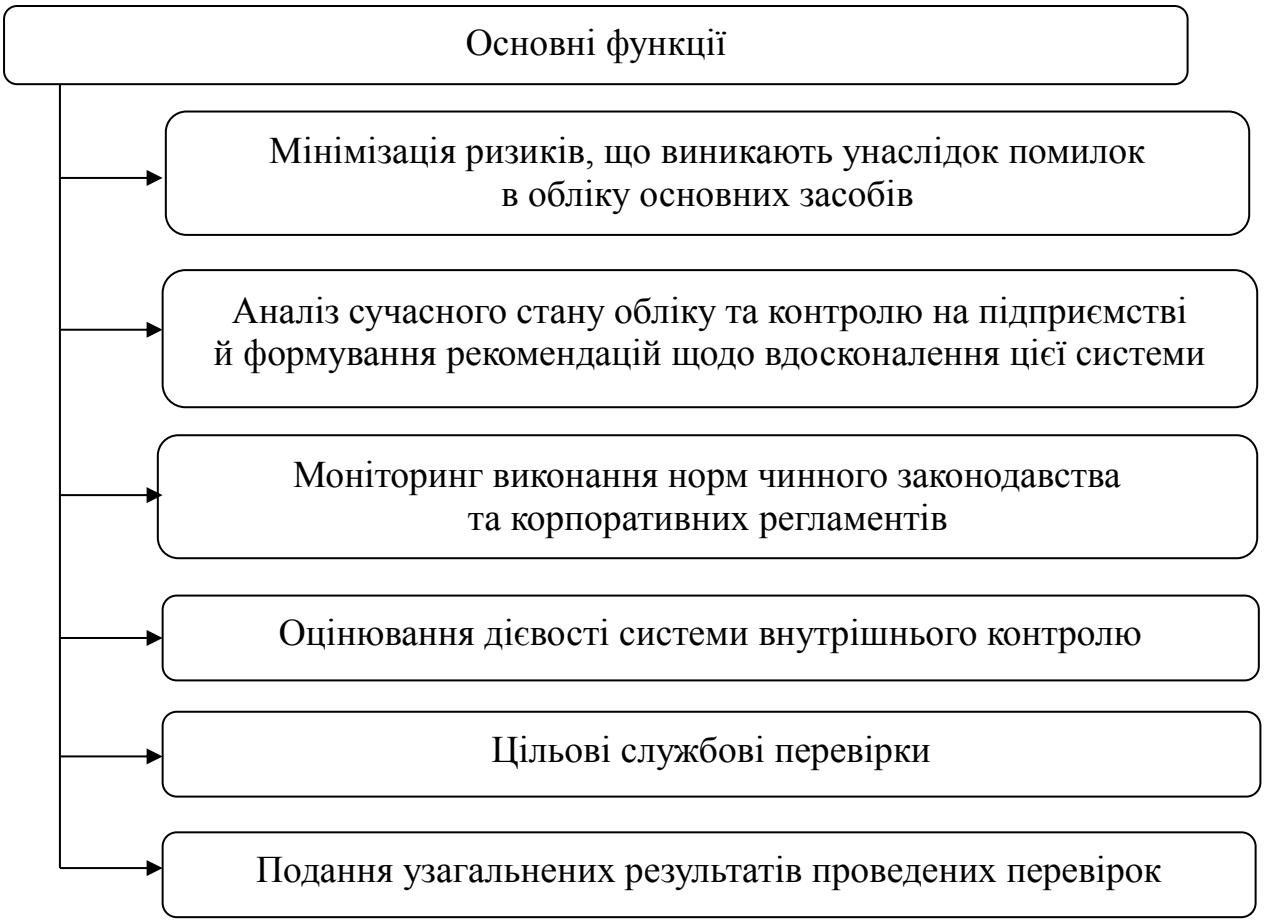

Рисунок 1.1.1 – Основні функції суб'єктів під час здійснення внутрішньогосподарського контролю основних засобів на підприємстві

Джерело: узагальнено автором [12].

Внутрішньогосподарський контроль основних засобів здійснюється з таких причин:

– неточна інформація, яка подається до бухгалтерії про об'єкти основних засобів;

– зацікавленість підприємства в перекручуванні інформації у власних цілях;

– недосконаліть законодавчої бази щодо обліку основних засобів;

– економічна нестабільність, військовий стан тощо.

Для створення ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві доцільно призначити працівника, у посадовій інструкції якого буде чітко визначено контрольні повноваження. Водночас важливо, щоб контроль за основними засобами здійснював не той співробітник, який веде їхній бухгалтерський облік.

Оскільки чинне вітчизняне законодавство не дає повного визначення внутрішньогосподарського контролю, керівництву підприємства варто орієнтуватися на міжнародні стандарти контролю, зокрема INTOSAI.

Для перевірки основних засобів у межах внутрішньогосподарського контролю застосовуються такі методичні прийоми: опитування, фактична та документальна перевірка, перерахунок обчислень і вибіркове тестування.

Опитування як метод контролю, під час якого контролер спілкується з обліковими працівниками, керівництвом та іншими співробітниками, діяльність яких пов'язана з основними засобами. Опитування дає змогу отримати базову інформацію, потрібну для застосування інших методів контролю, а також надає працівникам перелік документів, що підлягають перевірці під час внутрішньогосподарського контролю. Крім того, у процесі опитування з'ясовуються зміни в обліковій політиці підприємства, уточнюються питання щодо оренди та інші важливі аспекти.

Фактичний контроль передбачає перевірку реальної наявності, руху та вибуття основних засобів, умов їхнього зберігання, а також правильності нарахування амортизації. Для досягнення цієї мети контролер здійснює такі дії:

– проводить інвентаризацію;
– оглядає місця зберігання майна;
– розробляє заходи для вдосконалення обліку й системи контролю.

Під організацією документального контролю на підприємстві розуміють перевірку бухгалтерських документів, як-от первинні документи, регістри обліку, звітність.

Одним із поширених методів внутрішньогосподарського контролю основних засобів є вибіркова перевірка. Її перевага полягає в тому, що на великих підприємствах повна перевірка проводиться лише один раз на рік, тоді як для оперативного виявлення проблем контролер може здійснити вибіркову перевірку окремої групи основних засобів. Це дає змогу виявити неточності ще на початковому етапі.

Організація внутрішнього контролю на підприємствах відбувається за моделлю, яка передбачає: попередній контроль; поточний контроль; наступний контроль.

Попередній контроль охоплює визначення джерел фінансування капітальних ремонтів і модернізації, розрахунок потреби у відповідній кількості основних засобів, попередження можливих порушень під час їхнього використання та вибуття, перевірку відповідності нормативним вимогам, а також оцінку доцільності запланованих господарських операцій.

Поточний контроль основних засобів полягає в систематичному відстеженні їх використання в процесі діяльності підприємства, дотриманні встановлених правил експлуатації, своєчасному проведенні технічного обслуговування та ремонтів, контролі правильності документального оформлення

операцій із введення, переміщення та вибуття, а також перевірці нарахування амортизації.

Наступний контроль охоплює перевірку стану основних засобів, правильності нарахування амортизації, якості проведених ремонтів і модернізацій, а також контроль відхилень та фактичного стану майна під час його вибуття. Крім того, він передбачає збирання й опрацювання інформації, необхідної для керівництва з метою прийняття подальших управлінських рішень.

Під час внутрішньогосподарського контролю за використанням основних засобів перевірці підлягають ремонти та модернізація, правильність нарахування амортизації та проведення переоцінки.

Контроль ремонтів і модернізації передбачає перевірку:

– обліку витрат і документального оформлення операцій;
– наявності планів ремонтів та модернізацій;
– укладених договорів у разі залучення сторонніх підприємств;
– дотримання строків виконання робіт.

Контроль амортизації охоплює:

– зіставлення методу амортизації, закріпленого в обліковій політиці, з фактично застосованим;
– перевірку норм амортизації;
– правильність нарахування зносу на всі об'єкти;
– інші пов'язані питання.

Контроль переоцінки охоплює перевірку:

– правильності визначення індексу переоцінки;
– законності проведених операцій;
– коректності бухгалтерських проведень.

Контроль вибуття основних засобів передбачає перевірку:

– правильності визначення фінансового результату від продажу;
– створення ліквідаційної комісії;
– оприбуткування та оцінки запасних частин, отриманих під час ліквідації;
– відображення процесу вибуття в податковому обліку.

У процесі організації внутрішнього контролю важливе місце посідає проведення інвентаризації. Для зручності та підвищення ефективності кожен об'єкт основних засобів на підприємстві має бути промаркований наклейкою зі штрихкодом. Це дає змогу значно прискорити інвентаризацію, адже немає потреби вручну звіряти довгі інвентарні номери зі списками –

усі дані зчитуються автоматично за допомогою сканера. Крім того, завдяки інтеграції з базою даних бухгалтерської програми інформація про наявні основні засоби одразу відображається в системі.

Отже, контроль є невід'ємною та критично важливою ланкою в системі обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами. Його основним призначенням є забезпечення достовірності всієї інформації, що використовується для управлінських рішень, за допомогою перевірки відповідності фактичного стану та руху майна встановленим нормативам і обліковій політиці. Ефективний контроль охоплює весь життєвий цикл активів – від надходження до вибуття – і спрямований на запобігання втрат, незаконного відчуження та неефективного використання. Він дає змогу своєчасно виявляти й корегувати помилки в обліку, забезпечуючи тим самим цілісність даних для точного нарахування амортизації, оподаткування та складання звітності. Отже, контроль перетворює дані обліку на дієвий інструмент аналізу, створюючи основу для формування резервів підвищення ефективності використання майна. Без цієї функції вся система обліково-аналітичного забезпечення втрачає свою практичну цінність і надійність для управління.

1.1.3. Аналітичне забезпечення ефективності використання основних засобів

Ефективність діяльності підприємства визначається сукупністю економічних показників, серед яких основними є фінансова стійкість, платоспроможність, рентабельність, ділова активність та стабільність розвитку. На рівень цих індикаторів впливає ряд чинників, однак для підприємств аграрного сектору ключову роль відіграє ефективне використання основних засобів.

Для аграрної галузі особливо важливо, щоб основні засоби відповідали сучасним технологічним вимогам: були високопродуктивними, інноваційними, автоматизованими, оснащеними системами сучасного програмного забезпечення, що забезпечує оптимізацію виробничих процесів. Раціональне використання основних засобів є запорукою підвищення продуктивності, зниження собівартості продукції та зміцнення конкурентоспроможності підприємства.

Тому аграрним компаніям потрібно систематично аналізувати ефективність використання основних засобів, виявляти недоліки в процесах

їхньої експлуатації, своєчасно їх усувати та впроваджувати заходи з удосконалення управління виробничими ресурсами. З цією метою доцільно провести відповідний аналіз на прикладі ПрАТ «МХП».

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» (далі – МХП) – це провідна міжнародна агропромислова компанія України, яка здійснює повний цикл виробництва – від вирощування зернових культур до випуску готової продукції з м'яса птиці та інших харчових продуктів. Компанія є засновником таких відомих торгових марок, як «Наша Ряба», «Бащинський», «Легко», «Ukrainian Chicken», що відомі не лише на вітчизняному, а й на міжнародному ринку [12].

До складу МХП входять численні підприємства в Україні та за її межами, які займаються вирощуванням зернових культур, виробництвом м'яса птиці, яловичини, продуктів харчування, а також діяльністю у сфері переробки, логістики, енергетики та ритейлу. Компанія активно впроваджує інноваційні агротехнології, цифрові системи управління виробництвом, екологічно чисті технології утилізації відходів і відновлюваної енергетики.

Так, аналіз ефективності використання основних засобів на прикладі ПрАТ «МХП» є актуальним, адже дає змогу виявити резерви підвищення продуктивності, оптимізувати структуру активів та покращити фінансово-економічні результати діяльності підприємства.

Насамперед потрібно проаналізувати тенденції із зміни вартості основних засобів ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр. На рисунку 1.1.3 відображено загальну динаміку змін вартості основних засобів ПрАТ «МХП».

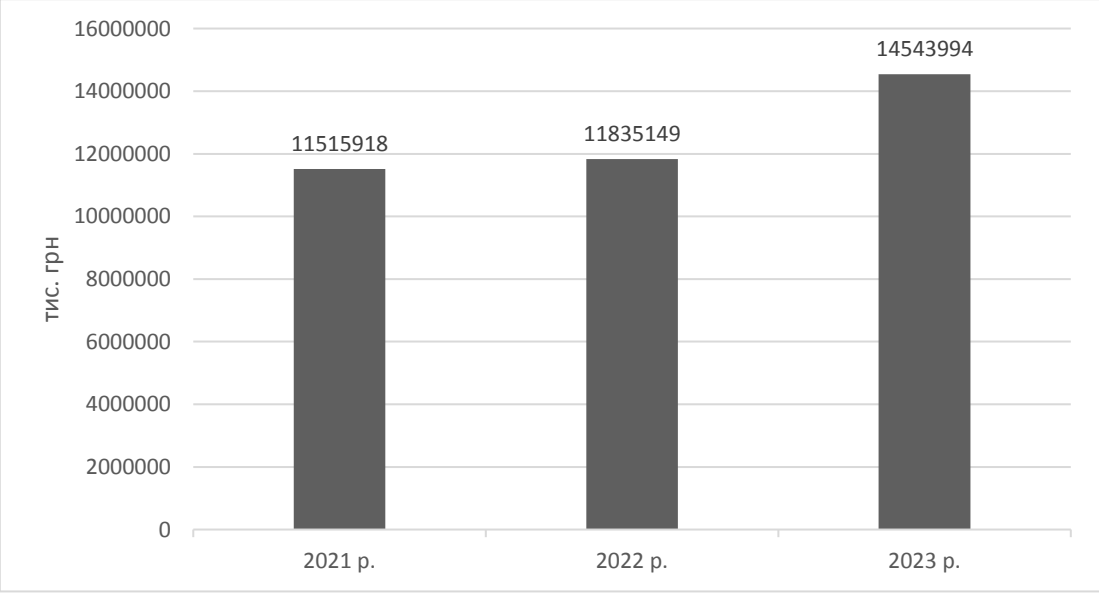

Рисунок 1.1.2 – Тенденції зміни вартості основних засобів ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр.

Джерело: згруповано автором за даними ПрАТ «МХП».

Із діаграми на рисунку 1.1.3 можна зробити висновок, що вартість основних засобів на ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр. збільшується. Так, 2021 р. вартість становила 11 515 918, 0 тис. грн, 2022 р. – 11 835 149,0 тис. грн, а 2023 р. цей показник становив 14 543 994,0 тис. грн.

Такі показники сформовано через незначний рівень зносу основних засобів на підприємстві. Для підтвердження цього доцільно буде сформулювати графік розподілу вартості основних засобів (рис. 1.1.4).

Згідно з діаграмою на рисунку 1.3.2 спостерігаємо, що за 2021 рік первісна вартість основних засобів становить 11 515 918,0, із яких знос – 2 149 465,0 тис. грн, а залишкова вартість – 9 366 453,0 тис. грн. За 2022 рік показники становили: первісна вартість 11 835 149,0 тис. грн, знос основних засобів 508 744,0 тис. грн. 2023 року первісна вартість становила 14 543 994,0 тис. грн, знос – 179 283,0 тис. грн, залишкова вартість 14 364 711,0 тис. грн.

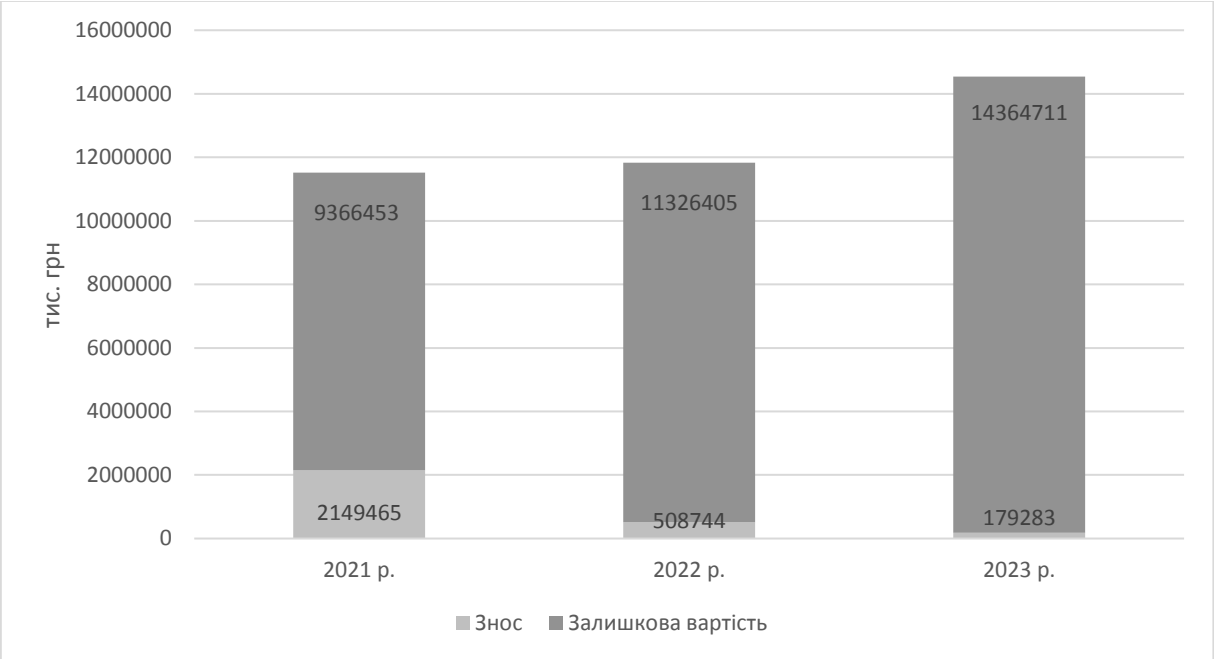

Рисунок 1.1.3 – Склад первісної вартості основних засобів ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр.

Джерело: згруповано автором за даними ПрАТ «МХП».

Згідно з рис. 1.1.3 можна зробити висновок, що на підприємстві рівень зносу основних засобів є невисокий.

Для кращого розуміння потрібно також проаналізувати динаміку основних засобів як часток в активах ПрАТ «МХП» за допомогою горизонтального аналізу (табл. 1.1.2).

Таблиця 1.1.2 – Динаміка основних засобів та їх частки в необоротних активах та активах ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2022 р. від 2021 р.		Відхилення 2023 р. від 2022 р.	
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	тис. грн	%	тис. грн	%
Основні засоби	9366435	11326405	14364711	+1959970	+20,9	+3038306	+26,8
Необоротні активи	11860868	14093391	17191074	+2232523	+18,8	+3097683	+22,0
Активи	32468784	34452069	34110873	+1983285	+6,1	−341196	–1,0
Частка основних засобів у необоротних активах, %	78,9	80,4	83,6	+1,5	–	+3,2	–
Частка основних засобів в активах, %	28,8	32,9	42,1	+4,1	–	+9,2	–

Джерело: згруповано автором за даними ПрАТ «МХП».

Аналіз показує стале зростання вартості основних засобів підприємства впродовж 2021–2023 років. Їхній обсяг зріс на 53,3 %, що свідчить про активне оновлення виробничих потужностей та інвестиції в розвиток матеріально-технічної бази. Частка основних засобів у необоротних активах зросла з 78,9 до 83,6 %, а в загальній структурі активів – з 28,8 до 42,1 %, що вказує на підвищення капіталомісткості виробництва.

Наступним етапом аналізу ефективності використання основних засобів є розрахунок коефіцієнту зносу (табл. 1.1.3).

Таблиця 1.1.3 –Динаміка коефіцієнта зносу основних засобів ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр.

Вид основних засобів	Роки			Відхилення 2022 р. від 2021 р.		Відхилення 2023 р. від 2022 р.	
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	тис. грн	%	тис. грн	%
Первісна вартість, тис. грн	11515918	11835149	14543994	+319 231	+2,8	+2708845	+22,9
Знос, тис. грн	2149465	508744	179283	–1640721	–76,3	–329461	–64,8
Коефіцієнт зносу, тис. грн	18,66	4,30	1,23	–14,36	–76,9	–3,07	–71,4

Джерело: згруповано автором за даними ПрАТ «МХП».

За даними табл. 1.1.3, спостерігається зменшення коефіцієнта зносу з 18,66 % 2021 року до 1,23 % 2023 року. Це може свідчити про оновлення основних засобів (купівля нових або списання старих).

Первісна вартість щороку зростає, що підтверджує збільшення інвестицій у матеріальні активи.

Важливими показниками ефективності використання основних засобів є:

– коефіцієнт оновлення основних засобів;

– коефіцієнт вибуття основних засобів;

– коефіцієнт приросту основних засобів.

Для розрахунку цих показників візьмемо показники руху основних засобів на ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр. (табл. 1.1.4).

Таблиця 1.1.4 – Рух основних засобів на ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр.

Показники	2021р.	2022 р.	2023 р.
Основні засоби на початок року, тис. грн	11 515 918	11 835 149	14 543 994
Надійшло основних засобів, тис. грн	1 032 466	766 102	1 150 000
Переоцінка основних засобів, тис. грн	2 230 669	3 553 683	4 200 00
Рекласифікація амортизації при переоцінці основних засобів, тис. грн	2 751 322	1 162 696	1 050 000
Вибуло основних засобів, тис. грн	192 582	448 244	390 000
Основні засоби на кінець періоду, тис. грн	11 835 149	14 543 994	16 553 000

Джерело: згруповано автором за даними ПрАТ «МХП».

За даними табл. 1.1.4 розраховуємо коефіцієнти руху основних засобів (табл. 1.1.5).

Таблиця 1.1.5 – Коефіцієнти руху основних засобів
ПрАТ «МХП» за 2021–2023 рр.

Коефіцієнти	Роки			Відхилення 2022 р. від 2021 р.		Відхилення 2023 р. від 2022 р.	
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	од.	%	од.	%
Коефіцієнт оновлення основних засобів	8,73	5,27	6,95	–3,46	–39,63	1,68	31,88
Коефіцієнт вибуття основних засобів	1,67	3,79	2,68	2,12	126,95	–1,11	–29,29
Коефіцієнт приросту основних засобів	2,77	22,89	13,78	20,12	726,35	–9,11	–39,80

Джерело: згруповано автором за даними ПрАТ «МХП».

Із таблиці 1.1.5 можна зробити висновок, що коефіцієнт оновлення коливається від 5–9 %, що є позитивним показником для виробничого підприємства (оновлення > 5 % означає активне інвестування в основні засоби).

Коефіцієнт вибуття невисокий (1,7–3,8 %), отже, зношеність активів поступово скорочується.

Коефіцієнт приросту стабільно зростає – 2022 року навіть +22,89 %, що підтверджує активну модернізацію та розширення матеріально-технічної бази підприємства.

До основних показників, що характеризують ефективність використання основних засобів підприємства, належать фондовіддача, фондомісткість, фондоозброєність і рентабельність основних засобів.

Фондовіддача відображає результативність використання основних засобів, тобто показує, який обсяг продукції або послуг виробляється на кожну гривню вартості основних засобів. Вона визначається як відношення вартості виготовленої продукції (або наданих послуг) до середньорічної вартості основних засобів.

Фондомісткість характеризує рівень забезпеченості підприємства основними засобами та показує, скільки основних засобів припадає на одиницю виготовленої продукції. Розраховується як відношення середньорічної вартості основних засобів до вартості реалізованої (або виробленої) продукції.

Фондоозброєність праці відображає, наскільки працівники підприємства забезпечені основними засобами, потрібними для виробництва продукції чи надання послуг. Цей показник визначається як частка, що отримується від ділення загальної вартості основних засобів на кількість працівників, зайнятих у виробництві.

Рентабельність основних засобів характеризує прибутковість їхнього використання й показує, скільки прибутку отримує підприємство з кожної гривні середньорічної вартості основних засобів. Вона обчислюється діленням балансового (або чистого) прибутку на середньорічну вартість основних засобів.

Для ПрАТ «МХП» розраховувати показники ефективності використання основних засобів не доречно, оскільки підприємство має збиток за досліджуваний період, а як відомо, деякі показники, зокрема рентабельність, фондовіддача або фондомісткість, втрачають економічний зміст або спотворюють реальну картину діяльності.

Збитки у 2021–2023 роках були наслідком структурної кризи в галузі, посиленої воєнними умовами. 2025 року компанія завдяки прориву в експорті та оптимізації бізнесу зі значною часткою ймовірності повернеться до

прибутку, що вже підтверджується позитивною динамікою в їхніх квартальних звітах. Фондоозброєність можна розраховувати навіть у разі збитків, але вона показує лише технічну оснащеність праці, а не її результативність. Тобто не відображає ефективність використання основних засобів у фінансовому сенсі.

Проведений аналіз ефективності використання основних засобів для ПрАТ «МХП» дає змогу зробити ряд загальних висновків. Для такої великої вертикально-інтегрованої агропромислової компанії з капіталомістким виробництвом основні засоби є не просто статтею балансу, а стратегічним активом, що безпосередньо формує її конкурентну перевагу. Аналіз підтверджує, що компанія проводить послідовну та стратегічно виважену політику щодо оновлення та розширення виробничої бази, що проявляється у високих коефіцієнтах оновлення основних засобів та постійних інвестиціях у сучасне обладнання, тваничні комплекси, переробні потужності та логістичну інфраструктуру. Загалом, незважаючи на значний обсяг основних засобів, компанії вдається забезпечувати їх ефективну віддачу, що підтверджується стабільним зростанням виручки та, ймовірно, достатніми для галузі рівнями фондовіддачі та рентабельності активів.

Однак аналітичне забезпечення чітко фіксує, що ефективність використання основних засобів є диференційованою по різних сегментах бізнесу ПрАТ «МХП». Високотехнологічні підрозділи, як-от сучасні тваничні комплекси або переробні заводи, демонструють вищу продуктивність, тоді як логістика або деякі напрями рослинництва можуть мати інші, менш високі показники через специфіку своєї діяльності та вплив зовнішніх чинників, як-от кліматичні умови й коливання ринкових цін. Саме тому аналітична система компанії має бути багаторівневою та комплексною, поєднуючи як фінансові показники (фондовіддача, рентабельність), так і натуральні (вихід продукції з одиниці площі, коефіцієнт використання обладнання), що дає змогу отримати об’єктивну картину.

Основним висновком є те, що аналітичне забезпечення дає нагоду не лише констатувати поточний стан, але й виявляти конкретні резерви підвищення ефективності. До них належать подальша автоматизація та цифровізація виробництва, оптимізація режимів роботи й зменшення простоїв обладнання, а також більш ретельний відбір інвестиційних проєктів на основі їхньої очікуваної віддачі. Отже, для ПрАТ «МХП» постійне вдосконалення аналітики використання основних засобів є ключовим інструментом для підтримки лідерства на ринку за рахунок оптимізації витрат, підвищення продуктивності та обґрунтованого стратегічного планування капіталовкладень.

1.1.4. Основні засади аудиту основних засобів підприємств

Процес аудиту охоплює не тільки безпосереднє проведення детального тестування, а й усі стадії від визначення клієнта до надання аудиторського звіту. Розроблений процес аудиту можна розділити на чотири стадії (рис. 1.1.4):

– формування завдання – на цій стадії, по-перше, виконуються всі відповідні завдання до підписання контракту, по-друге, формується бюджет аудиту;

– оцінка ризиків – у загальному розумінні до цієї стадії належать усі завдання, які потрібно виконати після підписання контракту та перед тестуванням;

– тестування – безпосереднє проведення детального тестування та аналітичних процедур;

– завершальні процедури – до них відносять процедури з підготовки та надання висновку [15].

Крім проведення безпосереднього аудиту фінансової звітності, аудитор зобов'язаний належно здійснювати перевірку системи внутрішнього контролю за її складанням. Аудит внутрішнього контролю доцільно поєднувати з аудитом фінансової звітності. Водночас мета кожного з цих видів аудиту є різною, тому аудитор повинен організувати й виконати перевірку так, щоб забезпечити досягнення завдань обох напрямів аудиту.

Ефективне планування спрямоване на концентрацію уваги на тих ділянках, де існує найбільша ймовірність того, що система внутрішнього контролю підприємства не зможе запобігти або своєчасно виявити й усунути суттєві викривлення у фінансовій звітності. Досягається це за рахунок акцентування аудиторських процедур на ключових недоліках внутрішнього контролю ще до того, як вони спричинять істотні викривлення. Зокрема, застосовуються такі підходи: використання принципу «зверху вниз» під час планування перевірки, виділення сфер із найбільшим рівнем аудиторського ризику, визначення характеру, часу проведення та обсягу тестування на основі оцінювання ризиків, урахування результатів попередніх аудиторських періодів, а також використання роботи третіх сторін, якщо це є доцільним.

ISA 230 розкриває вимоги до форми, змісту й обсягу аудиторської документації, її приклади та чинники, від яких вона залежить [23].

Рисунок 1.1.4 – Процес аудиту

Джерело: [16].

Аудиторська документація (далі – АД): програми аудиту; результати аналітичних процедур; письмові коментарі щодо конкретних проблем; резюме значущих питань; листи-підтвердження та листи-запевнення; контрольні переліки; листування стосовно значущих питань (не входить до АД

замінені проєкти робочих документів і фінансової звітності, примітки, які відображають незавершену чи попередню думку, копії раніше складених документів, в яких були виправлені помилки, дублікати документів).

Чинники: розмір і складність суб'єкта господарювання; характер аудиторських процедур; ідентифіковані ризики суттєвого викривлення; значущість отриманих аудиторських доказів; характер і обсяг ідентифікованих винятків; потреба документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів; використані методологія й інструменти аудиту [16, с. 55].

У процесі формування стратегії та плану аудиту основних засобів аудитор має врахувати ряд важливих аспектів, які можуть вплинути на якість і зміст аудиторської документації, а саме:

– наявні знання про систему внутрішнього контролю підприємства щодо складання фінансової звітності, здобуті під час виконання інших завдань;

– чинники, що визначають умови функціонування підприємства у відповідній галузі: особливості підготовки фінансової звітності, економічне середовище, законодавчі вимоги й технологічні новації;

– специфіку діяльності підприємства, зокрема його організаційну структуру, бізнес-процеси та структуру капіталу;

– масштаб і характер нещодавніх змін у діяльності підприємства, його операційних процесах або у системі внутрішнього контролю за складанням фінансової звітності;

– результати попередніх оцінок рівня суттєвості, ризику та інших чинників, пов'язаних із виявленням значних недоліків;

– недоліки системи контролю, які раніше вже обговорювалися з керівництвом або органами управління;

– законодавчі та нормативні вимоги, про які підприємство було проінформоване;

– характер і обсяг наявних доказів щодо ефективності внутрішнього контролю у сфері фінансової звітності, охоплюючи матеріали, отримані в процесі оцінювання, проведеного керівництвом;

– наявні знання про ризики діяльності підприємства, що враховуються під час ухвалення рішення про початок чи продовження співпраці з клієнтом;

– рівень складності господарської діяльності підприємства;

– дані, отримані з внутрішніх джерел: річні звіти, матеріали внутрішнього аудиту, документи щодо дотримання вимог, протоколи засідань керівних органів і профільних комітетів, а також фінансовий аналіз, стратегічні цілі та плани розвитку, визначені керівництвом.

«Аудиторська документація повинна містити ідентифікацію проведених аудиторських процедур, їх характер, час виконання і обсяг їх покриття; результати проведених аудиторських процедур і отримані аудиторські докази, які підтверджують результати аудиту; значущі питання, що виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, і значні професійні судження, які були використані для формування цих висновків. Повинні бути задокументовані конкретні статі або питання, що перевіряються під час аудиту, виконавці аудиторської роботи і час її завершення, виконавці огляду виконаної аудиторської роботи. Згідно з ISA 320 до аудиторської документації потрібно внести суми суттєвості для виконання аудиторських процедур» [24]. Важливо належно зафіксувати в робочій документації обговорення суттєвих питань із управлінським персоналом. У разі виявлення інформації, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо певного важливого аспекту, потрібно документально відобразити спосіб, у який аудитор вирішив цю суперечність.

Аудиторський план є більш деталізованим порівняно із загальною стратегією аудиту, оскільки він визначає характер, терміни проведення й обсяг запланованих аудиторських процедур, що виконуються аудиторською групою. Основні види аудиторських процедур, які застосовуються на етапі тестування, узагальнено подано на рисунку 1.1.5.

Рисунок 1.1.5 – Види аудиторських процедур на етапі тестування

Джерело: [16].

Порядок здійснення аудиторської вибірки регламентується положеннями ISA 530 [25].

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 520 [26], присвячений розкриттю особливостей застосування аналітичних процедур. Під час їхнього виконання можуть використовуватись різноманітні методи – від простих порівнянь до комплексного аналізу, що враховує численні взаємозв'язки між показниками та застосовує сучасні статистичні підходи. У процесі проведення й оцінювання результатів аналітичних процедур за сутністю потрібно: визначити або розрахувати очікувані значення показників чи пропорцій; зіставити фактичні результати з очікуваними; проаналізувати й оцінити отримані відхилення.

У таблиці 1.1.6 наведено додаткові рекомендації щодо проведення аналізу даних під час виконання процедур оцінювання ризиків, аналітичних процедур і детальних тестів у межах перевірки за сутністю.

Таблиця 1.1.6 – Види аналітичних процедур та порядок їхнього використання

Вид аналізу даних	Керівництво
1	2
Аналіз даних в рамках процедури оцінювання ризиків	Процедура аналізу даних, яка виконується тільки як аналітична процедура на етапі планування аудиту (в рамках оцінювання ризиків), передбачає дослідження записів бухгалтерського обліку з метою виявлення незвичайних елементів. За допомогою цього аналізу аудитор не отримує аудиторські докази за сутністю, якщо діапазон елементів, зазвичай використовуваних для аналізу, не є досить точним, щоб виявити ризик істотного викривлення на рівні передумов складання звітності. Аудитор використовує своє професійне судження, щоб виявити незвичайні елементи та згодом виконати подальші аудиторські процедури за цими елементами. Окремо розглядається питання щодо тестування іншої популяції. Процедура аналізу даних, виконана як аналітична процедура на етапі планування аудиту, сама собою не дає аудиторських доказів за сутністю щодо будь-яких транзакцій
Аналіз даних як аналітичні процедури в рамках тестування за сутністю	У рамках проведення процедури аналізу даних як аналітичної процедури за сутністю визначає очікувану суму показника й допустиме відхилення для кожного елемента популяції. Будь-які елементи, які не відповідають очікуванням, класифікуються як незвичайні й щодо них проводиться подальша аудиторська робота. Ефективно розроблена процедура аналізу даних дає аудиторські докази за сутністю щодо елементів, які були визначені як незвичайні, оскільки фактична величина цих елементів перебуває в рамках очікуваного значення. Аудитор використовує професійне судження, коли оцінює відповідний рівень точності та визначає аудиторські докази, які зможуть отримати в результаті цієї процедури

Продовження таблиці 1.1.6

1	2
Аналіз даних в рамках детальних тестів	Аналіз даних як детальний тест містить тестування всіх елементів у популяції на рівні окремих транзакцій з метою виявлення відхилень під час порівняння інформації, отриманої з різних джерел. Аналіз даних як детальний тест дає аудиторські докази за сутністю щодо тих елементів, у результаті тестування яких не було виявлено відхилень. Для тих елементів, за якими були ідентифіковані відхилення, проводяться подальші аудиторські процедури для отримання відповідних аудиторських доказів щодо цих відхилень

Джерело: [16].

Детальні тести можуть охоплювати різні типи аудиторських процедур, що застосовуються окремо або в комбінації, зокрема: інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, перерахунок і повторне виконання. Такі процедури потрібно проводити щодо кожної відповідної передумови формування фінансової звітності для всіх суттєвих рахунків і розкриття незалежно від рівня оціненого ризику контролю.

Незалежно від оцінки ризику суттєвого викривлення аудитор повинен розробити та виконати перевірки для:

– кожного незначного рахунку, що перевищує рівень суттєвості, а також для кожного важливого розкриття;

– кожної статті фінансової звітності, яка перевищує поріг суттєвості, навіть якщо за нею не визначено значимого рахунку чи істотного незначного рахунку.

Під час формування аудиторської думки враховуються:

– висновки щодо відповідних передумов для суттєвих рахунків і розкриття, включно із результатами оцінювання неперевірених сукупностей даних;

– результати процедур за сутністю проведених для незначущих рахунків, зокрема виявлені викривлення та їхній вплив на загальний аудиторський підхід і ризикову оцінку;

– усі незначущі рахунки, за якими не виконувалися процедури за сутністю, а також потенційні викривлення, виявлені під час перевірки пов’язаних рахунків;

– сукупність усіх викривлень, виявлених упродовж аудиту, під час оцінювання того, чи залишився аудиторський ризик на порівняно низькому рівні.

Під час проведення аудиту основних засобів підприємства потрібно враховувати положення оновленого МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» і порівняти їх із попередньою редакцією стандарту – МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» [27].

У переглянутій версії МСА 540 розширено коло аспектів, які аудитор має врахувати під час виконання процедур з оцінки ризиків та відповідних заходів реагування; додано положення щодо впливу регуляторних і нормативних чинників, що стосуються облікових оцінок; а також уточнено вимоги щодо характеру облікових оцінок і розкриття інформації, які, на думку аудитора, повинні бути відображені у фінансовій звітності.

Попередня версія стандарту МСА 540 зосереджувалася переважно на тому, як керівництво підприємства визначає обставини, що потребують визнання облікових оцінок, здійснює їх розрахунок і на яких даних ці оцінки ґрунтуються. У новій редакції основний акцент зміщено на професійне судження керівництва, зокрема на те, як воно визначає потребу в спеціалізованих знаннях і навичках, ідентифікує та реагує на ризики, обирає й аналізує альтернативні методи, моделі, припущення та вихідні дані для формування облікових оцінок, а також як переглядає результати попередніх оцінок і реагує на них.

На етапі оцінки ризиків суттєвого викривлення в оновленій редакції особливу увагу приділено невід'ємному ризику, що виникає через невизначеність оцінювання, взаємозв'язку між рівнем невизначеності та вибором методу, припущень і вихідної інформації для облікових оцінок, а також розкриттю відповідних даних у фінансовій звітності. Значно деталізовано вимоги до дій аудитора у відповідь на виявлені ризики суттєвого викривлення.

Раніше стандарт передбачав два основні етапи аудиторських процедур: оцінювання відповідності припущень керівництва вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності та їхньої прийнятності за конкретних умов; тестування облікових оцінок залежно від рівня ризику, що могло охоплювати отримання доказів на основі подій після звітної дати, перевірку припущень і вихідних даних, оцінювання ефективності внутрішнього контролю або формування власної точкової оцінки чи діапазону.

У попередній редакції лише для випадків наявності значних ризиків вимагалося оцінювати альтернативні припущення та їх обґрунтованість.

Натомість у новій редакції докладніше визначено процедури щодо отримання аудиторських доказів на основі подій, що відбулися до дати аудиторського звіту.

Тестування процесу формування облікових оцінок підприємством розширено в частині аналізу:

– методів із перевіркою наявності можливого упередження керівництва, правильності математичних розрахунків та достовірності вихідних даних і припущень;

– значущих припущень з акцентом на їх узгодженість між собою в різних облікових оцінках;

– вхідної інформації із вимогою до аудитора переконатися, що керівництво правильно розуміє та тлумачить її зміст.

Крім того, у новому стандарті уточнено використання точкової оцінки – нині її застосовують не лише у випадках значного ризику, а й тоді, коли керівництво недостатньо врахувало невизначеність оцінювання [28].

Оновлений стандарт також вводить окремий етап загального оцінювання результатів аудиторських процедур. Аудитор повинен проаналізувати ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень, можливі ознаки упередженості керівництва, його рішення щодо оцінки, визнання та розкриття облікових оцінок у звітності, а також визначити, чи є отримані докази достатніми та прийнятними. У разі суперечливих або ненадійних доказів аудитор має оцінити обґрунтованість облікових оцінок і наслідки таких обставин для формування аудиторського висновку.

Значно розширено вимоги до аудиторської документації. Якщо раніше потрібно було лише фіксувати обґрунтування значних ризиків і можливі прояви упередженості керівництва, то нині потрібно документально підтвердити: розуміння підприємства та його середовища; характеристику внутрішнього контролю, пов’язаного з обліковими оцінками; результати оцінювання невід’ємного ризику й ризику контролю; дії аудитора у відповідь на ці ризики; заходи керівництва щодо невизначеності оцінювання й реакцію аудитора в разі, коли такі заходи є недостатніми; а також прояв застосування професійного скептицизму впродовж усього аудиту.

Загалом оновлена редакція стандарту приділяє особливу увагу питанням суспільної значущості, зокрема через підвищення рівня прозорості та якості комунікації. Це досягається, по-перше, завдяки налагодженню двостороннього діалогу між аудиторами та керівництвом підприємства щодо складних облікових оцінок в умовах невизначеності та суб’єктивності,

а по-друге, через встановлення вимог щодо обміну інформацією з регуляторами й органами нагляду.

Аудит основних засобів є складовою частиною загального аудиту підприємства й вважається одним із найскладніших його напрямів, оскільки потребує узгодження положень міжнародних стандартів аудиту з міжнародними стандартами фінансової звітності. Підприємства, діяльність яких має суспільне значення, повинні забезпечувати високий рівень прозорості фінансової звітності, адже їхнє функціонування суттєво впливає на економіку та суспільство, що зумовлює потребу в повному розкритті інформації про результати діяльності, облікові оцінки та ризики.

Аудит у таких умовах може переслідувати не лише фінансові, а й соціальні, етичні та екологічні цілі, що вимагає від аудиторів глибокого розуміння специфіки діяльності підприємства й потреб його стейкхолдерів. Особливо це стосується підприємств суспільного інтересу, які перебувають під посиленим контролем регуляторних органів і зобов'язані дотримуватися підвищених вимог до звітності й облікової політики.

Складність аудиту таких підприємств зумовлена наявністю облікових оцінок, що потребують професійного судження та глибокого аналітичного підходу. Урахування цих особливостей дає змогу аудиторам забезпечити якість перевірки фінансової звітності, її відповідність нормативним вимогам, а також підвищити довіру та стабільність у діяльності підприємств суспільного інтересу.

Результати теоретичних досліджень щодо підготовки загального плану та програми аудиту основних засобів із застосуванням відповідних процедур і аналітичних методів, відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту та обліку, сприятимуть удосконаленню організаційних і методичних підходів до проведення аудиту основних засобів на підприємствах.

Аудит основних засобів є важливою складовою обліково-аналітичного забезпечення будь-якого підприємства, оскільки саме ці активи формують основну виробничу потужність і часто становлять найвагомішу частину його балансу. Основні засади аудиту полягають у перевірці їхньої наявності, правильності оцінки, документального оформлення та відображення в обліку, а також у встановленні відповідності фінансових показників чинному законодавству.

Отже, аудит не лише забезпечує захист від ризиків порушень і помилок, але й надає цінну аналітичну інформацію для підвищення ефективності використання ресурсів і забезпечення довгострокового сталого розвитку підприємства.

Висновки

Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами в умовах сталого розвитку підприємства є комплексним процесом, що спрямований на оптимізацію використання ресурсів та підвищення ефективності господарської діяльності. Дослідження, проведене на прикладі ПАТ «МХП», підтвердило, що інтеграція внутрішнього контролю, аналітичного моніторингу й аудиту забезпечує своєчасне виявлення недоліків в обліку та управлінні основними засобами. Встановлено, що ефективна система внутрішнього контролю сприяє зниженню ризиків втрат, необґрунтованих витрат і непродуктивного використання активів. Аналітичне забезпечення дає змогу оцінювати стан і динаміку основних засобів, визначати їх ліквідність, ступінь зносу та потребу в модернізації, що є критично важливим для сталого розвитку підприємства. Аудиторські процедури підтверджують достовірність облікових даних і забезпечують об’єктивну інформаційну базу для ухвалення управлінських рішень.

Дослідження показало, що поєднання контрольних, аналітичних і аудиторських інструментів підвищує якість планування інвестицій у модернізацію основних засобів та оптимізує їх амортизаційну політику. Застосування обліково-аналітичних методів забезпечує підприємству здатність оперативно реагувати на зміни ринкового середовища й підтримувати конкурентоспроможність.

Виявлено, що інтеграція сучасних інформаційних технологій у систему обліково-аналітичного забезпечення значно підвищує швидкість і точність отримання даних. Висновки дослідження свідчать, що системне обліково-аналітичне забезпечення є невід’ємною складовою управлінської діяльності, що гарантує раціональне використання основних засобів і сприяє економічній стабільності. Воно формує надійну основу для стратегічного планування та оцінки ефективності інвестиційних рішень. Забезпечення сталого розвитку підприємства передбачає постійне оновлення й адаптацію систем обліку, контролю та аудиту відповідно до змін нормативного середовища й економічної кон’юнктури.

Дослідження підкреслює важливість комплексного підходу, коли аналітична інформація слугує основою для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень. Використання внутрішнього контролю як превентивного інструменту дає змогу своєчасно виявляти ризики та забезпечує безперервність господарських процесів. Аудит у контексті сталого розвитку гарантує дотримання принципів прозорості, достовірності й відповідності облікової інформації міжнародним стандартам.

Загалом ефективне обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами створює передумови для підвищення фінансової стабільності та довгострокової конкурентоспроможності підприємства, водночас сприяючи екологічній і соціальній відповідальності його діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Основні засоби: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 зі змінами і доповненнями / Верховна Ради України : офіційний вебсайт. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text

2. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16, виданий Радою з МСБО зі змінами станом на 01.01.2012. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

3. Василішин С. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління активами в системі економічної безпеки підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство.* 2019. Вип. 26, част. 1. С. 34–39. URL : http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/26_1_2019ua/8.pdf

4. Брохун Н. С., Новіченко Л. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: теоретичне осмислення економічного змісту. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка».* 2017. Випуск 2 (50). С. 299–304. URL : http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/article/view/136783

5. Кононенко Л. В., Ніколаєва С. П. Трансформація системи обліково-аналітичного забезпечення як складової управління підприємством в умовах сталого розвитку та діджиталізації суспільства. *Економічний простір.* 2022. № 177. С. 69–75. URL : https://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/1056/1020

6. Мискін Ю., Романюк А., Денещук К. Моделювання обліково-аналітичного забезпечення цінністю підприємства. *Український економічний часопис.* 2023. Вип. 1. С. 34–37. URL : https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/246/233

7. Олядінчук Н. В., Підлубна О. Д. Обліково-аналітичне забезпечення економічної діяльності суб'єкта підприємництва. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2020. Випуск 33, частина 2. С. 16–21. URL : http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/33_2_2020ua/4.pdf

8. Сікач Н. С. Сутність і структура обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємницької діяльності. *Реальна економіка.* 2024. Вип. 2. С. 155–165. URL : https://re.gov.ua/re202402/re202402_155_SikachNS.pdf

9. Яремко І. Й. Обліково-аналітичне забезпечення як інструментарій управління економічним розвитком підприємства. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління.* 2022. № 6. URL : https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2022-6-09-02/2022-6-09-02

10. Колісник О. П., Денисовець Н. О. Обліково-аналітичне забезпечення безпечного та стійкого розвитку підприємства. *Ефективна економіка.* 2022. № 9. URL : https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/557/564

11. Єршова Н. Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств: стратегічний аспект. *Економіка і суспільство* / Мукачівський державний університет. 2018. Випуск 14. С. 894–904. URL : https://economyandsociety.in.ua/journals/14_ukr/128.pdf

12. ПрАТ «МХП» / Офіційний вебсайт. URL : https://mhp.com.ua/uk/partners/yurydychna-informatsiya

13. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 94).

14. Бірченко Н. О., Руденко С. В., Ряснянська А. М. Обліково-аналітичне забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка.* 2022. Вип. 13. С. 191–197. URL : http://tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/299/278

15. Шацков В., Колісник О. Аудит фінансової звітності: стратегія, план, процедури та методи. *Економічний аналіз.* 2024. Том 34, № 1. С. 226–235. DOI : https://doi.org/10.35774/econa2024.01.226

16. Шацков В. В. Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу : дис. … д-ра філос. за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» / ДПУ. 2025. URL : https://surl.li/uctntm

17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

18. Колісник О. П., Агафонцева А. А., Купріянова А. О. Особливості проведення інвентаризації активів в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство.* 2025. Вип. 73. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5790

19. Колісник О. П., Приходько К. К. Облік і контроль основних засобів в умовах воєнного стану. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія : Економіка та управління.* 2023. Вип. 7. URL : https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2023-7-09-03/2023-7-09-03

20. Колісник О. П., Шацков В. В. Зменшення корисності основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Український економічний часопис.* 2024. Вип. 7. С. 34–39. URL : https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/514

21. Жидєєва Л. І., Колісник О. П. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою) : навчальний посібник. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 178 с.

22. Фінансовий облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. 616 с.

23. ISA 230 «Audit Documentation». URL : https://surl.li/ytkpvf

24. ISA 320 «Materiality in Planning and Performing an Audit». URL : https://surl.li/gszpav

25. ISA 530 «Audit Sampling». URL : https://surl.lt/pdvfzw

26. ISA 520 «Analytical Procedures». URL : https://surl.li/nhjhky

27. ISA 540 (Revised) «Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures». URL : https://surl.li/caxeqj

28. Шацков В. В., Кірсанова В. В. Організаційні засади формування стратегії зовнішнього аудиту. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України* : матеріали XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Одеса, 13 листопада 2020 р. Одеса : ОНПУ, 2020. С. 47–50.

1.2. Поліпшення обліку основних засобів в умовах застосування інформаційних систем і технологій

*(О. О. Морозюк, Р. О. Барицький,
здобувачі третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти,
Державний податковий університет)*

У сучасних умовах розвитку економіки України вдосконалення системи бухгалтерського обліку є потребою, оскільки система бухгалтерського обліку існує інформаційною основою для ухвалення управлінських рішень, оцінювання результатів діяльності підприємства та забезпечення прозорості фінансової звітності. Одним із ключових об'єктів обліку є основні засоби, що становлять матеріальну базу будь-якої господарської діяльності та безпосередньо впливають на ефективність виробничих процесів, інноваційний розвиток і конкурентоспроможність підприємства.

Управління основними засобами потребує комплексного підходу, що охоплює правильну ідентифікацію, оцінку, амортизацію, переоцінку та списання. Водночас традиційні методики обліку не завжди забезпечують достатній рівень оперативності та точності обробки даних, особливо в умовах цифрової трансформації економіки. Саме тому актуалізується питання впровадження сучасних інформаційних систем і технологій, здатних оптимізувати процес обліку основних засобів, знизити ризики помилок і підвищити якість управлінської інформації.

Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності вимагає від підприємств більшої прозорості, уніфікації та гнучкості в організації бухгалтерського обліку. Отже, на бухгалтерський персонал покладаються нові завдання, пов'язані з використанням інформаційних технологій для оптимізації стандартних операцій, систематизації значних обсягів даних і поєднання фінансової інформації з іншими управлінськими підсистемами.

Метою цієї монографії є обґрунтування теоретичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо поліпшення обліку основних засобів із використанням сучасних інформаційних систем і технологій.

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання:

– дослідити економічну сутність, класифікацію та методичні підходи до обліку основних засобів;

– проаналізувати сучасний стан обліку основних засобів в Україні та його відповідність міжнародним стандартам;

– виявити основні проблеми й недоліки у сфері ведення обліку;

– охарактеризувати роль інформаційних систем і технологій у процесі вдосконалення обліку;

– запропонувати напрями підвищення ефективності обліку основних засобів на основі цифровізації.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку основних засобів підприємств різних галузей економіки.

Предметом дослідження існують методичні й організаційні аспекти поліпшення обліку основних засобів в умовах застосування сучасних інформаційних систем і технологій.

Методологічну основу дослідження становлять загальнонаукові методи (аналіз, синтез, узагальнення, порівняння), а також спеціальні методи економічних досліджень (економіко-статистичний аналіз, системний підхід, структурно-логічне моделювання).

Наукова новизна монографії полягає в комплексному дослідженні можливостей удосконалення (поліпшення) обліку основних засобів із використанням сучасних інформаційних технологій, що дає змогу сформувати рекомендації щодо підвищення прозорості, точності й ефективності облікових процесів.

Практична значущість результатів полягає в можливості використання запропонованих підходів у діяльності підприємств різних галузей економіки для підвищення ефективності управління основними засобами, а також у навчальному процесі під час підготовки фахівців з обліку й оподаткування.

1.2.1. Теоретико-методологічні основи обліку основних засобів

Основні засоби є однією з найважливіших складових активів підприємства, що забезпечує здійснення господарської діяльності та формує матеріально-технічну базу виробництва. Вони є носіями вартості, яка поступово переноситься на готову продукцію чи послуги в процесі їхнього використання. Саме завдяки основним засобам відбувається поєднання праці, предметів праці та засобів праці в єдиний виробничий процес.

У науковій літературі існують різні підходи до визначення сутності поняття «основні засоби». Частина авторів розглядають їх як матеріальні активи, що мають тривалий строк використання й поступово втрачають свою вартість у процесі експлуатації, інші наголошують на їхній ролі як засобів створення продукції, послуг або забезпечення адміністративних і соціальних функцій підприємства.

Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) основні засоби – це матеріальні активи, які:

– утримуються підприємством для використання у виробництві чи постачанні товарів і послуг, наданні в оренду або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій;

– мають очікуваний строк корисного використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1; 2].

Ключовою ознакою основних засобів є їхнє тривале використання в діяльності підприємства, що відрізняє їх від оборотних активів, які споживаються в одному виробничому циклі. Водночас вартість основних засобів поступово переноситься на створюваний продукт через нарахування амортизації.

Для ефективного управління та правильного відображення в обліку всі основні засоби поділяють на кілька груп. Найбільш поширеною є така класифікація:

– будівлі, споруди та передавальні пристрої;

– машини й обладнання;

– транспортні засоби;

– інструменти, прилади та інвентар;

– інші основні засоби, які забезпечують господарську діяльність підприємства.

Ця система поділу дає змогу впорядкувати об’єкти обліку, полегшує контроль за їхнім використанням і підвищує точність бухгалтерської інформації. Основні засоби можна групувати за різними ознаками: функціональним призначенням (виробничі та невиробничі), галузевою належністю, формою власності, ступенем мобільності, способом використання або роллю у виробничому процесі.

Схоже розмежування дає змогу більш детально відображати рух активів у бухгалтерському обліку, забезпечує чіткість у визначенні їхньої вартості та амортизаційних нарахувань, а також сприяє формуванню достовірної інформації для ухвалення управлінських рішень і планування ресурсів підприємства. Крім того, такий підхід дає нагоду своєчасно виявляти надлишкові або неефективно використовувані основні засоби, оцінювати ризики їхнього знецінення та планувати заходи щодо оптимізації активів.

Отже, економічна сутність основних засобів проявляється в їхній ролі як довгострокових матеріальних активів, що формують базу для господарської

діяльності підприємства, а їхня класифікація забезпечує упорядкованість у процесі обліку та контролю.

Облік і оцінка основних засобів є одним із ключових аспектів бухгалтерського процесу, оскільки від правильності визначення їхньої вартості залежать результати фінансової звітності, ефективність управлінських рішень і загальна прозорість діяльності підприємства. У національній практиці оцінка основних засобів здійснюється переважно за первісною або відновною вартістю, що відповідає вимогам Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Первісна вартість охоплює всі витрати, пов'язані з придбанням активу та приведенням його до стану, придатного для використання за призначенням. До таких витрат належать: купівельна спроможність, витрати на транспортування, монтаж, введення в експлуатацію та інші безпосередньо пов'язані витрати. Саме первісна вартість є основою для нарахування амортизації, яка рівномірно переносить вартість основних засобів на вироблену продукцію або надані послуги впродовж строку їхнього корисного використання [3].

В умовах сучасної економіки підприємства нерідко стикаються з потребою в переоцінці основних засобів, що дає змогу відображати їх реальну ринкову вартість у балансі. Переоцінка може здійснюватися як регулярно, так і разово за потреби, що регламентується нормативними документами та внутрішніми обліковими політиками підприємства. Вона забезпечує актуальність бухгалтерських даних і сприяє більш точному плануванню ресурсів, оцінці ефективності використання активів і підвищенню прозорості фінансової звітності.

У міжнародній практиці, відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16, існують дві основні моделі обліку основних засобів: модель витрат і модель переоцінки. Модель витрат передбачає відображення активів за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення, тоді як модель переоцінки дає змогу показувати активи за справедливою вартістю, що забезпечує більшу актуальність і достовірність фінансової інформації [2].

Важливим аспектом обліку основних засобів є вибір методів амортизації, що визначають порядок систематичного перенесення вартості активів на витрати діяльності підприємства. Найбільш поширеними методами є лінійний метод, під час якого амортизація нараховується рівномірно впродовж усього строку використання; метод зменшуваного залишку, який передбачає більші витрати на початкових етапах експлуатації активу; виробничий

метод, коли амортизація розраховується залежно від обсягів виробленої продукції або наданих послуг. Вибір конкретного методу залежить від характеру використання основних засобів, специфіки виробництва й облікової політики підприємства.

Сучасні інформаційні технології значно змінюють підхід до ведення обліку основних засобів. Впровадження автоматизованих систем дає змогу зменшити ризики помилок, підвищити точність облікових даних та оптимізувати процеси контролю. Такі системи забезпечують оперативне відображення придбання, переміщення, переоцінки й вибуття активів, автоматично нараховують амортизацію за обраними методами, дають змогу інтегрувати фінансову інформацію з іншими управлінськими підсистемами та формувати аналітичні звіти для керівництва. Застосування сучасного програмного забезпечення сприяє не лише підвищенню ефективності бухгалтерського обліку, а й підтримує ухвалення стратегічних рішень на основі достовірної та актуальної інформації.

Отже, правильне визначення вартості основних засобів і застосування відповідних методів обліку є фундаментом для формування достовірної фінансової інформації, підвищення ефективності управління ресурсами підприємства, забезпечення прозорості звітності та відповідності національних стандартів міжнародним вимогам. Інтеграція сучасних інформаційних технологій у процес обліку активів дає змогу значно підвищити оперативність, точність і аналітичну цінність бухгалтерських даних, що стає особливо актуальним в умовах цифровізації економіки та підвищеної конкуренції на ринку.

Сучасний розвиток інформаційних технологій суттєво впливає на організацію обліку основних засобів на підприємствах. Використання автоматизованих систем обліку дає змогу підвищити ефективність процесів, скоротити час на виконання стандартних операцій і зменшити ймовірність помилок, що виникають у разі ручного ведення документації. Інтегровані програмні рішення, як-от ERP-системи (Enterprise Resource Planning), забезпечують комплексне управління фінансовими, матеріальними та виробничими ресурсами підприємства, даючи змогу одночасно відстежувати рух основних засобів, контролювати амортизацію, оцінювати залишкову вартість і формувати аналітичні звіти в режимі реального часу.

Автоматизація облікових процесів дає змогу не лише накопичувати дані, а й аналізувати їх у різних розрізах, що сприяє ухваленню обґрунтованих управлінських рішень. Зокрема, системи обліку мають потребу відстежувати ефективність використання активів, ідентифікувати неефективно

задіяні або надлишкові основні засоби, планувати модернізацію та заміну обладнання. Впровадження цифрових рішень також забезпечує швидкий доступ до інформації для зовнішніх користувачів, як-от інвестори, кредитори чи державні органи контролю, підвищуючи прозорість і надійність фінансової звітності підприємства [2].

Одним із важливих аспектів цифровізації обліку є застосування баз даних та аналітичних інструментів, що дають змогу інтегрувати інформацію про основні засоби з іншими управлінськими підсистемами. Це забезпечує єдине джерело правди для різних відділів підприємства, зменшує дублювання даних і підвищує точність фінансової та оперативної інформації. Крім того, використання сучасних інформаційних технологій і аналітичних інструментів відкриває нові можливості для прогнозування залишкової вартості основних засобів, оцінювання строків їхньої експлуатації, планування амортизаційних нарахувань та управління інвестиційними проєктами.

Сучасні програмні рішення також дають нагоду впроваджувати автоматизовані процедури внутрішнього контролю та аудиту, що знижує ризики фальсифікацій і помилок у обліку. Наприклад, системи можуть автоматично перевіряти правильність нарахування амортизації, відповідність первісної вартості документам придбання та наявність активів на балансі. Це значно підвищує достовірність даних і дає змогу ухвалювати оперативні управлінські рішення на основі актуальної інформації.

Варто зазначити, що впровадження інформаційних технологій у бухгалтерський облік вимагає певної підготовки персоналу, розробки внутрішніх регламентів і політик використання систем, а також постійного оновлення програмного забезпечення відповідно до змін у законодавстві та стандартах бухгалтерського обліку. У разі правильного підходу цифровізація обліку основних засобів не лише підвищує точність і оперативність облікових процесів, а й сприяє стратегічному управлінню активами підприємства, даючи змогу максимально ефективно використовувати наявні ресурси та планувати інвестиції на перспективу.

Отже, інтеграція сучасних інформаційних систем і технологій у процес обліку основних засобів забезпечує підвищення якості управлінської та фінансової інформації, дає нагоду оптимізувати витрати на ведення обліку, підвищує прозорість і надійність звітності, а також відкриває нові можливості для аналізу та планування використання активів підприємства в умовах цифрової економіки.

1.2.2. Аналіз сучасного стану обліку основних засобів в Україні

Система обліку основних засобів на підприємствах України зазнала значних змін упродовж останніх років у зв'язку із впровадженням національних стандартів бухгалтерського обліку та наближенням до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Сучасна практика обліку передбачає поєднання традиційних методів відображення активів з використанням автоматизованих інформаційних систем, що дає змогу підвищити точність і своєчасність облікової інформації.

На багатьох підприємствах України облік основних засобів ведеться за принципом первісної вартості з нарахуванням амортизації відповідно до встановлених строків корисного використання. Одночасно деякі підприємства проводять періодичну переоцінку активів для забезпечення відображення їхньої ринкової вартості в балансі. Проте на практиці часто спостерігаються проблеми, пов'язані з неповною або несвоєчасною переоцінкою, що призводить до спотворення фінансової інформації та ускладнює ухвалення управлінських рішень.

Однією із основних проблем національної практики є недостатній рівень інтеграції облікових даних з іншими управлінськими процесами підприємства. Часто інформація про основні засоби зберігається в різних відділах і системах, що ускладнює контроль за їхнім використанням, переміщенням та списанням. Унаслідок цього виникають ситуації, коли активи не використовуються ефективно або їхня облікова вартість не відповідає реальному стану.

Порівняльний аналіз національних і міжнародних підходів до обліку основних засобів показує, що українські підприємства поступово наближаються до вимог МСФЗ, але все ще відчувають певні труднощі в реалізації моделей переоцінки та застосуванні методів відображення справедливої вартості активів. Відсутність єдиної методології переоцінки, різне трактування строків корисного використання й амортизаційних норм створює ризики для достовірності фінансової звітності та знижує її порівняльну цінність для зовнішніх користувачів.

Крім того, аналіз практики обліку основних засобів в Україні показує недостатнє використання сучасних інформаційних технологій для ведення аналітичного обліку. Автоматизовані системи впроваджуються переважно на великих підприємствах або в тих галузях, де ефективність обліку безпосередньо впливає на результати виробництва. Серед малих і середніх підприємств застосування інформаційних систем обмежене через фінансові та

кадрові обмеження, що ускладнює ведення обліку та підвищує ймовірність помилок у документації.

Невід'ємною складовою проблематики є також кадровий аспект: недостатній рівень професійної підготовки облікових працівників у частині використання сучасних інформаційних систем і нових методів обліку створює ризики неправильного відображення активів у звітності. Це підкреслює потребу в проведенні навчальних програм і підвищенні кваліфікації бухгалтерського персоналу, що дасть змогу більш ефективно впроваджувати сучасні підходи до обліку основних засобів та інтегрувати їх у загальну систему управління підприємством.

Отже, аналіз сучасного стану обліку основних засобів в Україні свідчить про поступовий перехід до більш автоматизованих і прозорих форм ведення обліку, але одночасно виявляє ряд проблем, пов'язаних з неповною інтеграцією інформаційних систем, недосконалістю методології оцінки та недостатньою кваліфікацією персоналу. Усунення цих недоліків є ключовим для забезпечення достовірності фінансової інформації, підвищення ефективності використання активів і наближення національної практики обліку до міжнародних стандартів.

Аналіз практики обліку основних засобів на підприємствах України дає змогу виділити ряд проблем, що суттєво впливають на точність і своєчасність фінансової інформації. Однією з основних проблем є недостатня інтеграція облікових даних з іншими системами управління підприємства. На багатьох підприємствах облік ведеться в розрізнених базах даних або на паперових носіях, що ускладнює контроль за рухом і станом активів, підвищує ризик втрат і помилок під час обробки даних, а також збільшує трудовитрати на ведення документації.

Ще одним важливим недоліком є нерівномірне використання методів оцінки й амортизації основних засобів. Деякі підприємства застосовують застарілі або некоректні методи, що призводить до спотворення вартості активів у балансі та впливає на фінансові результати. В умовах зміни ринкової вартості активів це особливо критично, адже недооцінені або переоцінені основні засоби можуть дати хибне уявлення про фінансовий стан підприємства та знизити ефективність управлінських рішень.

Кадровий аспект також залишається значущим чинником, який обмежує ефективність обліку. Незважаючи на поширення автоматизованих систем, частина облікових працівників недостатньо володіє навичками роботи із сучасними інформаційними технологіями, що ускладнює повноцінне

використання цифрових ресурсів. Низький рівень професійної підготовки може призводити до помилок у нарахуванні амортизації, неправильного відображення операцій з основними засобами та втрати контролю над рухом активів.

Одним із напрямів удосконалення обліку є більш активне впровадження інтегрованих інформаційних систем, які дають змогу автоматизувати процеси придбання, переміщення, переоцінки та списання основних засобів. Застосування таких систем забезпечує можливість відстеження активів у режимі реального часу, зменшує ризик помилок і втрат, а також дає нагоду формувати аналітичні звіти для планування інвестицій та оптимізації ресурсів.

Ще одним важливим заходом є уніфікація методів оцінки й обліку основних засобів на підприємстві з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів. Встановлення чітких правил визначення первісної вартості, проведення переоцінки, нарахування амортизації та відображення вибуття активів дає змогу підвищити достовірність фінансової звітності й забезпечує її порівнянність з іншими підприємствами, що важливо для зовнішніх користувачів.

Не менш важливим є підвищення кваліфікації облікових працівників і навчання роботі із сучасними інформаційними системами. Регулярні тренінги, семінари та внутрішні інструкції мають потребу забезпечити ефективне використання технологій, скоротити кількість помилок і підвищити оперативність обробки даних. Крім того, підготовлений персонал здатний аналізувати інформацію про використання основних засобів, оцінювати ефективність інвестицій і вчасно виявляти надлишкові або неефективно задіяні активи.

Варто зазначити, що поєднання автоматизації облікових процесів, уніфікації методів оцінки та професійної підготовки кадрів створює комплексний підхід до вдосконалення обліку основних засобів. Такий підхід не лише підвищує точність і надійність бухгалтерської інформації, а й сприяє стратегічному управлінню активами, оптимізації витрат на їхнє утримання та більш ефективному плануванню інвестицій.

Для забезпечення сучасного й ефективного обліку основних засобів в Україні потрібно поєднувати технічні, методологічні та кадрові заходи. Лише комплексне вирішення проблем дає змогу підвищити прозорість фінансової звітності, забезпечити достовірність даних для управлінських рішень і наблизити національну практику до вимог міжнародних стандартів обліку.

Крім зазначених проблем, варто звернути увагу на питання документального забезпечення обліку. На багатьох підприємствах спостерігається неузгодженість облікових документів, недостатня деталізація первинних записів і неповне відображення операцій з основними засобами. Це ускладнює контроль за рухом активів, перешкоджає своєчасному виявленню надлишкових або зношених об'єктів та створює ризики для проведення внутрішніх і зовнішніх аудитів.

Також важливо враховувати вплив зміни нормативно-правової бази на організацію обліку. Підприємства змушені постійно оновлювати внутрішні облікові політики й процедури відповідно до змін у законодавстві та стандартах, що може створювати додаткові адміністративні навантаження й потребує регулярного навчання персоналу. Недотримання актуальних нормативних вимог призводить до спотворення фінансової інформації, що негативно впливає на оцінку ефективності використання активів і ухвалення стратегічних рішень.

Одним із засобів щодо підвищення ефективності обліку є більш активне застосування аналітичних інструментів у системах обліку, що дає змогу детально оцінювати стан і використання основних засобів. Наприклад, автоматизовані системи можуть надавати звіти про залишкову вартість активів у різних розрізах: за структурними підрозділами, видами основних засобів або за термінами експлуатації. Це дає нагоду своєчасно виявляти неефективно використовувані або застарілі активи, планувати їхнє оновлення та розробляти стратегії оптимального використання ресурсів.

Не менш важливим є вдосконалення внутрішніх процедур контролю за основними засобами. Впровадження чітко регламентованих процесів обліку придбання, переміщення, переоцінки й списання активів, а також регулярне проведення інвентаризацій дає змогу мінімізувати ризики втрат і помилок. Поєднання автоматизації та чіткого регламентування операцій підвищує точність облікової інформації й забезпечує можливість оперативного реагування на будь-які зміни в стані основних засобів.

Додатково потрібно підкреслити значення підвищення кваліфікації облікових працівників. Регулярне навчання та тренінги щодо використання інформаційних систем і нових методів обліку сприяють більш ефективному впровадженню технологій та полегшують адаптацію до змін у нормативній базі. Кваліфіковані кадри здатні не лише вести облік, але й проводити аналітичне оцінювання ефективності використання основних засобів, визначати потреби в модернізації та брати участь у плануванні інвестиційних проєктів.

Отже, комплексне вирішення проблем у веденні обліку основних засобів, що охоплює автоматизацію процесів, стандартизацію методів оцінки та підвищення кваліфікації персоналу, є важливою умовою для підвищення ефективності управління активами підприємства. Це дає змогу забезпечити достовірність фінансової інформації, своєчасно реагувати на зміни в стані активів і розробляти ефективні стратегії управління ресурсами, що в кінцевому підсумку підвищує конкурентоспроможність підприємства на ринку.

1.2.3. Способи вдосконалення обліку основних засобів з використанням інформаційних систем і технологій

В умовах сучасної економіки ефективне управління основними засобами стає невід'ємною складовою стратегії розвитку підприємства. Одним із основних чинників підвищення ефективності обліку є інтеграція сучасних інформаційних систем, які дають змогу автоматизувати облікові процеси, зменшити ризик помилок і забезпечити оперативне відображення всіх операцій з активами. Використання цифрових рішень забезпечує підприємствам можливість централізованого контролю за основними засобами, своєчасного нарахування амортизації, проведення переоцінки та відображення вибуття активів.

Інтегровані програмні комплекси, зокрема ERP-системи, стають ключовим інструментом для вдосконалення обліку. Вони дають нагоду об'єднати фінансову, управлінську та виробничу інформацію в єдиній базі даних, що забезпечує повну узгодженість облікових записів і швидко формує аналітичні звіти. Наприклад, автоматизована система може відслідковувати залишкову вартість активів, відображати їхній розподіл за структурними підрозділами або видами основних засобів, а також забезпечувати контроль за строками експлуатації та своєчасністю проведення переоцінки [5].

Важливим напрямом удосконалення є стандартизація й уніфікація методів обліку. Встановлення єдиних правил визначення первісної вартості, нарахування амортизації та переоцінки активів дає змогу знизити ризик помилок і забезпечити порівнянність даних між різними підрозділами та підприємствами. Це також створює умови для наближення національної практики обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності, підвищуючи довіру зовнішніх користувачів та інвесторів.

Одним із практичних напрямів є впровадження аналітичних інструментів у системи обліку. Такі інструменти здійснюють детальний моніторинг стану активів, оцінюють ефективність їхнього використання та планують заміну або модернізацію основних засобів. Завдяки цьому керівництво підприємства може своєчасно реагувати на зміни, оптимізувати витрати на утримання активів і підвищувати рентабельність виробничих процесів.

Ще одним важливим аспектом є вдосконалення процедур внутрішнього контролю. Чітко регламентовані процеси обліку придбання, переміщення, переоцінки та списання активів у поєднанні з автоматизованими системами дають змогу мінімізувати ризики втрат і помилок, підвищують точність облікових даних і забезпечують своєчасне реагування на будь-які зміни в складі активів. Регулярні інвентаризації та звірки забезпечують додатковий контроль за фактичним станом основних засобів і підвищують достовірність фінансової звітності.

Не менш важливим є кадровий аспект удосконалення обліку. Підготовка та підвищення кваліфікації облікових працівників дає змогу максимально ефективно використовувати можливості інформаційних систем, аналізувати дані, оцінювати ефективність використання активів і брати участь у стратегічному плануванні інвестицій. Впровадження навчальних програм, семінарів і тренінгів сприяє підвищенню професійного рівня персоналу й забезпечує адаптацію до змін у законодавстві та стандартах обліку.

Комплексне вдосконалення обліку основних засобів із використанням інформаційних систем охоплює автоматизацію процесів, стандартизацію методів обліку, розвиток аналітичних можливостей і підвищення кваліфікації персоналу. Реалізація цих заходів забезпечує достовірність і своєчасність облікової інформації, підвищує ефективність управління активами та сприяє прозорості фінансової звітності, що є важливим для стратегічного розвитку підприємства в умовах сучасної економіки.

Одним із ключових елементів удосконалення обліку основних засобів є практичне впровадження інформаційних систем на підприємствах. Впровадження таких систем дає змогу автоматизувати процеси ведення обліку, підвищити точність і оперативність фінансової інформації та забезпечити інтеграцію даних із виробничими й управлінськими підсистемами. Практичний досвід показує, що ефективність системи обліку значною мірою залежить від комплексного підходу, що охоплює аналіз існуючих процесів, вибір оптимального програмного забезпечення, адаптацію його до потреб підприємства та навчання персоналу [6].

На практиці реалізація автоматизованого обліку основних засобів передбачає кілька етапів. Перший етап охоплює проведення аудиту існуючої облікової системи, аналіз документального забезпечення та визначення проблемних зон. На цьому етапі визначаються процеси, які потребують автоматизації, а також створюється карта руху активів від моменту придбання до списання. Такий підхід дає змогу не лише оптимізувати облік, а й виявити неефективно використовувані активи та резерви для їхнього кращого використання.

Другий етап містить вибір і впровадження програмного забезпечення. Підприємства можуть обирати між спеціалізованими обліковими системами й інтегрованими ERP-комплексами залежно від масштабу діяльності та специфіки ведення обліку. Важливо, щоб обрана система давала змогу вести облік усіх категорій основних засобів, автоматично нараховувала амортизацію, забезпечувала переоцінку й формування аналітичних звітів. Водночас програмне забезпечення повинно бути гнучким, щоб адаптуватися до змін у законодавстві та стандартів обліку.

Третій етап охоплює налаштування внутрішніх процедур і регламентів обліку. Це передбачає визначення відповідальності працівників за ведення обліку, встановлення чітких правил придбання, переміщення, переоцінки та списання основних засобів, а також розробку стандартів оформлення первинних документів. Впровадження таких регламентів у поєднанні з автоматизованою системою дає змогу мінімізувати ризики втрат і помилок, забезпечує своєчасне формування достовірних даних для керівництва та підвищує якість внутрішнього контролю.

Не менш важливим аспектом є навчання персоналу роботі з новими інформаційними системами. Працівники повинні володіти навичками ведення обліку в цифровому середовищі, розуміти логіку формування аналітичних звітів і вміти інтерпретувати дані для ухвалення управлінських рішень. Регулярні тренінги та підвищення кваліфікації забезпечують ефективне використання програмних ресурсів і дають нагоду скоротити час на ведення обліку та зменшити ймовірність помилок.

Практичні результати впровадження автоматизованих систем обліку на підприємствах підтверджують їх ефективність. Підприємства отримують змогу вести облік у реальному часі, своєчасно оцінювати ефективність використання основних засобів, планувати їх заміну та модернізацію, а також оптимізувати витрати на утримання активів. Крім того, інтеграція облікових даних з іншими підсистемами підприємства дає змогу забезпечити єдину інформаційну базу для прийняття стратегічних рішень і підвищити прозорість фінансової звітності для зовнішніх користувачів.

Практичне впровадження інформаційних систем обліку основних засобів є комплексним процесом, який охоплює аудит існуючих процесів, вибір і налаштування програмного забезпечення, розробку внутрішніх регламентів та навчання персоналу. Реалізація таких заходів дає змогу підвищити точність, оперативність та аналітичну цінність облікової інформації, сприяє ефективному використанню активів підприємства й наближає практику ведення обліку до сучасних міжнародних стандартів.

Інноваційні технології відіграють ключову роль у розвитку обліку основних засобів і забезпеченні його відповідності сучасним вимогам економіки. Сучасні інформаційні системи не лише автоматизують стандартні операції, а й надають аналітичні можливості для оцінювання ефективності використання активів, планування капіталовкладень та прогнозування їхнього зносу. Застосування цифрових технологій дає змогу підвищити точність обліку, скоротити трудові витрати та забезпечити прозорість фінансової звітності.

Одним із перспективних напрямів є використання комплексних інтегрованих систем, що об'єднують облік основних засобів із плануванням ресурсів, фінансовим та управлінським обліком. Такі системи дають змогу централізовано вести облік усіх активів, відслідковувати їхній рух у режимі реального часу та формувати аналітичні звіти для ухвалення стратегічних рішень. Завдяки цьому керівництво підприємства отримує змогу оперативно реагувати на зміни в складі основних засобів, планувати їх заміну або модернізацію та оптимізувати використання ресурсів.

Важливе значення мають також інструменти прогнозування й аналітики. Сучасні програмні рішення дають змогу аналізувати дані щодо залишкової вартості, строків експлуатації та інтенсивності використання активів. Це дає змогу своєчасно виявляти малоефективні або надлишкові активи, планувати їхнє оптимальне використання та розробляти стратегії капітальних вкладень. Аналітичні інструменти уможливлюють не лише вести облік, а й формувати прогнози розвитку підприємства, оцінювати ефективність інвестицій і підвищувати рентабельність виробничих процесів.

Важливим аспектом є вдосконалення процедур внутрішнього контролю. Інноваційні системи дають нагоду автоматично відстежувати дотримання встановлених правил обліку, формувати звіти про відхилення та ризики, а також забезпечувати контроль за своєчасністю проведення інвентаризацій. Це сприяє підвищенню достовірності даних, зменшенню втрат і зловживань, а також дає змогу створювати прозору систему управління активами.

Кадровий аспект також залишається ключовим. Для ефективного використання інноваційних технологій потрібно навчати облікових працівників роботі із сучасними програмними комплексами, методам аналізу даних і новим підходам до оцінювання активів. Регулярні тренінги та підвищення кваліфікації забезпечують правильне відображення операцій, своєчасне нарахування амортизації та якісну аналітичну підтримку управлінських рішень [7].

Перспективи розвитку обліку основних засобів пов'язані з подальшою цифровізацією, інтеграцією облікових процесів і впровадженням аналітичних інструментів для управління активами. Реалізація цих заходів дає змогу підвищити ефективність використання ресурсів, забезпечити достовірність і прозорість облікової інформації та наблизити практику ведення обліку до вимог сучасної економіки й міжнародних стандартів.

1.2.4. Практичні рекомендації щодо покращення обліку основних засобів на підприємствах України

Одним із ключових завдань сучасного підприємства є забезпечення ефективного управління основними засобами, що передбачає не лише точний облік, але й планування їхнього використання та оптимізацію витрат на утримання. Практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку основних засобів мають комплексний характер і охоплюють технологічні, методологічні та кадрові аспекти.

Першим кроком до підвищення ефективності обліку є проведення детального аналізу існуючих процесів і виявлення проблемних зон. Це передбачає аудит поточної системи обліку, перевірку документального забезпечення, аналіз структури активів і визначення напрямів автоматизації. На цьому етапі підприємство може визначити, які облікові процеси можна оптимізувати за допомогою інформаційних систем, а які потребують перегляду внутрішніх регламентів.

Другим важливим заходом є впровадження сучасних інформаційних систем, які дають змогу вести облік основних засобів у централізованій базі даних. Такі системи забезпечують контроль за придбанням, переміщенням, переоцінкою та списанням активів, автоматичне нарахування амортизації, формування аналітичних звітів та інтеграцію з іншими підсистемами підприємства. Централізований облік дає змогу мінімізувати помилки та втрати, підвищує оперативність отримання фінансової інформації та полегшує процес ухвалення управлінських рішень.

Не менш важливим є вдосконалення процедур внутрішнього контролю. Підприємство повинно розробити чіткі регламенти та інструкції щодо ведення обліку основних засобів, визначити відповідальність працівників, встановити стандарти оформлення первинних документів і регламентувати порядок проведення інвентаризацій. Такі заходи дають змогу підвищити достовірність облікової інформації, забезпечити прозорість процесів та своєчасно виявляти надлишкові або неефективно використовувані активи.

Ключовим аспектом є також підвищення кваліфікації облікових працівників. Працівники повинні володіти навичками роботи з інформаційними системами, розуміти методику оцінювання основних засобів і вміти формувати аналітичні звіти для управлінських рішень. Регулярні навчальні програми, тренінги та внутрішні інструктажі дають нагоду ефективно використовувати автоматизовані системи обліку, скоротити кількість помилок і забезпечити своєчасне оновлення даних.

Комплексний підхід до вдосконалення обліку основних засобів передбачає одночасну реалізацію технологічних, методологічних і кадрових заходів. Такий підхід дає змогу підвищити точність, надійність і оперативність облікової інформації, оптимізувати використання ресурсів та забезпечити прозорість фінансової звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Удосконалення методів оцінювання та відображення основних засобів сприяє підвищенню точності облікових даних. На практиці часто спостерігається різний підхід до визначення первісної вартості, нарахування амортизації та проведення переоцінки в різних структурних підрозділах. Встановлення єдиних правил обліку дає змогу забезпечити порівнянність інформації, зменшити ризик помилок і спотворення фінансової звітності, а також наблизити практику підприємства до міжнародних стандартів.

Розвиток аналітичних можливостей систем обліку дає змогу здійснювати детальний моніторинг стану активів та аналіз їхнього використання. За допомогою сучасних програмних рішень можна планувати заміну або модернізацію основних засобів, оцінювати потреби в нових придбаннях і проводити аналіз ефективності інвестиційних проєктів. Формування звітів за різними критеріями, як-от види активів, структурні підрозділи або строки експлуатації, дає керівництву своєчасну інформацію для ухвалення стратегічних рішень і уможливлює оптимізувати управління ресурсами.

Для контролю руху основних засобів доцільно використовувати цифрові інструменти, наприклад, електронні картки обліку. Вони фіксують переміщення обладнання, дату введення в експлуатацію, залишкову вартість

та строки обслуговування. Такий підхід зменшує ризики втрат і нецільового використання активів, підвищує точність облікових даних та сприяє прозорості фінансової звітності.

Адаптація облікових процедур до змін у законодавстві й нормативних актах дає змогу уникати порушень та забезпечує достовірність даних. Підприємства повинні регулярно переглядати внутрішні регламенти, враховувати зміни в податковому та бухгалтерському законодавстві, а також у міжнародних стандартах фінансової звітності. Це підвищує довіру зовнішніх користувачів інформації, зокрема інвесторів, партнерів і контролювальних органів, та створює стабільні умови для ведення бізнесу.

Комплексний підхід до вдосконалення обліку основних засобів дає змогу підвищити ефективність управління активами, оптимізувати витрати, забезпечити достовірність та прозорість інформації, а також створює умови для стратегічного планування розвитку підприємства.

Впровадження цифрових технологій для обліку основних засобів дає нагоду підвищити оперативність і точність облікових процесів. Використання програмних рішень, які інтегруються з іншими підсистемами підприємства, забезпечує єдину базу даних про всі активи. Це уможливлює контролювати їхній стан у режимі реального часу, планувати обслуговування та ремонт, а також відстежувати ефективність використання обладнання. Такий підхід зменшує ймовірність збоїв у виробничому процесі через непередбачені відмови техніки.

Організаційне впорядкування облікових процесів передбачає встановлення чітких процедур придбання, введення в експлуатацію, переоцінки та списання активів. Визначення відповідальності працівників за кожен етап обліку дає змогу уникати дублювання операцій і помилок, підвищує дисципліну ведення документації та забезпечує контроль за використанням ресурсів. Підприємства, які дотримуються таких процедур, отримують більш достовірну інформацію для аналізу та прийняття управлінських рішень.

Не менш важливим є розвиток аналітичних можливостей обліку. Сучасні системи дають нагоду формувати звіти за різними параметрами, наприклад, за видами активів, структурними підрозділами або за строками експлуатації. Це дає змогу оцінювати ефективність використання активів, планувати їх заміну або модернізацію, а також визначати резерви для підвищення продуктивності підприємства. Аналітична інформація також сприяє більш точному прогнозуванню фінансових результатів та плануванню інвестицій.

Крім того, системи обліку дають нагоду автоматично відслідковувати виконання внутрішніх регламентів і проводити контрольні перевірки без додаткових трудових витрат. Це зменшує ймовірність зловживань, підвищує достовірність даних та уможливлює керівництву своєчасно реагувати на будь-які відхилення від встановлених правил.

Інтеграція облікових даних із плануванням виробництва та ресурсів дає змогу забезпечити більш ефективне використання активів і підвищити загальну продуктивність підприємства. Своєчасне отримання достовірної інформації про стан основних засобів дає нагоду оптимізувати процеси обслуговування, модернізації та заміни обладнання, що в результаті сприяє зменшенню витрат і підвищенню прибутковості підприємства.

Для забезпечення стабільного та ефективного обліку основних засобів підприємствам потрібно впроваджувати комплексний підхід, що поєднує технологічні, організаційні та кадрові заходи. Підприємства повинні постійно оновлювати програмне забезпечення відповідно до сучасних вимог, переглядати внутрішні регламенти та стандарти обліку, а також інтегрувати облікові процеси з плануванням ресурсів та виробничою діяльністю.

Система регулярного моніторингу і контролю дає змогу оперативно виявляти надлишкові або неефективно використовувані активи, планувати їх оптимальне розміщення або списання, а також забезпечує прозорість облікових процесів для внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації. Використання цифрових інструментів для контролю руху основних засобів значно знижує ризики втрат і підвищує точність даних у бухгалтерському обліку.

Кадровий аспект є невід'ємною складовою ефективного обліку. Працівники повинні володіти сучасними методами обліку, навичками роботи з інформаційними системами, знати правила оцінювання активів і вміти використовувати аналітичні дані для прийняття управлінських рішень. Регулярне навчання та тренінги уможливлюють скоротити час на ведення обліку, підвищити його точність та забезпечити своєчасне оновлення інформації.

Реалізація комплексних заходів щодо вдосконалення обліку основних засобів створює умови для підвищення ефективності управління активами, оптимізації витрат, забезпечення достовірності та прозорості фінансової інформації. Такий підхід сприяє стабільному розвитку підприємств, підвищує їх конкурентоспроможність і наближає практику ведення обліку до сучасних міжнародних стандартів.

Впровадження цих рекомендацій дає змогу підприємствам ефективно контролювати використання основних засобів, планувати інвестиції та модернізацію, а також забезпечувати своєчасне відображення змін у бухгалтерській та управлінській звітності. У результаті підвищується загальна продуктивність підприємства та зміцнюється фінансова стабільність, що є ключовим чинником стратегічного розвитку в умовах сучасної економіки.

Висновки

Проведене дослідження, присвячене вдосконаленню обліку основних засобів в умовах застосування інформаційних систем і технологій, дає змогу сформулювати ряд важливих положень, що мають практичне і методичне значення для підприємств. Аналіз теоретичних аспектів обліку основних засобів показав, що сучасна економічна діяльність вимагає від підприємств більш точного, своєчасного та аналітично насиченого відображення руху активів. Традиційні підходи до обліку, що базуються на ручному введенні даних і розрізнених методиках оцінки, в умовах динамічного розвитку підприємства вже не забезпечують достатньої оперативності й достовірності фінансової інформації.

Дослідження класифікацій основних засобів і методів їхнього обліку дало змогу визначити оптимальні підходи до систематизації активів підприємства. Використання класифікацій за функціональним призначенням, галузевими ознаками, формою власності та ступенем мобільності активів забезпечує більш точне відображення їх руху, полегшує контроль за використанням і створює підґрунтя для аналітичної роботи. Крім того, правильно вибрана структура обліку сприяє узгодженню внутрішніх процедур підприємства та підвищує порівнянність фінансових показників.

Впровадження інформаційних систем у процес обліку основних засобів створює умови для автоматизації рутинних операцій, підвищення точності даних і оперативності отримання фінансової інформації. Системи обліку дають змогу централізовано вести облік усіх категорій активів, автоматично нараховувати амортизацію, контролювати рух основних засобів і формувати аналітичні звіти для керівництва. Завдяки інтеграції облікових даних з іншими підсистемами підприємства забезпечується єдина інформаційна база, що дає змогу ефективно планувати виробничі процеси та інвестиційні проєкти.

У процесі дослідження було визначено, що вдосконалення обліку основних засобів неможливе без розвитку внутрішніх регламентів підприємства. Чітко прописані процедури придбання, введення в експлуатацію, переоцінки та списання активів забезпечують прозорість облікових процесів, відповідальність працівників і своєчасне виявлення надлишкових або неефективно використовуваних ресурсів. Впровадження таких правил у поєднанні з цифровими системами обліку створює умови для більш точного відображення активів у фінансовій звітності та підвищує ефективність управління ресурсами.

Практичний аналіз показав, що розвиток аналітичних можливостей обліку є ключовим чинником для стратегічного планування підприємства. Можливість формувати звіти за різними параметрами, як-от види активів, структурні підрозділи, строки експлуатації або інтенсивність використання, дає змогу керівництву оцінювати ефективність застосування ресурсів, планувати модернізацію обладнання та ухвалювати обґрунтовані інвестиційні рішення. Аналітична складова обліку забезпечує своєчасне виявлення резервів підвищення продуктивності та оптимізації витрат.

Важливим аспектом є підготовка персоналу до роботи із сучасними інформаційними системами. Працівники повинні володіти не лише базовими навичками ведення обліку, а й розуміти методику оцінювання активів і принципи формування аналітичної інформації. Регулярні тренінги та підвищення кваліфікації дають нагоду забезпечити якісне ведення обліку, скоротити час на обробку даних і підтримувати достовірність інформації. У підсумку компетентний персонал є невід'ємною складовою ефективного управління основними засобами.

Висновки практичного характеру свідчать, що комплексне впровадження інформаційних технологій, стандартизація методів обліку та організаційне вдосконалення процесів сприяє підвищенню прозорості й ефективності управління активами. Підприємства, які застосовують ці заходи, здатні зменшити втрати ресурсів, оптимізувати витрати на обслуговування обладнання та підвищити точність фінансової звітності, що забезпечує конкурентні переваги на ринку.

Проведене дослідження підтверджує, що вдосконалення обліку основних засобів має комплексний характер і охоплює технологічні, організаційні та кадрові аспекти. Використання сучасних інформаційних систем дає змогу не лише автоматизувати рутинні процеси, а й підвищити точність,

оперативність та аналітичну насиченість облікових даних. Це створює можливості для більш обґрунтованого планування інвестицій, модернізації обладнання та оптимізації використання ресурсів підприємства.

Особливу увагу потрібно приділяти інтеграції обліку основних засобів із іншими управлінськими та фінансовими підсистемами. Такий підхід дає змогу забезпечити єдину інформаційну базу, що є важливою умовою для формування достовірної фінансової звітності та оперативного управління підприємством. Своєчасне відображення змін у стані активів сприяє підвищенню ефективності виробничих процесів і мінімізації ризиків фінансових втрат.

Висновки цього дослідження також підкреслюють важливість кадрового аспекту. Підготовка та підвищення кваліфікації облікових працівників є невід'ємною складовою ефективного управління основними засобами. Компетентний персонал здатен забезпечити правильне застосування методів обліку, своєчасне відображення операцій, підготовку аналітичних звітів та підтримку інтегрованих інформаційних систем на належному рівні.

Отже, системне впровадження рекомендацій з удосконалення обліку основних засобів дає змогу підприємствам підвищити ефективність використання активів, зменшити витрати на їхнє обслуговування, забезпечити прозорість фінансової інформації та створити умови для стратегічного розвитку. Реалізація таких заходів сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства, стабільності його фінансового стану та наближенню практики ведення обліку до сучасних міжнародних стандартів.

Так, удосконалення обліку основних засобів у поєднанні із застосуванням інформаційних систем і технологій є вагомою умовою для ефективного управління підприємством у сучасних економічних умовах. Підприємства, які здійснюють комплексну роботу в цьому напрямі, здатні забезпечити достовірність облікових даних, підвищити аналітичну цінність інформації та ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення, що визначає їх стійкість і розвиток у довгостроковій перспективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Основні засоби: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 зі змінами і доповненнями / Верховна Рада України : офіційний вебсайт. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text

2. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 01.01.2012. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

3. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Х. : ХНЕУ, 2007. 276 с.

4. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : ПУЕТ, 2014. 373 с.

5. Куцик П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні. *Облік і фінанси.* 2013. № 4. С. 52–59. URL : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_apk_2013_4_9.pdf

6. Тельнова Г. В. Взаємозв'язок функції управління капіталом з підсистемами фінансового менеджменту підприємства. *Економіка промисловості.* 2012. № 1/2. С. 142–147.

7. Автоматизація обліково-аналітичних процесів (на прикладі програми BAS CORP 2.1) : практичний посібник / Краєвський В. М., Колісник О. П., Роздимаха І. М., Новікова О. П. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. 194 с.

8. Смоляр М. В., Радіонова Н. Й. Облік основних засобів із використанням новітніх інформаційних технологій. *Інноватика в освіті, науці та бізнесі: виклики та можливості* : ІІІ Всеукраїнська конференція здобувачів вищої освіти і молодих учених. С. 195–199. URL : https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/22837/1/Innovatyka2022_V2_P195-199.pdf

1.3. Концепція інтегрованого комплаєнс-моніторингу в обліково-аналітичному супроводі зовнішньоекономічних операцій

*(В. М. Краєвський, доктор економічних наук, професор;
О. В. Скорик, здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти,
Державний податковий університет)*

У сучасних умовах глобалізації економічних процесів, цифровізації бізнес-середовища та зростання регуляторного тиску на суб'єктів господарювання у сфері міжнародної торгівлі проблема забезпечення комплаєнсу набуває особливої актуальності. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства є складною системою взаємопов'язаних фінансових, логістичних, контрактних і податкових операцій, у межах яких виникають значні ризики недотримання законодавчих норм, стандартів етики, санкційних вимог та екологічних критеріїв. Невідповідність нормативним вимогам призводить не лише до фінансових санкцій, але й до репутаційних втрат, блокування зовнішніх контрактів і втрати партнерської довіри. Саме тому інтеграція комплаєнс-процедур у систему управління ЗЕД розглядається сьогодні як ключовий елемент корпоративної стратегії сталого розвитку.

Традиційні системи обліку та контролю історично орієнтовані на фіксацію фактів господарських операцій та їх ретроспективну оцінку. Водночас сучасна парадигма управління вимагає переходу до проактивного аналітичного обліку, здатного не лише відображати, а й попереджати порушення, виявляти потенційні ризики недотримання регуляторних вимог і формувати на їх основі управлінські рішення. У цьому контексті комплаєнс стає аналітичним модифікатором обліково-інформаційного середовища підприємства – своєрідним «захисним контуром», що забезпечує прозорість процесів, обґрунтованість рішень і легітимність ділових практик.

З огляду на інтеграційні процеси між Україною та Європейським Союзом, зокрема в площині імплементації норм корпоративного управління, антикорупційного законодавства, митного та валютного регулювання, питання формування дієвого механізму комплаєнсу у сфері ЗЕД набуває системного характеру. Розвиток експортно орієнтованих галузей вимагає не лише ефективної фінансової стратегії, але й побудови обліково-аналітичної інфраструктури, здатної підтримувати постійний моніторинг відповідності операцій нормативно-правовим вимогам різних юрисдикцій.

Це зумовлює потребу в міждисциплінарному підході – поєднанні економічного аналізу, управлінського обліку, правового регулювання та інформаційних технологій у межах єдиного механізму обліково-аналітичного забезпечення управління.

Сучасні дослідження підтверджують, що комплаєнс у ЗЕД не може розглядатися як ізольована функція юридичної служби або служби безпеки підприємства. Його ефективність визначається ступенем інтеграції в управлінські, фінансові та аналітичні процеси. Зокрема, аналітична трансформація системи комплаєнсу передбачає застосування таких інструментів, як ризик-орієнтований моніторинг, BI-аналітика, KPI-контроль, автоматизоване виявлення аномалій у даних обліку, а також формування єдиних індикаторів прозорості звітності. Саме така інтеграція забезпечує можливість не лише фіксувати факти порушень, а й оцінювати ефективність управлінських дій у розрізі критеріїв сталого розвитку – економічних, соціальних та екологічних.

Особливої уваги набуває формування аналітичного контуру комплаєнсу як складової системи управлінської звітності. Такий контур дає змогу забезпечити узгодженість між інформаційними потоками бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, ризик-менеджменту та корпоративної звітності. Він є основою для розроблення моделі Compliance Performance Score, що може використовуватися як інструмент кількісної оцінки рівня дотримання нормативних вимог і стандартів етики в операційній діяльності підприємства. Використання подібних моделей відкриває можливості для аналітичної верифікації ефективності управління ЗЕД, прогнозування наслідків регуляторних змін і підвищення рівня підзвітності перед зовнішніми стейкхолдерами.

Отже, інтеграція комплаєнсу в систему обліково-аналітичного забезпечення управління зовнішньоекономічною діяльністю є не лише вимогою часу, а й чинником формування конкурентних переваг підприємства на міжнародних ринках. Вона створює новий рівень довіри до фінансової звітності, сприяє формуванню корпоративної репутації як відповідального партнера та забезпечує основу для гармонізації управлінських процесів із принципами сталого розвитку. Усе це зумовлює потребу в науковому обґрунтуванні структурно-функціональної моделі аналітичної інтеграції комплаєнс-процедур у механізм управління ЗЕД та визначення індикаторів її ефективності.

1.3.1. Теоретико-методологічні засади інтеграції комплаєнсу в систему обліково-аналітичного забезпечення управління ЗЕД

Розбудова ефективної системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства в умовах глобалізації та транснаціоналізації бізнес-процесів вимагає застосування нових концептуальних підходів до забезпечення прозорості, достовірності й підзвітності управлінських рішень. Одним із таких підходів є інтеграція принципів комплаєнсу в механізми обліково-аналітичного забезпечення, що дає змогу переорієнтувати функції обліку з фіксаційно-контрольних на прогнозно-регулятивні. У сучасних економічних реаліях комплаєнс є не лише як інструмент дотримання законодавчих норм чи етичних кодексів, а як методологічна основа управлінської культури, спрямована на забезпечення легітимності економічних процесів і сталого розвитку підприємства.

Теоретичне осмислення феномена комплаєнсу базується на міждисциплінарному підході, який поєднує елементи права, менеджменту, обліку, аудиту та корпоративного управління. В економічній науці поняття compliance (від англ. to comply – дотримуватись, узгоджуватись) розглядається як система внутрішніх політик і процедур, спрямованих на забезпечення відповідності діяльності підприємства зовнішнім і внутрішнім вимогам, стандартам і етичним принципам. Його методологічна природа ґрунтується на концепції контрольованої поведінки суб'єктів господарювання, коли дотримання правил стає не лише обов'язком, а й частиною управлінської відповідальності.

З позицій обліково-аналітичного підходу комплаєнс потрібно трактувати як інформаційно-контрольний інститут, що формує довіру до системи звітності та забезпечує її узгодженість із регуляторними вимогами. Така інтерпретація дає змогу розглядати комплаєнс не як окрему підсистему, а як інтегрований контур усього механізму обліково-аналітичного забезпечення, який об'єднує процедури обліку, внутрішнього контролю, аудиту та економічного аналізу. Саме в цьому полягає його методологічна цінність – у здатності поєднати юридичну коректність дій із економічною доцільністю рішень, що приймаються в рамках зовнішньоекономічних операцій.

Інтеграційний підхід до розуміння комплаєнсу дає змогу сформувати багаторівневу методологічну систему. На макрорівні комплаєнс відображає відповідність діяльності підприємства нормам міжнародного права, угодам СОТ, директивам ЄС і принципам сталого розвитку. На мезорівні він конкретизується в галузевих стандартах і нормах корпоративного управління,

що регламентують діяльність компаній на зовнішніх ринках. На мікрорівні комплаєнс проявляється через обліково-аналітичні процедури, що забезпечують моніторинг законності, прозорості й ефективності конкретних зовнішньоекономічних операцій. Така багаторівнева методологічна побудова створює підґрунтя для формування єдиної моделі compliance governance у системі управління підприємством.

Значну увагу варто приділити також еволюції облікової концепції комплаєнсу. Якщо на початкових етапах розвитку міжнародних корпорацій комплаєнс виконував здебільшого роль механізму правової відповідності, то нині він перетворився на аналітичний інструмент забезпечення управлінської прозорості. У межах облікової системи це означає створення спеціалізованих аналітичних форм звітності, розроблення показників оцінки відповідності (Compliance KPIs), формування цифрових індикаторів ризику та впровадження BI-технологій для моніторингу аномалій у даних. Так, комплаєнс набуває властивостей інтегративної категорії, що об'єднує функції інформаційного забезпечення, аналітичного контролю та управлінської превенції.

Методологічна взаємодія комплаєнсу й системи обліково-аналітичного забезпечення управління ЗЕД відбувається на принципах синергізму, прозорості, верифікації та відповідальності. Синергізм означає взаємодоповнення інформаційних потоків обліку і комплаєнсу з метою підвищення достовірності управлінських оцінок. Прозорість передбачає створення системи звітності, що дає змогу внутрішнім і зовнішнім стейкхолдерам відстежувати дотримання регуляторних вимог. Верифікація забезпечує контроль якості інформації та достовірність аналітичних висновків. А принцип відповідальності формує основу корпоративної культури, орієнтованої на сталий розвиток і довгострокову репутаційну стабільність.

Важливо, що інтеграція комплаєнсу в систему обліково-аналітичного забезпечення управління ЗЕД не є формальною процедурою. Вона потребує переосмислення функціональної ролі обліку, який має не лише фіксувати результати господарських операцій, але й відображати ступінь відповідності цих операцій вимогам нормативного поля та етичних стандартів. Саме така аналітична спрямованість комплаєнсу дає змогу перетворити звітність із формального інструмента контролю на стратегічний ресурс сталого розвитку підприємства.

Поняття комплаєнс (від англ. compliance – дотримання, узгодження) у сучасному економічному дискурсі вийшло далеко за межі юридичного

трактування як «відповідності законодавству». Сьогодні воно розглядається як комплексна категорія корпоративного управління, що охоплює систему внутрішніх політик, процедур, контролів і аналітичних механізмів, спрямованих на запобігання, виявлення та усунення порушень у діяльності підприємства. У сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) комплаєнс має особливе значення, оскільки охоплює взаємодію підприємства з багатьма регуляторними середовищами, різними системами валютного, митного, податкового та санкційного контролю.

Сутність комплаєнсу полягає в гармонізації економічної поведінки суб'єкта господарювання з нормативно-правовими, етичними та екологічними вимогами. Його функціональне призначення існує в тому, щоб створити в межах підприємства таку систему управлінських і аналітичних процесів, яка б забезпечувала мінімізацію ризиків недотримання вимог законодавства, стандартів і корпоративних принципів. У такий спосіб комплаєнс трансформується із «зовнішнього контролю» у внутрішній механізм корпоративної саморегуляції.

Сучасна еволюція концепції комплаєнсу відбувалася в кілька етапів. На першому етапі (1970–1990 рр.) комплаєнс формувався як реакція бізнесу на посилення антикорупційного та антимонопольного законодавства (зокрема, Foreign Corrupt Practices Act у США). Тоді його основною метою було забезпечення юридичної відповідності. Другий етап (1990–2010 рр.) характеризувався становленням комплаєнсу як елемента системи корпоративного управління – із фокусом на етиці бізнесу, прозорості, корпоративній культурі та управлінні ризиками. Третій, сучасний етап, пов'язаний із цифровізацією обліково-аналітичних систем, вивів комплаєнс на рівень аналітичного управління: тепер він функціонує не лише як набір правил, а як інтегрована модель контролю та аналітики в межах усіх бізнес-процесів, особливо у сфері ЗЕД, де будь-яка помилка у відповідності може мати значні фінансові наслідки.

Міжнародна практика підтверджує, що ефективний комплаєнс у зовнішньоекономічній діяльності поєднує три складові:

1) регуляторну, що забезпечує дотримання вимог законодавства різних країн і міжнародних угод;

2) управлінську, яка формує систему політик, процедур і відповідальностей;

3) аналітичну, що передбачає використання інструментів внутрішнього обліку, аудиту та BI-аналітики для контролю відповідності.

Саме останній компонент стає визначальним у сучасній економічній системі, адже забезпечує аналітичну верифікацію управлінських рішень і формує новий рівень прозорості звітності. У результаті комплаєнс поступово еволюціонує в «compliance intelligence» – інтелектуальну підсистему управління ризиками, де ключову роль відіграють облікові дані, їх достовірність та аналітична інтерпретація.

Отже, у контексті міжнародної економічної діяльності комплаєнс є не лише правовим чи контрольним феноменом, а аналітичним механізмом забезпечення сталості й легітимності господарських процесів. Його інтеграція в систему обліково-аналітичного забезпечення стає об'єктивною умовою функціонування підприємства на глобальному ринку.

Системи внутрішнього контролю, аудиту й обліково-аналітичного забезпечення утворюють єдиний контур управлінської довіри, у межах якого комплаєнс відіграє роль інтеграційного елемента, що забезпечує узгодженість між процесами фіксації, перевірки та аналітичної інтерпретації даних. Вони виконують спільну функцію – гарантують достовірність управлінської інформації та попереджають ризики порушень у господарській діяльності.

Внутрішній контроль є первинним рівнем системи, забезпечуючи постійний моніторинг операційних процесів, оцінку ризиків і відповідність фактичних дій політикам підприємства. Його завдання – запобігання відхиленням і формування базових даних для аналітичної оцінки.

Внутрішній аудит – другий рівень цієї системи, покликаний здійснювати незалежну перевірку ефективності процедур контролю, правильності облікових записів і достовірності фінансової звітності. У рамках комплаєнсу внутрішній аудит набуває превентивного характеру – він не лише фіксує порушення, а й аналізує їх причини, наслідки та ризики для управління зовнішньоекономічною діяльністю.

Обліково-аналітичне забезпечення є третьою складовою, що акумулює інформацію з усіх підсистем, трансформуючи її у знання для прийняття рішень. Саме аналітика дає змогу перетворити комплаєнс із формальної процедури перевірки в систему управління відповідністю на основі даних (data-driven compliance). Через синергію цих систем формується цілісний механізм інформаційної безпеки підприємства в ЗЕД, де будь-яке управлінське рішення може бути обґрунтоване не лише економічно, а й нормативно.

Взаємозв'язок між цими системами можна охарактеризувати як замкнений управлінський цикл:

1. Облік →
2. Контроль →

3. Аудит →
4. Аналітична оцінка →
5. Управлінське рішення →
6. Новий цикл обліку та контролю.

У цьому циклі комплаєнс є з'єднувальною віссю, що забезпечує цілісність процесів і дотримання регуляторних принципів на кожному етапі. Такий підхід створює умови для формування compliance control loop – інтегрованої системи, у якій аналітика виконує функцію постійного вимірювання рівня відповідності діяльності підприємства вимогам сталого розвитку, міжнародних стандартів і корпоративних політик.

Отже, взаємодія систем внутрішнього контролю, аудиту й обліково-аналітичного забезпечення є основою побудови аналітичної архітектоніки комплаєнсу у сфері зовнішньоекономічного управління. Вона формує не лише інформаційний фундамент для ухвалення управлінських рішень, а й нову логіку підзвітності – від фіксації фактів до забезпечення відповідності стратегічним цілям сталого розвитку.

Комплаєнс у сучасній парадигмі сталого розвитку є системоутворювальним чинником підзвітності (accountability) та джерелом довіри (trust) до інформації, процесів і рішень підприємства. Підзвітність – це не лише формальна здатність звітувати, а гарантована відтворюваність логіки рішень на основі верифікованих даних, процедур і норм. Довіра – це стійке очікування стейкхолдерів, що підприємство діятиме відповідно до заявлених політик, правових вимог та етичних стандартів навіть за наявності інформаційної асиметрії.

Механізм формування підзвітності через комплаєнс проявляється у трьох взаємопов'язаних площинах:

1. *Нормативній* – кодифікація політик, регламентів і стандартів поведінки (policy framework), які інтегруються в процеси ЗЕД (контрактування, митне декларування, валютний контроль, санкційна перевірка контрагентів тощо).

2. *Процесуальній* – вбудовані контрольні точки (control points), розподіл ролей і відповідальностей, послідовність операцій (audit trail), форми ескалації інцидентів і корегувальні дії.

3. *Аналітичній* – метрики відповідності та ризикові індикатори (KCI / KRI), що дають змогу кількісно оцінювати стан комплаєнсу й перетворювати вимоги на керовані KPI управлінської звітності.

Отже, комплаєнс забезпечує три типи довіри:

– регуляторну (довіра з боку державних органів і біржових / галузевих регуляторів): мінімізація штрафних ризиків, прискорення процедур, нижча ймовірність зупинення ЗЕД-операцій;

– ринкову (довіра партнерів, банків, страховиків): кращі умови фінансування та страхування, вища готовність контрагентів до довгострокових контрактів, премія до ціни за прозорість і передбачуваність;

– соціальну (довіра працівників, громад, НУО): прийнятність ділових практик, вищий рівень внутрішньої етики, легітимність екологічних і соціальних рішень.

З погляду ESG-логіки, комплаєнс є трансверсальною категорією:

– на рівні E (environmental) він інституціоналізує екологічні обмеження (викиди, відходи, ланцюги постачання з урахуванням due diligence), що підвищує достовірність нефінансової звітності;

– у S (social) забезпечує права людини, охорону праці, антикорупційні норми в ланцюгах постачання;

– у G (governance) формує прозорі процедури ухвалення рішень, запобіжники конфліктів інтересів, ефективні механізми внутрішнього контролю й аудиту.

Ключовий ефект – перехід від «rule-based» до «data-driven» підзвітності: підприємство не лише декларує дотримання правил, а системно доводить його через дані, метрики та доказові практики (evidence-based). Для цього доцільно формувати набір Compliance Assurance Indicators (CAI), наприклад: частка контрагентів, що пройшли санкційний та ESG due diligence; середній час усунення невідповідностей; частота винятків у митних деклараціях; питома кількість корегувальних дій на 1 000 операцій; коефіцієнт повторюваності інцидентів тощо. Інституціоналізація таких індикаторів у управлінській звітності створює вимірюваний простір довіри: кожне зобов'язання має числовий еквівалент контролю й підтвердження.

Отже, комплаєнс – це детермінанта підзвітності та довіри, яка перетворює вимоги сталого розвитку на керовані управлінські параметри: робить процеси відтворюваними, дані – верифікованими, а рішення – легітимними. Саме через цю призму він інтегрується в механізм обліково-аналітичного забезпечення управління ЗЕД, підсилюючи надійність усіх контурів корпоративної звітності.

Міжнародні підходи до побудови комплаєнс-систем концентруються навколо трьох референтних рамок, що доповнюють одна одну: OECD, ISO

37301 та UNCTAD. Вони відрізняються предметним фокусом, проте конвергують у принципах належного врядування, ризик-орієнтованості та доказовості.

OECD (Організація економічного співробітництва та розвитку):

– фокус: належне корпоративне управління, боротьба з корупцією (зокрема, Конвенція ОЕСР щодо боротьби з підкупом іноземних посадових осіб), доброчесність у публічному секторі, відповідальне ведення бізнесу (RBC);

– логіка: principles-based governance – набори принципів і належних практик для рад директорів, топ-менеджменту й систем контролю;

– акценти для ЗЕД: екстратериторіальні ризики корупції, транснаціональні ланцюги постачання, due diligence щодо прав людини та навколишнього середовища, антикорупційні програми й канали повідомлень (whistleblowing);

– сильні сторони: етична та інституційна рамка G-компоненти ESG, очікування до наглядових органів і політики невтручання / нульової толерантності;

– обмеження: нижчий рівень операційної деталізації процесів комплаєнсу всередині підприємства.

ISO 37301: Compliance management systems – Requirements with guidance for use:

– фокус: створення й сертифікація системи управління комплаєнсом (CMS) у будь-якій організації;

– логіка: management-system approach на основі циклу PDCA (Plan–Do–Check–Act) та ризик-орієнтованого мислення; інтеграційність із іншими ISO-системами (ISO 9001, 14001, 37001, 31000 тощо);

– акценти для ЗЕД: політики, ролі, компетенції; аналіз контексту й реєстр зобов'язань; контрольні заходи; управління інцидентами; внутрішні аудити; показники результативності; безперервне вдосконалення;

– сильні сторони: операційна деталізація, чіткі вимоги до документування, доказової бази та моніторингу; можливість сертифікації як «сигналу довіри» банкам, страховикам, міжнародним контрагентам;

– обмеження: нормативно нейтральний характер – вимагає адаптації під галузь / юрисдикцію та наповнення конкретними регуляторними вимогами.

UNCTAD (Конференція ООН з торгівлі й розвитку):

– фокус: політики сталого розвитку торгівлі та інвестицій, керівні підходи до звітності підприємств про сталий розвиток, інтеграція нефінансових показників у корпоративну підзвітність;

– логіка: disclosure- & development-oriented – узгодження корпоративної звітності з цілями сталого розвитку (SDGs), акцент на країнах, що розвиваються, та на зрівноваженні регуляторних вимог із можливостями бізнесу;

– акценти для ЗЕД: прозорість транскордонних операцій, відповідальна поведінка в глобальних ланцюгах вартості, гармонізація метрик впливу (екологічних / соціальних) і нефінансової звітності;

– сильні сторони: місток між корпоративним комплаєнсом і звітністю про сталий розвиток; релевантно для позиціонування на міжнародних ринках капіталу та для діалогу зі стейкхолдерами розвитку;

– обмеження: менша «глибинна» опрацьованість внутрішніх процедур контролю порівняно з ISO; вищий рівень агрегованості рекомендацій.

Порівняльний синтез для побудови enterprise-рівня CMS у ЗЕД:

1) від OECD – взяти принципи врядування, етичні стандарти та антикорупційні орієнтири як політичний каркас (tone at the top, незалежність контролерів, захист викривачів, оцінка корупційних ризиків у транснаціональних угодах);

2) від ISO 37301 – застосувати процесуальну архітектоніку: PDCA-цикл, реєстр зобов'язань, ризик-реєстр, контрольні заходи, метрики результативності, внутрішній аудит, документування, безперервне вдосконалення;

3) від UNCTAD – інтегрувати звітність про сталість і ланцюги постачання: уніфікація нефінансових індикаторів, прив'язка compliance-метрик до ESG-дисклозурів, узгодження з SDGs у зовнішніх комунікаціях.

У підсумку формується композитний compliance framework для управління ЗЕД, де:

1. Governance-принципи OECD задають «рамку довіри».
2. ISO 37301 забезпечує «двигун процесів» і доказову керованість.
3. UNCTAD надає «мову звітності» для ринку капіталу та стейкхолдерів сталого розвитку.

Для практичної імплементації доцільно:

– узгодити Policy Map (антикорупція, санкції, KYC / AML, експортний контроль, права людини, охорона праці, екологія);

– побудувати Compliance Control Matrix (процес × ризик × контроль × доказ);

– затвердити Indicator Book (KCI / KRI / KPI) з прив'язкою до управлінської звітності та ESG-дисклозурів;

– передбачити сертифікаційний трек (ISO 37301 / 37001) як елемент зовнішньої валідації;

– сформувати ESG-compliance dashboard (інциденти, корегувальні дії, прогрес навчань, аудит-файндінги, статус due diligence контрагентів).

Отже, узагальнюючи результати теоретичного аналізу, варто зазначити, що комплаєнс у сучасній економічній науці та практиці управління трансформувався із суто нормативно-правового інструмента контролю в комплексну аналітичну категорію, яка забезпечує довіру, прозорість і підзвітність бізнес-процесів. Його інтеграція в систему обліково-аналітичного забезпечення управління зовнішньоекономічною діяльністю створює основу для формування нової парадигми корпоративного управління – compliance-driven management, у межах якої економічна ефективність співіснує із нормативною відповідністю та соціальною легітимністю.

На теоретичному рівні комплаєнс відображає взаємодію економічного, правового та етичного вимірів управління, забезпечуючи єдність між нормами регуляторного середовища, інституційними обмеженнями та аналітичними моделями прийняття рішень. З позиції обліково-аналітичного підходу він виконує роль інформаційно-контрольного інституту, що гарантує достовірність звітності, мінімізує ризики невідповідності та підвищує якість управлінських оцінок. У результаті комплаєнс формує вторинний контур довіри – аналітичну рамку, у межах якої будь-яке управлінське рішення підкріплюється перевіреними даними, процедурною верифікацією та правовою узгодженістю.

Взаємозв’язок систем внутрішнього контролю, аудиту та обліково-аналітичного забезпечення визначає архітектоніку інтегрованого комплаєнсу. Саме завдяки цьому зв’язку забезпечується замкнений цикл управлінської підзвітності: від фіксації фактів господарських операцій – до оцінки їх правомірності та сталого впливу. Вбудовані в цей цикл процедури моніторингу, аналітичної оцінки й аудиту створюють передумови для проактивного управління ризиками в ЗЕД і формування системи «data-driven compliance», що ґрунтується на доказових показниках і кількісних індикаторах відповідності.

У контексті сталого розвитку комплаєнс виконує роль детермінанти корпоративної довіри, забезпечуючи легітимність рішень, соціальну прийнятність ділових практик і конвергенцію економічних та етичних принципів. Він стає каналом комунікації між підприємством і його стейкхолдерами, перетворюючи систему звітності на інструмент управління цінностями – чесністю, прозорістю та відповідальністю.

Порівняння міжнародних стандартів (OECD, ISO 37301, UNCTAD) показує, що найефективніша модель формується на засадах синтезу принципового, процесного та звітного підходів: принципи корпоративного врядування OECD задають рамку довіри; ISO 37301 забезпечує процедурну

керованість і верифікацію процесів; UNCTAD – уніфікацію нефінансової звітності та інтеграцію комплаєнсу в цілі сталого розвитку.

Отже, теоретико-методологічна сутність інтеграції комплаєнсу в систему обліково-аналітичного забезпечення управління ЗЕД полягає в створенні аналітичної інфраструктури відповідальності, що об'єднує контроль, аудит і звітність у єдиному інформаційному контурі. Це забезпечує підприємству не лише стабільність і законність діяльності, а й стратегічну перевагу – довіру стейкхолдерів і стійке позиціонування на міжнародних ринках.

1.3.2. Інституційно-організаційний механізм впровадження комплаєнсу в управління зовнішньоекономічною діяльністю

Інституційно-організаційний механізм комплаєнсу в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю являє собою багаторівневу структуру узгоджених процесів, суб'єктів та інформаційних контурів, спрямованих на забезпечення відповідності діяльності підприємства зовнішнім і внутрішнім нормативним вимогам. Його основною метою є гарантування законності, прозорості та підзвітності міжнародних операцій під час одночасного зниження ризиків фінансових санкцій, регуляторних втрат і репутаційних збитків.

Архітектоніка механізму комплаєнсу передбачає поєднання трьох функціональних блоків:

1) стратегічного – визначає політики комплаєнсу, етичні стандарти, корпоративний кодекс, ризик-апетит і регламенти взаємодії із зовнішніми стейкхолдерами;

2) операційного – охоплює процедури ідентифікації ризиків, перевірки контрагентів (KYC / AML), аналізу транзакцій, контролю документів і моніторингу відхилень у ЗЕД-процесах;

3) аналітично-контрольного – забезпечує обробку інформаційних потоків, формування індикаторів комплаєнсу, звітність та аудит відповідності.

Суб'єктами механізму є як внутрішні (комплаєнс-офіцер, служба внутрішнього аудиту, бухгалтерія, юридичний департамент, фінансовий аналітик ЗЕД), так і зовнішні (банки, митні органи, податкові служби, сертифікаційні агенції, аудитори, контрагенти) учасники процесу. Їхня взаємодія відбувається в межах інтегрованої інформаційно-комунікаційної системи, що поєднує електронний документообіг, системи ERP, модулі фінансового моніторингу, CRM та BI-панелі аналітичного контролю.

Інформаційні потоки механізму мають циклічний характер:

– інформаційний вхід – нормативно-правова база, реєстр регуляторних вимог, бази санкцій та ризикових контрагентів;

– внутрішня обробка – комплаєнс-скринінг, контроль відповідності контрактів, аналіз транзакцій, облік валютних операцій;

– інформаційний вихід – управлінська звітність, комплаєнс-дешборди, висновки внутрішнього аудиту, повідомлення про інциденти та корегувальні дії.

Контрольні функції охоплюють п’ять ключових напрямів:

1) правова відповідність (Legal compliance);
2) фінансово-аналітична верифікація (Accounting compliance);
3) антикорупційна безпека (Ethical compliance);
4) екологічна та соціальна відповідальність (ESG compliance);
5) кібербезпека та захист даних (Digital compliance).

Так, інституційна архітектоніка механізму інтегрує в єдину систему стратегічні цілі підприємства, функціональні процеси контролю та інформаційно-аналітичне забезпечення, формуючи синергетичну платформу сталого управління ЗЕД.

Впровадження комплаєнсу в практику зовнішньоекономічних операцій потребує інституційної вбудови процедур контролю в ключові бізнес-процеси. Кожен етап ЗЕД має власні ризики невідповідності, які можуть бути мінімізовані завдяки чітко структурованим комплаєнс-діям.

1. Етап контрактування. На цій стадії комплаєнс забезпечує:

– попередню перевірку контрагентів (due diligence, Know Your Partner / Customer);

– аналіз санкційних списків, податкової репутації та бенефіціарної структури;

– юридичну експертизу умов договору на предмет законності валютних умов, антидемпінгових і антиофшорних положень;

– контроль щодо етичних і екологічних стандартів постачальників (supply chain compliance).

Отже, контракт стає не лише економічним, а й комплаєнс-документом, який фіксує правомірність взаємодії сторін.

2. Етап митного оформлення. Тут комплаєнс передбачає:

– контроль достовірності митної вартості, кодів УКТ ЗЕД, країни походження;

– верифікацію сертифікатів відповідності та екологічних декларацій;

– автоматизований аналіз ризиків подвійного використання чи порушення експортного контролю;

– дотримання принципів прозорості в декларуванні товарів і послуг.

Комплаєнс-процедури на цьому етапі мінімізують ризик штрафів, затримок вантажів і репутаційних збитків, а також забезпечують належне документальне підтвердження для аудиту.

3. Етап валютного контролю. Комплаєнс інтегрується в:

– перевірку легітимності валютних операцій;

– моніторинг строків розрахунків за експортно-імпортними контрактами;

– відповідність платіжних документів вимогам AML / CFT (протидія відмиванню коштів і фінансуванню тероризму);

– формування цифрового журналу валютних операцій із автоматизованим розрахунком ризиків.

У результаті валютний комплаєнс стає важливим елементом фінансової безпеки підприємства у ЗЕД.

4. Етап експортного ризик-менеджменту. Комплаєнс інтегрується через:

– моніторинг політичних, комерційних і регуляторних ризиків у країнах-партнерах;

– оцінку ESG-ризиків у ланцюгах поставок;

– страхування контрактних ризиків (через export credit agencies);

– створення системи «early warning indicators» для попередження порушень.

Отже, комплаєнс є скрізною функцією управління ЗЕД, що забезпечує структурну узгодженість усіх етапів міжнародної діяльності та її прозору відтворюваність у системі обліку й аналітики.

Сучасна еволюція комплаєнсу безпосередньо детермінується трансформацією регуляторного середовища, у якому центральну роль відіграють ESG-підходи, антикорупційні стандарти та санкційне право. Ці чинники формують новий зміст і методологію комплаєнс-процедур, зумовлюючи їхній перехід від правового мінімуму до стратегічної складової сталого розвитку підприємства.

1. ESG-компонент (Environmental, Social, Governance). Європейська політика EU Green Deal вимагає від компаній гармонізації звітності за стандартами Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) і EU Taxonomy. Для підприємств-експортерів це означає:

– потребу в екологічній верифікації ланцюгів постачання (вуглецевий слід, водні ресурси, відходи);

– оцінку соціальних аспектів (охорона праці, гендерна рівність, права працівників у партнерських країнах);

– звітність за корпоративним управлінням (board accountability, internal control).

Так, комплаєнс розширюється до ESG-compliance, який формує основу нефінансової звітності підприємства.

2. Антикорупційні стандарти та AML / CFT. Глобальні стандарти FATF, OECD Anti-Bribery Convention, ISO 37001 зумовлюють інтеграцію у комплаєнс-політики елементів:

– перевірки доброчесності контрагентів;
– контролю конфлікту інтересів;
– звітності про подарунки, лобіювання та спонсорство;
– навчання персоналу з етики бізнесу;
– механізмів повідомлень про порушення (whistleblowing).

Ці стандарти створюють культуру нульової толерантності до корупції, що підвищує інвестиційну привабливість підприємства.

3. Санкційне право та регуляції експортного контролю. В умовах зростання геополітичної напруги підприємства повинні мати:

– систему санкційного скринінгу контрагентів;
– контроль подвійного використання продукції;
– моніторинг транзитних ризиків;
– автоматизоване оновлення баз даних санкцій ЄС, OFAC, UK HMT.

Санкційний комплаєнс стає невід'ємним елементом операційної безпеки ЗЕД, без якого неможлива робота з міжнародними фінансовими установами.

У сукупності ці чинники формують нову парадигму «compliance sustainability», у межах якої підприємство вимірює не лише фінансову ефективність, а й рівень відповідності етичним, екологічним і соціальним принципам глобальної економіки.

Отже, формування інституційно-організаційного механізму комплаєнсу у сфері управління зовнішньоекономічною діяльністю (ЗЕД) є ключовою умовою забезпечення стратегічної стійкості, регуляторної відповідності та аналітичної прозорості підприємства в глобальному бізнес-середовищі. Розвиток цього механізму зумовлений не лише посиленням вимог міжнародного регулювання, а й глибинними трансформаціями корпоративної культури, у центрі якої опиняються принципи відповідальності, підзвітності й етичної поведінки. У сучасній парадигмі управління комплаєнс розглядається як

системна функція корпоративного врядування, що поєднує в собі правові, економічні, аналітичні та соціальні аспекти діяльності підприємства.

Архітектоніка інституційно-організаційного механізму комплаєнсу базується на єдності стратегічних цілей, організаційної структури, інформаційних потоків і контрольних процедур. Його побудова передбачає наявність внутрішніх суб'єктів (комплаєнс-офіцера, підрозділів аудиту, фінансового моніторингу, обліку, аналітики, юридичного супроводу) та зовнішніх суб'єктів (банків, митних, податкових і сертифікаційних органів, незалежних аудиторів, міжнародних партнерів). Взаємодія між ними здійснюється через інтегровану цифрову інфраструктуру – корпоративні ERP-платформи, CRM-модулі, аналітичні панелі ризик-менеджменту, що забезпечують замкнений цикл моніторингу відповідності. Така архітектоніка створює системну основу для проактивного управління ЗЕД, де інформаційна прозорість та обґрунтованість рішень стають невід'ємною частиною управлінського процесу.

Комплаєнс є функціональним посередником між стратегічними й операційними рівнями управління. На стратегічному рівні він визначає політики, стандарти, принципи корпоративної поведінки та зони допустимого ризику; на операційному – реалізує перевірку контрагентів, валютний контроль, митну верифікацію, моніторинг транзакцій і контроль за дотриманням ESG-зобов'язань. У результаті формується наскрізна логіка дій – від планування контракту до закриття експортної угоди, де кожен етап підкріплений контрольними точками та цифровими доказами відповідності (evidence-based compliance).

Інтеграція елементів комплаєнсу в процеси контрактування, митного оформлення, валютного контролю й експортного ризик-менеджменту забезпечує зменшення регуляторної невизначеності та трансакційних витрат, підвищує якість аналітичної звітності й зміцнює партнерську довіру. Особливого значення набуває поєднання облікових процедур з комплаєнс-контролем, що дає змогу ідентифікувати невідповідності ще на етапі первинної документації та автоматично фіксувати відхилення в системах управлінського обліку. Так, комплаєнс трансформується з пасивного механізму реагування в активний інструмент запобігання та аналітичного передбачення порушень.

Вплив глобальних регуляторних ініціатив, як-от EU Green Deal, директива CSRD, FATF Recommendations, антикорупційні конвенції OECD та стандарти ISO 37001 / 37301, детермінує нову якість корпоративного комплаєнсу. Йдеться про перехід від юридичного мінімалізму до ESG-комплаєнсу, який поєднує фінансові, екологічні, соціальні й управлінські критерії

в єдиній системі оцінювання стійкості бізнес-моделі. Підприємство, яке інтегрує ці принципи у свою обліково-аналітичну систему, отримує три види переваг:

1) регуляторну – зниження ризиків санкцій і штрафів;

2) економічну – оптимізацію витрат, доступ до фінансування та зменшення транзакційних бар'єрів;

3) репутаційну – зміцнення довіри партнерів, інвесторів і суспільства.

У цьому контексті антикорупційні, санкційні та AML / CFT-процедури перетворюються на складову аналітичної культури підприємства, коли етика бізнесу, контроль і звітність розглядаються як взаємопов'язані системи управління ризиками.

Ключовим елементом ефективного механізму є система Compliance KPI, яка кількісно відображає рівень відповідності діяльності підприємства нормативним і корпоративним вимогам. Використання таких індикаторів, як частка перевірених операцій, індекс ризику невідповідності (CRI), середній час усунення інцидентів, охоплення персоналу навчаннями чи рівень ESG-верифікації постачальників, дає змогу перевести комплаєнс у площину data-driven управління. Ці показники стають не лише критеріями оцінки ризиків, а й джерелом стратегічної аналітики для ухвалення управлінських рішень. Завдяки цьому формується аналітичний цикл відповідальності, у якому дані із систем обліку, контролю та аудиту трансформуються в комплексну картину правомірності дій і ефективності управління ЗЕД.

Так, інституційно-організаційний механізм комплаєнсу у сфері зовнішньоекономічної діяльності є комплексною системою корпоративного управління відповідністю, що поєднує регуляторну дисципліну, обліково-аналітичну точність і стратегічну орієнтацію на сталість бізнесу. Він створює інституційне середовище, у якому кожна господарська операція має правову легітимність, економічну доцільність і соціальну прийнятність. Розвинена система комплаєнсу є одночасно індикатором зрілості управління й чинником конкурентної переваги на міжнародних ринках, забезпечуючи підприємству стійкість, прозорість і довіру з боку глобальних партнерів.

Отже, впровадження інституційно-організаційного механізму комплаєнсу не лише підвищує рівень контрольованості зовнішньоекономічних процесів, а й формує нову модель корпоративного управління, засновану на інтеграції принципів сталого розвитку, аналітичної підзвітності та регуляторної адаптивності. Такий підхід забезпечує довгострокову економічну життєздатність підприємства, зміцнює його позиції в міжнародних ланцюгах вартості та створює фундамент для подальшої цифрової трансформації обліково-аналітичних систем комплаєнсу в напрямі «Smart Governance».

1.3.3. Парадигмальні основи розвитку комплаєнсу як інституту корпоративного управління у сфері ЗЕД

Формування комплаєнсу як самостійного інституту корпоративного управління відображає глибоку еволюцію управлінського мислення в світовій економіці. Якщо традиційна логіка менеджменту спиралася на контроль, нормативність і реактивність, то сучасна парадигма управління зміщується в бік підзвітності, прозорості, соціальної відповідальності та етичної поведінки. У цьому контексті комплаєнс постає не як сукупність регламентів і перевірок, а як нова управлінська ідеологія, що визначає відносини між бізнесом, державою, суспільством і міжнародними партнерами.

Для підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність (ЗЕД), комплаєнс стає вищою формою управлінської адаптації – здатністю не лише виконувати законодавчі норми різних юрисдикцій, а й діяти в межах універсальних принципів доброчесності, довіри, сталості та підзвітності. Так, розгляд комплаєнсу в парадигмальному вимірі дає змогу перейти від його розуміння як інструменту контролю до сприйняття як інституту врядування, який формує новий тип корпоративної культури, заснований на добровільному дотриманні етичних і соціальних стандартів.

Упродовж останніх десятиліть у науці управління відбулася зміна управлінських парадигм – від механістичної моделі контролю до поведінкових і соціально-інституційних концепцій. Традиційне розуміння управління ґрунтувалося на нормативно-адміністративній логіці, де дотримання правил було зовнішнім примусом. Сучасний підхід, навпаки, передбачає інтерналізацію норм, тобто їхнє добровільне прийняття суб'єктами господарювання як частини власної корпоративної ідентичності.

Комплаєнс у цій системі координат виконує функцію «морального контролю», який базується не на покаранні, а на переконанні, довірі й репутаційній мотивації. Його сутність відображає перехід від парадигми reactive management (реактивного реагування на порушення) до preventive governance – системи упереджувального управління, де ризики невідповідності усуваються ще до виникнення.

Зміна управлінських парадигм у глобальній економіці обумовлена кількома чинниками:

1. Цифровізацією – автоматизація процесів і наявність великих масивів даних (big data) унеможливлюють прихованість операцій, посилюючи вимоги до прозорості.

2. Регуляторною інтернаціоналізацією – уніфікація норм (OECD, FATF, ISO, EU directives) створює спільний простір очікувань для всіх учасників ринку.

3. Зміною ціннісної логіки управління – бізнес розглядається не лише як джерело прибутку, а як соціально відповідальний агент.

Отже, комплаєнс поступово перетворюється з технічної процедури на управлінську філософію, яка забезпечує єдність правових, етичних і аналітичних вимірів корпоративного управління.

Перехід комплаєнсу в статус інституту корпоративного управління є закономірним наслідком процесів інституціоналізації глобальної економіки. У межах інституційної теорії підприємство розглядається не лише як економічна одиниця, а як соціальна система, поведінка якої регулюється нормами, очікуваннями й санкціями.

У цьому контексті комплаєнс набуває ознак інституційного ядра корпоративного врядування, оскільки:

– встановлює внутрішні правила поведінки (policy rules);
– формує санкційні механізми та етичні стандарти;
– забезпечує механізми відтворення довіри всередині організації й у зовнішньому середовищі.

Комплаєнс є механізмом саморегулювання, який зменшує транзакційні витрати, узгоджує дії суб'єктів і запобігає інформаційній асиметрії між менеджментом, акціонерами, контрагентами та державою. Він виконує роль «соціального контракту» між бізнесом і суспільством: підприємство зобов'язується діяти чесно, прозоро й відповідально, а суспільство надає йому легітимність.

Особливістю інституціоналізації комплаєнсу у сфері ЗЕД є його транскордонний характер. Підприємство діє в полі різних правових режимів, валютних регулювань, санкційних вимог і стандартів ESG, тому комплаєнс стає елементом «міжнародної довіри». Саме завдяки йому забезпечується синхронізація ділових практик між різними юрисдикціями, що є передумовою участі компанії у глобальних ланцюгах постачання.

Інституційна зрілість комплаєнсу проявляється у формуванні внутрішніх моральних кодексів, наявності комплаєнс-офіцера, процедур розслідування інцидентів, а також у перетворенні звітності про комплаєнс у частину корпоративної нефінансової звітності.

Ключовим результатом інституціоналізації комплаєнсу є поява нової парадигми довіри (trust-based governance), що змінює саму природу корпоративного управління. Довіра, підзвітність і прозорість стають не наслідками, а передумовами сталого розвитку.

Комплаєнс забезпечує інституційну підзвітність, коли підприємство не просто виконує формальні вимоги, а демонструє доказову відповідність принципам сталого розвитку (sustainability evidence). Підзвітність у цьому розумінні – це механізм соціальної верифікації, що підтверджує легітимність бізнесу в стейкхолдерському просторі.

Концепція «економіки довіри» передбачає, що ринкові переваги мають не ті компанії, які приховують інформацію, а ті, що забезпечують прозорість даних, передбачуваність рішень і доказову етику дій. Саме тому комплаєнс розглядається як детермінанта довіри – чинник, що визначає якість відносин між підприємством, інвесторами, контрагентами та суспільством.

У межах парадигми сталого розвитку довіра набуває економічного виміру: вона зменшує ризик невизначеності, скорочує витрати на аудит, прискорює укладання угод і знижує вартість капіталу. Підприємства, які інтегрують принципи комплаєнсу в свою стратегію ЗЕД, отримують стійкі конкурентні переваги, що базуються на нематеріальному капіталі – репутації, прозорості та соціальній відповідальності.

Розвиток корпоративного управління в XXI столітті супроводжується появою нової управлінської категорії – compliance governance, що інтегрує три ключові виміри: правовий, аналітичний та етичний.

У класичному корпоративному управлінні розрізняють три лінії оборони:

1) операційний менеджмент;
2) системи контролю та аудиту;
3) наглядові органи.

Сучасна модель compliance governance формує четвертий рівень – управління відповідністю, який координує взаємодію всіх інших контурів. Він не лише перевіряє дії, а й визначає принципи ухвалення рішень, оцінює їх соціальну легітимність і зв'язок із цінностями компанії.

Концепція compliance governance базується на таких принципах:

– превентивність – випереджальне виявлення ризиків і запобігання порушенням;

– доказовість – ухвалення управлінських рішень на підставі достовірних аналітичних даних;

– прозорість – відкрите декларування процедур і результатів комплаєнсу;

– відповідальність – підзвітність менеджменту перед усіма стейкхолдерами;

– синергія – інтеграція комплаєнсу в стратегію сталого розвитку підприємства.

Цей підхід формує «трикутник довіри» – trust – accountability – compliance, який стає ключовою управлінською формулою епохи сталого розвитку. Так, комплаєнс перестає бути підпорядкованою функцією контролю й перетворюється на метаінститут управління, який задає нові стандарти поведінки на міжнародних ринках.

У глобальній економіці XXI століття відбувається етизація управління – поступовий перехід від формального дотримання норм до морально обґрунтованої поведінки. Цей процес зумовив появу нового напряму – глобальної економічної етики, у межах якої комплаєнс розглядається як практичний механізм реалізації принципів доброчесності, відповідальності й сталості.

Комплаєнс виявляє моральну сторону управління: він не лише забезпечує законність, а й підтримує цінності – чесність, справедливість, турботу про людей і довкілля. Отже, формується етико-комплаєнсна парадигма, у якій ефективність бізнесу оцінюється не тільки за фінансовими показниками, а й за рівнем моральної довіри суспільства.

Важливою рисою сучасного етапу є культурна диверсифікація комплаєнсу. У різних країнах і галузях існують власні етичні коди, проте глобалізація створює потребу в стандартизації. Саме тому міжнародні ініціативи (UN Global Compact, OECD Guidelines, ISO 26000, CSRD) поступово формують універсальні етичні норми бізнесу, перетворюючи комплаєнс на мову глобальної економічної моралі.

Для українських підприємств, інтегрованих у європейський простір, це відкриває нові перспективи – формування національної моделі комплаєнсу, що поєднує правову дисципліну, етичну зрілість та соціальну орієнтацію бізнесу. Така модель здатна стати інститутом економічної довіри, який сприятиме підвищенню міжнародної репутації, доступу до інвестицій і розвитку партнерських зв’язків.

Отже, парадигмальні основи розвитку комплаєнсу полягають у його перетворенні з механізму контролю на інститут корпоративного врядування нового типу, заснований на принципах довіри, відповідальності, етики й сталості. У сфері зовнішньоекономічної діяльності комплаєнс стає не просто гарантом законності, а механізмом цивілізаційної інтеграції бізнесу в глобальний економічний простір, який формує нову управлінську свідомість – свідомість відповідального та підзвітного підприємства.

Висновки

Інтеграція комплаєнсу в систему обліково-аналітичного забезпечення управління зовнішньоекономічною діяльністю є не епізодичним організаційним кроком, а системною трансформацією управлінського мислення, яка змінює природу корпоративного врядування, принципи звітності й саму логіку взаємодії підприємства зі стейкхолдерами. Комплаєнс у сучасних умовах постає як новий аналітичний та інституційний феномен, що поєднує регуляторну дисципліну, економічну доцільність і етичну відповідальність.

По-перше, у теоретико-методологічному вимірі з'ясовано, що сутність комплаєнсу виходить далеко за межі юридичного контролю. Він формується як інформаційно-контрольний інститут, що забезпечує єдність облікових, аналітичних і аудиторських процесів у межах управлінської системи підприємства. Завдяки цьому комплаєнс стає аналітичним модифікатором обліку – його превентивною та прогностичною складовою, яка не лише фіксує факти, а й оцінює ризики, передбачає відхилення та надає керівництву індикатори управлінської відповідності. Теоретично обґрунтовано, що у сфері зовнішньоекономічної діяльності така інтеграція створює механізм правової, економічної й етичної узгодженості, необхідний для прозорого та безризикового здійснення міжнародних операцій.

По-друге, у межах інституційно-організаційного аналізу доведено, що ефективне функціонування системи комплаєнсу в ЗЕД можливе лише за умови її архітектурної побудови як єдиного управлінського контуру, що охоплює: стратегічний рівень (формування політик і норм), операційний рівень (впровадження процедур перевірки, скринінгу, контролю) та аналітичний рівень (моніторинг, оцінювання, звітність і аудит). Визначено суб'єктів комплаєнс-взаємодії – внутрішніх (комплаєнс-офіцер, бухгалтерія, аудит, аналітика, юридичний відділ) і зовнішніх (банки, податкові та митні органи, аудитори, контрагенти). Завдяки їхній узгодженій роботі створюється інституційна інфраструктура прозорості, що мінімізує регуляторні та репутаційні ризики, забезпечує верифікованість даних і легітимність управлінських рішень.

Встановлено, що впровадження комплаєнсу в ключові процеси ЗЕД – контрактування, митне оформлення, валютний контроль, експортний ризик-менеджмент – забезпечує системну синергію контролю, аналітики та довіри. Такі процеси набувають ознак керованих, а не реактивних, оскільки комплаєнс перетворює нормативні вимоги на вимірювані показники результативності. У роботі обґрунтовано підхід до побудови KPI-матриці комплаєнсу, яка дає змогу кількісно оцінювати ефективність дотримання

регуляторних норм, антикорупційних стандартів та ESG-зобов'язань підприємства. Визначено, що ці показники не лише вимірюють ступінь відповідності, а й є основою для системи data-driven governance, де управлінські рішення ґрунтуються на аналітичних доказах, а не інтуїції.

По-третє, у парадигмальному вимірі доведено, що комплаєнс перетворюється на інститут корпоративного врядування нового типу, який інтегрує в собі функції регулювання, етичного контролю та соціальної відповідальності. Він є базовим елементом формування економіки довіри – простору, де легітимність бізнесу визначається не силою регламенту, а якістю його підзвітності й готовністю до прозорої взаємодії. Парадигма compliance governance об'єднує три виміри – trust, accountability, transparency – і формує «трикутник довіри», який є методологічною основою сталого розвитку підприємства. У цьому контексті комплаєнс стає не лише інструментом мінімізації ризиків, а механізмом інституційної еволюції бізнесу, що забезпечує його стійкість у глобальному економічному середовищі.

Важливою складовою сучасного розуміння комплаєнсу є його зв'язок із глобальною економічною етикою. Доведено, що впровадження ESG-орієнтованих принципів, антикорупційних норм (OECD, FATF, ISO 37001, ISO 37301) та вимог EU Green Deal формує основу для створення етико-комплаєнсної моделі управління, де законність доповнюється доброчесністю, а прибутковість – соціальною відповідальністю. Комплаєнс у цьому сенсі стає моральною інфраструктурою сталого бізнесу, яка гарантує відповідність дій підприємства очікуванням суспільства та міжнародних партнерів.

Отже, комплаєнс постає як універсальний механізм гармонізації економічних, правових та етичних інтересів у глобальній економіці. Його інтеграція в управління зовнішньоекономічною діяльністю не лише знижує ризики невідповідності, а й перетворює підприємство на суб'єкта відповідального, передбачуваного й стійкого розвитку. Так, комплаєнс – це не лише вимога часу, а фундамент нової управлінської парадигми, у межах якої прозорість, довіра та підзвітність стають основними активами підприємства в системі міжнародних економічних відносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Kalivoshko O., Myrvoda A., Kraievskyi V., Paranytsia N., Skoryk O., Kiktev N. Accounting and analytical aspect of reflection of foreign economic security of Ukraine. *IEEE 9th International conference on problems of infocommunications, science and technology (PIC S&T)* (2022 December 10–12, Kharkiv) / Kharkiv National University of Radio Electronics. 2022. P. 405–410.

2. Kraievskyi V., Skoryk O. Foreign economic activity in the system of accounting and analytical management support. *Economics of systems development.* 2024. Vol. 6 (1). P. 69–75.

3. Антонюк О. Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: вплив на актуальні аспекти валютного нагляду та фінансового моніторингу в період дії військового стану в Україні. *Економіка. Фінанси. Право*. 2024. № 3. С. 83–86.

4. Болдовська К. П. Особливості та складові облікового забезпечення міжнародних операцій суб'єктів господарювання. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 35. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1100

5. Воскресенська Т. І., Вінярський Б. І. Формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств в розрізі її видів. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 59. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3532

6. Гордополов В. Ю. Нормативно-правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Економічний простір*. 2018. № 130. С. 121–137.

7. Основні завдання та методи аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства / Живко З. М., Рассадникова С. П., Живко В. І., Шегинська А. О. *Вчені записки Університету «Крок»*. 2024. № 2 (74). С. 83–96.

8. Кашперська А. І., Яцюк О. В. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: сучасні виклики та перспективи розвитку. *Бізнес Інформ*. 2024. № 5. С. 32–42.

9. Кононов І. І. Сутність зовнішньоекономічної діяльності як об'єкта облікового моделювання. *Бізнес Інформ*. 2020. № 5. С. 79–86.

10. Краєвський В. М., Скорик О. В. Запровадження правил про контрольовані іноземні компанії. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики :* збірник тез III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Ірпінь, 14 травня 2024 року / Державний податковий університет. Ірпінь, 2024. С. 157–159.

11. Краєвський В. М., Скорик О. В. Інституційна трансформація механізмів обліково-аналітичного супроводу зовнішньоекономічних операцій. *Галицький економічний вісник*. 2025. № 1 (92). С. 67–76.

12. Краєвський В. М., Скорик О. В. Розгляд аспектів обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства в контексті різних видів цієї діяльності / *Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку: основні принципи та інструменти прийняття управлінських рішень* : збірник матеріалів круглого столу, м. Ірпінь, 29 березня 2024 року / Державний податковий університет, Ірпінь, 2024. С. 46–48.

13. Монташевич С. М., Шутка С. Є. Законодавче регулювання ведення обліку експортно-імпортних операцій в Україні. *Держава та регіони*. 2019. № 1 (106). С. 149–155.

14. Панасюк В. П., Ткачук І. В. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності в умовах повномасштабної війни. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2024. № 2. С. 201–206.

15. Савків У. С., Сидор Г. В., Тимків А. О. Управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах війни. *Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2022. № 2 (26). С. 79–88.

16. Скорик О. В. Інституційна адаптація обліково-аналітичних систем до управління іноземними інвестиціями у відбудову деокупованих територій. *Інвестиційні та інноваційні інструменти для відновлення деокупованих територій України* : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, м. Івано-Франківськ, 23–24 січня 2025 року / Херсонський державний університет. 2025. С. 183–186.

17. Скорик О. В. Аналітична інтерпретація кластерного аналізу зовнішньоекономічної діяльності та використання його результатів на мікрорівні. *Український економічний часопис*. 2024. № 6. С. 137–141.

18. Скорик О. В. Використання інноваційних інструментів фінансового контролю у зовнішньоекономічних операціях. *Управління розвитком соціально-економічних систем* : збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 6–7 березня 2025 року / Державний біотехнологічний університет. 2025. С. 504–506.

19. Скорик О. В. Вплив євроінтеграційних процесів на податкове регулювання зовнішньоекономічної діяльності. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції* : збірник тез XV Міжнародної науково-

практичної конференції, м. Ірпінь, 22 листопада 2024 року / Державний податковий університет. 2024. С. 169–171.

20. Скорик О. В. Економічні коридори як інструмент транскордонного співробітництва: роль зовнішньоекономічних зв'язків у сталому розвитку міст. *Сталий розвиток міст та регіонів України в умовах євроінтеграції* : збірник тез Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Ірпінь, 27 листопада 2024 року / Державний податковий університет. 2024. С. 157–159.

21. Скорик О. В. Зовнішньоекономічний потенціал у формуванні обліково-аналітичної стратегії підприємства. *Стратегії інноваційного розвитку економіки України: проблеми, перспективи, ефективність. Форвард-2024 :* матеріали щорічної XV Міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених, м. Харків, 25 грудня 2024 року / Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут». 2024. С. 13–17.

22. Скорик О. В. Імплементація стандартів CSRD у звітність із ЗЕД підприємства. *Сучасні стратегії сталого розвитку держави та суспільства: наукові горизонти та перспективи* : збірник матеріалів II науково-практичної конференції за міжнародною участю, м. Херсон, 25 лютого 2025 року / Херсонський національний технічний університет. 2025. С. 610–613.

23. Скорик О. В. Інтеграція стратегії сталого розвитку у зовнішньоекономічну діяльність підприємств. *Технології та суспільство: взаємодія, вплив, трансформація* : збірник матеріалів III Міжнародної наукової конференції, м. Львів, 17 січня 2025 року / Міжнародний центр наукових досліджень. 2025. С. 73–74.

24. Скорик О. В. Контроль фінансових потоків у системі обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД як елемент корпоративної безпеки. *Сучасна парадигма економічної безпеки: інноваційні механізми імплементації* : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Кропивницький, 30 січня 2025 року / Центральноукраїнський державний університет імені Володимира Винниченка. 2025. С. 165–168.

25. Скорик О. В. Трансфертне ціноутворення в зовнішньоекономічній діяльності підприємства. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції* : збірник тез XIV Міжнародної науково-практичної конференції, м. Ірпінь, 8 грудня 2023 року / Державний податковий університет. Ірпінь, 2024. С. 149–151.

26. Яценко О. М., Завадська Ю. С. Управління зовнішньоекономічною діяльністю сільськогосподарських підприємств у контексті стабілізації національної економіки. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2023. Том 8, № 4. С. 340–351.

1.4. Бухгалтерський облік як інформаційне джерело для нарахування податку на майно

*(Б. М. Занько, кандидат економічних наук, доцент,
Державний податковий університет)*

Фінансове благополуччя територіальних громад значною мірою залежить від надходження до їхніх бюджетів податків. Для ефективного функціонування місцевого самоврядування територіальні громади повинні мати достатні фінансові ресурси. Одним із джерел, яке впливає на поповнення внутрішніх резервів територіальної громади, є надходження до місцевого бюджету доходів від справляння місцевих податків, зокрема податку на майно.

Податок на майно має три складових: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плата за землю. Обчислення податку на майно здійснюється відповідно до порядку, установленого Податковим кодексом України. Проте органи місцевого самоврядування можуть також впливати на справляння цього податку, оскільки їм надано право в певних випадках встановлювати розміри ставок цього податку, а також надавати пільги платникам.

Питання справляння податку на майно, а також окремі правові та економічні аспекти, які стосуються майна, що оподатковується цим податком, відображення в обліку податку на майно та його окремих складових розглядалися, зокрема, в наукових публікаціях таких авторів, як І. О. Губарєва, Н. Г. Здирко, О. В. Канцурак, В. Кміть, А. І. Коріненко, Ю. С. Кулик, Т. О. Меліхова, С. М. Остапчук, О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна, Н. Г. Царук, Л. Д. Шульга, Н. М. Яценко.

Віддаючи належне значним напрацюванням цих науковців, варто зазначити, що питання бухгалтерського обліку як інформаційного джерела для нарахування податку на майно розглянуто не повною мірою, а тому воно потребує подальшого наукового дослідження.

1.4.1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Першою складовою податку на майно є податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (далі – ПННМ). Можна погодитися з Т. В. Фоміною та О. Б. Пугаченко, які виділяють такі переваги застосування ПННМ:

– база оподаткування ПННМ є маломобільною, а кошти від справляння цього податку можуть бути використані на розвиток інфраструктури саме тих територій, де перебувають оподатковувані об’єкти;

– справляння ПННМ підвищує вірогідність того, що будуть оподатковані тіньові доходи, а порівняно нескладний процес адміністрування цього податку дає змогу забезпечити стабільні надходження до бюджету;

– під час визначення бази оподаткування ПННМ застосовуються певні пільги, що дає змогу забезпечити принцип соціальної справедливості [1, с. 145].

Важливим елементом кожного податку є платники, тобто особи, які повинні сплачувати цей обов'язковий платіж. Платниками ПННМ є власники об'єктів нерухомості, і така нерухомість може бути як житловою, так і нежитловою. Платники ПННМ можуть належати як до фізичних, так і до юридичних осіб, вони можуть бути як резидентами, так і нерезидентами.

Відповідно до пп. 266.2.1 ст. 266 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) об'єктом оподаткування ПННМ є «об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка» [2]. Під час оподаткування об'єктів нерухомості ПННМ важливо чітко відокремлювати об'єкти житлової нерухомості від об'єктів нежитлової нерухомості, оскільки до них можуть застосовуватися не лише різні ставки податку, але й різні пільги.

Згідно з пп. 14.1.129 ст. 14 ПКУ до об'єктів житлової нерухомості належать будівлі, які «зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості, дачні та садові будинки» [2]. До таких об'єктів належать, зокрема, квартири, житлові будинки та прибудови до них, кімнати в комунальних квартирах, дачні та садові будинки, котеджі, тобто це об'єкти, в яких зазвичай проживають люди.

Відповідно до пп. $14.1.129^1$ ст. 14 ПКУ до об'єктів нежитлової нерухомості належать як будівлі, так і їхні складові частини, що «не є об'єктами житлової нерухомості» [2]. Наприклад, до об'єктів нежитлової нерухомості належать готельні будівлі (готелі, кемпінги, мотелі, пансіонати, будинки відпочинку, туристичні бази), офісні будівлі (будівлі, призначені для фінансового обслуговування, будівлі, призначені для конторських та адміністративних цілей), торговельні будівлі (магазини, універмаги, торгові центри, криті ринки, будівлі підприємств побутового обслуговування), промислові будівлі та склади, гаражі.

Варто зазначити, що не всі об'єкти нерухомості повинні оподатковуватися ПННМ. Враховуючи соціальні та деякі інші чинники, законодавці звільнили від оподаткування частину об'єктів нерухомості. Перелік таких об'єктів наведено в пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ, і у ньому, зокрема, згадуються житлова нерухомість, яка непридатна для проживання, гуртожитки, будівлі

дитячих будинків сімейного типу, об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності прийомних або багатодітних сімей (за умови, що такі сім'ї виховують п'ять або більше дітей), об'єкти нерухомості (як житлової, так і нежитлової), що належать громадським об'єднанням осіб з інвалідністю тощо [2].

Законодавці можуть надавати податкові пільги з метою, спрямованою на підтримку певної галузі економіки. Дещо підтримати вітчизняну промисловість дає змогу норма пп. «є» пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ, згідно з якою не належать до об'єктів оподаткування ПННМ будівлі промисловості, що відповідають одночасно таким умовам:

– ці будівлі належать до класу «Промислові та складські будівлі», вони мають код 125 згідно з Класифікатором будівель і споруд НК 018:2023;

– зазначені будівлі фактично використовуються за призначенням у господарській діяльності суб'єктів господарювання, водночас основна діяльність таких суб'єктів має класифікувати в секціях B-F КВЕД ДК 009:2010;

– ці будівлі не повинні здаватися їхніми власниками в користування іншим особам (тобто надаватися в позичку, здаватися в лізинг або оренду) [2].

Підтримуємо точку зору, відповідно до якої податкова пільга, яка звільняє від оподаткування ПННМ будівлі промисловості, повинна охоплювати також офісні будівлі, які промислові підприємства використовують «для адміністративних (конторських) цілей, що дасть змогу додатково підтримати вітчизняну промисловість» [3, с. 361].

На підтримку сільськогосподарських товаровиробників (як юридичних, так і фізичних осіб) спрямована норма пп. «ж» пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ, згідно з якою не належать до об'єктів оподаткування ПННМ споруди та будівлі, які належать за правом власності таким товаровиробникам, якщо такі об'єкти відповідають одночасно таким умовам:

– ці споруди та будівлі належать до класу «Нежитлові сільськогосподарські будівлі», вони мають код 1271 згідно з Класифікатором будівель і споруд НК 018:2023;

– зазначені споруди та будівлі фактично використовуються за призначенням у господарській діяльності суб'єктів господарювання – сільськогосподарських товаровиробників;

– ці споруди та будівлі не повинні здаватися їхніми власниками в користування іншим особам (тобто надаватися в позичку, здаватися в лізинг або оренду) [2].

Отже, сільськогосподарські товаровиробники, які є власниками споруд і будівель, можуть не сплачувати ПННМ з таких об'єктів, «якщо при цьому будуть дотримані всі умови, передбачені податковим законодавством» [4, с. 216].

Як видно з наведеного, у платників податків у власності може бути багато об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, проте чинне законодавство установлює, що не всі такі об'єкти нерухомості будуть вважатися об'єктами оподаткування для цілей справляння ПННМ. Проте якщо в таких осіб у власності є об'єкти оподаткування ПННМ, то для розрахунку цього податку потрібно визначити базу оподаткування.

Відповідно до пп. 266.3.1 ст. 266 ПКУ базою оподаткування для цілей справляння ПННМ з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості є їхня загальна площа, зокрема площа їхніх часток [2]. Зазначимо, що це загальне правило, адже ПКУ передбачає випадки, коли справляти ПННМ потрібно не з усієї площі об'єкта, а лише з її частини.

Залежно від того, у чиїй власності перебувають об'єкти нерухомості, для визначення бази оподаткування застосовуються такі підходи:

1) базу оподаткування обчислює контролювальний орган (а саме орган державної податкової служби), якщо об'єкт нерухомості (житлової та/або нежитлової), зокрема частки такої нерухомості, належить за правом власності фізичній особі. Контролювальний (податковий) орган використовує водночас дані Державного реєстру речових прав на нерухоме майно або оригінали відповідних документів цих платників податків (наприклад, документи на право власності);

2) базу оподаткування обчислюють самостійно юридичні особи, у власності яких перебувають об'єкти нерухомості (житлової та/або нежитлової), зокрема частки такої нерухомості. Водночас такі юридичні особи використовують загальну площу кожного з окремих об'єктів оподаткування, яка визначається на підставі документів, які підтверджують право власності на відповідний об'єкт [2].

Фізичні особи, на відміну від юридичних осіб, мають право на пільгу, передбачену пп. 266.4.1 ст. 266 ПКУ. Згідно з цим підпунктом база оподаткування об'єкта або об'єктів житлової нерухомості (зокрема, часток таких об'єктів), які перебувають у власності фізичної особи, підлягає зменшенню:

а) на 60 кв. метрів – якщо у власності фізичної особи є квартира або квартири (кількість квартир на пільгу не впливає);

б) на 120 кв. метрів – якщо у власності фізичної особи є житловий будинок або житлові будинки (кількість таких будинків на пільгу не впливає);

в) на 180 кв. метрів – якщо у власності фізичної особи одночасно є різні типи об'єктів житлової нерухомості (квартира або квартири та житловий будинок або житлові будинки, зокрема частки таких об'єктів).

Зазначимо, що таке зменшення надається фізичній особі «один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік)» [2].

Пільги з ПННМ передбачені також пп. 266.4.2 ст. 266 ПКУ. Згідно з цим підпунктом місцеві ради мають право встановлювати, зокрема, пільги з ПННМ на об'єкти нерухомості (як житлової, так і нежитлової), які перебувають у власності як фізичних та юридичних осіб, так і благодійних організацій, громадських об'єднань, релігійних організацій України за умови, що їхні статути або положення зареєстровані відповідно до встановленого законодавством порядку, а також використовуються в цілях забезпечення діяльності, яка передбачена цими статутами або положеннями.

Варто звернути увагу на такі особливості надання пільг з ПННМ, який справляється на відповідній території:

1) для фізичних осіб пільги з ПННМ, що справляється з об'єктів як житлової, так і нежитлової нерухомості, визначаються з огляду на майновий стан та рівень доходів цих фізичних осіб;

2) для всіх платників податку (як юридичних, так і фізичних осіб) пільги з ПННМ, що справляється з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюються залежно від майна, що належить до об'єктів оподаткування.

Водночас ПКУ передбачає випадки, коли, враховуючи, зокрема, майновий стан платника ПННМ, пільги такій особі взагалі не надаються. Відповідно до пп. 266.4.3 ст. 266 ПКУ пільги з ПННМ, які передбачені пп. 266.4.1 та пп. 266.4.2 ст. 266 ПКУ, для фізичних осіб не застосовуються до:

1) об'єкта або об'єктів оподаткування, площа якого / яких перевищує п'ятикратний розмір неоподатковуваної площі, яка встановлена відповідно до пп. 266.4.1 ст. 266 ПКУ. Тобто пільга з ПННМ, яка передбачена для фізичних осіб пп. 266.4.1 ст. 266 ПКУ, не буде надаватися таким особам, якщо площа їх квартири / квартир перевищує 300 кв. метрів (5 × 60 кв. метрів), площа їх житлового будинку / будинків перевищує 600 кв. метрів (5 × 120 кв. метрів) або площа різних типів об'єктів житлової нерухомості, що належать таким фізичним особам, перевищує 900 кв. метрів (5 × 180 кв. метрів);

2) об'єкта або об'єктів оподаткування, які їх власники використовують з метою, яка пов'язана з одержанням доходів (тобто такі об'єкти їх власники здають в лізинг або оренду, надають у позичку або використовують для ведення діяльності, яка вважається підприємницькою) [2].

Наступним обов'язковим елементом податку, який використовується під час обчислення податкового зобов'язання, є ставка податку. Згідно з пп. 266.5.1 ст. 266 ПКУ ставки ПННМ для об'єктів нерухомості (як житлової, так і нежитлової), які перебувають у власності юридичних та фізичних осіб, встановлюються за рішенням місцевої ради з урахуванням як місця розташування (зональності) таких об'єктів нерухомості, так і їхніх типів, водночас розмір ставки не повинен перевищувати 1,5 % розміру мінімальної заробітної плати (далі – МЗП), яка встановлена законом на 1 січня звітного року із розрахунку за 1 кв. метр бази оподаткування [2].

Для ПННМ календарний рік установлений як базовий звітний період.

Якщо фізичним особам за правом власності належать один або декілька об'єктів житлової нерухомості, то відповідно до пп. 266.7.1 ст. 266 ПКУ обчислення суми ПННМ здійснюють контролювальні (податкові) органи за місцем податкової адреси власників об'єктів такої нерухомості з урахуванням такого:

а) якщо у власності платника ПННМ є один об'єкт житлової нерухомості (зокрема, його частка), то цей податок обчислюється через зменшення бази оподаткування, згідно з пп. «а» або пп. «б» пп. 266.4.1 ст. 266 ПКУ (тобто загальна площа квартири зменшується на 60 кв. метрів, а житлового будинку – на 120 кв. метрів), з наступним застосуванням відповідної ставки ПННМ;

б) якщо у власності платника ПННМ є більше одного об'єкта житлової нерухомості одного типу (зокрема, їхньої частки), то цей податок обчислюється через зменшення сумарної загальної площі цих об'єктів, згідно з пп. «а» або пп. «б» пп. 266.4.1 ст. 266 ПКУ (тобто загальна площа квартир зменшується на 60 кв. метрів, а житлових будинків – на 120 кв. метрів), з наступним застосуванням відповідної ставки ПННМ;

в) якщо у власності платника ПННМ є об'єкти житлової нерухомості різних видів (зокрема, їхньої частки), то цей податок обчислюється через зменшення сумарної загальної площі цих об'єктів, згідно з пп. «в» пп. 266.4.1 ст. 266 ПКУ (тобто загальна площа таких об'єктів різних видів зменшується на 180 кв. метрів), з наступним застосуванням відповідної ставки ПННМ;

г) суму ПННМ, яку обчислено з урахуванням пп. «б» і пп. «в» пп. 266.7.1 ст. 266 ПКУ (див. два попередні абзаци), контролювальний (податковий) орган розподіляє пропорційно з урахуванням питомої ваги загальної площі окремих об'єктів відповідної житлової нерухомості [2].

Якщо у власності платника ПННМ (як фізичної, так і юридичної особи) є об'єкт або об'єкти житлової нерухомості (зокрема, їхньої частки), загальна площа якого перевищує для квартири – 300 кв. метрів та/або для будинку – 500 кв. метрів, то сума ПННМ, розрахована згідно з пп. «а» – «г» пп. 266.7.1 ст. 266 ПКУ, збільшується на 25 000 грн на рік із розрахунку за кожен такий окремий об'єкт житлової нерухомості або за кожну його частку.

Під час оподаткування об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, потрібно керуватися пп. 266.7.1 ст. 266 ПКУ. У цьому випадку обчислення суми ПННМ здійснює контролювальний (податковий) орган за місцем податкової адреси власника цієї нерухомості. Під час обчислення ПННМ має враховуватися як загальна площа кожного з таких окремих об'єктів нежитлової нерухомості, так і відповідна ставка ПННМ.

Фізичній особі, яка повинна сплачувати ПННМ, контролювальний (податковий) орган, який розрахував суму податкового зобов'язання з цього податку, повинен надіслати податкове повідомлення-рішення (далі – ППР) до 1 липня року, який настає за базовим податковим періодом (тобто настає за звітним роком). Наприклад, до 1 липня року 2026 року фізичній особі має бути надіслано ППР за звітний 2025 рік, якщо 2025 року в цієї фізичної особи були у власності об'єкти нерухомості (як житлової, так і нежитлової), за які потрібно сплатити ПННМ.

Такі ППР повинні містити інформацію як про суми ПННМ, які треба сплатити, так і детальний розрахунок цього податку. Крім того, у цьому документі наводяться платіжні реквізити відповідних органів місцевого самоврядування (такі реквізити наводяться за місцем розташування кожного окремого об'єкта нерухомості (як житлової, так і нежитлової); адреси, де перебувають такі об'єкти нерухомості, та їхні площі; ставки ПННМ і пільги, які надані фізичним особам зі сплати цього податку [2].

Інколи власниками об'єктів нерухомості (як житлової, так і нежитлової), які розташовані на території Україні, є фізичні особи-нерезиденти. У цьому випадку відповідно до пп. 266.7.2 ст. 266 ПКУ нараховує ПННМ та надсилає (вручає) ППР нерезиденту, який є власником об'єкта такої нерухомості, контролювальний (податковий) орган, який адмініструє податки за місцезнаходженням відповідного об'єкта [2].

Якщо об'єкт житлової або нежитлової нерухомості є новим (тобто новоствореним або нововведеним), то фізична особа – платник ПННМ з відповідного об'єкта повинна сплачувати цей податок, починаючи з того місяця звітного року, в якому в цієї особи виникло (цією особою отримано) право власності на об'єкт нерухомості.

Для платників ПННМ, які є юридичними особами, передбачений окремий порядок обчислення та сплати цього податку. Згідно з пп. 266.7.5 ст. 266 ПКУ юридичні особи повинні самостійно обчислити суму ПННМ станом на 1 січня звітного року. Такі юридичні особи мають подати за місцем розташування об'єкта або об'єктів оподаткування до 20 лютого (включно) цього самого року відповідному контролювальному (податковому) органу податкову декларацію. У цій декларації річну суму ПННМ потрібно розбити поквартально, тобто на 4 рівні частки.

Юридична особа також може отримати право власності на новий (тобто новостворений або нововведений) об'єкт житлової або нежитлової нерухомості, з якого треба сплачувати ПННМ. У цьому разі така юридична особа має подати контролювальному (податковому) органу впродовж 30 календарних днів з дня, коли виникло (отримано) право власності на відповідний об'єкт, податкову декларацію. З місяця, в якому виникло (отримано) на цей об'єкт нерухомості право власності, юридична особа повинна почати сплачувати ПННМ з такого об'єкта оподаткування [2].

Власники об'єктів як житлової, так і нежитлової нерухомості можуть змінюватися (наприклад, унаслідок продажу або дарування таких об'єктів). Враховуючи це, у пп. 266.8.1 ст. 266 ПКУ установлено, що якщо впродовж календарного року право власності на об'єкт оподаткування переходить від одного власника до іншого, то:

– для попереднього власника ПННМ обчислюється (нараховується) з 1 січня цього (звітного) року до початку місяця, в якому право власності на відповідний об'єкт оподаткування припинилося;

– для нового власника ПННМ обчислюється (нараховується), починаючи з того місяця, в якому цей власник набув (отримав) право власності.

Після отримання інформації про те, що відбувся перехід права власності на об'єкт оподаткування, контролювальний (податковий) орган уже буде надсилати ППР новому власнику цього об'єкта.

Платники ПННМ сплачують цей податок за місцем розташування об'єктів нерухомості, які вважаються об'єктами оподаткування. Зараховується ПННМ до відповідного місцевого бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Для фізичних осіб ПКУ передбачає ще однин спосіб сплати ПННМ – таким особам у селищній та сільській місцевості дозволено сплачувати цей податок через каси селищних і сільських рад, водночас підтверджуватися така сплата буде відповідною квитанцією.

Згідно з пп. 266.10.1 ст. 266 ПКУ платники ПННМ повинні сплатити податкове зобов'язання з цього податку за звітний рік з урахуванням такого:

а) фізичні особи сплачують податкове зобов'язання впродовж 60 днів з дня, коли їм вручили ППР;

б) юридичні особи сплачують податкове зобов'язання щокварталу авансовими внесками, які відображені платником податку в річній податковій декларації, у строк до 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом [2].

Може трапитися, що контролювальний (податковий) орган унаслідок певних причин не надіслав (або не вручив) фізичній особі ППР щодо потреби сплатити ПННМ у встановлені законодавством строки. У цьому випадку фізична особа звільняється від відповідальності, яка передбачена ПКУ, за несвоєчасну сплату ПННМ, що установлено пп. 266.10.2 ст. 266 ПКУ.

Розглянемо на прикладах порядок розрахунку ПННМ.

Приклад 1.

Фізична особа є власником квартири, загальна площа якої, згідно з документами, становить 400 кв. метрів. Ця квартира не використовується фізичною особою-власником з метою одержання доходів (тобто не здається в оренду, не використовується для ведення підприємницької діяльності тощо).

Для таких об'єктів житлової нерухомості, як ця квартира, місцева рада встановила ставку ПННМ у розмірі 100 грн за 1 кв. метр бази оподаткування за календарний рік.

Потрібно визначити, яку суму ПННМ повинна сплатити фізична особа за цю квартиру за звітний рік.

Розв'язок.

1. Розраховуємо базу оподаткування щодо квартири. Водночас потрібно врахувати, що, відповідно до пп. 266.4.3 ст. 266 ПКУ, пільги з ПННМ, передбачені пп. 266.4.1 та пп. 266.4.2 ст. 266 ПКУ (тобто зменшення бази оподаткування для квартир на 60 кв. метрів), для фізичних осіб-власників таких квартир не застосовуються, якщо площа цих квартир перевищує 5-кратний розмір неоподатковуваної площі, що встановлена пп. 266.4.1 ст. 266 ПКУ (тобто пільги не застосовуються для квартир, площа яких перевищує 300 кв. метрів (5 × 60 кв. метрів)).

Отже, база оподаткування щодо квартири становить 400 кв. метрів.

2. Визначаємо суму ПННМ, яку повинна сплатити фізична особа-власник квартири за звітний рік, якщо база оподаткування становить 400 кв. метрів:

400 кв. м × 100 грн/кв. м = 40 000 грн.

3. Якщо у власності фізичної особи – платника ПННМ є такий об'єкт житлової нерухомості, як квартира, водночас загальна площа цієї квартири перевищує 300 кв. метрів, то сума ПННМ, що розрахована відповідно до пп. «а» – «г» пп. 266.7.1 ст. 266 ПКУ, повинна додатково збільшитися на 25 000 грн на рік за кожну таку квартиру, що установлено пп. $266.7.1^1$ ст. 266 ПКУ.

Отже, загальна сума ПННМ, яку повинна сплатити фізична особа за звітний рік, становить:

40 000 грн + 25 000 грн = 65 000 грн.

Відповідь: 65 000 грн.

Приклад 2.

Юридична особа (підприємство), яка здійснює діяльність у сфері оптової та роздрібної торгівлі, впродовж звітного року мала у власності такі об'єкти нежитлової нерухомості:

1) офіс, загальна площа якого становить 200 кв. метрів;

2) магазин, загальна площа якого становить 500 кв. метрів;

3) оптовий склад, загальна площа якого становить 700 кв. метрів, водночас право власності на цей придбаний об'єкт перейшло до юридичної особи лише в жовтні звітного року.

Місцева рада за місцезнаходженням офісу та магазину встановила ставку ПННМ у розмірі 80 грн за 1 кв. метр бази оподаткування за календарний рік.

Місцева рада за місцезнаходженням оптового складу встановила ставку ПННМ у розмірі 100 грн за 1 кв. метр бази оподаткування за календарний рік.

Потрібно визначити, яку суму ПННМ повинна сплатити юридична особа за перший, другий, третій та четвертий квартали звітного року та загалом за звітний рік.

Розв'язок.

1. Визначаємо, яку суму ПННМ повинна сплатити юридична особа за звітний рік за офіс і магазин, на які встановлено ставку ПННМ у розмірі 80 грн за 1 кв. метр бази оподаткування за календарний рік:

(200 кв. м + 500 кв. м) × 80 грн/кв. м = 56 000 грн.

2. Визначаємо, яку суму ПННМ треба сплатити за один квартал за офіс і магазин:

56 000 грн : 4 = 14 000 грн.

Оскільки в першому, другому і третьому кварталі підприємство мало у власності лише офіс і магазин, то за кожен із цих кварталів воно повинно сплатити по 14 000 грн податку.

3. Визначаємо, яку суму ПННМ потрібно сплатити за один квартал за оптовий склад, на який встановлена ставку податку в розмірі 100 грн за 1 кв. метр бази оподаткування за календарний рік. Водночас варто взяти до уваги, що оскільки право власності на оптовий склад до юридичної особи перейшло в жовтні, то згідно з пп. 266.8.1 ст. 266 ПКУ вона сплачує ПННМ за оптовий склад лише за один квартал звітного року, а саме за четвертий квартал.

700 кв. м × 100 грн/кв. м : 4 = 17 500 грн

Отже, сума ПННМ, що сплачується за оптовий склад за один квартал (а саме за четвертий квартал), становить 17 500 грн.

4. Визначаємо, яку суму ПННМ треба сплатити за четвертий квартал за всі об’єкти нерухомості:

14 000 грн + 17 500 грн = 31 500 грн.

5. Визначаємо, яку загальну суму ПННМ потрібно сплатити за звітний рік за всі об’єкти нерухомості:

14 000 грн + 14 000 грн + 14 000 грн + 31 500 грн = 73 500 грн.

Відповідь: за звітний рік юридична особа повинна сплатити 73 500 грн ПННМ, зокрема за перший, другий і третій квартали по 14 000 грн, за четвертий квартал – 31 500 грн.

Для нарахування правильної суми податкового зобов’язання з ПННМ підприємству потрібно накопичувати й зберігати у системі бухгалтерського обліку інформацію, яка є суттєвою для обчислення цього податку. Це стосується, зокрема, даних щодо загальної площі об’єктів нерухомості (як житлової, так і нежитлової) та площі часток, які належить цій юридичні особі.

Важливою для обчислення ПННМ є також інформація щодо податкових пільг і ставок ПННМ, які можуть змінюватися залежно як від місця розташування житлової або нежитлової нерухомості, так і від типів об’єктів такої нерухомості.

Щодо відображення в бухгалтерському обліку ПННМ, зазначимо таке. Згідно з п. 18 НП(С)БО 16 податки, які не вносяться до виробничої собівартості продукції, робіт або послуг, належать до адміністративних витрат підприємства [5]. Тобто ПННМ може бути внесений, зокрема, як до

виробничої собівартості продукції (якщо такий об'єкт нерухомості, як будівля цеху, використовується під час виготовлення продукції, але пільга, передбачена пп. «є» пп. 266.2.2 ст. 266 ПКУ, до цієї будівлі не застосовується), так і до адміністративних витрат (якщо оподатковується будівля, яка використовується в адміністративних цілях).

Водночас якщо функціональне призначення об'єкта нерухомості свідчить, наприклад, про його використання з метою збуту товарів (коли об'єкт нерухомості – це будівля роздрібного магазину), то відповідно до п. 19 НП(С)БО 16 «Витрати» витрати на нарахування ПННМ можна внести до витрат на збут, оскільки будівля роздрібного магазину безпосередньо пов'язана зі збутом товарів.

Отже, під час ухвалення рішення щодо вибору складу витрат, до яких буде віднесено нарахований у бухгалтерському обліку ПННМ, насамперед потрібно враховувати функціональне призначення об'єкта нерухомості (офісної будівлі, складу, магазину тощо).

1.4.2. Транспортний податок

Другою складовою податку на майно є транспортний податок. Платники транспортного податку характеризуються такими ознаками:

– ці особи можуть належати як до фізичних, так і до юридичних осіб, вони є як резидентами, так і нерезидентами;

– у власності цих осіб перебувають легкові автомобілі, які зареєстровані в Україні відповідно до законодавства, водночас такі автомобілі повинні бути об'єктами оподаткування відповідно до умов, що наведені в пп. 267.2.1 ст. 267.2 ПКУ [2].

Щоб легковий автомобіль вважався об'єктом оподаткування, він повинен, відповідно до пп. 267.2.1 ст. 267 ПКУ, одночасно відповідати таким двом умовам:

1) з року випуску легкового автомобіля має минути не більше ніж 5 років включно;

2) середньоринкова вартість легкового автомобіля повинна становити більше ніж 375 розмірів МЗП, яка встановлена на 1 січня звітного року відповідно до закону.

Під час визначення середньоринкової вартості відповідного легкового автомобіля потрібно враховувати таке:

1) цю вартість визначає не платник транспортного податку, а уповноважений центральний орган виконавчої влади;

2) зазначена вартість визначається станом на 1 січня звітного року за спеціальною Методикою, яка установлює, що середньоринкова вартість «розраховується за методом аналогії цін ідентичних автомобілів» [6];

3) під час визначення такої середньоринкової вартості враховується як марка, так і модель легкового автомобіля, рік його випуску та об'єм циліндрів двигуна, а також тип пального, яке споживає цей автомобіль.

Згідно з пп. 267.2.1 ст. 267 ПКУ перелік тих легкових автомобілів, які вважаються об'єктами оподаткування транспортним податком (тобто легкових автомобілів віком не більше ніж 5 років включно з року випуску тощо), відповідний орган повинен розміщувати щороку до 1 лютого звітного року на своєму офіційному сайті. Наприклад, перелік тих легкових автомобілів, які повинні оподатковуватися транспортним податком 2025 р., наведено на офіційному сайті Міністерства економіки, довкілля та сільського господарства України (https://me.gov.ua/view/b1a1729c-0192-4fc0-9d25-10d6e4682ac4), і у цьому переліку наведено докладну інформацію як щодо марок легкових автомобілів, так і щодо їхніх інших характеристик (моделей, років випуску тощо).

Базою оподаткування транспортним податком є легковий автомобіль, який вважається об'єктом оподаткування згідно з пп. 267.2.1 ст. 267 ПКУ [2].

Відповідно до п. 267.4 ст. 267 ПКУ ставку транспортного податку встановлено в однаковому розмірі для всіх легкових автомобілів, які вважаються об'єктами оподаткування – 25 000 грн за один такий автомобіль у розрахунку на один календарний рік [2].

Зазначимо, що саме календарний рік установлений для транспортного податку як базовий звітний період.

Обчислення транспортного податку з легкових автомобілів, які вважаються об'єктами оподаткування та перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється згідно з пп. 267.6.1 ст. 267 ПКУ. У цьому разі транспортний податок обчислює не сама фізична особа, яка є власником легкового автомобіля, а контролювальний (податковий) орган, який адмініструє податки податковою адресою, яка зазначена в реєстраційних документах на такий легковий автомобіль.

Фізичній особі, яка має сплачувати транспортний податок, контролювальний (податковий) орган, який розрахував суму податкового зобов'язання з цього податку, повинен надіслати ППР до 1 липня звітного року. Наприклад, до 1 липня року 2026 року фізичній особі має бути надіслано ППР за звітний 2026 рік, якщо 2026 року в цієї фізичної особи був у власності легковий автомобіль, за який потрібно сплатити транспортний податок.

Такі ППР повинні містити інформацію як про суми транспортного податку, які треба сплатити, так і детальний розрахунок цього податку. У цьому документі варто також навести як платіжні реквізити, потрібні для сплати транспортного податку, так і інформацію про легковий автомобіль, який вважається об'єктом оподаткування (його марку та модель, об'єм циліндрів двигуна в такого автомобіля тощо) [2].

Якщо фізична особа-платник транспортного податку придбала легковий автомобіль, який вважається об'єктом оподаткування, упродовж року, то податок потрібно почати сплачувати з того місяця, в якому в цього покупця виникло право власності (перейшло до покупця право власності) на придбаний легковий автомобіль. У цьому разі контролювальний (податковий) орган, який отримав інформацію про перехід права власності на легковий автомобіль, після отримання цієї інформації має надіслати новому власнику такого транспортного засобу ППР.

Для більш ефективного справляння податків контролювальний (податковий) орган співпрацює з іншими державними органами. Відповідно до пп. 267.6.3 ст. 267 ПКУ органи, які здійснюють державну реєстрацію легкових автомобілів та інших транспортних засобів, повинні після закінчення кожного календарного місяця в десятиденний строк надавати контролювальному (податковому) органу відомості, які потрібні для обчислення (розрахунку) та справляння (сплати) транспортного податку. Така інформація подається станом на перше число кожного місяця з урахуванням місця реєстрації відповідного легкового автомобіля, який вважається об'єктом оподаткування [2].

Для платників транспортного податку, які є юридичними особами, передбачений окремий порядок обчислення та сплати цього податку. Згідно з пп. 267.6.4 ст. 267 ПКУ юридичні особи повинні самостійно обчислити суму ПННМ станом на 1 січня звітного року. Такі юридичні особи мають подати за місцем реєстрації об'єкта або об'єктів оподаткування до 20 лютого (включно) цього самого року відповідному контролювальному (податковому) органу податкову декларацію. У цій декларації річну суму транспортного податку варто розбити поквартально, тобто на 4 рівні частки.

Юридична особа може придбати легковий автомобіль, який вважається об'єктом оподаткування транспортним податком, упродовж року. У цьому разі така юридична особа повинна подати контролювальному (податковому) органу впродовж місяця з дня виникнення (отримання) права власності на такий легковий автомобіль податкову декларацію. Крім того, така

юридична особа з місяця, в якому виникло в неї (перейшло до неї) право власності на цей легковий автомобіль, повинна почати сплачувати з такого об'єкта оподаткування транспортний податок [2].

Упродовж року власники легкових автомобілів унаслідок продажу або дарування таких об'єктів можуть змінюватися. Враховуючи це, у пп. 267.6.5 ст. 267 ПКУ установлено, що якщо впродовж календарного року право власності на легковий автомобіль, який вважається об'єктом оподаткування, переходить від одного власника до іншого, то:

– для попереднього власника такого автомобіля транспортний податок обчислюється (нараховується) з 1 січня звітного року до початку місяця, в якому право власності на відповідний об'єкт оподаткування припинилося;

– для нового власника ПННМ обчислюється (нараховується) починаючи з того місяця, в якому цей власник набув (отримав) право власності [2].

Згідно з пп. 267.6.6 ст. 267 ПКУ, якщо об'єкти оподаткування (легкові автомобілі) були придбані впродовж звітного року, то транспортний податок потрібно сплачувати пропорційно місяцям (їх кількості), що залишилися до кінця цього звітного року (водночас сплата транспортного податку розпочинається з того місяця, в якому було проведено реєстрацію легкового автомобіля).

Як було зазначено вище, транспортний податок не сплачується з легкових автомобілів, вік яких, рахуючи з року випуску, перевищує 5 років. Виникає питання щодо того, з якого саме місяця потрібно припинити сплату транспортного податку з легкових автомобілів, у яких вік перевищив установлений податковим законодавством ліміт. Враховуючи це, у пп. 267.6.7 ст. 267 ПКУ установлено, що в разі якщо п'ятирічний вік такого об'єкта оподаткування сплив упродовж звітного року, то транспортний податок потрібно сплатити за період «з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років» [2].

У податковому законодавстві врегульовано також питання, чи треба власнику легкового автомобіля, який вважається об'єктом оподаткування, сплачувати транспортний податок, якщо такий автомобіль у нього викрадено. Відповідно до пп. 267.6.8 ст. 267 ПКУ в разі якщо певна особа викрала легковий автомобіль (незаконно ним заволоділа) і цей автомобіль належить до об'єктів оподаткування, то транспортний податок за такий викрадений автомобіль сплачувати не потрібно, починаючи з місяця, наступного за місяцем незаконного заволодіння (викрадення) легкового автомобіля. Проте

така подія має підтверджуватися документом, що виданий уповноваженим державним органом, який засвідчує внесення відомостей про вчинене кримінальне правопорушення до відповідного державного реєстру (зокрема, до Єдиного реєстру досудових розслідувань).

Якщо ж такий легковий автомобіль буде повернуто його законному володільцю (власнику), то транспортний податок за такий об'єкт потрібно сплатити з місяця, в якому було повернуто легковий автомобіль згідно з рішенням суду або постановою прокурора чи слідчого. У цьому разі платник транспортного податку повинен надати відповідному контролювальному (податковому) органу копію такого рішення (постанови) впродовж 10 днів з дня отримання [2].

Транспортний податок потрібно перераховувати (сплачувати) за місцем реєстрації легкових автомобілів, які вважаються об'єктами оподаткування. Транспортний податок підлягає зарахуванню до місцевого бюджету відповідно до положень Бюджетного кодексу України.

Згідно з пп. 267.8.1 ст. 267 ПКУ платники повинні сплатити податкове зобов'язання з транспортного податку за звітний рік з урахуванням такого:

а) фізичні особи сплачують податкове зобов'язання впродовж 60 днів з дня, коли їм було вручено ППР;

б) юридичні особи сплачують податкове зобов'язання щокварталу авансовими внесками, які відображені платником податку в річній податковій декларації, у строк до 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом [2].

Стосовно багатьох податків, можна зробити зауваження щодо їхньої недосконалості, і транспортний податок не є винятком. Так, В. Кміть звертає увагу на окремі недоліки транспортного податку та пропонує зробити певні кроки в напрямі його покращення:

– оскільки платниками транспортного податку є власники розкішних легкових автомобілів, тобто обмежене коло осіб, то суми від справляння цього податку надходять зазвичай до бюджетів великих міст. Що стосується сіл і невеликих міст, то їм на надходження транспортного податку не варто розраховувати;

– доцільним є збільшення ставки транспортного податку зі сталої суми 25 000 грн, яка не змінювалася з 2015 р., до 6 розмірів МЗП;

– варто розширити об'єкт оподаткування для цього податку, щоб у результаті оподатковувалися не лише легкові автомобілі, а й інші транспортні засоби, такі як потужні мотоцикли, вантажні автомобілі, вага яких становить понад 3 тонни, автобуси преміум-класу, окремі приватні водні засоби, як-от яхти, катери, судна, а також літаки та гвинтокрили [7, с. 120–121].

Розглянемо на прикладах порядок розрахунку транспортного податку.

Приклад 3.

Юридична особа (підприємство) має у власності легкові автомобілі, які вважаються об'єктом оподаткування транспортним податком, водночас:

1) автомобіль Lexus перебував у власності юридичної особи із самого початку й до кінця звітного року;

2) автомобіль Mercedes-Benz був придбаний у жовтні звітного року та перебував у власності юридичної особи до кінця звітного року.

Потрібно визначити, яку суму транспортного податку повинна сплатити юридична особа за звітний рік та за кожен квартал цього року.

Розв'язок.

1. Ставка транспортного податку становить 25 000 грн за рік за кожен легковий автомобіль, що вважається об'єктом оподаткування. Отже, у першому – третьому кварталах у юридичної особи був у власності 1 легковий автомобіль, що вважається об'єктом оподаткування, відповідно, сума транспортного податку, що сплачується в цьому періоді за один квартал, становить:

1 автомобіль × 25 000 грн : 4 = 6 250 грн.

Отже, за перший, другий і третій квартали підприємство повинне щоквартально сплачувати по 6 250 грн транспортного податку.

2. У четвертому кварталі (у жовтні) був придбаний автомобіль Mercedes-Benz, відповідно, у цьому кварталі у власності юридичної особи було вже два автомобілі, що вважаються об'єктом оподаткування. Водночас варто взяти до уваги, що оскільки право власності на автомобіль Mercedes-Benz до юридичної особи перейшло в жовтні звітного року, то, згідно з пп. 267.6.5 ст. 267 ПКУ, ця особа сплачує податок за зазначений автомобіль лише за один квартал звітного року, а саме за четвертий квартал.

Відповідно, сума податку за четвертий квартал становить:

2 автомобілі × 25 000 грн : 4 = 12 500 грн.

3. Визначаємо, яку загальну суму транспортного податку потрібно юридичній особі сплатити за звітний рік:

6 250 грн + 6 250 грн + 6 250 грн + 12 500 грн = 31 250 грн.

Відповідь: за звітний рік юридична особа повинна сплатити 31 250 грн транспортного податку, зокрема за перший, другий і третій квартали по 6 250 грн, а за четвертий квартал – 12 500 грн.

Приклад 4.

Юридична особа (підприємство) впродовж звітного року мала у власності три легкові автомобілі, які вважаються об'єктом оподаткування транспортним податком, водночас:

1) автомобіль Mercedes-Benz перебував у власності юридичної особи із самого початку й до кінця звітного року;

2) автомобіль Ferrari перебував у власності юридичної особи із самого початку року до липня, і в цьому місяці він був проданий;

3) автомобіль Bentley був придбаний у грудні та перебував у власності до кінця звітного року.

Потрібно визначити, яку суму транспортного податку повинна сплатити юридична особа за звітний рік та за кожен квартал цього року.

Розв'язок.

1. Ставка транспортного податку становить 25 000 грн за рік за кожен легковий автомобіль, що вважається об'єктом оподаткування. За проданий у липні автомобіль Ferrari транспортний податок, відповідно до пп. 267.6.5 ст. 267 ПКУ, треба сплатити за період січень-червень звітного року, тобто за перший і другий квартали (оскільки в липні право власності на цей автомобіль перейшло до нового покупця).

Так, у першому й другому кварталі в юридичної особи було у власності 2 легкові автомобілі, що вважаються об'єктом оподаткування, відповідно, сума транспортного податку, що сплачується за один квартал, становить:

2 автомобілі × 25 000 грн : 4 квартали = 12 500 грн.

Отже, за перший та другий квартали підприємство повинне сплатити по 12 500 грн.

2. У третьому кварталі в юридичної особи був у власності лише 1 легковий автомобіль, що вважається об'єктом оподаткування – Mercedes-Benz, відповідно, сума транспортного податку, що сплачується за третій квартал, становить:

1 автомобіль × 25 000 грн : 4 = 6 250 грн.

3. У четвертому кварталі автомобіль Mercedes-Benz був у власності юридичної особи весь квартал, а автомобіль Bentley був придбаний лише в грудні. Право власності за автомобіль Bentley перейшло лише в грудні, тому юридична особа, згідно з пп. 267.6.5 ст. 267 ПКУ, сплачує транспортний податок за цей автомобіль лише за один місяць – грудень.

Відповідно, сума податку за четвертий квартал становить:

(1 автомобіль × 25 000 грн : 4) + (1 автомобіль × 25 000 грн : 12) = 8 333,33 грн.

4. Визначаємо, яку загальну суму транспортного податку потрібно юридичній особі сплатити за звітний рік:

12 500 грн + 12 500 грн + 6 250 грн + 8 333,33 грн = 39 583,33 грн.

Відповідь: за звітний рік юридична особа повинна сплатити 39 583,33 грн транспортного податку, зокрема за перший і другий квартали по 12 500 грн, за третій квартал – 6 250 грн, за четвертий квартал – 8 333,33 грн.

Для цілей нарахування податкового зобов'язання з транспортного податку підприємству потрібно накопичувати й зберігати в системі бухгалтерського обліку інформацію, яка стосується, зокрема, даних щодо легкових автомобілів, що вважаються об'єктами оподаткування та належать за правом власності цій юридичній особі. Важливою для обчислення транспортного податку є також інформація щодо кількості місяців звітного року, впродовж яких такі автомобілі перебували у власності підприємства. Крім того, платник транспортного податку повинен враховувати, що якщо з року, в якому легковий автомобіль був випущений, минуло більше ніж 5 років, то податок за такий автомобіль вже не потрібно перераховувати до бюджету.

Звертаємо увагу на те, що під час викрадення в підприємства легкового автомобіля, що вважається об'єктом оподаткування, транспортний податок за період, у якому підприємство не могло використовувати цей автомобіль унаслідок крадіжки, сплачувати не потрібно. Проте якщо звернутися до пп. 267.6.8 ст. 267 ПКУ, то в ньому встановлено таке:

– якщо у підприємства викрали легковий автомобіль у певному місяці, то за цей місяць транспортний податок ще потрібно сплатити, а ось за наступні місяці транспортний податок уже не сплачується (якщо цей автомобіль усе ще залишався викраденим у наступних місяцях);

– якщо підприємству нарешті повернули раніше викрадений автомобіль у певному місяці, то за цей місяць транспортний податок уже треба сплатити (і сплачувати його далі).

Тепер уявимо ситуацію, коли легковий автомобіль у підприємства викрали, наприклад, 1 листопада, а повернули лише 31 грудня цього самого року, тобто підприємство не могло користуватися цим автомобілем майже два повних місяці. Незважаючи на це, відповідно до пп. 267.6.8 ст. 267 ПКУ, транспортний податок за зазначений автомобіль треба сплатити і за листопад (бо в місяці викрадення автомобіля податок ще сплачується), і за грудень (бо в місяці повернення автомобіля транспортний податок уже треба почати сплачувати).

Вважаємо, що норми пп. 267.6.8 ст. 267 ПКУ є несправедливими для платників транспортного податку. Пропонуємо в цьому підпункті встановити, що в місяці повернення легкового автомобіля, що вважається об'єктом оподаткування, транспортний податок за раніше викрадений легковий автомобіль ще не треба сплачувати; цей податок повинен сплачуватися, лише починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому було повернуто цей транспортний засіб.

Щодо відображення в бухгалтерському обліку транспортного податку, зазначимо таке. Відповідно до п. 18 НП(С)БО 16 податки, які не входять до виробничої собівартості продукції, робіт або послуг, належать до адміністративних витрат підприємства [5]. Тобто транспортний податок може бути внесений, зокрема, як до виробничої собівартості послуг (якщо легковий автомобіль використовується для надання транспортних послуг), так і до адміністративних витрат (якщо легковий автомобіль використовується для службових поїздок директора підприємства).

Якщо ж легковий автомобіль використовується для роз'їздів працівників відділу збуту, які зайняті просуванням на ринку продукції підприємства та її збутом, то, відповідно до п. 19 НП(С)БО 16, витрати на нарахування транспортного податку можна внести до витрат на збут, оскільки в цьому випадку легковий автомобіль безпосередньо пов'язаний зі збутом продукції.

Отже, під час ухвалення рішення щодо вибору складу витрат, до яких буде віднесено нарахований у бухгалтерському обліку транспортний податок, насамперед потрібно враховувати функціональне призначення легкових автомобілів, які вважаються об'єктом оподаткування.

1.4.3. Плата за землю

Відповідно до пп. 14.1.147 ст. 14 ПКУ плата за землю – це обов'язковий платіж у складі такого місцевого податку, як податок на майно. Плата за землю справляється в двох формах:

1) земельний податок;

2) орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності (далі – орендна плата за ЗДДКВ) [2].

До платників, які зобов'язані сплачувати плату за землю, належать, зокрема, як власники земельних ділянок, так і окремі землекористувачі, які не є власниками землі.

Згідно з п. 270.1 ст. 270 ПКУ до об'єктів оподаткування платою за землю належать, зокрема, земельні ділянки, які відносяться за правом власності платникам плати за землю (перебувають у їхній власності).

Для плати за землю базою оподаткування є:

1) для земельної ділянки, грошову оцінку якої проведено, – нормативна грошова оцінка (далі – НГО) такої землі, яка корегується на коефіцієнт індексації, що визначений згідно з порядком, встановленим розділом XII ПКУ;

2) для земельної ділянки, грошову оцінку якої ще не проведено, – площа такої землі [2].

Відповідно до п. 271.2 ст. 271 ПКУ ухвалене місцевими радами рішення, яке стосується НГО певних земельних ділянок, має бути офіційно оприлюднено до 15 липня року, який передує року використання такої оцінки або змін до неї (так званий плановий період, або наступний рік). В іншому разі (коли відповідне рішення не було своєчасно офіційно оприлюднено) норми ухвалених радами рішень повинні застосовуватися лише в тому році, який настає за плановим періодом (настає за наступним роком).

Варто звернути увагу, що положення абзацу другого п. 271.2 ст. 271 ПКУ не поширюються на ті рішення місцевих рад, які стосуються НГО, якщо виконуються такі умови:

– ці рішення стосуються земельних ділянок, які перебувають у державній та комунальній власності, і розташовані ці ділянки за межами населених пунктів;

– зазначені ділянки надаються в оренду;

– НГО цих земельних ділянок раніше не було проведено та/або така оцінка не була затверджена належно (тобто у встановленому законодавством порядку);

– якщо НГО цих земельних ділянок було проведено та визначений розмір такої оцінки є більшим, ніж розмір НГО, яка визначена для зіставної площі ріллі у відповідній області [2].

Рішення місцевих рад, про які йдеться в п. 271.2 ст. 271 ПКУ, повинні бути оприлюднені в строк, який не перевищує 10 днів з дня їхнього ухвалення. У цьому разі вони мають застосовуватися з 1 числа другого місяця, що наступає за місяцем, у якому було ухвалене таке рішення.

Податкове законодавство передбачає застосування різних ставок земельного податку. Місцеві ради можуть затвердити певні розміри ставок земельного податку, але лише в межах граничних розмірів ставок (інтервалів), які встановлені ПКУ. Наприклад, відповідно до п. 274.1 ст. 274 ПКУ

за умови, що проведено НГО земельних ділянок, ставка земельного податку за них встановлюється в розрахунку на рік у розмірі від їх НГО:

1) не більше ніж 3 % – у загальному випадку;

2) не більше ніж 1 % – якщо оподатковуються землі загального користування;

3) не менше ніж 0,3 % та не більше ніж 1 % – якщо оподатковуються сільськогосподарські угіддя;

4) не більше ніж 0,1 % – якщо оподатковуються лісові землі.

Згідно з п. 274.2 ст. 274 ПКУ ставка земельного податку може бути встановлена в розмірі, який не перевищує 12 % «від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форм власності)» [2].

Якщо НГО земель не проведено, то згідно з п. 277.1 ст. 277 ПКУ ставка земельного податку за них встановлюється в розрахунку на рік у розмірі від НГО одиниці площі ріллі у відповідній області:

1) у розмірі, що не перевищує 5 % – у загальному випадку;

2) у розмірі, що не є нижчим за 0,3 %, але не більше ніж 5 % – якщо оподатковуються сільськогосподарські угіддя;

3) у розмірі, що не перевищує 0,1 % – якщо оподатковуються лісові землі.

Окремі категорії фізичних осіб звільняються від сплати земельного податку. Так, згідно з п. 281.1 ст. 281 ПКУ від сплати земельного податку звільняються, зокрема, такі особи: особи, які мають інвалідність першої або другої групи; фізичні особи, що займаються вихованням 3-х або більше дітей, водночас вік цих дітей не повинен перевищувати 18 років; пенсіонери, які вийшли на пенсію за віком тощо [2].

Проте пільга, яка передбачає для певних категорій фізичних осіб звільнення від сплати земельного податку відповідно до п. 281.1 ст. 281 ПКУ, не надається абсолютно на всі площі земельних ділянок, які є у власності таких фізичних осіб. Згідно з п. 281.2 ст. 281 ПКУ таке звільнення від сплати земельного податку поширюється на землі, які перебувають у власності зазначених вище фізичних осіб (тобто осіб, які мають інвалідність першої або другої групи тощо) лише в межах граничних норм, і ці норми застосовуються в розрізі кожного виду використання таких ділянок, зокрема:

1) у розмірі, що не перевищує 2 гектари, якщо на земельних ділянках ведеться селянське господарство (особисте);

2) у розмірі, що не перевищує у селах – 0,25 гектара, в селищах – 0,15 гектара, в містах – 0,10 гектара, якщо на земельних ділянках ведеться, зокрема, обслуговування житлового будинку або господарських будівель (тобто використання земельних ділянок як присадибних ділянок);

3) у розмірі, що не перевищує 0,10 гектара, якщо земельні ділянки використовуються для дачного будівництва (індивідуального) тощо

Для того щоб фізична особа, яка визначена в п. 281.1 ст. 281 ПКУ, могла скористатися наведеними вище пільгами, їй потрібно виконати умови, які наведено в п. 281.4 ст. 281 ПКУ. Якщо в цієї фізичної особи станом на 1 січня відповідного року є у власності земельні ділянки (дві чи більше) одного виду використання, водночас їхня площа перевищує граничні норми, установлені п. 281.2 ст. 281 ПКУ, то ця особа до 1 травня цього самого року має подати контролювальному (податковому) органу, який адмініструє податки за місцем розташування однієї із належних їй за правом власності земельних ділянок, письмову заяву. Ця заява складається в довільній формі, і в цьому документі фізична особа повинна зазначити про те, що вона самостійно обрала (або прийняла рішення про зміну) земельних ділянок, щодо яких застосовується пільга.

Пільга починає застосовуватися залежно від того, коли фізична особа подала контролювальному (податковому) органу заяву, а саме:

– якщо заяву подано до 1 травня цього самого року, то пільга застосовується до обраних фізичною особою ділянок зі звітного періоду, в якому подано таку заяву (тобто з 1 січня цього самого року). У цьому випадку пільга буде діяти до початку того місяця, який настане за місяцем, у якому ця особа в майбутньому прийме рішення подати нову заяву про застосування пільги;

– якщо заяву буде подано після 1 травня цього року, то пільга застосовується до обраних фізичною особою ділянок з наступного звітного періоду (тобто з 1 січня наступного року) [2].

Податкове законодавство також передбачає пільгу зі сплати земельного податку, яка пов’язана з існуванням спрощеної системи оподаткування. Відповідно до п. 281.3 ст. 281 ПКУ від сплати земельного податку звільнено власників земельних ділянок, часток та паїв, якщо такі особи передали земельні ділянки, частки та паї платникам єдиного податку 4-ї групи в оренду.

Податкове законодавство передбачає суттєві пільги зі сплати земельного податку, якими можуть скористатися юридичні особи. Відповідно до

ст. 282 від сплати земельного податку звільняються, зокрема, оздоровчі та санаторно-курортні заклади, які належать громадським об'єднанням осіб з інвалідністю; бази паралімпійської та олімпійської підготовки (згідно з переліком, що затверджується КМУ) та ін. [2].

Ставки плати за землю, а також пільги щодо сплати земельного податку, який сплачується на відповідній території, встановлюють органи місцевого самоврядування.

Для плати за землю календарний рік установлений як базовий звітний період.

Згідно з п. 286.2 та п. 286.3 ст. 286 ПКУ особи, які є платниками плати за землю (крім фізичних осіб), самостійно обчислюють цей податок з урахуванням такого:

– сума цієї плати щороку обчислюється станом на 1 січня;

– платники повинні подавати до 20 лютого (включно) поточного року відповідному контролювальному (податковому) органу, який адмініструє податки за місцем розташування землі, податкову декларацію на поточний рік;

– у податковій декларації на поточний рік річну суму податку потрібно розбити рівними частками за місяцями (тобто розбити на дванадцять рівних частин). Якщо платник подав таку одну річну декларацію, то він звільняється від подання дванадцяти щомісячних декларацій. Якщо ж платник унаслідок різних причин не бажає скористатися своїм правом подати одну річну декларацію, то він повинен буде подати дванадцять щомісячних декларацій (тобто після закінчення кожного з дванадцяти місяців звітного року платнику треба буде подавати окрему щомісячну декларацію впродовж 20 календарних днів того місяця, який настає за звітним місяцем);

– якщо платник подає першу декларацію (це відбувається тоді, коли він фактично починає діяльність, пов'язану з потребою вносити плату за землю), то разом із цією декларацією треба подати витяг із технічної документації, у якому зазначена НГО земельної ділянки. Якщо надалі буде затверджено нову НГО цієї землі, то разом з черговою декларацією потрібно буде подати і новий витяг [2].

Якщо впродовж року у юридичної особи-платника плати за землю були зміни, які стосуються об'єктів та/або баз оподаткування (наприклад, упродовж року було придбано або продано земельну ділянку), то такий платник повинен упродовж 20 календарних днів того місяця, який настає за звітним місяцем, в якому відбулися зміни, подати податкову декларацію, в якій враховано ці зміни.

Що стосується фізичних осіб, то з них плата за землю справляється з урахуванням п. 286.5 ст. 286 ПКУ, а саме:

– фізичні особи не обчислюють плату за землю самостійно, за них це робить контролювальний (податковий) орган, який адмініструє податки за місцем розташування відповідної землі;

– такий контролювальний (податковий) орган до 1 липня поточного року надсилає фізичній особі, яка є платником плати за землю, ППР, на підставі якого треба сплатити податок;

– ППР повинне містити, зокрема, інформацію про порядок розрахунку суми плати за землю, її площу тощо;

– якщо впродовж календарного року право власності на землю переходило від однієї фізичної особи то іншої, то після отримання відповідної інформації контролювальний (податковий) орган повинен надіслати ППР новому власнику землі. Проте якщо перехід права власності відбувся в поточному році після 1 липня, то контролювальний (податковий) орган повинен надіслати попередньому власнику землі нове ППР, водночас попереднє ППР буде вважатися скасованим [2].

Стосовно справляння орендної плати за ЗДДКВ, яка є однією із форм плати за землю, доцільно зазначити таке. Основні положення, які стосуються справляння орендної плати за ЗДДКВ, містяться в ст. 288 ПКУ, і серед них варто виділити ключові моменти:

– орендна плата за ЗДДКВ нараховується на підставі договору оренди відповідної землі;

– контролювальний (податковий) орган дізнається про укладені договори оренди землі комунальної або державної власності від органів місцевого самоврядування та виконавчої влади, які уклали такі договори з орендарями. Саме такі органи місцевої влади й надають контролювальному (податковому) органу, який адмініструє податки за місцезнаходженням землі, до 1 лютого переліки орендарів, які орендують відповідні землі в поточному році;

– умови, відповідно до яких вноситься орендна плата за ЗДДКВ, та її розмір мають бути встановлені в орендному договорі. У певних випадках податкове законодавство може установлювати верхню або нижню межу такої орендної плати;

– податкове законодавство передбачає також випадки, коли орендна плата за ЗДДКВ може взагалі не сплачуватися орендарем (наприклад, це стосується випадків, коли земельні ділянки забруднені вибухонебезпечними предметами або коли ці ділянки перебувають на територіях, де ведуться бойові дії тощо [2].

Відповідно до пп. 4.1.11 ст. 4 ПКУ під час встановлення податків має застосовуватися єдиний підхід, який передбачає «визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку» [2]. До таких елементів, які потрібно обов'язково встановлювати в ПКУ для кожного податку, належать, зокрема, база оподаткування, об'єкт оподаткування тощо. Проте особливістю орендної плати за ЗДДКВ є те, що в ПКУ стосовно цієї орендної плати, яка є однією з форм такого місцевого податку, як плата за землю, «хоча й визначено об'єкт оподаткування, проте не визначено базу оподаткування» [8, с. 1268].

Звернемо увагу на відмінності в строках сплати плати за землю, які встановлені для юридичних та фізичних осіб:

1) відповідно до п. 287.4 ст. 287 ПКУ суму плати за землю, яка зазначена в податковій декларації в розрахунку на поточний рік, юридичні особи сплачують дванадцять разів рівними частками, водночас податковий період для сплати податку дорівнює календарному місяцю. Кожна з дванадцяти часток сплачується щомісяця впродовж 30 календарних днів того місяця, який настає за звітним місяцем;

2) згідно з п. 287.5 ст. 287 ПКУ фізичні особи зобов'язані сплатити плату за землю не пізніше 60 днів з дня, коли вони отримали ППР. Крім того, таким особам у селищній та сільській місцевості дозволено сплачувати цей податок через каси селищних і сільських рад, водночас підтверджуватися така сплата буде відповідною квитанцією [2].

Розглянемо на прикладі порядок розрахунку плати за землю (у формі земельного податку).

Приклад 5.

Підприємству належить за правом власності дві земельні ділянки, а саме:

1) земельна ділянка № 1, на якій здійснюється виробнича діяльність. НГО цієї земельної ділянки становить 10 000 000 грн. Ставка земельного податку для цієї земельної ділянки, установлена місцевою радою, становить 2 % у розрахунку на рік;

2) земельна ділянка № 2, на якій розташований структурний підрозділ підприємства, що займається збутом продукції. НГО цієї земельної ділянки становить 6 000 000 грн. Ставка земельного податку для цієї земельної ділянки, установлена місцевою радою, становить 3 % у розрахунку на рік.

Під час розрахунку суми земельного податку застосовується значення коефіцієнта індексації НГО землі, яке для обох земельних ділянок становить 1,433.

Потрібно визначити, яку суму земельного податку повинне сплатити підприємство:

1) за звітний рік за кожну земельну ділянку та за обидві земельні ділянки разом;

2) за один місяць звітного року за кожну земельну ділянку та за один місяць звітного року за обидві земельні ділянки разом.

Розв'язок.

1. Розраховуємо суму земельного податку, що сплачується за рік за земельну ділянку № 1:

10 000 000 грн × 1,433 × 2 % = 286 600 грн.

2. Розраховуємо суму земельного податку, що сплачується за рік за земельну ділянку № 2:

6 000 000 грн × 1,433 × 3 % = 257 940 грн.

3. Розраховуємо суму земельного податку, що сплачується за рік за обидві земельні ділянки разом:

286 600 грн + 257 940 грн = 544 540 грн.

4. Розраховуємо суму земельного податку, що сплачується за один місяць звітного року за земельну ділянку № 1:

286 600 грн : 12 = 23 883,33 грн.

5. Розраховуємо суму земельного податку, що сплачується за один місяць звітного року за земельну ділянку № 2:

257 940 грн : 12 = 21 495,00 грн.

6. Розраховуємо суму земельного податку, що сплачується за один місяць звітного року за обидві земельні ділянки разом:

23 883,33 грн + 21 495,00 грн = 45 378,33 грн.

Відповідь: за рік за земельну ділянку № 1 потрібно сплатити 286 600 грн податку, за земельну ділянку № 2 – 257 940 грн, а за рік за обидві ділянки разом треба сплатити 544 540 грн податку; за один місяць звітного року за земельну ділянку № 1 потрібно сплатити 23 883,33 грн податку, за земельну ділянку № 2 – 21 495,00 грн, а за один місяць за обидві ділянки разом треба сплатити 45 378,33 грн податку.

Для нарахування правильної суми податкового зобов'язання з плати за землю (зокрема, земельного податку) підприємству потрібно накопичувати та зберігати в системі бухгалтерського обліку інформацію, яка є суттєвою для обчислення цього податку. Це стосується даних щодо площі земельних ділянок, які є у власності підприємства або якими підприємство

володіє на праві постійного користування; НГО таких земельних ділянок; інформації про коефіцієнти індексації, які використовуються під час обчислення плати за землю.

Для різних земель можуть застосовуватися різні розміри ставок плати за землю, тому підприємству потрібно накопичувати та зберігати інформацію як про характеристики відповідних земель, з яких треба сплачувати плату за землю, так і про розміри ставок, які повинні застосовуватися під час справляння податку з цих земель.

Щодо відображення в бухгалтерському обліку плати за землю, зазначимо таке. Згідно з п. 18 НП(С)БО 16 податки, які не вносяться до виробничої собівартості продукції, робіт або послуг, належать до адміністративних витрат підприємства [5]. Тобто земельний податок може бути внесений, зокрема, як до виробничої собівартості продукції, так і до адміністративних витрат (якщо, наприклад, на земельній ділянці, з якої справляється податок, розташована офісна будівля, що використовується в адміністративних цілях).

В економічній літературі розглядаються декілька варіантів нарахування земельного податку. Т. О. Меліхова та Ю. С. Кулик пропонують відображати нарахування цього податку за дебетом рахунків 949 (як інші витрати операційної діяльності), 92 (як адміністративні витрати), 231 (як витрати на виробництво) або 91 (як загальновиробничі витрати) [9, с. 29].

Водночас на практиці трапляються випадки, коли функціональне призначення земельної ділянки свідчить про її використання з метою збуту товарів (наприклад, коли на такій ділянці розташований роздрібний магазин). У цьому разі, відповідно до п. 19 НП(С)БО 16, витрати на нарахування земельного податку можна внести до витрат на збут і відобразити за дебетом рахунку 93, оскільки така земельна ділянка безпосередньо пов'язана зі збутом товарів.

Отже, під час ухвалення рішення щодо вибору складу витрат, до яких буде віднесено нараховану в бухгалтерському обліку плату за землю (зокрема, земельний податок), насамперед потрібно враховувати функціональне призначення відповідних земельних ділянок.

Висновки

За результатами проведених досліджень питання бухгалтерського обліку як інформаційного джерела контролю за нарахуванням та сплатою податку на майно можна зробити такі висновки. Податок на майно має три складових, які мають свої особливості.

Першою складовою податку на майно є ПННМ. Для нарахування правильної суми податкового зобов'язання з ПННМ підприємству потрібно накопичувати та зберігати в системі бухгалтерського обліку інформацію, яка є суттєвою для обчислення цього податку. Це стосується, зокрема, даних щодо загальної площі об'єктів нерухомості (як житлової, так і нежитлової) та площі часток, які належать цій юридичні особі.

Важливою для обчислення ПННМ є також інформація щодо податкових пільг і ставок ПННМ, які можуть змінюватися залежно як від місця розташування житлової або нежитлової нерухомості, так і від типів об'єктів такої нерухомості.

Другою складовою податку на майно є транспортний податок. Для цілей нарахування податкового зобов'язання з транспортного податку підприємству потрібно накопичувати й зберігати в системі бухгалтерського обліку інформацію, яка стосується, зокрема, даних щодо легкових автомобілів, що вважаються об'єктами оподаткування та належать за правом власності цій юридичні особі. Важливою для обчислення транспортного податку є також інформація щодо кількості місяців звітного року, впродовж яких такі автомобілі перебували у власності підприємства. Крім того, платник транспортного податку повинен враховувати, що якщо з року, в якому легковий автомобіль був випущений, минуло більше ніж 5 років, то податок за такий автомобіль уже не потрібно перераховувати до бюджету.

Звертаємо увагу на те, що в разі викрадення в підприємства легкового автомобіля, що вважається об'єктом оподаткування, транспортний податок за період, у якому підприємство не могло використовувати цей автомобіль унаслідок крадіжки, сплачувати не потрібно. Проте якщо звернутися до пп. 267.6.8 ст. 267 ПКУ, то в ньому встановлено таке:

– якщо у підприємства викрали легковий автомобіль у певному місяці, то за цей місяць транспортний податок ще потрібно сплатити, а ось за наступні місяці транспортний податок уже не сплачується (якщо цей автомобіль усе ще залишався викраденим у наступних місяцях);

– якщо підприємству, нарешті, повернули раніше викрадений автомобіль у певному місяці, то за цей місяць транспортний податок уже треба сплатити (і сплачувати його далі).

Тепер уявимо ситуацію, коли легковий автомобіль у підприємства викрали, наприклад, 1 листопада, а повернули лише 31 грудня цього самого року, тобто підприємство не могло користуватися цим автомобілем майже два повних місяці. Незважаючи на це, відповідно до пп. 267.6.8 ст. 267 ПКУ, транспортний податок за зазначений автомобіль треба сплатити і за листопад (бо в місяці викрадення автомобіля податок ще сплачується), і за грудень (бо в місяці повернення автомобіля транспортний податок уже треба почати сплачувати).

Вважаємо, що норми пп. 267.6.8 ст. 267 ПКУ є несправедливими для платників транспортного податку. Пропонуємо в цьому підпункті установити, що в місяці повернення легкового автомобіля, що вважається об'єктом оподаткування, транспортний податок за раніше викрадений легковий автомобіль ще не треба сплачувати; цей податок повинен сплачуватися лише починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому було повернуто цей транспортний засіб.

Третьою складовою податку на майно є плата за землю. Для нарахування правильної суми податкового зобов'язання з плати за землю (зокрема, земельного податку) підприємству потрібно накопичувати та зберігати в системі бухгалтерського обліку інформацію, яка є суттєвою для обчислення цього податку. Це стосується даних щодо площі земельних ділянок, які є у власності підприємства або якими підприємства володіють на праві постійного користування; НГО таких земельних ділянок; інформації про коефіцієнти індексації, які використовуються під час обчислення плати за землю.

Для різних земель можуть застосовуватися різні розміри ставок плати за землю, тому підприємству потрібно накопичувати та зберігати інформацію як про характеристики відповідних земель, з яких треба сплачувати плату за землю, так і про розміри ставок, які повинні застосовуватися під час справляння податку з цих земель.

Щодо відображення в бухгалтерському обліку податку на майно, зазначимо таке. Згідно з п. 18 НП(С)БО 16 податки, які не вносяться до виробничої собівартості продукції, робіт або послуг, належать до адміністративних витрат підприємства [5]. Отже, податок на майно може бути внесний на підставі цього пункту як до виробничої собівартості, так і до адміністративних витрат.

Проте нарахований податок на майно може бути нарахований і за рахунок інших витрат. Наприклад, відповідно до п. 19 НП(С)БО 16 витрати

на нарахування податку на майно можна внести до витрат на збут, і це можливо і доречно зробити, зокрема, в таких випадках:

– якщо такий об'єкт нерухомості, як будівля роздрібного магазину, безпосередньо пов'язаний зі збутом товарів, то до складу витрат на збут доцільно внести таку складову податку на майно, як ПННМ, яким оподатковується такий об'єкт;

– якщо легковий автомобіль, що вважається об'єктом оподаткування транспортним податком, використовується для роз'їздів працівників відділу збуту, які зайняті просуванням на ринку продукції підприємства та її збутом, то до витрат на збут буде внесено таку складову податку на майно, як транспортний податок;

– якщо на земельній ділянці підприємства розташований роздрібний магазин, через який продаються товари і який також належить цьому підприємству, то це свідчить про використання цієї ділянки з метою збуту. Враховуючи це, до витрат на збут доцільно додати таку складову податку на майно, як плата за землю, яка справляється з цієї ділянки.

Отже, під час ухвалення рішення щодо вибору складу витрат, до яких буде віднесено нарахований у бухгалтерському обліку податок на майно, насамперед потрібно враховувати функціональне призначення відповідних об'єктів оподаткування (об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, легкових автомобілів, земельних ділянок), з яких цей податок справляється.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Фоміна Т. В., Пугаченко О. Б. Внутрішній контроль розрахунків з бюджетом за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Економічний простір.* 2022. № 179. С. 140–145. URL : http://srd.pdaba.edu.ua:8080/bitstream/123456789/8727/1/Fomina.pdf

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-IV (зі змінами) / Верховна Рада України : офіційний вебсайт. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

3. Занько Б. М. Облікові та податкові аспекти справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Інфраструктура ринку.* 2020. Вип. 42. С. 356–362. URL : http://www.market-infr.od.ua/uk/42-2020

4. Занько Б. М. Сільськогосподарські товаровиробники: облікові та податкові аспекти оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Інфраструктура ринку.* 2022. Вип. 69. С. 214–219. URL : http://www.market-infr.od.ua/uk/69-2022

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 (зі змінами) / Верховна Рада України : офіційний вебсайт. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00

6. Методика визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 18.12.2016 № 66 / Верховна Рада України : офіційний вебсайт. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2016-%D0%BF#n9

7. Кміть В. Роль та значення транспортного податку в системі майнового оподаткування України. *Формування ринкової економіки в Україні.* 2023. Вип. 50. С. 107–125. URL : http://publications.lnu.edu.ua/collections/index.php/economics/article/view/4382/4867

8. Занько Б. М. Проблемні аспекти накопичення в обліку інформації щодо об'єктів та баз оподаткування для обчислення місцевих податків і зборів. *Економіка та суспільство.* 2018. № 19. С. 1266–1271. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/issue/view/3

9. Меліхова Т. О., Кулик Ю. С. Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту земельного податку на підприємствах великого та малого бізнесу з метою оптимізації їх податкового планування. *Агросвіт*. 2022. № 4. С. 27–36. URL : http://www.agrosvit.info/pdf/4_2022/5.pdf

1.5. Обліково-аналітична система процесу управління податковими ризиками підприємств

*(С. М. Кучеренко, здобувач третього
(освітньо-наукового) рівня вищої освіти,
Державний податковий університет)*

Трансформація корпоративного оподаткування під впливом глобальних ініціатив OECP (зокрема, BEPS та Pilar Two), зростання вимог до прозорості та сталості бізнес-моделей, а також цифровізація контролю й звітності радикально змінюють середовище управління податковими ризиками на підприємствах. Податкова функція перестає бути вузькоопераційною; натомість вона інтегрується в систему корпоративного управління та нефінансову (ESG) звітність. За цих умов ключовою стає обліково-аналітична система (ОАС) процесу управління податковими ризиками – цілісна архітектура даних, методів і процедур, що забезпечує безперервну ідентифікацію, вимірювання, моніторинг і контроль податкових ризиків у взаємозв'язку із цілями сталого розвитку компанії [26; 32].

Глобальний порядок денний із запровадження мінімального ефективного податкового навантаження (Pillar Two) посилює роль аналітики: відповідні узгоджені методики розрахунку показників, коректне консолідування даних, облік тимчасових різниць та ефектів стимулюючих пільг. Це вимагає від підприємств формування єдиної інформаційної моделі, у межах якої фінансовий, податковий та управлінський обліки пов'язані з інструментами управління даними, а результати аналізу інтегруються в рішення щодо податкової політики й розкриття в звітності зі сталого розвитку [11; 17; 32].

На перетині податкових рішень і ESG-орієнтирів формується нова площина ризиків та можливостей. Емпіричні дослідження демонструють, що податкове навантаження й інструменти «зеленого» оподаткування можуть бути детермінантами поліпшення ESG-показників, а належне корпоративне управління модерує зв'язок між ухиленням від оподаткування та податковим ризиком, утримуючи його на прийнятному для стейкхолдерів рівні [11; 17; 21]. Це підсилює попит на прозорі аналітичні моделі, які роблять податкові наслідки управлінських рішень кількісно вимірюваними в координатах сталого розвитку.

Ключовою технічною передумовою такої прозорості є стандартизовані цифрові формати даних (наприклад, XBRL для фінансово-податкових розкриттів) і режими безперервного контролю (CCM – continuous controls

monitoring) та безперервного аудиту, що переводять виявлення податкових аномалій із «постфактум» у «майже реальний час». Дослідження засвідчують, що належна деталізація (зокрема, за рахунок XBRL-тегів) підвищує якість обчислення податків, а ССМ зменшує інформаційні розриви між функціями обліку, податкового менеджменту та внутрішнього аудиту [12; 24; 35].

Український контекст має власну специфіку: відбувається синхронізація з європейськими стандартами звітності про сталий розвиток і паралельне впровадження ризик-орієнтованих підходів у податковому адмініструванні. Вітчизняні праці акцентують на потребі в концептуалізації системи управління податковими ризиками в контролюючих органах та на рівні платників, розвитку методик їхньої кількісної оцінки та побудові інституційної взаємодії «держава – бізнес» на засадах комплаєнсу й аналітичної відкритості [2; 8; 22]. Для підприємств це означає перехід від фрагментарних процедур (перевірки, «пожежне» виправлення помилок) до процесно орієнтованої ОАС, що поєднує: 1) дані (первинні, довідкові, зовнішні); 2) аналітику (моделі ризик-скорингу, сценарний та факторний аналіз); 3) контроль (KPI / KRI, три лінії захисту); 4) управлінські рішення (податкова стратегія, політики, розкриття).

У межах корпоративного управління податкові ризики дедалі частіше потрапляють на порядок денний ради директорів – як чинник вартості, репутації й відповідності очікуванням регуляторів та інвесторів. Відповідальність ради – не лише затвердження політик, а й забезпечення належного стану ОАС: її незалежності, якості даних, ролей і доступів, а також інтеграції із загальною системою Enterprise Risk Management (ERM) і практиками ISO 31000 [15; 24].

Мета, яку ставимо перед собою, – показати методологічні та прикладні засади побудови обліково-аналітичної системи процесу управління податковими ризиками підприємств в умовах сталого розвитку, що забезпечить сумісність із вимогами міжнародних ініціатив (Pillar Two, ризик-орієнтований комплаєнс) і нефінансової звітності. Завдання: 1) обґрунтувати концептуальні принципи ОАС і узгодити їх із сучасними підходами ERM та ISO 31000; 2) запропонувати архітектуру даних і цифрові інструменти (XBRL, ССМ, аналітика ризиків) для безперервного моніторингу податкових подій; 3) описати організаційні механізми впровадження (ролі, процеси, контрольні показники, карта ризик-апетиту), адаптовані до українського нормативного поля та практики розкриттів щодо сталого розвитку [8; 22; 32; 35].

1.5.1. Податкові ризики підприємств та процес управління ними

Сутність, типологія, джерела. Податковий ризик підприємства доцільно трактувати як імовірність відхилення фактичних податкових зобов'язань, процедур або розкриттів від належного стану (визначеного законом, стандартами чи політиками компанії), що призводить до втрат вартості (штрафи / пені, корекція звітності, втрата пільг, репутаційні збитки) та/або до порушення принципів сталого розвитку (наприклад, дефіцит прозорості в звітності або конфлікт із очікуваннями стейкхолдерів). Таке визначення інтегрує підходи ERM і комплаєнс-менеджменту й узгоджується із сучасними дослідженнями щодо зв'язку податкової поведінки, корпоративного управління та нефінансової результативності підприємств [16; 21].

Типологія податкових ризиків може бути різною. Наприклад, за природою виникнення: стратегічні (пов'язані з бізнес-моделлю, юрисдикцією, ТЦУ), операційні (помилки даних, порушення процедур, розподілу обов'язків), комплаєнс (порушення строків / форматів звітності, невиконання вимог розкриття). За податком / податковою подією: ПДВ (ризики нереєстрації / блокування ПН, помилки класифікації), податок на прибуток (неправильні різниці, неоднозначність трактування певної операції чи податкової пільги), податки на заробітну плату, екологічні платежі, місцеві збори. За місцем у ланцюгу створення вартості: закупівлі (порядність контрагентів, бенчмаркінг ставок), виробництво (акцизи / екоподатки), збут (ПДВ, митниця, постачання в ЄС / треті країни), фінанси / структурування (тонка капіталізація, відсотки, роялті). За джерелами даних: внутрішні (первинка ERP, довідники), зовнішні (законодавчі зміни, прецеденти, порівняльні бази).

Детальніше приклад класифікації податкових ризиків за цими критеріями наведено в таблиці 1.5.1.

Український сегмент літератури підкреслює розмежування ризиків держави та платника, а також потребу у формалізації ризик-менеджменту на рівні підприємств з урахуванням динамічних змін податкової політики та впровадження міжнародних ініціатив (BEPS, автоматичний обмін, розкриття в розрізі країн) [3; 27].

Без чіткої класифікації та карти податкових подій неможливо побудувати ні ризик-реєстр, ні матрицю контролів; а без політик якості даних неможливо отримати надійні оцінки ризику.

Таблиця 1.5.1 – Класифікація податкових ризиків: визначення, типові тригери, відповідальні ролі, KRI

Категорія ризику	Визначення	Типові тригери	Відповідальні ролі	KRI (ключові індикатори ризику)
1	2	3	4	5
Стратегічні	Ризики, пов'язані з бізнес-моделлю, юрисдикцією, ТЦУ, корпоративним управлінням	– зміна податкової політики; – впровадження BEPS / CBCR; – реструктуризація бізнесу; – використання офшорних юрисдикцій	CFO, керівник з податкових питань, юрвідділ, Рада директорів	– частка операцій у високоризикових юрисдикціях; – кількість податкових спорів стратегічного рівня; – відхилення ефективної ставки податку від планової
Операційні	Помилки в даних, порушення процедур, слабкі внутрішні контролі	– некоректна класифікація витрат / доходів; – помилки в первинних документах; – відсутність розмежування обов'язків; – збої в системах	Керівники бізнес-процесів, головний бухгалтер, IT / ERP адміністратори	– частота корекцій звітності; – відсоток помилок у первинці; – рівень автоматизації процесів
Комплаєнс	Недотримання строків / форматів звітності, вимог розкриття, несвоєчасна сплата	– пропуск строків подання декларацій; – невиконання вимог аудиторів / регуляторів; – відсутність політик розкриття	Податковий менеджер, комплаєнс-офіцер, бухгалтерія	– кількість прострочених декларацій; – сума штрафів / пеней; – відхилення від календаря звітності
За податком / подією	Специфічні ризики щодо окремих податків (ПДВ, податок на прибуток, праця, екологічні, місцеві)	– блокування / нереєстрація ПН (ПДВ); – податкові різниці (прибуток); – некоректне нарахування ЄСВ; – зміна ставок екоподатків	Податкові консультанти, бухгалтери за напрямами, фінвідділ	– частка заблокованих ПН; – обсяг податкових різниць; – кількість податкових донарахувань

Продовження таблиці 1.5.1

1	2	3	4	5
За місцем у ланцюгу створення вартості	Ризики в закупівлях, виробництві, збуті, фінансах	– відсутність знання своїх контрагентів; – неправильна класифікація акцизів / екоподатків; – ризики митних процедур; – тонка капіталізація	Керівники функцій (закупівлі, виробництво, збут, фінанси), податковий відділ	– частка сумнівних контрагентів; – частота митних спорів; – рівень контролю процентних платежів
За джерелами даних	Ризики, пов'язані з внутрішніми аспектами та зовнішніми (законодавство, прецеденти) даними	– низька якість даних у довідниках; – відсутність оновлення законодавчої бази; – неповне відображення операцій	IT (MDM, ERP), податковий аналітик, дата-офіцер	– рівень заповненості довідників; – кількість відхилень при аудиті даних; – час оновлення нормативних змін у системах

Джерело: розроблено автором.

Процес управління податковими ризиками. Сучасний процес управління податковими ризиками доцільно вибудовувати як безперервний PDCA-цикл (*Plan – Do – Check – Act* – «плануй – роби – перевіряй – удосконалюй») у логіці корпоративного ризик-менеджменту та комплаєнсу.

На етапі планування визначаються цілі, апетит до ризику та методика роботи. Етап виконання охоплює ідентифікацію ризиків, їх первинну оцінку й проєктування контролів. Етап перевірки охоплює моніторинг контрольних показників і контролів, а також аналіз інцидентів. Нарешті, етап удосконалення спрямований на коригування політик, карт процесів, моделей і планів реагування.

Така побудова узгоджує УПР із ширшими цілями сталого розвитку ESG та практиками роботи ради директорів і профільних комітетів [28].

Перехід від загальної рамки до операційного втілення потребує чіткого розподілу ролей і відповідальностей, а також стандартизованого набору артефактів процесу. Далі подано ці два виміри.

Ключові ролі: модель «трьох ліній» і матриця RACI. Для прозорості відповідальності варто використовувати модель RACI (*Responsible, Accountable, Consulted, Informed* – відповідальний, підзвітний, проконсультований, поінформований) у поєднанні з моделлю трьох ліній захисту.

1. Перша лінія (власники процесів / фінансова функція) забезпечує «польову» ідентифікацію ризиків, ведення реєстру, виконання контролів і класифікацію податкових подій.

2. Друга лінія (ризик-менеджмент / податковий комплаєнс) відповідає за політики, методики оцінювання, встановлення порогів апетиту та толерантності до ризику, формування переліку KRI (*Key Risk Indicators* – ключові індикатори ризику) й аналітичний супровід процесу [25; 28; 34].

3. Третя лінія (внутрішній аудит) здійснює незалежне оцінювання дизайну та ефективності контролів, а також надійності даних операційних / аналітичних систем. Вона формулює рекомендації щодо вдосконалення, зокрема з питань невизначених податкових вигід UTB (*Unrecognized Tax Benefits)*, що виникають через невизначені позиції в звітуванні [9; 18; 20].

Такий розподіл зменшує інформаційні розриви між функціями та полегшує управління конфліктами цілей, зокрема між бізнес-підрозділами, податковою функцією та аудитом.

Артефакти процесу. Артефакти процесу – це документи, матеріали, дані чи інші «сліди», які створюються, використовуються або зберігаються під час виконання процесу. Мінімальний, але дієвий комплект документації та інструментів процесу управління податковими ризиками містить:

1. Податкову політику підприємства.

2. Карту процесів податкового життєвого циклу з контрольними точками ex ante / ex post (до здійснення операції / після факту).

3. Каталог ризиків і реєстр податкових ризиків (єдине «джерело правди» щодо ідентифікації, оцінки та статусу ризику).

4. Матрицю апетиту / толерантності до ризику з пороговими значеннями для ескалації.

5. Профілі контролів (ціль – процедура – тип – періодичність – відповідальний – тестування).

6. План реагування за таксономією A / R / S / A (Avoid / Reduce / Share / Accept – уникнути / зменшити / поділитись / прийняти).

7. Схеми звітності (дашборди та аналітичні записки) з визначеними SLA (Service Level Agreement – угодами про рівень сервісу) щодо термінів і якості підготовки матеріалів [9; 29; 30; 18; 20].

Наявність цих артефактів забезпечує відтворюваність процесу та дає змогу швидко адаптуватися до змін податкового середовища.

ESG-вимір і подвійна суттєвість податкових ризиків. Сучасні наукові дослідження засвідчують наявність нелінійного взаємозв'язку між рівнем податкового навантаження, застосуванням податкових стимулів і ESG-результативністю підприємств. Доведено, що належно спроєктовані «зелені» податки й цільові фіскальні стимули можуть сприяти підвищенню ESG-показників, оскільки вони стимулюють екологічно орієнтовані інвестиції та посилюють вимоги до прозорості бізнесу. Водночас агресивні практики мінімізації податкових зобов'язань істотно підвищують ризики, які можуть бути знижені лише за умов якісної системи корпоративного управління [16; 17; 21].

У контексті концепції подвійної суттєвості (double materiality) податкова інформація набуває подвійної ролі. З одного боку, вона має фінансовий вимір, безпосередньо впливаючи на прибутковість, грошові потоки та судові ризики. З іншого боку, вона є як інформація впливу, відображаючи внесок компанії в суспільні блага, рівень прозорості та здатність підтримувати соціальну ліцензію на діяльність. Цей підхід закріплюється новими європейськими стандартами ESRS, а також дослідженнями їхнього практичного впровадження, які визначають очікування щодо надання компаніями цілісної, порівнянної та цифрово структурованої (XBRL) податкової звітності. Для ОАС це означає потребу в інтеграції фінансових і нефінансових показників у єдину аналітичну модель.

У цьому зв'язку ризик-апетит у сфері оподаткування має бути узгоджений із ESG-цілями. Допустимий рівень податкової оптимізації не повинен підривати довіру стейкхолдерів або створювати суттєві комплаєнс-ризики. Дашборди ESG+Tax у межах ОАС покликані відображати як фінансові параметри (ефективна ставка оподаткування, спірні позиції, створені резерви), так і нефінансові (якість і повнота розкриттів, рівень XBRL-тегування, своєчасність відповідей на запити регуляторів) [32; 35].

Відповідно, у таблиці 1.5.2 представлено карту податкових ризиків у контексті ESG та подвійної суттєвості, яка ілюструє взаємозв'язки між ризиками, релевантними метриками, контрольними механізмами та практиками розкриття інформації.

Таблиця 1.5.2 – Карта податкових ризиків у контексті ESG і подвійної суттєвості (зв'язки «ризик – метрика – контроль – розкриття»)

Ризик	Метрика	Контроль	Розкриття
Агресивна податкова оптимізація (репутаційні втрати, зниження довіри стейкхолдерів)	Ефективна податкова ставка (ETR), обсяг спірних позицій, резерви	Політика допустимого рівня податкової оптимізації, аудит прозорості	Публікація ETR, спірних позицій і резервів у фінансових та нефінансових звітах
Непрозорість у податкових розкриттях (штрафи, судові ризики)	Якість і повнота XBRL-тегування, прозорість звітності	Автоматизація комплаєнсу, регулярний аудит податкових розкриттів	Внесення податкових даних у нефінансову звітність (ESRS), відкриті звіти
Невідповідність податкової політики ESG-цілям	Відсоток «зелених» інвестицій, підтриманих податковими стимулами	Визначення ризик-апетиту в податковій сфері з урахуванням ESG	Звітність про податкові стимули та їхній вплив на ESG-показники
Недостатня інтеграція податкової інформації в нефінансову звітність	Своєчасність відповідей на запити регуляторів, прозорість публічних даних	ESG+Tax дашборди в межах ОАС, інтеграція фінансових і нефінансових даних	Внутрішні дашборди для ради директорів; аналітика подвійної суттєвості (фінансовий і соціальний вплив)

Джерело: розроблено автором.

Синхронізація податкових KRI (наприклад, частка виправлених декларацій, волатильність ETR – *Effective Tax Rate*, ефективної ставки податку; рівень податкових спорів) із нефінансовими показниками – якістю розкриттів і прозорістю – посилює єдиний «нервовий центр» управління ризиками та підвищує довіру інвесторів [14; 25]. Інакше кажучи, податкова функція стає невід'ємною частиною ширшої системи корпоративної відповідальності, де узгоджені цілі, стандартизовані метрики та чітка підзвітність створюють додану вартість не лише для контролюючих органів, а й для ринку капіталу.

1.5.2. Обліково-аналітична система управління податковими ризиками підприємств

Обліково-аналітична система управління податковими ризиками постає як цілісна структура, що поєднує принципи, процеси, ролі та архітектуру даних. Її основою є концептуальні засади, які визначають логіку побудови та функціонування такої системи.

Перший принцип – превентивність. Йдеться про зміщення акценту від реактивних «постфактум» виправлень до проактивної профілактики помилок і аномалій. Це досягається завдяки впровадженню дизайн-контролів, автоматизованих правил, спеціальних тригерів, а також практиці безперервного моніторингу контролів (Continuous Control Monitoring, CCM). Емпіричні дослідження свідчать, що застосування CCM не лише підвищує загальну надійність бізнес-процесів, а й суттєво скорочує часовий лаг у виявленні відхилень, що є критично важливим у контексті податкового комплаєнсу та управління ризиками [12].

Другий принцип – якість і простежуваність даних. Ефективність управління податковими ризиками значною мірою залежить від надійності даних, на яких базуються розрахунки й аналітика. Політики якості повинні охоплювати такі ключові параметри, як точність, повнота, актуальність та узгодженість інформації. Їхнє дотримання забезпечує відтворюваність розрахунків, підвищує довіру до отриманих показників і створює міцну основу для зовнішнього розкриття даних, а також для ведення потенційних податкових спорів [36].

Забезпечення простежуваності даних має не менше значення. Вона дає змогу відстежувати походження, трансформації та використання кожного елементу інформаційного масиву, що робить можливим як ретроспективний аналіз, так і аудит відповідності.

Методологічну основу для побудови таких вимог становить класична типологія вимірників якості даних, започаткована Wang & Strong [36]. Вона надає системний підхід до оцінювання характеристик даних і слугує орієнтиром для формування стандартів роботи з податковими інформаційними масивами, їх каталогізації та впровадження процедур управління даними на корпоративному рівні.

Третій принцип – пропорційність контролів і економічність. Система контролю має бути побудована на ризик-орієнтованій основі, тобто враховувати значущість подій та їхній потенційний вплив. Це передбачає концентрацію ресурсів на матеріально суттєвих аспектах і досягнення балансу між

превентивними, виявними та коригувальними процедурами. Отже, контрольні механізми не повинні створювати надмірного адміністративного навантаження, а навпаки – забезпечувати оптимальне співвідношення витрат і користі [24].

Четвертий принцип – інтегрованість із корпоративним управлінням. Ефективна обліково-аналітична система може функціонувати лише за умови її вбудованості в ширший контекст управління ризиками, зокрема в систему ERM і модель «трьох ліній». У цій моделі перша лінія представлена власниками процесів, які відповідають за їхнє щоденне виконання; друга лінія охоплює комплаєнс- і ризик-функції, що здійснюють моніторинг і консультування; третя – внутрішній аудит, який забезпечує незалежне оцінювання ефективності системи контролю.

Наукові дослідження засвідчують, що відсутність належної координації між цими трьома лініями призводить до зростання ризиків і зниження результативності контролів. Тому правильне проєктування ролей, визначення потоків інформації та встановлення чітких точок взаємодії набуває критичного значення для стабільності й надійності всієї системи [13].

Цифрова прозорість і стандартизація розкриттів – п'ятий принцип. Вони набувають особливої ваги в умовах сучасної фінансової та регуляторної практики. Використання XBRL-тегування, включно зі спеціалізованими таксономіями для податкових і ESG-даних, сприяє підвищенню точності нарахувань і водночас істотно полегшує зовнішній аналіз і забезпечує вищий рівень порівнянності між компаніями [35].

У межах функціонального циклу PDCA (Plan – Do – Check – Act) обліково-аналітична система реалізує п'ять взаємопов'язаних блоків, кожен з яких забезпечує комплексний підхід до управління ризиками та контролю:

1. Ідентифікація. На цьому етапі формуються карти процесів, визначаються податкові події та ключові тригери, а також створюється ризик-реєстр.

2. Оцінювання. Використовуються матриці «ймовірність × вплив», ключові індикатори ризику та ефективності (KRI / KPI), сценарний аналіз, стрес-тестування та метод Монте-Карло.

3. Реагування. Передбачає вибір і реалізацію стратегій уникнення, зменшення, передачі або прийняття ризику. Сюди також належать проєктування систем контролю, розподіл обов'язків і формування відповідних політик.

4. Моніторинг. Здійснюється безперервний контроль (Continuous Control Monitoring, CCM), генеруються автоматизовані алерти, ведеться журнал винятків, а також періодично переглядається рівень ризик-апетиту.

5. Звітність і розкриття. На цьому етапі створюються інтегровані дашборди для керівництва (CFO), податкових і аудиторських підрозділів, а також для ESG-напряму. Додатково формується XBRL-пакет звітності та проводиться аналітика з урахуванням вимог Pillar Two і CBCR.

Ідентифікація податкових ризиків і дизайн реєстру ризиків. Ідентифікація податкових ризиків здійснюється на основі кількох взаємодоповнювальних каналів даних і знань.

По-перше, аналізується процес корпоративної інформаційної системи планування ресурсів підприємства (Enterprise Resource Planning, ERP) і профільних податкових модулів: помилки кодування, невідповідність між ставкою та видом операції, запізніла реєстрація податкових накладних / розрахунків коригування (ПН / РК). По-друге, застосовується документна аналітика первинних матеріалів – від договорів і їхніх істотних умов до перевірки наявності ділової мети. По-третє, враховується ретроспектива інцидентів: попередні штрафи, податкові повідомлення-рішення (ППР), релевантна судова практика. По-четверте, проводиться огляд змін податкового законодавства та офіційних роз'яснень контролюючих органів. Нарешті, по-п'яте, організуються інтерв'ю та воркшопи з власниками процесів для виявлення «прихованих» вразливостей і практик. Результати консолідуються в єдиному реєстрі ризиків, який виступає «єдиним джерелом» для подальшого оцінювання та моніторингу [2; 4; 6; 7; 27; 29; 30].

Перехід від виявлення до формалізації забезпечує структурована картка ризику: вона уніфікує опис події, її детермінанти та метрики контролю, що спрощує як пріоритезацію, так і подальший аудит.

Рекомендований шаблон реєстру ризиків охоплює такі поля (із можливістю версіонування записів) (табл. 1.5.3).

Цей набір полів забезпечує порівнюваність записів між підрозділами, прозорість обґрунтувань і відтворюваність контрольних процедур. Наведемо декілька корисних практичних порад.

1. Максимальна конкретність формулювань. Описувати подію ризику предметно й коректно: наприклад, «недостатня документальна підтвердженість ділової мети для маркетингових послуг від нерезидента», а не загальне «ризики з ПДВ». Це полегшує як кваліфікацію, так і вибір відповідних контролів [2; 4; 27].

Таблиця 1.5.3 – Рекомендований шаблон реєстру податкових ризиків

№	Поле реєстру	Короткий зміст / вимоги
1.	ID / версія запису	Унікальний ідентифікатор та номер / дата версії для трасованості змін
2.	Опис події ризику («якщо – то»)	Чітка умовно-наслідкова формула: умова → наслідок; без оціночних суджень
3.	Драйвери / першопричини	Класифікація: процесні, дані, поведінкові, зовнішні; вказати конкретні тригери
4.	Об'єкт оподаткування / вид податку	Конкретизувати базу оподаткування та релевантний податок(и)
5.	Сценарії реалізації	Базовий, несприятливий, екстремальний; короткий опис припущень кожного
6.	Імовірність настання	Калібрована якісна шкала з критеріями (напр., низька / середня / висока) та посиланням на метод оцінювання
7.	Вплив (impact)	Грошовий і нефінансовий ефект, з урахуванням ESG (Environmental, Social and Governance – екологія, соціальна відповідальність, належне врядування)
8.	Поточні контролі	Тип контролю, частота, власник, рівень автоматизації; зазначити залежності / межі ефективності
9.	KRI / KPI	KRI (Key Risk Indicator – ключовий індикатор ризику) і KPI (Key Performance Indicator – ключовий індикатор ефективності): формула, джерело даних, пороги, періодичність
10.	Статус щодо апетиту до ризику	Позначка within / out of appetite («у межах» / «поза межами») з коротким обґрунтуванням
11.	Стратегія реагування (A / R / S / A)	Avoid – уникнення; Reduce – зниження; Share / Transfer – передання / страхування; Accept – прийняття
12.	План дій	Конкретні кроки, дедлайни, відповідальні; залежності та критерії завершення
13.	Зв'язок із бухгалтерським обліком	Рахунки та розкриття; UTB (Unrecognized Tax Benefits – невизнані податкові позиції) згідно з МСБО 12 «Податки на прибуток»
14.	Примітки / посилання	Посилання на внутрішні політики, методики, зовнішні джерела та рішення органів / судів

Джерело: розроблено автором на основі [25; 29; 31; 34].

2. Відтворюваність метрик. Для кожного KRI / KPI фіксувати джерело даних на рівні конкретних таблиць і полів ERP або звітів бізнес-аналітики (Business Intelligence, BI). Це умова незалежної перевірки й сталої інтерпретації результатів [25; 31; 34].

3. Стандартизація повторюваних операцій. Для регулярних транзакцій використовувати шаблонні записи з автоматичним підвантаженням показників і налагоджувати безперервний моніторинг контролів (Continuous Controls Monitoring, CCM) [6; 7].

4. Трасованість до фінзвітності. Забезпечувати наскрізний зв'язок між записами реєстру й бухгалтерськими оцінками / примітками (UTB). Ринки чутливі до податкових слабкостей системи внутрішнього контролю та до «маневрів останнього шансу», тому прозора лінія простежуваності зменшує інформаційний ризик [9; 18; 20].

Отже, реєстр ризиків має функціонувати не як статичний перелік, а як динамічний інструмент управління: він поєднує дані, процеси та відповідальність, забезпечуючи обґрунтовані рішення щодо податкових позицій і контролів у реальному часі.

Оцінювання ризиків: від якісної матриці до кількісних моделей. На початкових етапах для оцінювання податкових ризиків зазвичай достатньо застосування якісної матриці розміром 5 × 5, яка поєднує ймовірність настання події та її потенційний вплив (табл. 1.5.4).

Таблиця 1.5.4 – Приклад якісної матриці оцінювання податкових ризиків

Вплив / Ймовірність	Незначний	Низький	Середній	Високий	Критичний
Досить низька	Зелене поле – несуттєвий ризик	Зелене поле – несуттєвий ризик	Жовте поле – мінімальний моніторинг	Жовте поле – періодичний контроль	Помаранчеве поле – контроль у плані на випадок криз
Низька	Зелене поле	Жовте поле	Жовте поле	Помаранчеве поле	Помаранчеве поле
Середня	Жовте поле	Жовте поле	Помаранчеве поле	Червоне поле	Червоне поле
Висока	Жовте поле	Помаранчеве поле	Червоне поле	Червоне поле	Червоне поле
Досить висока	Помаранчеве поле	Червоне поле	Червоне поле	Червоне поле	Червоне поле – критичний ризик

Джерело: розроблено автором.

Для забезпечення узгодженості результатів використовують чек-листи та процедури калібрування експертів, що передбачає спільне опрацювання типових кейсів і зіставлення оцінок. Важливим є також фіксування діапазонів можливих сценаріїв (найкращий, найімовірніший, найгірший сценарій) і

причин зміни рейтингових оцінок у різні періоди. Такий підхід створює основу для переходу до систематизованого аналізу ризиків [25; 28].

Ключові індикатори ризику (Key Risk Indicators, KRI) як сенсори процесу. KRI виступають випереджальними сигналами, тісно пов'язаними з бізнес-процесами. Їх умовно поділяють на три групи:

– *транзакційні*: частка операцій із «ризиковими» кодами чи контрагентами; кількість податкових накладних, зареєстрованих із затримкою понад визначену кількість днів; частка змін ставок чи податкової бази;

– *процедурні та контрольні*: частка заявок, відхилених під час контрольних процедур; застосування принципу «чотирьох очей»; частка перевірок трансфертного ціноутворення, здійснених до подання звіту;

– *облікові та фінансові*: волатильність ефективної податкової ставки; частка невизначених податкових позицій; кількість виправлених податкових декларацій [25; 28; 31; 34].

Картування KRI на відповідні контрольні цілі та встановлення порогових значень («зелений», «жовтий», «червоний» рівні) дають змогу підвищити прозорість процесу управління ризиками та пришвидшити вирішення проблемних ситуацій.

Кількісні методи. За наявності достатньо надійних і репрезентативних даних доцільно переходити до кількісного аналізу, зокрема до сценарного підходу й імітаційного моделювання. Найбільш поширеним методом є моделювання Монте-Карло, яке дає змогу оцінити розподіл можливих фінансових втрат чи штрафних санкцій і їхній вплив на ETR та грошові потоки. Ключові етапи охоплюють:

1) специфікацію моделі податкових подій;

2) калібрування параметрів на основі історії інцидентів, частоти змін законодавчих норм, сезонних коливань і результатів тестування контролів;

3) запуск не менше ніж 10 000 симуляцій з оцінкою Value at Risk (VaR, «вартість під ризиком» – граничний збиток щодо заданого рівня довіри) та Expected Shortfall (ES, «очікуваний дефіцит» – середній збиток у хвості розподілу);

4) перевірку чутливості результатів і проведення бек-тестування.

Практика свідчить, що імітаційні моделі забезпечують значно вищу інформативність, ніж прості наближені оцінки, особливо в разі тривалих часових горизонтів і багатофакторних ризиків [6; 31].

Зв'язок із фінансовою звітністю та внутрішнім контролем. Оцінювання ризиків безпосередньо впливає на формування резервів за невизначеними податковими позиціями (UTB) і, як наслідок, на сприйняття компанії

інвесторами. Дослідження демонструють, що слабкість внутрішнього контролю у сфері податків знижує якість фінансової інформації, відображається на ринковій оцінці UTB і стимулює управлінців до маневрування під час визнання податкових витрат. Натомість усунення таких слабкостей сприяє зростанню довіри з боку інвесторів і підвищує інформаційну прозорість звітності [9; 18; 20]. Отже, ланцюг «ризик – контроль – звітність – ринкова оцінка» має бути цілісним.

Можна констатувати, що послідовна траєкторія «якісна матриця → операційні KRI → кількісні моделі» дає керований перехід від експертних суджень до доказових рішень, підсилюючи як операційну стійкість, так і прозорість фінансової звітності.

Вимоги до даних та управління даними в ОАС. Обліково-аналітичні системи ґрунтуються передусім на даних: їхніх джерелах, якості, простежуваності та керованості. Класична типологія якості даних, запропонована Wang і Strong, яка охоплює точність, повноту, своєчасність, узгодженість, доступність та інтерпретованість, зберігає актуальність і нині. Вона може слугувати базовою основою для формування політик якості податкових датасетів – як первинних, так і довідкових чи зовнішніх реєстрів. Крім того, ця типологія дає змогу розробити метрики контролю (пороги, винятки), що забезпечують прозорість і керованість процесів [36].

На рівні системного дизайну важливим є фіксування простежуваності даних (від джерела через трансформації до вихідних показників). Такий підхід має критичне значення для підтвердження доказовості розрахунків у податкових спорах, аудитах чи процедурах розкриття, а також для стійкого етикетування даних у стандартах XBRL / ESRS.

Сучасна література з управління даними узагальнює практики в п’яти доменах рішень: принципи й політики, архітектура та стандарти, ролі й відповідальність (власники даних, розпорядники даних), процеси життєвого циклу даних, а також інструменти та механізми моніторингу. Рекомендовано інституціоналізувати ключові елементи: каталог даних, глосарій, метадані якості, процедури керування проблемами й механізми управління ресурсами, та закріпити їх у посадових інструкціях персоналу першої – третьої ліній [5].

У податковому контексті такі практики передбачають виділення окремих доменів даних: майстер-даних контрагентів (KYC – Know Your Customer / Знай свого клієнта та ризикові атрибути), структури групи та юрисдикцій (для цілей Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE), податкових

подій (податкові накладні, митні операції), а також схем рознесення на рахунки (мости між бухгалтерськими даними та податковими позиціями).

Дослідження в галузі управлінського обліку засвідчують, що якість інформаційних систем безпосередньо впливає на якість даних, використовуваних для розрахунків та аналітики. Це зі свого боку визначає надійність податкових оцінок і формування резервів. Інвестиції у вдосконалення інформаційних систем, розвиток IT-компетенцій і розширення джерел даних позитивно корелюють із зростанням якості інформації для ухвалення управлінських рішень у фінансово-податковому середовищі [19]. На практичному рівні це підтверджує потребу для ОАС забезпечувати єдину модель даних, контрольовані процеси інтеграції та обробки даних, застосування контрольних вибірок для валідації та використання тест-кейсів для типових податкових сценаріїв.

Окремий вимір становить цифровізація розкриттів за ESRS, яка потребує застосування XBRL-маркування (datapoints, таблиці розкриттів, валідаційні правила). У наукових публікаціях наголошується на доцільності розщеплення кожної вимоги стандарту на конкретні сутності даних і ролі процесів: від збору інформації (перша лінія) до перевірки та забезпечення достовірності (друга й третя лінії). Відповідна структура має бути відображена в каталозі даних та в робочій платформі ОАС [16]. Для українських підприємств, що здійснюють активну зовнішньоекономічну діяльність, це питання набуває особливої ваги через перетин податкових і нефінансових розкриттів. Наприклад, податкові пільги для «зелених» інвестицій вимагають узгодження ідентифікаторів і забезпечення консистентності між фінансовою, податковою та ESG-звітністю.

Вітчизняні дослідження у сфері податкових ризиків дедалі частіше застосовують формалізовані матриці та ризик-реєстри, у яких чітко визначаються показники впливу та ймовірності, а також регламентується періодичність їхнього перегляду. Такий підхід корелює з вимогами управління даними щодо регулярного оновлення довідників, версійності методик і трасування змін. У межах ОАС ці вимоги мають бути запрограмовані як стандарт життєвого циклу моделі [1; 2].

Зрештою, ключовим критерієм ефективності ОАС є можливість реплікації розрахунків та експорту їх у формати, що відповідають вимогам регуляторних і аудиторських перевірок. Це охоплює підготовку аналітики для Pillar Two, а також формування пакетів у XBRL. Отже, ОАС варто розглядати не лише як облікову платформу, але і як інфраструктуру довіри для податкових рішень. Її функціонування посилює фінансову ефективність

підприємства через підвищення зрілості системи управління ризиками (ERM) та водночас забезпечує відповідність регуляторним вимогам [10].

У таблиці 1.5.5 наведено приклад політики якості даних ОАС. Запропоновані пороги – орієнтовні. Їх варто деталізувати для кожного датасета (первинні документи, довідники, зовнішні реєстри) та затвердити наказом разом із ролями першої, другої й третьої ліній контролю.

Таблиця 1.5.5 – Політика якості даних обліково-аналітичної системи

Вимірник	Поріг / норма	Контрольні процедури	Відповідальні
1	2	3	4
Точність даних про контрагентів	Збігання з державними реєстрами ≥ 99,5 %; дублі – не більше ніж 1 на 10 000 записів	Звірка з державними реєстрами; пошук і злиття дублей; контроль обов'язкових атрибутів ризику	Перша лінія: власник майстер-даних; друга: методолог з якості; третя: внутрішній аудит
Повнота податкових подій	Обов'язкові поля заповнені ≥ 99 %; первинка є для 100 % операцій	Автоматичні перевірки заповненості; вибіркова перевірка первинних документів щомісяця	Перша: бухгалтери / податкові фахівці; друга: контролер даних; третя: внутрішній аудит
Своєчасність завантаження	Дані потрапляють у систему не пізніше ніж 24 год від події	Моніторинг черг обміну; сповіщення про затримки; щоденний звіт про прострочки	Перша: ІТ-чергові; друга: власник процесу даних; третя: аудит ІТ-процесів
Узгодженість між системами	Відхилення сум та ідентифікаторів = 0 у щоденних звірках	Щоденні звірки з обліковою системою; контроль мостів «облік → податкові позиції»	Перша: власники підсистем; друга: методолог обліку; третя: внутрішній аудит
Доступність та швидкодія	Доступність у робочі години ≥ 99,9 %; час відповіді запиту < 3 с	Моніторинг доступності; журнал інцидентів; аналіз причин простоїв	Перша: ІТ-експлуатація; друга: керівник ОАС; третя: аудит ІТ-ризиків
Зрозумілість (глосарій і правила)	Глосарій покриває 100 % полів і показників; правила розрахунків описані	Ведення каталогу даних і глосарію; огляд раз на квартал; навчання користувачів	Перша: власники показників; друга: офіс управління даними; третя: внутрішній аудит
Простежуваність походження та змін	Для кожного показника збережений спосіб «джерело → кроки перетворень → результат»; журнал змін заповнений на 100 %	Автоматичний запис кроків перетворень; неможливість зберегти результат без запису в журнал	Перша: ІТ-розробники процесів; друга: наглядачі за даними; третя: аудит

Продовження таблиці 1.5.5

1	2	3	4
Версійність методик і довідників	Історія версій ведеться; дата чинності вказана; перегляд не рідше ніж раз на квартал	Процедура змін із погодженням; архів правил; контроль порівнянь «до / після»	Перша: власники методик; друга: методологія; третя: аудит
Управління помилками та інцидентами	Усі помилки вносяться до реєстру ≤ 1 роб. дня; критичні усуваються ≤ 5 днів; частка повторних < 10 %	Єдиний реєстр; пріоритезація; аналіз причин; щомісячний звіт керівництву	Перша: власники процесів; друга: офіс управління даними; третя: аудит
Репліковність розрахунків	Незалежне повторення дає той самий результат; відхилення за контрольними вибірками = 0 для ключових показників	Контрольні набори даних; автоматичні тести розрахунків перед випуском	Перша: команда розрахунків; друга: методологія / контроль якості; третя: аудит
Єдність між фінансовою, податковою та звітністю зі сталого розвитку	Єдині ідентифікатори суб'єктів і показників; суперечностей у сумах і фактах – немає	Перехресні звірки звітів; контроль відображення пільг «зелених» інвестицій	Перша: фінанси / податки / сталість; друга: методологія звітності; третя: аудит
Дані для глобального мінімального оподаткування (стовп 2)	Повнота структур групи та юрисдикцій = 100 %; коректність зв'язків перевірена	Каталог юридичних осіб і зв'язків; щоквартальні звірки з юридичною службою	Перша: податковий відділ; друга: методологія групи; третя: аудит
Тестування типових податкових сценаріїв	Набір тестів покриває ≥ 80 % сценаріїв; успішність проходження ≥ 95 %	Регулярні тести перед релізами; сценарії для ПДВ, митниці, податку на прибуток	Перша: IT та податкові фахівці; друга: контроль якості; третя: аудит
Перегляд ризик-матриці та показників контролю	Перегляд не рідше ніж раз на квартал; оновлення порогів за рішенням комітету	Комітет із ризиків; протокол змін; синхронізація з довідниками	Перша: власники процесів; друга: управління ризиками; третя: аудит

Джерело: розроблено автором.

Реагування й внутрішні контролі. Для кожного податкового ризику має фіксуватися стратегія A / R / S / A – *avoid, reduce, share, accept* (уникнути, знизити, передати, прийняти), прив'язана до апетиту до ризику, відповідних KRI (Key Risk Indicators – ключових індикаторів ризику) та очікуваної вартості втрат.

Рішення мають бути інтегровані в цикл ERM (Enterprise Risk Management – інтегроване управління ризиками підприємства) і демонструвати вимірюваний ефект на операційну результативність: скорочення частоти інцидентів, зменшення волатильності ETR (Effective Tax Rate – ефективної ставки податку) та витрат на податкові спори.

Емпіричні дослідження підтверджують, що зрілість системи управління ризиками корелює з кращими операційними метриками – за умови, що процеси дійсно «вмонтовані» в процедури ухвалення управлінських рішень.

Можна виділити такі принципи контролів:

1. Запобіжні, виявні, коригувальні. Пріоритет надається запобіжним контролям – правилам перевірок у точках виникнення події. Водночас зберігається шар виявних контролів (післяподієвий аналіз, аналітика винятків) і коригувальних заходів (ремедіація даних і процесів). Така тришарова архітектура забезпечує як превенцію, так і своєчасне виправлення помилок.

2. SoD (Segregation of Duties – розмежування повноважень). Базовий рівень охоплює розмежування зберігання активів, первинного та вторинного авторизування, реєстрації операцій і звірки. В IT-процесах окремо виділяються надання доступів і їхнє первинне / вторинне затвердження. Сучасна концептуальна модель SoD описує шість наборів ролей і потребу щонайменше у п'яти працівниках для IT-підтримуваних процесів; це створює операційний шаблон для побудови матриць SoD у закупівлях, збуті, казначействі та податковому обліку [37].

3. Принцип «4 / 6 очей». Для матеріально суттєвих податкових подій (зміна ставки / бази, коригування міжнародних розрахунків тощо) запроваджується подвійне або потрійне погодження різними лініями контролю. Це знижує ризик помилок і упередженості та підвищує відтворюваність рішень.

4. Архітектури безперервного контролю. Поряд із вбудованими модулями в ERP (Enterprise Resource Planning – система планування ресурсів підприємства) та EAM (Enterprise Asset Management – управління активами підприємства) застосовується окремий шар моніторингу з незалежною логікою правил і журналами винятків – CCM (Continuous Controls Monitoring – безперервний моніторинг контролів). Реальні впровадження демонструють скорочення лагу виявлення відхилень і підвищення надійності процедур [12].

5. Безперервний аудит у середовищі ERP. Застосовують різні архітектури – від «вбудованих модулів» до «агентів спостереження». Критично важливими є керованість правил, повне трасування дій та ітеративне вдосконалення моделей виявлення [23].

Аналітика аномалій. На транзакційному шарі ОАС доцільно поєднувати правило-орієнтовані перевірки (детерміністичні тести) з підходами, заснованими на даних: виявлення аномалій, кластеризація, методи ML (Machine Learning – машинне навчання). Їх варто використовувати насамперед як «сенсори» для привернення уваги, а не як інструменти автоматичного винесення вердиктів. Оглядова література підтверджує ефективність машинного аналізу даних у виявленні нетипових патернів у фінансово-облікових даних; ключовими залишаються якісна інженерія ознак, баланс помилок I та II роду й контроль упередженості моделей [33].

Отже, системне поєднання SoD, принципу «4 / 6 очей», безперервного моніторингу контролів і аналітики аномалій формує замкнений цикл реагування: від раннього виявлення сигналів до швидкого реагування, корекції процесів і вимірюваного покращення операційної та податкової дисциплін.

Архітектура обліково-аналітичної системи. Базова ціль ОАС – забезпечити безперервний ланцюг «джерела → якісні дані → аналітика → управлінські рішення → стандартні розкриття».

Практичний референс виглядає так: джерела (системи ERP – *Enterprise Resource Planning*, податкові модулі, зовнішні державні / галузеві реєстри) → ETL / ELT (*Extract – Transform – Load / Extract – Load – Transform* – вилучення, трансформація, завантаження даних) із керованими правилами якості → DWH (*Data Warehouse* – сховище даних) із предметними шарами: податок на додану вартість (ПДВ), податок на прибуток, трансфертне ціноутворення (ТЦУ), пільги, пов'язані з екологічними, соціальними та управлінськими параметрами (ESG) → рівень BI (*Business Intelligence, бізнес-аналітика*) з дашбордами для першої, другої та третьої ліній контролю → шар розкриттів (Автоматизовані пакети для Pillar Two, CBCR – *Country-by-Country Reporting* та XBRL – *eXtensible Business Reporting Language*).

Життєздатність цієї архітектури залежить від формалізованих рішень управління даними: політик і стандартів; чітких ролей data owner (власник домену даних) і data steward (куратор якості та процесів); корпоративного каталогу даних; метаданих якості; процедур управління інцидентами даних. Така конструкція узгоджується з узагальненими моделями корпоративного

управління даними й мінімізує «ручні» інтерпретації, що породжують розбіжності між звітністю та операційними даними.

Якість і простежуваність. Політики якості мають спиратися на класичні виміри: точність, повнота, своєчасність, узгодженість, доступність та інтерпретованість. Паралельно потрібно підтримувати трасування методу кожного показника від джерела через трансформації до вихідних форм звітності й розкриттів. Наявність такого «ланцюга походження» підвищує довіру до розрахунків у внутрішніх перевірках, зовнішніх запевненнях і під час податкових спорів, коли критично важливо відтворити, як саме отримано цифру в звіті.

Безперервний моніторинг контролів і податкових показників. Логічно виокремити сервіс безперервного моніторингу як автономний компонент поверх DWH / BI: подієва обробка (event processing), шина повідомлень (message bus), керовані правила, журнали винятків, SLA на опрацювання. У практичних кейсах впровадження CCM (*Continuous Controls Monitoring* – безперервний моніторинг контролів) та в дослідженнях із безперервного аудиту в середовищах ERP показано зменшення лагу виявлення відхилень і зростання надійності процедур. Інакше кажучи, сигнали з'являються ближче до моменту виникнення ризику, а не заднім числом у звітних циклах [12; 23].

Стандартизовані розкриття та XBRL. Окремий контур стосується структурованого тегування XBRL. Якість таксономій і локальних розширень безпосередньо впливає на коректність розрахунків і зрозумілість для користувачів ринку (інвесторів, регуляторів, аудиторів). Емпіричні дослідження фіксують зв'язок зрілої XBRL-практики з кращою якістю податкових нарахувань. Це аргумент на користь підходу data-as-a-product («дані як продукт»): кожен пакет розкриттів має свій життєвий цикл, власника, тестові сценарії, показники якості та версіонування.

Підтримка Pillar Two та CBCR. Сучасна модель даних ОАС повинна нативно підтримувати обчислення GloBE (*Global Anti-Base Erosion* – глобальні правила протидії розмиванню бази оподаткування) у межах Pillar Two ініціативи OECP: єдину базу розрахунку, тимчасові різниці, консолідацію на рівні країн, а також прозоре трасування припущень і відтворюваність результатів. Для CBCR критичною є узгодженість між юридичною структурою групи, периметром консолідації та джерелами даних у DWH, щоб формули показників відтворювалися автоматично й були однаковими для всіх юрисдикцій.

Добре спроєктована ОАС – це не лише технологічний аспект. Це керований механізм, у якому політики управління даними, вимірювана якість, прозора простежуваність і стандартизовані розкриття працюють як єдина система. Саме така побудова робить можливими швидкі управлінські цикли, надійні податкові розрахунки та безболісне виконання регуляторних вимог у багатоюрисдикційному середовищі.

Звітність. Архітектуру звітності доцільно вибудовувати в три взаємодоповнювальні рівні, кожен з яких орієнтований на свій горизонт прийняття рішень і власний темп оновлення даних. Узгодження цих рівнів забезпечить гармонійний перехід від оперативного реагування до стратегічного управління ризиками.

Операційні дашборди (перша лінія). Фокус – на KRI (Key Risk Indicators – ключові індикатори ризику), максимально «близьких до процесу»: помилки з ПДВ, динаміка реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування, конфлікти SoD (Segregation of Duties – розподіл обов'язків), винятки в довідниках. Дані оновлюються часто; завдання – швидке виявлення відхилень і негайна реакція.

Тактичні панелі (друга лінія). На цьому рівні відстежуються тренди ризиків і результативність контролів (покриття та частота дефектів), статус ремедіації, а також пороги ризик-апетиту з окресленими «жовтими / червоними» зонами. Тут формалізуються правила ескалації, визначаються ролі та відповідальність, узгоджується календар оглядів.

Стратегічні панелі (правління / аудиткомітет). Подання концентрується на карті ключових податкових позицій і спорів, волатильності ETR (Effective Tax Rate – ефективної ставки податку), резервах за невизначеними позиціями, готовності до Pillar Two і рамки BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), а також до CbCR (Country-by-Country Reporting). Ці показники інтегруються з KPI (Key Performance Indicators – ключові показники ефективності) сталого розвитку та цілями, що забезпечує цілісність управлінської стратегії.

Отже, перша лінія забезпечує сигнал, друга – аналіз і дії, третя – стратегічні рішення та коригування політик; разом вони формують замкнений контур управління ризиками й підзвітності.

Пороги, тригери та часові вікна для реагування мають бути стандартизовані й пов'язані з ризик-апетитом: відхилення → тактичний аналіз і ремедіація → стратегічний перегляд допусків і резервів. Ролі та відповідальність фіксуються в процедурах і календарях оглядів; рішення повертаються в перший шар у формі оновлених контролів і правил якості даних.

Візуалізація ризику. Традиційні теплові діаграми (за кольоровим спектром впливу ризику) корисні як оглядовий інструмент, однак мають методичні вади: суб'єктивність шкал, втрату інформації під час категоризації та можливе спотворення пріоритетів. Доцільно доповнювати їх кількісними профілями втрат – VaR (Value at Risk – граничний потенційний збиток за заданою ймовірністю) та ES (Expected Shortfall – очікуваний середній збиток у «хвості» розподілу), «діаграмами-віялами» (fan charts) для ETR, а також підходами risk-adjusted loss (збиток із поправкою на ризик) для ранжування ініціатив. Така комбінація зменшує суб'єктивність і полегшує ресурсне планування.

Зв'язок із фінансовою звітністю. Показники ОАС мають бути трасовані до оцінок податкових зобов'язань і розкриттів відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток». Керована аналітика знижує інформаційний ризик щодо невизначених податкових позицій і покращує якість комунікації з інвесторами через більш обґрунтовані оцінювання та послідовні розкриття [23].

Так, багатошарова звітність із чіткими тригерами реагування, кількісно визначеними профілями ризику та прозорими зв'язками з фінансовою звітністю формує цілісний контур управління податковими ризиками. Саме така архітектура забезпечує узгоджені рішення на рівнях «операції – тактика – стратегія» й підтримує стійкість податкової функції в середовищі посилених регуляторних вимог.

Узгодження ОАС із ERM / ISO 31000 / «трьома лініями». ОАС управління податковими ризиками повинна спиратися на комплекс узгоджених рамок ризик-менеджменту та стандартів розкриття інформації, які формують єдине методичне поле.

По-перше, **Enterprise Risk Management (ERM)** у сучасному трактуванні акцентує увагу на зв'язку ризиків зі стратегією, цілями та результативністю організації. Основні компоненти ERM – *управління й культура (governance & culture); стратегія та постановка цілей (strategy & objective-setting); ефективність (performance); огляд і перегляд (review & revision); інформація, комунікація та звітність (information, communication & reporting)* – задають структурну логіку управління. Дослідження підтверджують, що зрілість ERM позитивно корелює з операційною ефективністю за умови охоплення повного циклу й інтеграції в процес ухвалення рішень на рівні ради директорів і топ-менеджменту [10]. Це визначає ключові вимоги до ОАС: прозорі карти процесів, формалізація ризик-апетиту, чітко визначені KPI / KRI та налагоджений зворотний зв'язок через аналітику для ради й профільних комітетів.

По-друге, **ISO 31000** задає принципи інтегрованості, налаштованості та безперервності управління ризиками. Критичний аналіз цього стандарту свідчить про небезпеку «ритуалізації», коли формальне дотримання вимог не гарантує реальної ефективності управління [24]. Відповідно, принципи ISO 31000 потребують операціоналізації через забезпечення якості даних, розподіл ролей за моделлю RACI (Responsible-Accountable-Consulted-Informed), відстежуваність даних і регулярний перегляд ризик-апетиту. Для податкової функції це означає: 1) фіксацію зв'язку між податковими подіями та бізнес-цілями; 2) дизайн контролів на основі ризик-зваженого підходу; 3) доказовість розрахунків, особливо в контексті податкових спорів та аудиту.

По-третє, **модель «трьох ліній» від IIA** (The Institute of Internal Auditors) уточнює розподіл ролей між власниками процесів (перша лінія), функціями ризик-менеджменту та комплаєнсу (друга) й внутрішнім аудитом (третя). Емпіричні дослідження показують, що відсутність належної координації між лініями призводить до дублювання функцій і виникнення «сліпих зон», що є критично небезпечним у податкових процесах із високою складністю та значною кількістю винятків [13]. ОАС має забезпечувати цю координацію через використання єдиних довідників податкових подій, узгоджених матриць контролів, журналів винятків і рольових дашбордів для трьох ліній.

По-четверте, міжнародні **податкові ініціативи ОЕСР (BEPS / Pillar Two)** переводять вимоги до прозорості й розрахунків у кількісні та технічно формалізовані критерії. Це охоплює визначення GloBE-бази, розрахунок ефективної ставки оподаткування, урахування тимчасових різниць і консолідацію показників за країнами. Відповідно, ОАС має забезпечити зв'язок між фінансовим і податковим обліком та єдиною моделлю даних і методикою розрахунків [32].

По-п'яте, **стандарти сталого розвитку ESRS / CSRD** вимагають цифрово структурованих податкових і нефінансових розкриттів на основі XBRL-таксономій. Це унеможливлює використання «ручних» або несумісних форматів подання даних. Останні академічні праці з інформаційної архітектури ESRS пропонують операційну модель, що містить: визначення точок даних (*datapoints*), політики якості, а також наскрізні процеси збору, перевірки та маркування інформації. Усе це має бути відображено в дизайні ОАС через каталог даних, правила валідації та контрольні журнали [16].

Отже, узгодження ERM, ISO 31000 та моделі «трьох ліній» зі специфічними вимогами BEPS / Pillar Two та ESRS формує так званий «набір обов'язкових можливостей» ОАС:

1) ризик-зважені контролі та чіткий розподіл ролей;

2) методично коректні розрахунки відповідно до Pillar Two;

3) цифрово структуровані розкриття за стандартами ESRS;

4) аналітику для ухвалення рішень радою та менеджментом, інтегровану в цикл PDCA.

Ці рамки не є альтернативними, а взаємодоповнюють одна одну, створюючи узгоджену нормативно-методичну основу для управління податковими ризиками [10; 13; 16; 24; 32].

Узгодження ОАС із ERM / ISO 31000 / «трьома лініями» (ролі, потоки даних, точки контролю) детально відображено в таблиці 1.5.6.

Таблиця 1.5.6 – Узгодження ОАС із ERM / ISO 31000 / «трьома лініями»

Елемент	ERM (COSO)	ISO 31000	«Три лінії»	Приклад реалізації в ОАС
Ролі	Розподіл обов'язків між управлінськими рівнями (CFO, ризик-офіцер, аудит)	Визначення відповідальних за управління ризиками та їх компетентність	1-а лінія: бізнес-процеси, 2-а: контроль / ризик-менеджмент, 3-я: внутрішній аудит	Налаштовані профілі користувачів: бухгалтер, контролер, внутрішній аудитор
Потоки даних	Інтеграція даних у систему для виявлення та моніторингу ризиків	Прозорість і простежуваність інформаційних потоків	1-а лінія надає дані, 2-а агрегує, 3-я перевіряє	Автоматичні звіти та дашборди для CFO / Tax / Audit / ESG
Точки контролю	Вбудовані контрольні заходи для запобігання шахрайству та помилкам	Процеси ідентифікації, оцінки, обробки та моніторингу ризиків	1-а лінія: операційні контролі, 2-а: моніторинг, 3-я: незалежна оцінка	SOD-контролі, журнали змін, перевірки доступів
Відповідність / нагляд	Систематичний підхід до відповідності (compliance)	Орієнтація на постійне вдосконалення	3-я лінія дає впевненість раді директорів	Інтегровані модулі комплаєнсу та автоматичний аудит-трек
Аналітика та звітність	Підтримка стратегічних рішень на основі даних	Забезпечення релевантності та достовірності даних	Використання даних усіма трьома лініями	XBRL-пакети, CBCR, Pillar Two аналітика

Джерело: розроблено автором.

Отже, ОАС формує своєрідну «спільну мову» для ключових корпоративних функцій: податкової, фінансової, ризик-менеджменту, ESG та IT.

Її результативність ґрунтується на трьох взаємопов'язаних засадах: чіткій типології ризиків, прозорих принципах функціонування (превентивність, якість і простежуваність даних, інтегрованість із корпоративним управлінням) та логіці безперервного вдосконалення за циклом PDCA.

Така архітектура забезпечує узгодженість дій різних підрозділів і підвищує загальну стійкість системи управління податковими ризиками.

Висновки

Сучасне регуляторне середовище (BEPS / Pillar Two), зростаючі вимоги до прозорості (ESG / ESRS, подвійна суттєвість) і очікування інвесторів щодо надійності даних роблять управління податковими ризиками невід'ємною частиною корпоративного управління. У цих умовах обліково-аналітична система (ОАС) повинна бути інтегрованою архітектурою даних, процесів і контролів, що безперервно ідентифікує, вимірює, моніторить і знижує ризики в логіці PDCA-циклу та моделі «трьох ліній захисту». По-перше, це означає перехід від «пожежних» практик до процесної дисципліни з чітким розподілом ролей і артефактів; по-друге, – синхронізацію податкових KRI з нефінансовими KPI; і, по-третє, – впровадження цифровонативної моделі даних із підтримкою XBRL для відтворюваності розрахунків і порівнянності розкриттів.

Методичний внесок роботи полягає у формалізації «набору обов'язкових можливостей» ОАС: від каталогу ризиків, матриці апетиту / толерантності, профілів контролів і SLA для звітності до наскрізної трасованості даних (від ERP та зовнішніх реєстрів через ETL / ELT і DWH до BI-дашбордів і пакетів розкриттів). На відміну від поширених підходів, які зосереджуються або на облікових процедурах, або на фрагментарній автоматизації, запропонована рамка інтегрує податкову функцію з ERM / ISO 31000 із корпоративною стратегією ESG, забезпечуючи «замкнений контур» ухвалення рішень: раннє попередження → реагування → ремедіація → верифікація ефекту. Отже, податкова функція перестає бути ізольованою й перетворюється на інфраструктуру довіри між фінансами, ризик-менеджментом, комплаєнсом, IT та стейкхолдерами.

Емпіричну й прикладну основу підходу становлять структуровані артефакти (реєстр ризиків, шаблони контролів і планів реагування, типові карти потоків даних), прикладні ESG + Tax-дашборди та імітаційні сценарії обчислень GloBE для окремих юрисдикцій. Ці матеріали демонструють, як узгодити розрахунок ETR / UTB і показники прозорості з вимогами Pillar Two та ESRS, а також як налаштувати CCM / continuous audit для виявлення податкових аномалій майже в реальному часі. Практична придатність підкреслюється тим, що ключові елементи ОАС: стандартизоване тегування XBRL, контроль розділення обов'язків (SoD, «4 / 6 очей»), узгодження тимчасових різниць на рівні юрисдикцій – вписані у звичні для підприємств IT-стеки та процеси внутрішнього контролю.

Управлінська цінність ОАС проявляється через вимірювані результати: скорочення волатильності ETR, зменшення частки виправлених декларацій, зниження витрат на податкові спори та прискорення циклів звітності. Крім того, подвійна суттєвість задає нову оптику ефективності: податкові рішення мають бути обґрунтовані як з позицій фінансового впливу (грошові потоки, капіталізація ризиків), так і з погляду довіри суспільства (якість розкриттів, «соціальна ліцензія» на діяльність). Уніфікація KRI з нефінансовими KPI на ESG + Tax-дашбордах формує «нервовий центр» управління ризиками, який одночасно задовольняє вимоги регуляторів і запити інвесторів на порівнянність даних.

Водночас дослідження має окреслені межі застосовності. По-перше, ефективність ОАС залежить від якості й узгодженості вихідних даних (нестача еталонних довідників, різна зрілість процесів у бізнес-одиницях). По-друге, регуляторна динаміка (оновлення правил Pillar Two, локальні тлумачення) створює потребу в регулярній ревізії методик і параметрів моделей. По-третє, масштабування CCM та XBRL вимагає інвестицій у компетенції, зміни ролей і підтримку з боку керівництва. Майбутні дослідження варто спрямувати на порівняльну валідацію наборів KRI, тестування чутливості контролів, а також на бенчмаркинг ефектів ОАС у різних галузях і юрисдикціях.

Підсумовуючи, запропонована ОАС управління податковими ризиками є масштабованою, відтворюваною та регуляторно готовою рамкою, яка синхронізує методологію PDCA й «трьох ліній захисту» з вимогами BEPS / Pillar Two та стандартами ESG / ESRS. Вона надає підприємствам дорожню карту впровадження – від принципів і процесів до архітектури

даних і цифрово-структурованої звітності та створює передумови для системного зменшення податкової невизначеності під час зростання прозорості. Для українських компаній це означає перехід від епізодичних рішень до інституалізованої практики, де податкова функція інтегрована в корпоративне управління, а дані стають спільною мовою між підрозділами.

Якірні маркери цінності для керівництва: 1) управлінський ефект – керованість ризиків і швидші цикли ухвалення рішень; 2) регуляторна готовність – коректність і відтворюваність обчислень GloBE та уніфіковані розкриття; 3) довіра стейкхолдерів – підвищена прозорість, сумісність звітності й посилення репутаційного капіталу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Краєвський В., Муравський О. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис*. 2023. № 1. С. 23–28. DOI : https://doi.org/10.32782/2786-8273/2023-1-4

2. Кучеренко С. Проблематика оцінки податкових ризиків суб'єктів господарювання. *Український економічний часопис*. 2024. № 6. С. 31–38. DOI : https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-6-5

3. Скрипник М., Григоревська О. Ризики та загрози податкової безпеки підприємства та шляхи їх мінімізації під впливом covid-19. *Підприємництво та інновації*. 2020. № 15. С. 64–69. DOI : https://doi.org/10.37320/2415-3583/15.11

4. Стародуб Д. М. Щодо модернізації вітчизняної системи управління податковими ризиками у контексті світового досвіду. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2019. № 15. С. 134–142. DOI : https://doi.org/10.33244/2521-1196.15.2019.134-142

5. Abraham R., Schneider J., vom Brocke J. Data governance: a conceptual framework, structured review, and research agenda. *International journal of information management*. 2019. Vol. 49. P. 424–438. DOI : https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2019.07.008

6. Alles M. G., Kogan A., Vasarhelyi M. A. Feasibility and economics of continuous assurance. *AUDITING: a journal of practice & theory*. 2002. Vol. 21, no. 1. P. 125–138. DOI : https://doi.org/10.2308/aud.2002.21.1.125

7. Alles M. G., Kogan A., Vasarhelyi M. A. Putting continuous auditing theory into practice: lessons from two pilot implementations. *Journal of information systems*. 2008. Vol. 22, no. 2. P. 195–214. DOI : https://doi.org/10.2308/jis.2008.22.2.195

8. Brekhov S. The tax risk management system conceptualization: strategic goals and directions of reforming the State Tax Service of Ukraine. *Socio-Economic research bulletin*. 2019. No. 2–3 (70–71). P. 106–117. DOI : https://doi.org/10.33987/vsed.2-3(70-71).2019.106-117

9. Brushwood J. D., Johnston D. M., Lusch S. J. The effect of tax audit outcomes on the reporting and valuation of unrecognized tax benefits. *Advances in accounting*. 2018. Vol. 42. P. 1–11. DOI : https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.06.001

10. Callahan C., Soileau J. Does Enterprise risk management enhance operating performance? *Advances in accounting*. 2017. Vol. 37. P. 122–139. DOI : https://doi.org/10.1016/j.adiac.2017.01.001

11. Chen W., Meng F. Sustainable development, economic policy uncertainty and tax risk. *Sustainability accounting, management and policy journal*. 2024. Vol. 16, no. 1. P. 1–43. DOI : https://doi.org/10.1108/sampj-11-2023-0803

12. Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens / M. Alles et al. *International journal of accounting information systems*. 2006. Vol. 7, no. 2. P. 137–161. DOI : https://doi.org/10.1016/j.accinf.2005.10.004

13. Coordination challenges in implementing the three lines of defense model / U. Bantleon et al. *International journal of auditing*. 2020. Vol. 25, no. 1. P. 59–74. DOI : https://doi.org/10.1111/ijau.12201

14. Dyreng S. D., Hanlon M., Maydew E. L. Long-Run corporate tax avoidance. *The accounting review*. 2008. Vol. 83, no. 1. P. 61–82. DOI : https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.1.61

15. Erle B. Tax risk management and board responsibility. *Tax and corporate governance*. 2008. P. 205–220. DOI : https://doi.org/10.1007/978-3-540-77276-7_15

16. Fragidis G., Papafloratos T. An information architecture for the european sustainability reporting standards (ESRS). *Sustainability*. 2025. Vol. 17, no. 17. P. 7675. DOI : https://doi.org/10.3390/su17177675

17. Fu X., Zhang X. Tax burden and enterprises' ESG performance. *International review of financial analysis*. 2025. Vol. 103. P. 104223. DOI : https://doi.org/10.1016/j.irfa.2025.104223

18. Gleason C. A., Pincus M., Rego S. O. Material weaknesses in tax-related internal controls and last chance earnings management. *The journal of the american taxation association*. 2017. Vol. 39, no. 1. P. 25–44. DOI : https://doi.org/10.2308/atax-51511

19. Knauer T., Nikiforow N., Wagener S. Determinants of information system quality and data quality in management accounting. *Journal of management control*. 2020. Vol. 31, no. 1–2. P. 97–121. DOI : https://doi.org/10.1007/s00187-020-00296-y

20. Koester A., Lim S. C., Vigeland R. L. The effect of tax-related material weakness in internal controls on the market valuation of unrecognized tax benefits. *The journal of the american taxation association*. 2014. Vol. 37, no. 1. P. 129–155. DOI : https://doi.org/10.2308/atax-50952

21. Kovermann J., Velte P. The impact of corporate governance on corporate tax avoidance–A literature review. *Journal of international accounting, auditing and taxation*. 2019. Vol. 36. P. 100270. DOI : https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100270

22. Kucheriava M., Lisovyi S. Accounting and analytical support for managing the activities of IT enterprises in the context of sustainable development: modern approaches and prospects. *Fìnansi ukraïni*. 2025. Vol. 2024, no. 12. P. 114–128. DOI : https://doi.org/10.33763/finukr2024.12.114

23. Kuhn J. R., Sutton S. G. Continuous auditing in ERP system environments: the current state and future directions. *Journal of information systems*. 2010. Vol. 24, no. 1. P. 91–112. DOI : https://doi.org/10.2308/jis.2010.24.1.91

24. Lalonde C., Boiral O. Managing risks through ISO 31000: a critical analysis. *Risk management*. 2012. Vol. 14, no. 4. P. 272–300. DOI : https://doi.org/10.1057/rm.2012.9

25. Mapping the landscape of key performance and key risk indicators in business: a comprehensive bibliometric analysis / Ș. Ionescu et al. *Risks*. 2024. Vol. 12, no. 8. P. 125. DOI : https://doi.org/10.3390/risks12080125

26. Measuring and monitoring BEPS, action 11 – 2015 final report. OECD, 2015. DOI : https://doi.org/10.1787/9789264241343-en

27. Oliynyk Y. Implementation of step 13 of the BEPS Action Plan in the context of introducing automatic exchange of information for tax purposes. *Fìnansi ukraïni*. 2021. Vol. 2021, no. 10. P. 41–47. DOI : https://doi.org/10.33763/finukr2021.10.041

28. Paape L., Speklé R. F. The adoption and design of enterprise risk management practices: an empirical study. *European accounting review*. 2012. P. 1–32. DOI : https://doi.org/10.1080/09638180.2012.661937

29. Risk registers: structuring data collection to develop risk intelligence / M. Leva et al. *Safety science*. 2017. Vol. 100. P. 143–156. DOI : https://doi.org/10.1016/j.ssci.2017.05.009

30. Safety risk registers: challenges and guidance / N. Balfe et al. *Chemical engineering transactions*. 2014. Vol. 36. P. 571–576. DOI : https://doi.org/10.3303/CET1436096

31. Senova A., Tobisova A., Rozenberg R. New approaches to project risk assessment utilizing the monte carlo method. *Sustainability*. 2023. Vol. 15, no. 2. P. 1006. DOI : https://doi.org/10.3390/su15021006

32. Tax challenges arising from digitalisation of the economy – global anti-base erosion model rules (pillar two): inclusive framework on BEPS. OECD, 2021. DOI : https://doi.org/10.1787/782bac33-en

33. The application of data mining techniques in financial fraud detection: a classification framework and an academic review of literature / E. Ngai et al. *Decision support systems*. 2011. Vol. 50, no. 3. P. 559–569. DOI : https://doi.org/10.1016/j.dss.2010.08.006

34. van den Brink G. J., Leipoldt M. Key risk indicators reloaded. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*. 2022. Vol. 96, no. 5/6. P. 165–171. DOI : https://doi.org/10.5117/mab.96.80730

35. Walton S., Yang L., Zhang Y. (XBRL tag extensions and tax accrual quality. *Journal of information systems*. 2020. Vol. 35, no. 2. P. 91–114. DOI : https://doi.org/10.2308/isys-19-054

36. Wang R. Y., Strong D. M. Beyond accuracy: what data quality means to data consumers. *Journal of management information systems*. 1996. Vol. 12, no. 4. P. 5–33. DOI : https://doi.org/10.1080/07421222.1996.11518099

37. W. Kobelsky K. A conceptual model for segregation of duties: Integrating theory and practice for manual and IT-supported processes. *International journal of accounting information systems*. 2014. Vol. 15, no. 4. P. 304–322. DOI : https://doi.org/10.1016/j.accinf.2014.05.003

1.6. Інтеграція технологій вуглецевого обліку в управління ланцюгами постачань підприємств

(Є. Д. Шевченко, здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти, Державний податковий університет)

У сучасному глобалізованому світі, що характеризується безпрецедентною швидкістю розвитку технологій, інтенсифікацією виробничо-економічних процесів та одночасним загостренням екологічних викликів, проблема зміни клімату дедалі більше виходить за межі екологічного дискурсу й перетворюється на ключовий чинник, який визначає траєкторію соціально-економічного розвитку держав, регіонів і суб'єктів господарювання. Відтак у центрі уваги наукової спільноти та практиків бізнес-середовища дедалі частіше опиняється потреба в розробці й упровадженні нових управлінських підходів, орієнтованих на забезпечення балансу між економічною ефективністю та екологічною безпекою, що передбачає, серед іншого, інтеграцію принципів сталого розвитку в усі сфери господарської діяльності, включно із логістичною інфраструктурою підприємств.

Зважаючи на те, що логістичні процеси – у їх найширшому розумінні – охоплюють не лише транспортування, складування й розподіл матеріальних ресурсів, але й формування стратегій постачання, організацію зворотної логістики та управління життєвим циклом продукції, саме в цій сфері акумулюється значна частка викидів парникових газів, зокрема вуглекислого газу (CO_2), які, згідно з міжнародними дослідженнями, істотно впливають на кліматичні зміни на планеті. Відповідно, забезпечення ефективного управління цими процесами з урахуванням екологічного виміру неможливе без впровадження спеціалізованих технологій вуглецевого обліку, здатних забезпечити достовірне вимірювання, моніторинг і контроль за викидами на всіх етапах функціонування ланцюга постачань.

Незважаючи на активну розробку методологічних основ обліку парникових газів у межах таких глобальних ініціатив, як GHG Protocol, ISO 14064, Carbon Disclosure Project, та рекомендацій Міжурядової групи експертів зі зміни клімату (IPCC), рівень інтеграції цих інструментів у систему управління підприємствами в багатьох країнах, зокрема в Україні, залишається фрагментарним, обмеженим і таким, що не дає змогу забезпечити повноцінну екологічну трансформацію бізнес-процесів. Становить проблему також і те, що національна система обліку, яка традиційно була зорієнтована на забезпечення фіскальних і фінансово-звітних функцій, досі

недостатньо адаптована до потреб екологічного менеджменту, що зі свого боку обумовлює потребу в глибокому перегляді підходів до організації обліково-аналітичного забезпечення в умовах кліматичних викликів.

Актуальність порушеної проблеми обумовлена не лише екологічними, а й економічними, соціальними та регуляторними чинниками, серед яких варто виокремити посилення міжнародних вимог до екологічної звітності, поступове впровадження механізму вуглецевого коригування на кордоні ЄС (CBAM), попит у відповідності критеріям «зеленого» інвестування та зростання ролі нефінансових показників у системі оцінювання корпоративної сталості. В умовах, коли підприємства все частіше стикаються з потребою доводити свою екологічну відповідальність не декларативно, а на основі достовірних і верифікованих даних, здатних витримати аудиторську перевірку на міжнародному рівні, постає об’єктивна потреба в інтеграції вуглецевого обліку в загальну систему стратегічного управління, що передбачає не лише технічне впровадження відповідного програмного забезпечення, а й переосмислення логіки логістичних рішень крізь призму кліматичної відповідальності.

У цьому контексті особливої уваги набуває розробка обґрунтованого методологічного підходу до побудови обліково-аналітичної системи, що забезпечує інтеграцію технологій вуглецевого обліку в логістичні ланцюги з урахуванням специфіки підприємств різних галузей, масштабів діяльності та ступеня цифрової трансформації. Важливо не лише зібрати первинні дані про джерела викидів, але й коректно їх ідентифікувати, систематизувати та використати для ухвалення управлінських рішень, що сприятимуть зниженню вуглецевого сліду, підвищенню енергоефективності логістичних процесів, оптимізації витрат і формуванню позитивного іміджу підприємства як соціально відповідального суб’єкта господарювання.

Отже, враховуючи вищевикладене, стає очевидним, що інтеграція технологій вуглецевого обліку в систему управління ланцюгами постачань є не лише актуальним науковим завданням, але й практично значущим інструментом забезпечення конкурентоспроможності підприємств на сучасному ринку, що дедалі більше орієнтується на принципи прозорості, відкритості та екологічної відповідальності. Саме ці ідеї становлять концептуальне підґрунтя дослідження, результати якого спрямовані на розробку практичних механізмів поєднання економічної раціональності з кліматичною відповідальністю в межах логістичних стратегій підприємств.

1.6.1. Логістика під тиском кліматичних змін як основа формування вуглецевого обліку в ланцюгах постачань

Упродовж останніх десятиліть концепція сталого розвитку зазнала суттєвої еволюції, трансформувавшись із суто екологічного постулату, орієнтованого на збереження природного середовища, у комплексну систему координат, яка визначає напрями соціально-економічної політики, управлінських рішень на мікро- та макрорівні, а також формує нову філософію ведення бізнесу, що ґрунтується на інтеграції екологічних, економічних і соціальних чинників у процес прийняття рішень. Ця трансформація була зумовлена усвідомленням того факту, що класичні моделі зростання, орієнтовані виключно на прибутковість, нехтують вартістю природного капіталу, що, нарешті, призводить до виснаження ресурсів, деградації екосистем і порушення кліматичної рівноваги.

Концепція сталого розвитку, офіційно закріплена в доповіді Брундтландської комісії 1987 року під назвою *«Наше спільне майбутнє»*, яка визначила сталий розвиток як «розвиток, що задовольняє потреби сучасного покоління, не ставлячи під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти власні потреби», набула подальшого розвитку як Цілі сталого розвитку ООН (Sustainable Development Goals), схвалені 2015 року. Серед 17 Цілей особливої уваги заслуговує ЦСР № 13 – «Боротьба зі зміною клімату», яка прямо стосується тематики викидів парникових газів, адаптації до кліматичних ризиків і трансформації виробничих систем відповідно до вимог низьковуглецевої економіки.

У цьому контексті логістика, яка є невід'ємним компонентом будь-якої виробничо-економічної системи, постає не лише як джерело викидів, а й як потужний інструмент досягнення кліматичних цілей за умови її екологічної переорієнтації. З одного боку, логістичні операції, пов'язані з транспортуванням, складуванням, пакуванням та обробкою вантажів, становлять суттєву частку в глобальних викидах CO_2, зокрема в транспортному секторі, який, за даними Міжнародного енергетичного агентства (IEA), 2023 року забезпечив понад 24 % загальносвітових енергетичних викидів. З іншого боку, саме завдяки оптимізації маршрутів, впровадженню енергоефективних транспортних засобів, розвиткові систем «зеленої логістики» та інноваційним цифровим рішенням з'являється реальна можливість знизити вуглецеве навантаження на довкілля.

Варто зазначити, що розвиток екологічної логістики не є ізольованим процесом, а відбувається в тісному взаємозв'язку з еволюцією загальноекономічних і технологічних трендів, серед яких особливої ваги набувають цифровізація, діджиталізація облікових систем, поширення концепцій Smart Logistics, Internet of Things (IoT) та Artificial Intelligence (AI), що дають змогу автоматизувати облік викидів, здійснювати моделювання сценаріїв логістичних операцій і приймати рішення на основі великих обсягів даних (Big Data). Водночас, незважаючи на позитивну динаміку розвитку екологічної логістики на глобальному рівні, вітчизняна практика управління логістичними системами часто демонструє обмежену інтегрованість кліматичних аспектів у стратегічне й оперативне планування, що пов'язано як із недостатнім нормативно-правовим забезпеченням, так і з обмеженим рівнем цифрової трансформації підприємств. У цьому контексті особливу роль відіграє обліково-аналітична функція, яка має забезпечити збирання, обробку та інтерпретацію даних про логістичні процеси з урахуванням екологічних параметрів, зокрема обсягів викидів, витрат палива, рівня енергоефективності, інтенсивності використання ресурсів тощо.

Отже, еволюція концепції сталого розвитку та її імплементація у сферу логістики зумовлює потребу у формуванні нової парадигми управління, в основі якої лежить не лише прагнення до зниження витрат і підвищення ефективності, але й відповідальність перед суспільством та природним середовищем. Формування такої парадигми вимагає глибокого наукового осмислення й побудови цілісної методології, яка б об'єднувала інструменти обліку, аналітики та управління викидами в єдину екосистему сталого постачання.

З урахуванням вищезазначених тенденцій важливо простежити ключові етапи становлення й розвитку екологічної логістики як функціонального складника реалізації концепції сталого розвитку (табл. 1.6.1).

Розвиток логістики від традиційної орієнтації на економічну ефективність до інтегрованих екологічно-відповідальних моделей функціонування є логічною відповіддю на глобальні кліматичні виклики та суспільний запит на сталий розвиток. Застосування екологічних і цифрових технологій у сфері постачання не лише сприяє скороченню викидів та зменшенню екологічного сліду, але й відкриває нові можливості для стратегічного позиціонування підприємств на міжнародних ринках, де дедалі більше цінується прозорість, відповідальність і дотримання принципів ESG. Тож логічним продовженням цього аналізу є вивчення сутності вуглецевого обліку та його значення у формуванні екологічно відповідальної логістичної політики підприємства.

Таблиця 1.6.1 – Етапи розвитку екологічної логістики в контексті сталого розвитку

Етап	Хронологічні межі	Характерні риси	Цільові орієнтири
Традиційна логістика	до 1980-х	Орієнтація на мінімізацію витрат, ефективність транспортування та складування	Вартісна ефективність
Екологічна логістика	1980–2000	Зростання уваги до екологічних аспектів транспортування, упаковки, утилізації	Мінімізація негативного впливу на довкілля
Зелена логістика	2000–2015	Впровадження екологічних стандартів, оптимізація логістичних ланцюгів з урахуванням сталості	Екологізація бізнес-процесів
Смарт-логістика та GSCM	2015 донині	Використання цифрових технологій, системи вуглецевого обліку, ESG-звітність	Кліматична відповідальність, прозорість, сталий розвиток

Джерело: систематизовано автором.

У контексті розглянутої трансформації логістики як важливого чинника досягнення кліматичних цілей та імплементації принципів сталого розвитку в операційну діяльність підприємств закономірним є перехід до аналізу одного із ключових інструментів екологічного менеджменту, яким є вуглецевий облік (carbon accounting), що набуває дедалі ширшого практичного застосування в системах стратегічного, тактичного й оперативного управління.

Під терміном *вуглецевий облік* у сучасній науковій і професійній літературі здебільшого розуміють систему вимірювання, документування, звітування та контролю обсягів викидів парникових газів, що генерують у результаті виробничої, логістичної, управлінської та іншої діяльності підприємства. Такий облік може здійснюватися як на добровільних засадах (у межах нефінансової звітності, сертифікації, ESG-стратегій), так і в рамках нормативно визначених процедур, які передбачені національним і міжнародним законодавством.

На відміну від традиційного бухгалтерського обліку, де об'єктами є фінансово-вартісні показники, carbon accounting зосереджується на матеріалізованому вираженні екологічного впливу – переважно як еквівалент викидів CO_2 (CO_2e), що забезпечує можливість порівняння, інтерпретації та інтеграції екологічної інформації в управлінське середовище. Водночас вуглецевий облік є невід'ємним елементом так званої системи екологічного

обліку (environmental accounting), яка слугує базою для ухвалення стратегічних рішень, формування екологічної політики підприємства, а також для підготовки нефінансової звітності відповідно до вимог зацікавлених сторін.

Особливого значення в системі вуглецевого обліку набуває класифікація викидів за джерелами їхнього виникнення, що є методологічною основою розрахунків, передбачених стандартами GHG Protocol та ISO 14064. Згідно з цими документами усі викиди парникових газів поділяються на три категорії, відомі як Scope 1, Scope 2 та Scope 3, кожна з яких має свою специфіку й методичні особливості:

1) Scope 1 охоплює прямі викиди від джерел, які контролюються підприємством безпосередньо. Це, зокрема, викиди від спалювання палива на підприємстві (наприклад, у котельнях, автотранспорті, генераторах), а також від виробничих процесів, які супроводжуються виділенням парникових газів;

2) Scope 2 охоплює непрямі викиди, пов’язані зі споживанням енергії, яка була вироблена за межами підприємства. Йдеться передусім про електроенергію, тепло, пар чи охолодження, які закуповуються підприємством і споживаються в його господарській діяльності;

3) Scope 3 охоплює всі інші непрямі викиди, що виникають унаслідок діяльності підприємства, але відбуваються за межами його прямого контролю. До них належать викиди від логістичних контрагентів, постачальників сировини, клієнтів, а також викиди, пов’язані з відходами, поїздками персоналу, доставкою продукції до кінцевого споживача тощо. Саме Scope 3 є найбільш об’ємною та методично складною категорією, оскільки передбачає побудову розгалуженої аналітичної системи збору інформації по всьому життєвому циклу продукції.

Методологічним підґрунтям для проведення вуглецевого обліку є насамперед два міжнародні документи: Greenhouse Gas Protocol (GHG Protocol) та ISO 14064, які регламентують основи класифікації, вимірювання, звітування й аудиту викидів парникових газів:

– GHG Protocol, розроблений World Resources Institute (WRI) та World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), є найпоширенішим стандартом у сфері корпоративного обліку викидів. Він забезпечує структуровану основу для складання інвентаризації викидів, поділу відповідальності між організаціями, розробки стратегії скорочення викидів, а також складання зовнішньої звітності для інвесторів, регуляторів і громадськості;

– ISO 14064 зі свого боку є серією міжнародних стандартів, які визначають вимоги щодо кількісного оцінювання викидів, верифікації даних, забезпечення достовірності й порівнянності інформації. На відміну від GHG Protocol, який має гнучкішу структуру, ISO-система є більш формалізованою та часто застосовується в умовах аудиту або сертифікації.

Роль вуглецевого обліку в системі управління підприємством виявляється насамперед у забезпеченні інформаційного підґрунтя для екологічно орієнтованого прийняття рішень, зокрема в питаннях енергоменеджменту, планування логістичних маршрутів, вибору постачальників, формування інвестиційної політики, взаємодії з контрагентами та розробки продуктів із пониженим вуглецевим слідом. Отже, carbon accounting не обмежується лише вимірюванням і звітністю – він вбудовується в стратегічне ядро підприємства, формуючи нову культуру управління, засновану на прозорості, екологічній відповідальності та цифровій обґрунтованості рішень.

Крім того, вуглецевий облік поступово стає інструментом регуляторного впливу. У країнах Європейського Союзу, наприклад, механізми обліку викидів прямо пов'язані із системами торгівлі квотами на викиди (EU ETS), впровадженням прикордонного вуглецевого коригування (CBAM), податковими пільгами, «зеленим» фінансуванням і кредитуванням. Відповідно, недооцінка значення вуглецевого обліку з боку підприємств у недалекому майбутньому може призвести до втрати ринкових позицій, інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності.

Отже, вуглецевий облік існує не лише як технічна або звітна процедура, але й як багаторівнева управлінська система, яка охоплює всі функціональні підсистеми підприємства – від закупівель до маркетингу – та є важливим інструментом реалізації кліматичних цілей на мікрорівні. Його належне впровадження та інтеграція в систему обліково-аналітичного забезпечення є запорукою формування ефективної екологічної політики підприємства, здатної відповідати на виклики XXI століття.

Питання оцінювання вуглецевого сліду в межах ланцюгів постачань вимагає застосування комплексного міждисциплінарного підходу, що ґрунтується на використанні як кількісних, так і якісних методів аналізу, поєднанні традиційних екологічних методик із сучасними цифровими рішеннями та глибокому розумінні специфіки логістичних потоків. Важливо зазначити, що вуглецевий слід (*carbon footprint*) не є сталим або фіксованим показником – він змінюється залежно від умов постачання, структури транспортного ланцюга, джерел енергії, типів сировини, кінцевої поведінки споживача тощо.

У цьому контексті оцінювання вуглецевого сліду (carbon footprint assessment) розглядається як інструмент стратегічного аналізу, що дає змогу не лише кількісно оцінити екологічне навантаження, але й ідентифікувати «вуглецево вразливі» ділянки логістичного ланцюга, де можливе скорочення викидів без шкоди для економічної ефективності.

Для обґрунтування вибору методології оцінювання доцільно провести порівняльний аналіз основних підходів, які застосовують у практиці підприємств та організацій, орієнтованих на зниження викидів у межах сталого ланцюга постачань (табл. 1.6.2).

Таблиця 1.6.2 – Порівняння методичних підходів до оцінки вуглецевого сліду

Метод / інструмент	Призначення	Основні характеристики	Переваги застосування
LCA (Life Cycle Assessment)	Комплексне оцінювання впливу на довкілля впродовж усього життєвого циклу продукції	– враховує всі етапи: від видобутку сировини до утилізації; – орієнтований на екодизайн та стратегічне планування	– висока точність; – повнота оцінки; – відповідає ISO 14040/44
GHG калькулятори	Швидке розрахування обсягів викидів за діяльністю підприємства	– базуються на даних про енерговитрати, обсяги перевезень, джерела палива; – працюють на емісійних коефіцієнтах	– оперативність; – простота використання; – доступність онлайн
Input-Output Analysis (EEIO)	Макроекономічне оцінювання викидів на рівні секторів	– побудоване на міжгалузевих таблицях витрат і випуску; – дає змогу моделювати вплив міжгалузевих зв’язків	– системний підхід; – придатне для регіонального / національного оцінювання
Блокчейн для відстеження CO_2	Прозорість і точність у постачаннях	– кожен етап логістики фіксується в блокчейн-ланцюгу; – дані не можуть бути змінені або сфальсифіковані	– гарантована верифікація; – зниження ризиків «зеленого камуфляжу»; – підвищення довіри споживачів

Джерело: *систематизовано автором.*

Одним із фундаментальних підходів до оцінювання вуглецевого сліду, який отримав широке визнання на міжнародному рівні, є аналіз життєвого циклу продукції (Life Cycle Assessment, LCA). Цей метод передбачає оцінювання сукупного впливу продукції на довкілля, охоплюючи кліматичний,

енергетичний, водний, ґрунтовий та інші аспекти – від стадії видобутку сировини (cradle) до утилізації або повторного використання (grave). Вуглецевий компонент у межах LCA є одним із ключових показників, а його оцінювання містить усі логістичні процеси: транспортування сировини, виробництво напівфабрикатів, складування, дистрибуцію, повернення продукції тощо. Методологія LCA визначена стандартами ISO 14040/44, які забезпечують процедури побудови моделі життєвого циклу, етапи збору даних, методи нормалізації та інтерпретації результатів.

Наступним, більш спрощеним і доступним підходом є використання калькуляторів викидів парникових газів (GHG calculators), що дають змогу розраховувати обсяги CO_2e на основі енергетичних витрат, типів транспорту, кількості перевезених одиниць продукції, кілометражу маршрутів, інтенсивності навантаження, типу пального та інших параметрів. Ці калькулятори можуть бути як частиною програмного забезпечення ERP-систем, так і функціонувати окремо у формі вебзастосунків, таблиць Excel або інтегрованих модулів у системах контролінгу. Їхня перевага полягає в оперативності, зручності та доступності навіть для підприємств, які не мають спеціалізованих фахівців з екологічного моделювання. Проте значним обмеженням такого підходу є орієнтація на типовість: розрахунки базуються на емісійних коефіцієнтах, що не завжди враховують реальну логістичну складність, специфіку маршрутів, змінні умови постачання або сезонні коливання.

Для оцінювання вуглецевого сліду на макрорівні, зокрема під час аналізу міжгалузевих або міжрегіональних впливів, використовується метод економіко-екологічного Input-Output аналізу (Environmentally Extended Input-Output analysis – EEIO), який базується на обчисленні обсягу викидів у межах міжгалузевих таблиць витрат і випуску. Такий аналіз є доцільним у разі, коли потрібно оцінити вплив не окремого підприємства, а секторів економіки або коли дані про мікропроцеси відсутні чи їхній збір є надто витратним.

Окрему категорію становлять цифрові інноваційні рішення, зокрема блокчейн-технології, які застосовуються для відстеження походження, руху й «вуглецевої історії» продукту або партії товару в межах усього ланцюга постачань. Кожна логістична подія (завантаження, транзит, розвантаження, митне очищення, внутрішнє переміщення, повернення тощо) фіксується в розподіленому реєстрі, що гарантує незмінність і верифікованість даних. Це дає змогу не лише запобігати «зеленому камуфляжу»

(greenwashing), а й створювати надійні вуглецеві профілі продукції, що можуть використовуватися для експортного маркування, сертифікації, участі в зелених закупівлях тощо. Крім того, важливо враховувати, що методи оцінювання вуглецевого сліду повинні бути інтегровані в управлінську структуру підприємства, відповідати його рівню цифрової трансформації, масштабам операцій, а також бути адаптованими до типу ланцюгів постачань (прямі, зворотні, глобальні, локальні, циклічні, із замкненим циклом тощо). Ця інтеграція потребує чіткого розмежування між рівнями управління (стратегічний, тактичний, операційний) і відповідними інструментами аналізу, які застосовуються для кожного з них (табл. 1.6.3).

Отже, методичні підходи до оцінювання вуглецевого сліду в логістичних ланцюгах постачань є не лише технічним набором інструментів, а й відображенням зрілості екологічної відповідальності підприємства, його відкритості до трансформацій, готовності до впровадження цифрових інновацій та здатності адаптуватися до сучасних вимог світового ринку.

Таблиця 1.6.3 – Методичні інструменти оцінювання вуглецевого сліду на різних рівнях управління ланцюгом постачання

Рівень управління	Основні цілі оцінювання	Інструменти / Методи	Типи даних
Стратегічний	Вибір постачальників, локацій складів, транспортних стратегій	– LCA; – EEIO; – Carbon Scenario Analysis	– дані життєвого циклу; – макроіндикатори
Тактичний	Оптимізація маршрутів, графіків, типів упаковки	– GHG калькулятори; – Транспортні симуляції; – Carbon KPI	– дані перевезень; – витрати палива
Операційний	Моніторинг щоденних процесів і миттєвий контроль викидів	– Інтернет речей (IoT); – Блокчейн-фіксація подій; – GPS-аналітика	– сенсорні дані; – таймштампи; – витрати енергії

Джерело: систематизовано автором.

Вибір оптимального підходу або комбінації методів повинен базуватись на принципах системності, верифікованості, релевантності та економічної доцільності. У наступних розділах буде розглянуто, як ці методи знаходять практичне втілення через обліково-аналітичну систему підприємства, цифрову інфраструктуру та управлінські рішення, спрямовані на реальне скорочення викидів і досягнення кліматичної нейтральності.

Отже, сталий розвиток докорінно змінює підходи до формування логістичних систем підприємств, висуваючи на перший план не лише вимоги до економічної ефективності, а й до екологічної відповідальності, прозорості та стратегічної адаптивності бізнесу до кліматичних викликів. Логістика перестає бути суто операційною функцією та дедалі більше перетворюється на простір для реалізації рішень, що безпосередньо впливають на обсяг викидів парникових газів і загальну екологічну поведінку компанії. У цьому контексті вуглецевий облік є не як формальний інструмент фіксації даних, а як повноцінна управлінська система, що дає змогу ідентифікувати джерела викидів, оцінити їхній масштаб у межах усіх рівнів ланцюга постачань, класифікувати вплив за категоріями (Scope 1, 2, 3) та інтегрувати результати оцінювання в процес ухвалення стратегічних і тактичних рішень. Огляд основних методичних підходів до оцінювання вуглецевого сліду, зокрема аналіз життєвого циклу (LCA), GHG-калькулятори, міжгалузевий аналіз Input-Output, а також сучасні цифрові рішення на основі блокчейн-технологій, доводить, що ефективна система обліку має будуватися як багаторівнева й динамічна структура, що поєднує кількісну оцінку, цифрову простежуваність, гнучке аналітичне моделювання та можливість оперативної адаптації до змін зовнішнього середовища. Отже, сформовані в розділі підходи створюють методологічну основу для подальшого дослідження обліково-аналітичних технологій, цифрових інструментів та управлінських рішень, які забезпечують інтеграцію вуглецевого обліку в систему сталого управління підприємством.

1.6.2. Аналітичні рішення та цифрова інфраструктура у вуглецевому обліку логістики

Реалізація концепції вуглецевого обліку на підприємстві передбачає не лише наявність методологічної бази для вимірювання обсягів парникових викидів, але й потребує високого рівня інформаційно-аналітичної інтеграції, яка забезпечує своєчасний, точний і цілісний облік, моніторинг та інтерпретацію екологічних даних у реальному або близькому до реального часі. У зв'язку з цим інформаційно-аналітичне забезпечення є не просто технічною чи програмною складовою, а стратегічним чинником ефективного управління декарбонізацією логістичних процесів. Воно охоплює як інфраструктуру збору первинних екологічних даних (сенсори, GPS, IoT), так і

високорівневі аналітичні платформи, що дають змогу здійснювати оцінювання вуглецевого сліду, моделювати сценарії скорочення викидів і формувати звітність відповідно до міжнародних стандартів сталого розвитку.

Центральне місце в інформаційній архітектурі системи вуглецевого обліку займають ERP-системи (Enterprise Resource Planning), які забезпечують об'єднання фінансового, виробничого, логістичного та екологічного контекстів у межах єдиної цифрової платформи. У сучасних умовах більшість провідних ERP-рішень, як-от SAP, Oracle, Microsoft Dynamics, Odoo, IFS, пропонують модулі або інтегровані розширення, спрямовані на екологічний моніторинг, оцінку викидів, вуглецеву калькуляцію та створення ESG-звітності. Наприклад, платформа SAP Environment, Health and Safety Management (EHSM) дає змогу автоматизувати облік даних про викиди CO_2 та інших парникових газів, поєднуючи їх з операційною діяльністю підприємства, транспортними модулями й системами управління енергією. Використання таких систем дає нагоду уникнути фрагментарності даних, дублювання облікових процедур і забезпечує послідовність у зборі, перевірці, обробці та візуалізації даних про викиди.

Водночас, крім «вбудованих» рішень у рамках ERP, активно розвивається екосистема спеціалізованих електронних платформ і додатків, орієнтованих виключно на GHG-аналітику. Це платформи типу CarbonChain, Watershed, Persefoni, Normative.io, Sphera, Enablon, які дають компаніям змогу швидко імпортувати дані з різних джерел, застосовувати актуальні емісійні коефіцієнти, інтегрувати сторонні бази (наприклад, DEFRA, EPA, Ecoinvent), а також формувати звіти у форматах, передбачених GHG Protocol, TCFD, CDP, CSRD, GRI та іншими ініціативами. Такі платформи є особливо важливими для підприємств, що працюють у глобальних ланцюгах постачань, де значна частина викидів належить до категорії Scope 3 і, відповідно, потребує залучення значної кількості зовнішніх даних від постачальників, перевізників і замовників.

Окрему групу інструментів становлять системи автоматизованого збору первинної екологічної інформації, які використовують сенсорну мережу, GPS, RFID, IoT-пристрої, SCADA-системи для фіксації реального стану логістичних процесів: споживання пального, енергетичне навантаження, тривалість простоїв, швидкість переміщення, заповнюваність вантажів тощо. Ці дані можуть безпосередньо передаватися до ERP або окремих модулів GHG-аналітики, що значно знижує ймовірність помилок, підвищує точність розрахунків і забезпечує трасованість усіх логістичних подій у реальному часі. Саме така архітектура – від сенсора до фінансової звітності –

відповідає принципам Data-Driven Sustainability, тобто управління екологічними показниками на основі даних, а не припущень чи розрахункових шаблонів.

На тлі зростання вимог до прозорості та верифікованості даних особливої актуальності набуває впровадження блокчейн-технологій для фіксації вуглецевих транзакцій, які дають змогу створити непідробну хронологію логістичних і виробничих подій, що формують кінцевий обсяг викидів. Це дає змогу створити цифровий вуглецевий паспорт продукції (*Product Carbon Footprint Certificate*), який є обов'язковим або рекомендованим елементом для багатьох типів товарів під час експорту до країн ЄС, Канади, Японії та Австралії.

В умовах стрімкої цифровізації екологічного контролю формується нова парадигма управління, в основі якої є інтеграція вуглецевих даних у загальну інформаційну екосистему підприємства, що дає змогу не лише аналізувати ситуацію постфактум, а й передбачати ризики, оцінювати сценарії розвитку, моделювати варіанти рішень та оцінювати їхній вплив на обсяги викидів. Такий підхід забезпечує перехід від реактивного обліку до проактивного управління, коли дані про викиди не лише фіксуються, а стають каталізатором зміни логістичної стратегії, енергетичної політики та екосистеми постачання загалом.

Інформаційно-аналітичне забезпечення стає критично важливою ланкою в усій системі декарбонізації підприємств – від збору точкових даних на рівні одного транспорту або складу до стратегічного планування сталого розвитку та взаємодії з міжнародними інвесторами, донорами та регуляторами. Від ефективності цієї ланки залежить не лише якість звітності, а й здатність підприємства формувати цілісну екологічну політику та своєчасно адаптуватися до нових стандартів «зеленої» економіки.

Інтеграція екологічної складової в систему управлінського обліку логістичних процесів потребує не лише внесення нових елементів до планово-економічної документації, а й ґрунтовної перебудови самої логіки формування витрат, за якою підприємство оцінює ефективність своїх рішень у сфері постачання, транспортування, зберігання та дистрибуції. Традиційно логістичні витрати групуються за видами (транспортні, складські, витрати на тару, адміністративно-логістичні, зворотна логістика тощо), проте таке групування не відображає вуглецевого сліду, який вони спричиняють, і, відповідно, не дає змогу оцінити екологічну ефективність рішень у межах конкретного центру відповідальності.

Одним із концептуальних підходів до вирішення цього завдання є використання обліку витрат за центрами відповідальності, в межах якого кожен центр (наприклад, департамент логістики, автотранспортна служба, складський комплекс або відділ зовнішніх перевезень) не лише акумулює витрати за економічною сутністю, а й отримує оцінку вуглецевого навантаження, яке генерується внаслідок реалізації відповідних логістичних функцій. Такий підхід дає нагоду поєднати фінансові показники з екологічними індикаторами, що створює новий вимір контролінгу, орієнтований на декарбонізацію. У сучасних ERP-системах і модулях екологічного обліку дедалі частіше впроваджується механізм автоматичного розподілу викидів між центрами витрат, що базується на співвідношенні спожитої енергії, пройденої відстані, тривалості використання ресурсів або частки відповідальності за певний етап логістичного процесу.

Особливої уваги вимагає процес декомпозиції логістичних потоків, який передбачає поділ загального маршруту постачання на окремі ділянки, етапи або блоки, кожен з яких характеризується власними витратами та викидами. Наприклад, доставка товару з виробництва до складу, перевезення зі складу до розподільчого центру, далі – до торговельної точки або кінцевого споживача – все це окремі логістичні ланки, які мають відмінну інтенсивність викидів. Крім того, кожна ланка може використовувати різні види транспорту, маршрути з різним рівнем заторів, відрізнятися ефективністю завантаження, температурним режимом перевезення та іншими параметрами, які безпосередньо впливають на обсяг CO_2e. Декомпозиція дає змогу локалізувати «вуглецеві гарячі точки» (carbon hotspots) в межах логістики й обґрунтовано перерозподіляти витрати на заходи зі зниження викидів.

Ще одним сучасним напрямом розвитку обліку логістичних витрат є впровадження GHG cost mapping – інструменту, що поєднує географічне й фінансове картографування витрат з урахуванням пов’язаних із ними викидів. Цей підхід передбачає створення візуалізованої карти логістичного ланцюга, де кожен пункт (логістичний вузол, склад, митниця, перевалочна база, пункт доставки) позначено як в еквіваленті витрат у грошовому вираженні, так і в еквіваленті генерованих викидів CO_2. У результаті формується двовимірна модель «вартість-вуглець», яка дає змогу керівництву підприємства здійснювати багатокритеріальну оптимізацію логістичних рішень, наприклад не обирати найкоротший або найдешевший маршрут, якщо він супроводжується вищими викидами, а шукати баланс між економічною вигодою та екологічною ефективністю.

Показовим є також формування вуглецевих коефіцієнтів витрат (carbon intensity per cost unit), які показують, скільки викидів припадає на кожну гривню або євро логістичних витрат. Це уможливлює не лише контролювати рівень екологічної ефективності, а й вбудовувати вуглецеву логіку в систему ключових показників ефективності (KPI) логістичних підрозділів. Наприклад, логістичні керівники можуть оцінювати не лише вартість тонно-кілометра перевезення, а й вуглецеву інтенсивність цього показника, порівнювати його в динаміці, за маршрутами, перевізниками, типами транспорту тощо.

Щоб забезпечити таку деталізацію обліку, підприємству потрібно мати систему наскрізного збору даних – від транспортного засобу (з використанням телематичних систем) до централізованої бази аналітики (GHG-аналітики), яка інтегрується з модулем управління витратами. Лише в такому разі облік логістичних витрат із вуглецевою складовою стає інструментом не постфактумного аналізу, а управлінською системою прогнозування, моделювання та коригування логістичної поведінки компанії.

Отже, внесення вуглецевої складової в облік логістичних витрат формує нову парадигму розрахунків, у межах якої витрати на транспортування, зберігання чи пакування оцінюються не лише через призму економічної доцільності, а й з урахуванням їхнього кліматичного впливу. Це зі свого боку вимагає від підприємств переосмислення системи бюджетування, планування витрат, формування тарифів і цінової політики, а також забезпечення прозорості в комунікації з партнерами, інвесторами та споживачами.

Процес декарбонізації логістичних систем у сучасному світі неможливо уявити без впровадження цифрових технологій, які забезпечують не лише швидкість і масштабність обробки даних, а й дають змогу здійснювати моніторинг викидів у режимі реального часу, створювати віртуальні моделі логістичних потоків, прогнозувати сценарії вуглецевого навантаження та формувати достовірну екологічну аналітику, яка може бути використана для ухвалення управлінських рішень, звітності перед регуляторами й взаємодії з міжнародними партнерами.

Цифрова трансформація вуглецевого моніторингу ґрунтується на інтеграції декількох технологічних напрямів, кожен з яких виконує свою специфічну функцію в межах загальної системи. Насамперед ідеться про технології збору, передачі, зберігання та аналітичної обробки великих обсягів даних (Big Data), які створюють інформаційний фундамент для побудови цілісної картини викидів на всіх етапах логістичного ланцюга. Завдяки Big Data

можливо синхронізувати гетерогенні дані з багатьох джерел: GPS-пристроїв, сенсорів на транспортних засобах, автоматизованих складських систем, ERP-модулів, зовнішніх баз емісійних коефіцієнтів, і формувати динамічну аналітику з високим ступенем деталізації, що є критично важливим для ефективного контролю Scope 3 викидів.

Ключовим компонентом оперативного вуглецевого моніторингу є технологія інтернету речей (IoT – Internet of Things), яка забезпечує фізичне з'єднання логістичних об'єктів, зокрема транспорту, складів, вантажів, інфраструктурних вузлів, у єдину мережу взаємодії, здатну передавати дані в реальному часі без участі людини. IoT-пристрої дають змогу фіксувати температуру, вологість, вагу, обсяги спожитого пального, швидкість руху, частоту зупинок, час простою, завантаженість, маршрути, режими роботи обладнання й тим самим забезпечують високу точність визначення вуглецевої інтенсивності кожного конкретного процесу. Наприклад, інтелектуальні транспортні системи можуть автоматично передавати інформацію про витрати пального на певному маршруті й миттєво обчислювати обсяг CO_2e, що дає нагоду перевізникам і логістичним менеджерам контролювати викиди в момент їхнього виникнення, а не лише в рамках постфактумної звітності.

Ще одним потужним інструментом цифрового моніторингу є супутникові технології, які дають змогу відстежувати рух транспорту, обсяги перевезень, щільність трафіку, зміни маршрутів та інші просторово-часові параметри, що впливають на обсяг викидів. Наприклад, за допомогою супутникових даних можна оцінити вуглецеву інтенсивність доставки продукції залежно від топографії маршруту, погодних умов, стану дорожнього покриття, інтенсивності використання інфраструктури тощо. Поєднання супутникового моніторингу з аналітичними платформами (наприклад, геоінформаційними системами GIS) уможливлює створювати просторові моделі логістичних викидів, які дають змогу не лише фіксувати місця з найбільшим навантаженням, а й моделювати варіанти оптимізації, які мінімізують сумарні викиди під час збереження рівня обслуговування.

Окрему, але надзвичайно перспективну нішу в системах цифрового моніторингу викидів займають технології блокчейн, які дають нагоду створити незмінну, верифіковану, цифрову історію викидів, зафіксовану на кожному етапі логістичного ланцюга. Блокчейн забезпечує повну прозорість і простежуваність даних про вуглецеві транзакції – від моменту генерації викидів (наприклад, під час завантаження товару на транспортний засіб) до

моменту їхньої компенсації (наприклад, через інвестиції в проєкти кліматичної нейтральності). На практиці це означає, що підприємство може створити цифровий вуглецевий профіль продукції, підтверджений блокчейн-записами, який буде прийнятним для звітності за міжнародними стандартами (наприклад, GHG Protocol або ISO 14064), а також для участі в «зелених» тендерах, публічних закупівлях і системах CO_2-маркування товарів.

Узагальненням зазначених технологічних рішень є формування єдиної платформи сталого управління (Sustainability Data Platform), яка об'єднує джерела даних, алгоритми обробки, панелі візуалізації, інтерфейси взаємодії з користувачами та модулі звітності. Такі платформи можуть бути створені на базі існуючих ERP-систем або як окремі сервіси, що інтегруються з логістичними, бухгалтерськими, маркетинговими та стратегічними підсистемами підприємства. Основною перевагою такого підходу є можливість одночасного управління викидами, витратами, ризиками й екологічним іміджем, що дає змогу перейти від розрізнених ініціатив до системної кліматичної стратегії.

Цифрові технології, інтегровані в системи вуглецевого моніторингу, радикально змінюють уявлення про можливості екологічного контролю в логістиці: вони дають нагоду перейти від періодичного статистичного обліку до безперервного, динамічного управління, що базується на даних у реальному часі. Такий підхід не лише підвищує достовірність і своєчасність управлінських рішень, а й створює умови для запобігання викидам, а не лише їхній фіксації. Саме у цьому існує найглибший сенс цифрової трансформації вуглецевого моніторингу: не просто бачити, що вже відбулося, а керувати тим, що ще може відбутися.

Отже, цифрова трансформація системи управління логістикою в умовах декарбонізації неминуче супроводжується появою нових вимог до організації обліково-аналітичного забезпечення, яке вже не може обмежуватися традиційними підходами до фіксації витрат, а має охоплювати всі рівні вуглецевої взаємодії – від джерел генерації парникових газів до їхньої аналітичної інтерпретації в управлінських рішеннях. Ефективне функціонування такої системи можливе лише за умов її повної інформаційної інтеграції, яку забезпечують сучасні ERP-платформи, спеціалізовані модулі GHG-аналітики, автоматизовані інструменти збору первинних даних та електронні системи формування сталих звітів. Внесення вуглецевої складової в структуру обліку логістичних витрат потребує принципово нової методології, що базується на обліку за центрами відповідальності, декомпозиції логістичних потоків, просторово-фінансовому картографуванні викидів

(GHG cost mapping) та побудові цифрових моделей вуглецевої ефективності. Інтеграція технологій Big Data, IoT, супутникового моніторингу та блокчейн-простежуваності в систему вуглецевого моніторингу відкриває можливості для реального, а не декларативного кліматичного контролю: завдяки цим рішенням підприємства отримують змогу фіксувати викиди в момент їхнього виникнення, оцінювати вплив кожного логістичного кроку, створювати цифрові вуглецеві профілі товарів і керувати викидами не постфактум, а на випередження. Усе це дає підстави стверджувати, що сучасне обліково-аналітичне забезпечення системи вуглецевого обліку – це вже не просто функціональний модуль у межах фінансового менеджменту, а ядро нової екосистеми управління, орієнтованої на прозорість, адаптивність і відповідальність у сфері логістики сталого розвитку.

1.6.3. Практичні вектори впровадження вуглецевого обліку в управління ланцюгами постачань

Упровадження системи вуглецевого обліку на підприємствах, особливо в контексті логістичних ланцюгів, є складним, багаторівневим процесом, що потребує не лише технічної підготовки та методологічного забезпечення, а й подолання глибоко вкорінених інституційних, економічних і психологічних бар'єрів. Попри загальновизнану потребу в переході до низьковуглецевої економіки, реальна інтеграція обліку викидів у систему корпоративного управління відбувається нерівномірно, фрагментарно та здебільшого під тиском зовнішніх чинників, а не внаслідок добровільного стратегічного вибору.

До найбільш істотних економічних бар'єрів належить передусім висока вартість впровадження нових облікових систем, цифрових модулів, сенсорного обладнання й платформ для збору та верифікації даних. Підприємства, особливо середнього й малого розміру, часто не мають достатнього фінансового ресурсу для того, щоб забезпечити повну інтеграцію GHG-аналітики в логістику, або сприймають ці витрати як непріоритетні в умовах загального економічного тиску. Крім того, відсутність прямої короткострокової вигоди від зниження викидів (на відміну від, скажімо, зниження затрат на паливо) створює ефект відкладеного інтересу, коли вигоди від декарбонізації вважаються «непомітними» або «нереальними» в найближчій перспективі.

Не менш вагомими є технологічні бар'єри, які полягають у недостатній цифровій зрілості підприємств, фрагментації інформаційних систем, відсутності технічного персоналу, здатного працювати з GHG-модулями, а також у невідповідності існуючих облікових процедур вимогам міжнародних стандартів. Наприклад, якщо підприємство вже використовує ERP-систему, але без екологічного модуля, то інтеграція нових функцій потребує не лише технічної перебудови, а й зміни логіки управління даними, що часто зустрічає спротив з боку управлінського персоналу.

Важливу роль відіграють також регуляторні бар'єри, пов'язані з недосконалістю національного законодавства у сфері кліматичного звітування, відсутністю чітких вимог до вуглецевої звітності для приватного сектору (за винятком значних емітентів), недостатньою кількістю кваліфікованих верифікаторів та аудиторів, а також нестачею державних стимулів для добровільної декарбонізації підприємств. У багатьох країнах (зокрема, в Україні) система кліматичного регулювання ще не створює достатнього стимулу для швидкого впровадження carbon accounting, особливо в логістиці, яка традиційно вважається складною для обліку сферою.

Водночас існують і стимулювальні чинники, здатні кардинально змінити ставлення підприємств до вуглецевого обліку. Першим із них є посилення вимог з боку інвесторів і міжнародних партнерів, які дедалі частіше вносять ESG-критерії (Environmental, Social, Governance) у свої рішення про співпрацю, фінансування, страхування та участь у проєктах. Інтеграція до глобальних ланцюгів постачань майже завжди передбачає наявність прозорої звітності про викиди, особливо Scope 3, а отже, відсутність такої інформації автоматично знижує конкурентоспроможність компанії на міжнародному ринку. Суттєвим мотиватором є також підготовка до введення Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) у ЄС, який передбачає, що компанії, які експортують до Європи, повинні звітувати про вуглецевий слід своєї продукції з урахуванням логістики.

Додатковим стимулом є фінансовий інтерес у формі доступу до «зеленого» фінансування, участі в кліматичних фондах, податкових пільг або внутрішніх програм компенсації викидів, які дають змогу монетизувати ефект від зменшення впливу на клімат або продемонструвати прогрес перед суспільством і регуляторами. Для багатьох підприємств значення має також репутаційна складова, оскільки споживачі й громадські організації дедалі активніше вимагають прозорості, етичності та відповідальності у сфері екологічного менеджменту (табл. 1.6.4).

Таблиця 1.6.4 – Бар'єри та стимули впровадження системи вуглецевого обліку в логістиці підприємств

Категорія	Бар'єри	Стимули
Економічні бар'єри та стимули	Висока вартість впровадження; невизначена окупність; відсутність прямих короткострокових вигід	Доступ до «зеленого» фінансування; податкові пільги; можливість компенсації викидів
Технологічні бар'єри та стимули	Недостатня цифровізація; відсутність сенсорної інфраструктури; неготовність IT-систем до GHG-аналітики	Автоматизація; точний облік; оптимізація логістичних процесів на основі реальних даних
Регуляторні бар'єри та стимули	Відсутність обов'язкової звітності; нестача національних стандартів; брак кваліфікованих кадрів	Очікуване введення CBAM; гармонізація із GHG Protocol; відповідність міжнародним вимогам
Соціально-репутаційні бар'єри та стимули	Консервативне мислення управлінців; страх перед публічним розкриттям екоданих	ESG-вимоги партнерів та інвесторів; тиск громадськості; покращення іміджу компанії

Джерело: систематизовано автором.

Порівняльний огляд бар'єрів і стимулів упровадження вуглецевого обліку в логістиці переконливо засвідчує: чинники, що стримують зміни, і досі мають переважно внутрішнє походження – відсутність цифрової інфраструктури, розірвані інформаційні потоки, обмежене уявлення про кліматичні ризики як управлінську категорію. Водночас більшість стимулів надходить іззовні: через вимоги інвесторів, тиск регуляторів, підготовку до CBAM і зростаюче значення ESG у глобальних контрактах. Такий дисбаланс означає, що екологічна трансформація залишається реактивною, а неініціативною: компанії змінюються лише тоді, коли цього вже не можна уникнути. Саме тому ключовим у подоланні бар'єрів постає не стільки зовнішній контроль, скільки формування внутрішньої спроможності – бачити у вуглецевому обліку не лише відповідь на вимоги, а інструмент стратегічного управління ризиками, витратами й репутацією. І ця логіка вже належить до простору професійного судження, що стане предметом подальшого аналізу.

Поява в системі обліку логістичних витрат вуглецевої складової змінює не лише формати звітності або структуру витрат, а й саме уявлення про те, що є ефективним, допустимим або стратегічно прийнятним з позиції управління. Вуглецеві дані за своєю природою багатовимірні, крос-функціональні й часово динамічні вимагають особливих механізмів інтерпретації, які дають змогу не просто їх фіксувати, а використовувати як основу для рішень на різних рівнях управлінської ієрархії: від операційного до стратегічного.

Одним із ключових напрямів такої трансформації є формування системи Carbon KPI (Key Performance Indicators), тобто індикаторів, які уможливлюють кількісно оцінити вплив логістичних рішень на викиди парникових газів, зберігаючи водночас зв'язок із вартісною ефективністю, швидкістю, надійністю й іншими традиційними логістичними метриками. Наприклад, звичний показник «вартість доставки на тонно-кілометр» може бути доповнений або навіть трансформований у «викиди CO_2е на тонно-кілометр», що створює інший фокус управління – від дешевизни до збалансованості. Інші приклади Carbon KPI охоплюють: CO_2е на одиницю продукції, на оборотний актив, на складський цикл, на один оборотний рейс чи один умовний контейнер. Завдяки цьому керівництво підприємства може порівнювати не лише витрати в грошовому вимірі, а й вуглецеву інтенсивність різних логістичних сценаріїв і вибудовувати політику мінімізації саме за «екологічно чутливими» напрямами.

Досить важливим у цьому контексті є запровадження екологічних показників ефективності логістики (Eco-efficiency metrics), які показують, наскільки раціонально витрачаються ресурси з урахуванням екологічного сліду, що виникає під час їхнього використання. Це не просто розширення традиційних індикаторів – це спроба переосмислити логіку ефективності як такої. Наприклад, показник «викиди на один оборот товару», «вуглецевий слід одного кілограма доставленого вантажу», «відношення чистої виручки до CO_2е-інтенсивності доставки» дають змогу оцінити бізнес не лише з позицій прибутку, а й з позицій кліматичної відповідальності, що в умовах посилення ESG-контролю з боку інвесторів і партнерів стає новим стандартом очікуваної поведінки компанії.

Ще одним механізмом підтримки рішень є вуглецевий бенчмаркінг, тобто зіставлення викидів, облікових моделей і логістичних показників підприємства із середніми або найкращими галузевими результатами. Цей підхід дає нагоду не лише побачити абсолютні значення (які часто складно інтерпретувати без контексту), а й оцінити відносне місце підприємства на тлі ринку. Наприклад, якщо підприємство бачить, що викиди CO_2е на тонно-кілометр перевищують галузевий медіанний показник на 25 %, це може стати основою для стратегічного рішення про оновлення автопарку, зміну маршрутизації або переорієнтацію на інші канали постачання. У рамках такого бенчмаркінгу можуть використовуватись як внутрішні корпоративні нормативи, так і відкриті міжнародні бази даних, наприклад бази GLEC Framework, Smart Freight Centre, Carbon Disclosure Project тощо.

Не менш важливим є те, що вуглецеві показники, особливо за наявності динамічної аналітики й автоматизованих панелей, дають змогу не просто приймати «реактивні» рішення (у відповідь на порушення нормативу чи зовнішню вимогу), а перейти до сценарного управління, тобто моделювання майбутніх рішень із врахуванням їхнього екологічного наслідку. Наприклад, перед вибором логістичного партнера підприємство може зіставити вартість, якість послуг і вуглецеву інтенсивність перевезень, і на цій основі сформулювати нові критерії допуску до ланцюга постачань. Тобто вуглецевий облік перетворюється з інструменту звітності на інструмент вибору.

Усе це вимагає не лише цифрових платформ або змінених шаблонів управлінських звітів, а й високого рівня екологічної грамотності керівників і готовності до професійного судження, що передбачає здатність бачити в аналітичних цифрах наслідки не лише для витрат чи прибутку, а для репутації, ризиків, регуляторної відповідності та довгострокової життєздатності компанії. Адже лише тоді, коли вуглецеві метрики починають сприйматися не як вимушене доповнення, а як повноцінна управлінська категорія, підприємство справді входить у режим сталого управління, де кліматична стратегія перестає бути декларативною.

Розвиток системи вуглецевого обліку в логістиці підприємств відбувається на перетині двох паралельних, але нерівноважних векторів – зовнішньої вимоги відповідати дедалі жорсткішим регуляторним, ринковим та інституційним стандартам і внутрішньої свідомої готовності до етичного, відповідального управління впливом бізнесу на кліматичну систему планети. Цей розрив між потребою та цінністю, між примусом і переконанням формує унікальний простір, у якому вуглецевий облік набуває сенсу не лише як технічний інструмент, а як маркерт трансформації управлінської культури, стиль мислення, новий рівень організаційної етики.

З одного боку, чинна нормативна й ринкова реальність формує потужний імператив до впровадження механізмів вимірювання та контролю викидів, починаючи з розробки кліматичних регламентів ЄС і CBAM та закінчуючи корпоративними ESG-рейтинґами, інвесторськими вимогами до прозорості, екологічним аудитом продукції, зеленими митами, сертифікацією постачальників і системами CO_2-маркування товарів. У цьому полі вуглецевий облік виконує роль інструменту відповідності, тобто засобу, завдяки якому підприємство може документально підтвердити свою екологічну поведінку, довести її перед аудиторами, замовниками, банками або

інституційними партнерами. Проте в такому використанні система часто залишається декларативною: вона реалізується як формальна звітність, мінімальний обсяг даних і відсутність стратегічних рішень, які б змінювали логіку бізнесу.

З іншого боку, саме в момент, коли вуглецеві показники починають проникати не лише в управлінські звіти, а в процеси прийняття рішень, стратегічного планування, оцінювання ризиків і формування бізнес-моделі, відбувається сутнісна зміна: облік перетворюється з реакції на вимогу у вияв власної відповідальності. Компанії, що добровільно впроваджують внутрішні цілі зі скорочення Scope 1–3 викидів, формують кліматичні дорожні карти, адаптують логістику до екологічних викликів і публічно звітують про свої невдачі нарівні з досягненнями, фактично визнають свою участь у глобальному екологічному балансі не як юридичний обов'язок, а як моральну передумову сталого існування в майбутньому. У такому підході вуглецевий облік стає не лише механізмом, а проявом свідомого ставлення до меж планети, до міжпоколіннєвої відповідальності, до етики дій у світі з обмеженими кліматичними ресурсами.

Особливе значення в цьому контексті набуває людський чинник – професійне судження управлінця, готовність побачити за цифрами кліматичний зміст, а за звітністю – реальний вплив. Адже навіть найдосконаліші системи KPI, автоматизовані аналітичні панелі або модулі блокчейн-верифікації не можуть замінити усвідомленого рішення відмовитися від логістичного маршруту, який формально ефективний, але кліматично руйнівний; або, навпаки, вибрати постачальника з вищими цінами, проте з нижчим вуглецевим слідом, розуміючи, що в довгостроковій перспективі саме така політика створює додану вартість не лише для бізнесу, а й для суспільства. У цьому сенсі облік стає своєрідним лакмусом: чи бачить компанія в своїй екологічній поведінці *інструмент виживання*, *простір для лідерства*, *передумову довіри*, чи лише «проблему», що має бути формально закрита.

Не менш важливою є й комунікаційна функція вуглецевого обліку як способу публічного самопредставлення бізнесу в екологічно чутливому світі. Якщо раніше екологічна риторика була переважно доменом маркетингу або корпоративної соціальної відповідальності, то сьогодні вона закріплюється в числових показниках, що піддаються перевірці, зіставленню, аудиту. Публічні звіти про Scope 1–3 викиди, ESG-декларації, інтегровані нефінансові звіти стають форматом відкритого діалогу із суспільством, де

вуглецевий слід – це вже не просто «слабке місце», а предмет для довіри або критики. Саме тому дедалі більше компаній сприймають прозорий облік не як тягар, а як інструмент репутаційного позиціонування, довгострокової лояльності клієнтів, стійких партнерських відносин і, зрештою, місця в світовому діалозі про майбутнє планети.

Отже, межа між «вимогою» і «свідомістю» у сфері вуглецевого обліку ніколи не є статичною – вона постійно зміщується залежно від тиску зовнішніх обставин, зрілості внутрішніх процесів, ціннісних орієнтирів керівництва та динаміки змін у глобальному кліматичному порядку денному. Але саме момент переходу, коли бізнес починає бачити в кліматичних показниках не лише обов'язок, а власну управлінську відповідальність, і є точкою, в якій вуглецевий облік перестає бути просто функцією, а стає формою думання про майбутнє.

Отже, системний аналіз бар'єрів, стимулів, механізмів та етичних вимірів вуглецевого обліку в логістиці підприємств дає змогу побачити не просто технічний або регуляторний процес, а глибоку управлінську трансформацію, яка змінює логіку ухвалення рішень, критерії ефективності та внутрішній ритм функціонування бізнесу в умовах екологічної відповідальності. Якщо на початкових етапах облік викидів є реакцією на зовнішній тиск: законодавчий, інвестиційний, репутаційний, то з часом, за наявності достатньої цифрової, організаційної та ціннісної зрілості, він стає простором для проактивної поведінки, в якій підприємство саме визначає рівень своєї кліматичної амбіційності, ухвалює стратегічні рішення на основі вуглецевих показників, формує інституційну інфраструктуру ESG-управління й переосмислює взаємозв'язок між витратами, екологією та довгостроковою цінністю. У межах цього переходу зростає роль професійного судження, адже жоден цифровий модуль, жодна система KPI не можуть замінити готовність управлінця обрати неочевидне рішення, наприклад, на користь постачальника з нижчим вуглецевим слідом, навіть попри вищу ціну; або скоригувати логістику не для негайної економії, а задля зменшення кліматичних ризиків у середньостроковій перспективі. Вуглецевий облік у цьому вимірі стає не просто інструментом відповідності, а індикатором рівня кліматичної культури підприємства, здатністю інтегрувати глобальні екологічні виклики у власну модель цінностей, операцій і стратегій з огляду на логіку не лише «вижити у світі змін», а «бути частиною змін, які роблять світ життєздатним».

Висновки

Сталий розвиток сформував нові вимоги до організації логістичних систем, у межах яких ключовим критерієм ефективності стає не лише економічна доцільність, а й здатність підприємства адаптувати свою діяльність до екологічних викликів. Логістика, яка донедавна розглядалася виключно як інструмент оптимізації витрат і забезпечення матеріального потоку, сьогодні сприймається як один із основних чинників впливу на кліматичну ситуацію, зокрема через високий рівень викидів парникових газів, пов'язаних із транспортуванням, складуванням, пакуванням і споживанням енергії. У цьому контексті вуглецевий облік постає як відповідний інструмент управління, який дає змогу кількісно оцінити кліматичний вплив логістичних процесів, ідентифікувати джерела надлишкових викидів і сформувати обґрунтовані рішення щодо їхнього зниження. Розподіл викидів на три категорії (Scope 1, 2, 3), передбачений міжнародними стандартами, забезпечує структурованість і глибину оцінювання, а також створює передумови для прозорої звітності, порівнюваності показників і стратегічного контролю за динамікою декарбонізації. Оцінювання вуглецевого сліду в логістичних ланцюгах вимагає використання різних методичних підходів – від комплексного аналізу життєвого циклу продукції (LCA) до оперативних інструментів у формі калькуляторів викидів, моделювання транспортних маршрутів, цифрового моніторингу та блокчейн-фіксації логістичних подій. Кожен з методів має свої переваги й обмеження, тому ефективність їхнього застосування залежить від управлінського рівня, доступності даних, масштабу діяльності підприємства та технологічної інфраструктури. Розуміння ролі вуглецевого обліку в логістиці формує підґрунтя для практичного дослідження того, як саме ці інструменти можуть бути інтегровані в систему управління підприємством. Наступні теми присвячено аналізу обліково-аналітичних технологій, цифрових рішень і реальних кейсів, що демонструють можливості скорочення викидів у постачанні завдяки використанню відповідної методології.

Поглиблений аналіз обліково-аналітичних і технологічних складових системи вуглецевого обліку в логістиці підтверджує, що в умовах посилення екологічного тиску, зростання регуляторних вимог і глобальної декарбонізаційної конкуренції підприємства не можуть ефективно управляти логістичними витратами без інтеграції цифрових рішень, які дають змогу відстежувати, структурувати, інтерпретувати та впливати на рівень парникових

викидів у межах усіх етапів постачального ланцюга. Сучасне інформаційно-аналітичне забезпечення, побудоване на основі ERP-платформ із вбудованими модулями екологічного аналізу, GHG-аналітики, спеціалізованих сервісів для обробки значних обсягів даних, а також сенсорних і супутникових рішень, створює можливість не лише фіксації вуглецевих викидів, а й здійснення реального контролю, прогнозування й управління ними в динаміці. Визначальним у цьому контексті є зсув акценту з післяфактного обліку витрат до проактивного аналізу й оптимізації логістичних маршрутів, операцій і постачальних рішень з урахуванням їхньої кліматичної інтенсивності. Внесення вуглецевої складової в структуру обліку витрат, що здійснюється через детальний поділ за центрами відповідальності, декомпозицію логістичних потоків і побудову GHG cost mapping, дає нагоду підприємству об'єднати економічну та екологічну логіку управлінських рішень, трансформуючи систему контролінгу в міждисциплінарний простір, де вартісні параметри переплітаються з кліматичними ризиками, сценарним аналізом і стратегічним баченням сталого розвитку. Зі свого боку застосування технологій IoT, супутникового моніторингу, телематичних систем, а також блокчейн-фреймворків для простежуваності викидів відкриває новий рівень цифрової прозорості, достовірності та верифікованості даних, потрібних для участі в міжнародних ланцюгах постачань, доступу до «зеленого» фінансування та відповідності критеріям ESG-рейтингу. Саме ці елементи формують цілісну інформаційно-аналітичну екосистему, в межах якої вуглецевий облік не просто реєструє факти, а стає ключовим навігатором для ухвалення рішень, оптимізації процесів, мінімізації витрат і формування репутаційного капіталу підприємства в умовах глобального переходу до низьковуглецевої економіки.

Впровадження вуглецевого обліку в логістиці підприємств виходить за межі суто технічного або нормативного завдання, перетворюючись на ключовий елемент управлінської трансформації в умовах сталого розвитку. Сформовані бар'єри – економічні, технологічні, регуляторні – залишаються суттєвими обмеженнями, проте наявні стимули, зокрема з боку інвесторів, партнерів і кліматичних ініціатив, створюють потужний імпульс до змін. Інтеграція вуглецевих метрик у систему управління потребує не лише технічного оснащення, а й зміни підходів до прийняття рішень, де важливими стають нові KPI, екологічні показники ефективності та бенчмаркінг. У цьому контексті особливого значення набуває професійне судження управлінців, здатність інтерпретувати вуглецеву інформацію як повноцінний

управлінський ресурс, що дає змогу формувати збалансовані рішення в умовах екологічної та ринкової невизначеності. Вуглецевий облік поступово переходить із площини зовнішнього зобов'язання у сферу внутрішньої відповідальності підприємства, що сигналізує про зростання рівня його кліматичної зрілості й готовності до сталого позиціонування на ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Carbon Border Adjustment Mechanism. URL : https://taxation-customs.ec.europa.eu/carbon-border-adjustment-mechanism_en

2. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD): Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council. URL : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464

3. Eco-Management and Audit Scheme (EMAS). URL : https://green-business.ec.europa.eu/emas_en

4. Energy taxation, carbon pricing and energy subsidies. URL : https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/rw22_01/rw_energy_taxation_en.pdf

5. ISO 14001 Environmental management systems – Requirements with guidance for use. URL : https://www.iso.org/ru/standard/60857.html

6. ISO 14064 Greenhouse gases – Specification with guidance at the organization level for quantification and reporting of greenhouse gas emissions and removals. URL : https://www.iso.org/standard/66453.html

7. ISO 14067 Greenhouse gases – Carbon footprint of products – Requirements and guidelines for quantification. URL : https://www.iso.org/ru/standard/71206.html

8. Shevchenko Ye. Logistics costs as an object of management in the accounting and analytical system of an enterprise. *Economics of systems development*. 2024. Vol. 6 (1). P. 46–53.

9. Беренда Н. І., Остапенко Н. В. Розвиток екологічного обліку в Україні з врахування світового досвіду. Теоретичні та практичні аспекти стійкого розвитку фінансової системи України : кол. монографія. Умань : Візаві, 2013. Ч. 2. С. 205–214.

10. Богдан С. В. Цифрові платформи для моніторингу вуглецевих викидів: інноваційні облікові технології в агробізнесі. *Сучасні виклики та сталий розвиток економіки і бізнесу* : збірник тез Всеукраїнської наукової конференції, м. Запоріжжя, 10 грудня 2024 р. / Таврійський державний агротехнологічний університет ім. Д. Моторного. Запоріжжя, 2024. С. 254–256.

11. Вороновська О. М. Сутність і розвиток екологічного обліку. *Галицький економічний вісник*. 2017. № 2 (31). С. 195–200.

12. Гнатьєва Т. М. Загальні засади розвитку екологічного обліку та контролю в сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2015. № 19. С. 30–34.

13. Головчак Г. В. Оцінка ефективності ESG-звітності як інструменту прозорості бізнесу в умовах глобалізації. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 67. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4708

14. Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження. *Економіка та суспільство*. 2016. Вип. 2. С. 678–683.

15. Дорошенко О. О., Попчук Д. О. Екологічний облік в Україні: передумови виникнення та історичний контекст. *Вісник Національного університету водного господарства і природокористування*. 2024. № 2 (106). С. 43–60.

16. Краєвський В. М., Шевченко Є. Д. Концепт-менеджмент логістичних витрат в інтегрованих ланцюгах постачань. *Галицький економічний вісник*. 2025. № 1 (92). С. 123–132.

17. Краєвський В. М., Шевченко Є. Д. Системна реконфігурація структури логістичних витрат у контексті впровадження принципів екологічної та кліматично відповідальної логістики. *Український економічний часопис*. 2025. № 9. С. 57–62.

18. Мішенін Є. В., Дегтярь Н. В. Економіка екосистемних послуг: теоретико-методологічні основи. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2015. № 2. С. 243–257.

19. Озеран А. В. Інформація про сталий розвиток у звіті про управління. *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 2 (49). С. 282–287.

20. Олійник О. В., Захаров Д. М. Виклики та перспективи ESG звітності: аналіз теоретичних і практичних аспектів. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 3 (109). С. 67–73.

21. Потапюк І. П., Стеценко М. П. Система екологічного менеджменту як складова екологічної безпеки. *Український журнал прикладної економіки*. 2020. Том 5, № 3. С. 410–416.

22. Правдюк Н. Л. Облікове забезпечення екологічного менеджменту підприємства. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 69. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5193

23. Селецька Д. О. Формування ESG-звітності за стандартами GRI: екологічний аспект. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 69. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/5218

24. Шевченко Є. Д. Взаємозв'язок екологічної безпеки та оптимізації логістичних витрат у міжнародних ланцюгах постачань. *Сучасна парадигма економічної безпеки: інноваційні механізми імплементації* : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Кропивницький, 30 січня 2025 року / Центральноукраїнський державний університет імені Володимира Винниченка. Кропивницький, 2025. С. 94–96.

25. Шевченко Є. Д. Вплив «зелених» ініціатив на структуру та оцінку логістичних витрат в інтегрованих ланцюгах постачань. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку* : збірник матеріалів круглого столу, м. Ірпінь, 11 квітня 2025 року / Державний податковий університет. Ірпінь, 2025. С. 88–90.

26. Шевченко Є. Д. Вплив міжнародних екологічних стандартів на структуру логістичних витрат у зовнішньоекономічних операціях. *Україна і світ: гуманітарно-технічна еліта і соціальний прогрес* : збірник матеріалів Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів і аспірантів, м. Харків, 18–19 квітня 2025 року / Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут». Харків, 2025. С. 262–264.

27. Шевченко Є. Д. Декарбонізація ланцюгів постачань в контексті впровадження «зеленої» логістики. *Сучасні виклики та сталий розвиток економіки і бізнесу* : збірник тез Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 10 грудня 2024 року / Таврійський державний агротехнологічний університет ім. Дмитра Моторного. Запоріжжя, 2024. С. 244–246.

28. Шевченко Є. Д. Екологічне оподаткування в контексті впровадження логістичного підходу GSCM. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції* : збірник тез XV Міжнародної науково-практичної конференції, м. Ірпінь, 22 листопада 2024 року / Державний податковий університет. Ірпінь, 2024. С. 220–222.

29. Шевченко Є. Д. Інтеграція принципів сталого розвитку в обліково-аналітичну систему управління логістичними витратами. *Трансформація обліку та бізнес-консалтингу в умовах невизначеності: сучасні тренди, виклики, міжнародний досвід* : збірник тез II Міжнародної наукової конференції, м. Харків, 8 листопада 2024 р. / Державний біотехнологічний університет. Харків, 2024. С. 100–102.

30. Шевченко Є. Д. Консалтингові підходи до обліку екологічних витрат у логістичних ланцюгах в умовах GCSM. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку* : збірник матеріалів X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, м. Київ, 25 квітня 2025 року / Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. К., 2025. С. 139–140.

31. Шевченко Є. Д. Обліково-аналітичний вимір сталості інтегрованих ланцюгів постачань. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики* : збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Ірпінь, 6 травня 2025 року / Державний податковий університет. Ірпінь, 2025. С. 212–214.

32. Шевченко Є. Д. Роль АВС-аналізу в управлінні логістичними витратами в контексті GCSM. *Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні: теорія, методологія, організація* : збірник матеріалів XXIII Всеукраїнської наукової конференції, м. Київ, 27 березня 2025 року / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2025. С. 185–186.

33. Шевченко Є. Д. Синергетичні ефекти інтеграції логістичних систем у забезпеченні сталого економічного зростання. *Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання* : збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції, м. Вінниця, 3 грудня 2024 року / Донецький національний університет імені Василя Стуса. 2024. С. 92–94.

34. Шевченко Є. Д. Управління логістичними витратами на засадах концепції «green logistics». *Сталий розвиток міст та регіонів України в умовах євроінтеграції* : збірник тез Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Ірпінь, 27 листопада 2024 року / Державний податковий університет. Ірпінь, 2024. С. 49–52.

35. Шевченко Є. Д. Холархічна модель управління логістичними витратами в інтегрованих ланцюгах постачань. *Управління розвитком соціально-економічних систем* : збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 6–7 березня 2025 року / Державний біотехнологічний університет. Харків, 2025. С. 173–176.

РОЗДІЛ 2
УДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

2.1. Удосконалення фінансової звітності в умовах сталого розвитку

(Т. М. Сторожук, кандидат економічних наук, доцент, Державний податковий університет)

У сучасних умовах господарювання, які є досить динамічними й турбулентними, значення та роль звітності значно змінилася, розширилася й поглибилася. Така тенденція спостерігається як у вітчизняній практиці, так і в міжнародних масштабах. Процеси глобалізації та розширення міжнародного співробітництва, кризові явища, пандемія й війни значно впливають на суб'єктів господарювання та запити їхніх стейкхолдерів. Стейкхолдерами є фізичні та юридичні особи, їхні групи або інші зацікавлені сторони, які мають якийсь законний інтерес до діяльності компанії, можуть на неї впливати або, навпаки, залежати від результатів її діяльності. Різноманітний перелік інтересантів (інвестори, керівництво компанії, покупці, постачальники, партнери, співробітники, держава, громадські організації, суспільство, а також будь-хто інший, хто має хоч якийсь зв'язок із діяльністю суб'єктів) і їхніх запитів до інформації про суб'єкта господарювання та його діяльність потребують адекватної реакції. Інакше кажучи, користувачі та їхні інтереси визначають склад, зміст звітності й процеси звітування. Ще Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл свого часу називали фінансові звіти моделями господарюючої одиниці. І незважаючи на те, що звітність не подає повної картини дійсного стану речей, вважали, що вона є найкращою із можливих спроб бухгалтера досягти цього.

Очевидним уже є для усіх, що часові та об'ємні рамки обліку й звітності значно змінилися. Сьогодні звітність – це не лише незамінний матеріал для аналізу, контролю та оперативного управління, потрібна база для планування, прогнозування, а важливий інструмент реалізації стратегії та досягнення визначених цілей. Як найповніше та найточніше джерело інформації про суб'єкт господарювання, звітність виконує роль дешевої, але дієвої реклами. Звітність є основою формування всіх партнерських зв'язків і взаємовідносин та комунікації. Зв'язок суб'єкта господарювання із суспільством здійснюється за допомогою звітності. Економічні перетворення

трансформували роль бухгалтерського обліку, а особливо звітності, і були як з'єднувальна ланка між підприємством і його власниками, інвесторами, державними органами та іншими зацікавленими користувачами.

Розвиток технологій, особливо використання штучного інтелекту, блокчейну, хмарних обчислень тощо надто впливають на традиційні підходи до ведення бухгалтерського обліку, а також, відповідно, призводять до потреби в удосконаленні звітності та зміни існуючих форм.

Крім того, природньо появляються нові об'єкти обліку, виникає потреба в нових підсистемах обліку, що викликає попит користувачів у відповідній інформації.

Визначення перспектив розвитку фінансової звітності як реакція на зміни, які відбуваються в світовій економічній системі та з урахуванням усіх технологічних інновацій у сучасних умовах господарювання є однією з гострих проблем, яка потребує вирішення. Це дасть змогу трансформувати традиційні процеси збору, обробки, узагальнення, передачі для оприлюднення облікової інформації стейкхолдерам.

Питання недосконалості існуючої вітчизняної моделі фінансової звітності та перспективи її розвитку й удосконалення є предметом дискусій останні десять років. В. М. Костюченко, Н. В. Богатир справедливо зазначали, що фінансова звітність уже не вирішує поставлених перед нею завдань, чим створює помилкове враження в користувачів, оскільки відображає результати тільки минулих подій, є кількісна й тільки фінансовою та неадекватно відображає нематеріальні активи [1, с. 1127].

Фінансова звітність займає вагоме місце серед усіх видів звітності та є досить врегульованою. Але зміна умов діяльності й потреб користувачів, європейська інтеграція та світові тенденції накладають нові вимоги до змістовної наповненості форм фінансової звітності як загального призначення загалом, так і кожної форми зокрема й продовжують бути предметом дискусії науковців і практиків. Результати проведених досліджень свідчать, що фінансова звітність загального призначення постійно розвивається та змінюється. Такі тенденції притаманні як міжнародній практиці, так і національній. Так, з 2000 року після ухваленого рішення щодо недоцільності стандартизації бухгалтерського обліку здійснюється перехід до міжнародних стандартів фінансової звітності. Міжнародна стандартизація фінансової звітності зовсім не означає жорсткої її регламентації за змістом чи формою. Йдеться про декларування загальних підходів і подання мінімального переліку інформації, яка має бути подана у фінансовій звітності.

2.1.1. Відповідність вітчизняної практики фінансового звітування міжнародним стандартам та європейським вимогам

Фінансова звітність загального призначення пройшла довгий шлях еволюції, розвиток продовжує тривати й не зупиниться, доки існуватиме людство та суспільні соціально-економічні відносини. «Кожен показник, який закріплений у певній формі звітності, – це не спонтанне рішення однієї людини чи певної групи осіб, адже він є результатом тривалого підбору і відбору правильної конфігурації представлення затребуваної багатьма користувачами інформації» [2, с. 28].

Нині в Україні ведення обліку та складання фінансової звітності продовжує бути більше обов'язком відповідно до чинного законодавства, ніж спосіб чи засіб комунікації між суб'єктами, державою та суспільством. Більшість науковців сьогодні вже єдині в думці, що фінансова звітність загального призначення не задовольняє всі інформаційні потреби стейкхолдерів, особливо зовнішніх. А якщо в умовах сталого розвитку фінансова звітність не забезпечує запити суспільства, то вона як звітність уже не виконує всіх відповідних функцій. Звітність має бути не просто звичайним атрибутом підприємництва, а виконувати роль «мови бізнесу» й засобу комунікації суб'єкта господарювання з державою та суспільством для зростання добробуту кожного підприємства, держави та населення.

Система бухгалтерського обліку не закінчується фінансовою чи іншим видом звітності, вона проникає у всі сфери функціонування суспільства та є єдиним інструментом формування інформації, яка має не лише економічну, але й соціальну та екологічну значимість [3].

Національна практика формування фінансової звітності чітко означена національними стандартами за змістом, формою, форматами подання. Внесення інформації додаткової інформації в підприємницькій діяльності регулюється п. 4 розділу ІІ НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], де зазначено, що підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація, яка передбачена до розкриття (за винятком, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді). Додавати статті підприємства можуть за умови збереження їхньої назви й кодів рядків відповідно до переліку додаткових статей фінансової звітності, який представлено в додатку 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], якщо інформація статті є суттєвою та оцінка може бути достовірно визначена. «Такі зміни ще на один крок наблизили нас до міжнародної практики» [5].

Міжнародні стандарти фінансової звітності визначають підходи до розкриття інформації у фінансовій звітності загального призначення. Водночас не визначається ні модель, ні форма, ні формат представлення, а лише мінімальний перелік інформації, яка має бути висвітлена. На думку А. А. Михалків та Т. В. Косташ, «у міжнародній практиці обліку та звітності компанії зобов'язані розкривати інформацію, яка дасть можливість користувачам оцінити цілі, політику та процеси управління їх капіталом» [6, с. 45].

Європейська практика складання фінансової звітності загального призначення визначається Директивою 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній [7], яка регулює складання річної фінансової звітності всіма суб'єктами (включно із мікропідприємствами) та їхніми групами, що подають консолідовану фінансову звітність. Водночас передбачено звільнення груп малих підприємств від зобов'язання складати консолідовану фінансову звітність, оскільки вважається, що це невиправдано дорого та їхні користувачі не потребують складної інформації. Також держави-члени можуть звільняти середні групи від зобов'язання щодо складання консолідованої фінансової звітності, якщо серед дочірніх підприємств групи немає суб'єктів суспільного інтересу. Директива вимагає щорічну фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність (крім звітності малих підприємств) піддавати аудиторській перевірці для впевненості достовірності й об'єктивності представлення стану справ відповідно до стандартів фінансової звітності. Крім того, щорічна фінансова звітність повинна публікуватися й лише можливість часткового відступу від цієї норми існує для малих і середніх підприємств.

Вважаємо, що зміни фінансової звітності мають відбуватися нечасто, бути адекватними потребам часу та здійснюватися згідно з потребами більшості користувачів.

Основною формою фінансової звітності загального призначення є звіт про фінансовий стан підприємства або давно відома назва «баланс». Тому розкриття інформації про стан активів, зобов'язань і власного капіталу українськими підприємствами, відповідно до норм європейського законодавства та міжнародних стандартів, є одним із першочергових питань. Форми балансу в Україні чітко визначені на загальнодержавному рівні й наводяться в додатках до національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку. Нині у вітчизняній практиці затверджено й використовується декілька форм балансу (таблиця 2.1.1).

Таблиця 2.1.1 – Форми звіту про фінансовий стан в Україні

Назва та форма звіту	Хто складає	Нормативний документ, який визначає зміст	Нормативний документ, який визначає форму
Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. 1	Складають великі й середні підприємства	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [9]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», додаток 1 [4]
Баланс ф. 1-дс	Суб'єкти державного сектору	НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності» [10], Порядок заповнення форм фінансової звітності – в державному секторі [14]	НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності», додаток 1 [10]
Баланс ф. 1-м	Малі підприємства	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [11]	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», додаток 1 [11]
Баланс ф. 1-мс	Мікропідприємства	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [11]	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», додаток 2 [11]
Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. 1-к	Материнське підприємство групи	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [12], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [9]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», додаток 2 [4]
Консолідований баланс ф. 1-кдс	Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, які подають консолідовану фінансову звітність	НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність» [13], Порядок заповнення форм фінансової звітності – в державному секторі [14]	НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність», додаток 1 [13]

Джерело: сформовано автором на основі НП(С)БО.

Міжнародні стандарти, зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [8], установлює загальні вимоги щодо подання інформації в звіті про фінансовий стан і подає настанови щодо її структури та мінімальні вимоги до змісту, не визначаючи форми, формату чи моделі звіту про фінансовий

стан на кінець періоду. Тому в зарубіжній практиці різних країн зустрічається використання горизонтального та вертикального формату моделей балансу. Активи в звіті можуть бути подані як у порядку спадання ліквідності активів, так і в порядку зростання. Також зустрічаються моделі з різною черговістю подання власного капіталу та зобов'язань один щодо одного й подання зобов'язань у порядку зростання термінів погашення або в порядку спадання. Також відома модель балансу без чіткого поділу на активи й пасиви, з почерговим поданням активів і зобов'язань та визначенням чистих активів у підсумку.

Європейська практика підготовки звіту про фінансовий стан визначена Директивою 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній [7]. Стаття 4 розділу 2 Директиви визначає річну фінансову звітність як єдине ціле і для всіх підприємств має вносити обов'язково балансовий звіт (тобто звіт про фінансовий стан підприємства), звіт про прибутки та збитки й примітки до фінансової звітності.

Директива [7] регулює складання річної фінансової звітності загального призначення всіма суб'єктами господарювання незалежно від величини чи об'єднання. Директива [7] передбачає використання обмеженої кількості форм балансу, щоб користувачі фінансової звітності мали кращу можливість порівнювати фінансовий стан підприємств всередині Європейського Союзу. Але держави-члени повинні вимагати використання однієї форми балансу й надавати право вибору форми з переліку дозволених. Згідно з Директивою [7] держави-члени можуть давати змогу підприємствам вносити зміни у форму балансу та спосіб подання балансового звіту, але за умови збереження обов'язкового розмежування статей на поточні та непоточні.

Результати дослідження свідчать, що українська практика звітування про фінансовий стан потребує приведення у відповідність до вимог Європейського Союзу та підходів, задекларованих міжнародними стандартами.

Другою основною формою фінансової звітності є звіт про фінансові результати. Національна практика формування такого звіту також передбачає визначені на загальнодержавному рівні форми звіту для різних суб'єктів господарювання (таблиця 2.1.2).

Таблиця 2.1.2 – Форми звіту про фінансові результати в Україні

Назва та форма звіту	Хто складає	Нормативний документ, який визначає зміст	Нормативний документ, який визначає форму
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. 2	Складають великі й середні підприємства	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [9]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», додаток 1 [4]
Звіт про фінансові результати ф. 2-дс	Суб'єкти державного сектору	НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності» [10], Порядок заповнення форм фінансової звітності – в державному секторі [14]	НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності», додаток 2 [10]
Звіт про фінансові результати ф. 2-м	Малі підприємства	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [11]	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», додаток 1 [11]
Звіт про фінансові результати ф. 2-мс	Мікропідприємства	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [11]	НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», додаток 2 [11]
Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. 2-к	Материнське підприємство групи	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [12], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [9]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», додаток 2 [4]
Консолідований звіт про фінансові результати ф. 2-кдс	Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, які подають консолідовану фінансову звітність	НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність» [13], Порядок заповнення форм фінансової звітності – в державному секторі [14]	НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність», додаток 2 [13]

Джерело: сформовано автором на основі НП(С)БО.

За даними таблиці видно, що звіт про фінансові результати для суб'єктів підприємницької діяльності (великих і середніх підприємств та їхніх груп має другу офіційну назву на відповідність міжнародним стандартам – звіт про сукупний дохід. Одним із недоліків побудови звіту є порядок

подачі показників у розділі І «Фінансові результати». Як відомо, показники доходів і витрат у звіті відображають у розрізі видів діяльності. Але чинна форма звіту передбачає подання доходів, витрат та фінансового результату від різних видів діяльності по-різному. Так, подання в розділі І інформації про операційну діяльність здійснюється в порядку: доходи, витрати та фінансовий результат. Але відображення інформації від фінансової та іншої діяльності здійснюється за іншим підходом, а саме доходи фінансової та іншої діяльності, а тоді витрати фінансової та іншої діяльності без визначення фінансового результату за цими видами діяльності. Відсутність показників про фінансовий результат від фінансової, а особливо інвестиційної діяльності не дає змогу одержати інформацію про те, який прибуток (збиток) одержало підприємство в результаті цих видів діяльності без додаткових розрахунків і даних, що уповільнює обробку інформації. Для забезпечення наочності сприйняття інформації та її аналізу доречним було б послідовне відображення доходів і витрат за видами діяльності.

Деякі науковці та практики-аналітики вважають за доцільне виділення в звіті показників про фінансовий результат від фінансової та інвестиційної діяльності з окремим відображенням іншої діяльності. Так, доходи та витрати фінансової діяльності відображаються в звіті про фінансові результати ф. 1 та 1-к за двома статтями: «Дохід (витрати) від участі в капіталі» та «Інші фінансові доходи (витрати)». Тому варто за цими видами діяльності використати однаковий підхід до відображення інформації або доходи фінансової діяльності об’єднати під однією назвою «Фінансові доходи» та «Фінансові витрати» за аналогією з іншою діяльністю, а розподіл доходів і витрат подавати в примітках до річної фінансової звітності, або доходи й витрати іншої діяльності розділити за аналогією з фінансовою діяльністю на доходи й витрати інвестиційної та іншої діяльності.

Також вважаємо доречним обов’язкове розшифрування статті під рубрикою «інші» в пояснювальних матеріалах Приміток до річної фінансової звітності. Доречним вважаємо й дотримання єдиного принципу та порядку відображення доходів і витрат за різними видами діяльності, подаючи: доходи, витрати та фінансовий результат фінансової діяльності; доходи витрати й фінансовий результат іншої діяльності аналогічно до подачі інформації про операційну діяльність. Це дасть змогу покращити аналітичні можливості звіту й роботу з інформацією для інтересантів.

Варто звернути увагу також на назву статті «Звіт про фінансові результати» ф. 1 та ф. 1-к І розділу «Фінансові результати» за кодом 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток», де зазначають суму податку на

прибуток. Водночас у цих формах у другому розділі «Сукупний дохід» за кодом 2455 сума податку на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом, відображається за статтею «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом». Також у «Звіті про фінансові результати» ф. 1-м та ф. 1-мс сума податку на прибуток подається в статті теж під назвою «Податок на прибуток». Вбачаємо доцільність приведення назви статті у відповідність до її сутності та фактично поданої інформації.

Міжнародні стандарти фінансової звітності й зарубіжна практика звітування не визначають форми чи моделі звіту про сукупні доходи за період. У МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [8] визначено мінімальний перелік і загальні вимоги щодо розкриття інформації. У практиці зарубіжних країн зустрічаються різні моделі звіту, які можуть бути горизонтального, вертикального й навіть матричного формату залежно від розміщення доходів і витрат один до одного.

Під час формування такого звіту принциповим є модель побудови: на операційній основі або на основі елементів витрат. Звіт про сукупні доходи за період, побудований на операційній основі, передбачає подання витрат операційної діяльності за функціями бізнесу, а саме витрати виробництва, витрати управління, витрати на збут. Водночас вертикальний формат такої моделі може бути багатоступеневим або одноступеневим. Багатоступеневий звіт має набагато більшу інформативність, тому використовується в переважній більшості країн.

Звіт про сукупні доходи за період на основі елементів витрат передбачає, що витрати операційної діяльності будуть представлені за елементами витрат, зокрема матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація необоротних активів та інші [15].

Європейська практика підготовки звіту про фінансові результати здійснюється відповідно до Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній [7], де він має назву «Звіт про прибутки та збитки». Стаття 4 розділу 2 Директиви передбачає, що цей звіт входить до складу обов'язкового мінімального комплекту щорічної фінансової звітності на ряду із балансовим звітом і примітками до фінансової звітності. Відповідно до Директиви «Звіт про прибутки та збитки» має забезпечувати об'єктивне й достовірне уявлення про прибутки або збитки на основі принципу безперервності діяльності, методу обачності, методу нарахування й розумності.

Держави-члени можуть дозволяти підприємствам подавати замість звіту про прибутки та збитки звіт про результати діяльності. Водночас звіт може бути двох форматів: побудований на основі характеру витрат або на основі функцій витрат, але залік статей доходів і витрат забороняється за винятком особливих випадків. З метою порівняння потрібно передбачити загальну структуру для визнання, оцінювання та подання доходів і витрат виняткового розміру або впливу [7]. Зважаючи на ефективність витрат, Директива [7] передбачає деякі послаблення норм для малих і середніх підприємств та їхніх груп.

Тому вітчизняна практика звітування про фінансові результати потребує вдосконалення й приведення у відповідність до вимог Директив Європейського Союзу та підходів, які визначені міжнародними стандартами фінансової звітності. В основу вдосконалення оприлюднення інформації в звіті про фінансові результати потрібно покласти структуризацію, яка відповідає потребам стейкхолдерів і дасть змогу забезпечити відповідний рівень релевантності даних звітності для ухвалення управлінських рішень, що зі свого боку дасть нагоду значно розширити її можливості для аналізу та фінансового менеджменту.

Ще однією з обов'язкового комплекту фінансової звітності загального призначення є «Звіт про рух грошових коштів». Стейкхолдери зацікавлені в інформації, як суб'єкти господарювання генерують і використовують грошові кошти та їхні еквіваленти, які є найбільш ліквідними активами. Інформація про грошові потоки в сукупності з інформацією інших форм, які входять до повного комплекту фінансових звітів, «демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами» та «допомагає користувачам фінансової звітності спрогнозувати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання і, зокрема, їхній час та певність» [8].

Грошові потоки суб'єкта господарювання визначають його фінансовий результат. Тому як у міжнародній, так і національній практиці інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності може бути подана із використанням прямого або непрямого методу. Під час відображення інформації за прямим методом здійснюється послідовне відображення надходжень грошових коштів до суб'єкта за джерелами поступлення, а видатки – за напрямами використання. Непрямим методом подання, відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [9], передбачено послідовне коригування показників

прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на зміни в складі запасів; операційної дебіторської та кредиторської заборгованості; доходів і витрат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю; негрошових операцій тощо. Згідно із МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [16] за непрямим методом чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються через коригування операційних прибутків або збитків відповідно до впливу:

а) змін упродовж періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;

б) негрошових статей, як-от амортизація, забезпечення та нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют, класифіковані за операційною категорією;

в) доходу або витрат, класифікованих за операційною категорією в звіті про прибутки або збитки, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності;

г) операційних грошових потоків, як-от податок на прибуток, для яких відповідний дохід або відповідні витрати не класифіковано за операційною категорією в звіті про прибутки або збитки.

У МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [16] грошові кошти визначено як готівку в касі й депозити до запитання. У національних стандартах грошові кошти трактуються як готівка, кошти на рахунках у банках і депозити до запитання [4]. Водночас існує неузгодженість між нормативними документами, оскільки Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій та операцій з ощадними сертифікатами банку [17] не містить поняття депозити до запитання, а депозити на вимогу.

На відміну від національної практики міжнародна практика передбачає звітність про грошові потоки на нетто-основі. Водночас на нетто-основі можна відображати в звіті грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:

– надходження й виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання;

– надходження й виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми – великими, а строки погашення – короткими [16].

Звіт про рух грошових коштів можна розглядати як доповнення до звіту про фінансовий стан та звіту про фінансові результати, оскільки відображає причини зміни суми грошових коштів на кінець звітного періоду

порівняно з початком року (які подані у звіті про фінансовий стан) і розкриває статті звіту про сукупні доходи з позиції руху грошових коштів за звітний період у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [18, с. 191].

Національна практика формування звіту про рух грошових коштів відрізняється від міжнародних стандартів чіткою регламентацією форми, формату та змісту подання інформації. Нині в Україні використовується декілька форм звіту (таблиця 2.1.3).

Таблиця 2.1.3 – Форми звіту про рух грошових коштів в Україні

Назва та форма звіту	Хто складає	Нормативний документ, який визначає зміст	Нормативний документ, який визначає форму
Звіт про рух грошових коштів ф. 3	Складають великі й середні підприємства	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [9]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», додаток 1 [4]
Звіт про рух грошових коштів ф. 3-н			
Звіт про рух грошових коштів ф. 3-дс	Суб'єкти державного сектору	НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності» [10], Порядок заповнення форм фінансової звітності – в державному секторі [14]	НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності», додаток 3 [10]
Консолідований звіт про рух грошових коштів ф. 3-к	Материнське підприємство групи	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [12], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [9]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», додаток 2 [4]
Консолідований звіт про рух грошових коштів ф. 3-кн			
Консолідований звіт про рух грошових коштів ф. 3-кдс	Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, які подають консолідовану фінансову звітність	НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність» [13], Порядок заповнення форм фінансової звітності – в державному секторі [14]	НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність», додаток 3 [13]

Джерело: сформовано автором на основі НП(С)БО.

Міжнародні стандарти, зокрема МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [16], не визначають форми, а містять положення щодо подання в звіті: грошових потоків на нетто-основі; грошових потоків в іноземній валюті; відсотків і дивідендів; податків на прибуток; інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства; зміни часток участі в капіталі дочірніх підприємств та інших господарських одиниць; компонентів грошових коштів і їхніх еквівалентів; розкриття іншої інформації щодо грошових потоків.

Європейська практика звітування свідчить, що країни Європейського Союзу для складання звіту про рух грошових коштів керуються Директивою 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній [7], в якій передбачено складання річної фінансової звітності загального призначення всіма суб'єктами господарювання (зокрема, й мікропідприємствами) та їхніми групами, які складають консолідовану фінансову звітність. Тому відповідність практики розкриття інформації про рух грошових коштів нормам європейського законодавства та міжнародним стандартам є не просто актуальним питанням, а вимогою сучасності. Зважаючи на важливість інформації звіту та швидку втрату її актуальності, вважаємо за доцільне подання звіту як проміжну за півріччя й річну.

Одним із найважливіших показників, які цікавлять внутрішніх і зовнішніх користувачів суб'єкта господарювання, є сума його власного капіталу. Це обумовлено тим, що:

– власний капітал є основою для початку здійснення діяльності суб'єкта господарювання;

– власний капітал є важливою умовою для продовження діяльності;

– підприємство може реалізувати свою основну мету (отримання прибутку) лише за умови збереження свого капіталу;

– сума власного капіталу для кредиторів є мірилом відповідальності та захисту кредиторів від втрати свого капіталу [19].

Звіт про власний капітал передбачає оприлюднення інформації про причини зміни власного капіталу, які сталися за річний звітний період за кожною складовою та загалом. Така інформація є актуальною для інтересантів для ухвалення рішень. Національна практика звітування характеризується нормативно затвердженими формами представлення інформації (таблиця 2.1.4).

Таблиця 2.1.4 – Форми звіту про власний капітал в Україні

Назва та форма звіту	Хто складає	Нормативний документ, який визначає зміст	Нормативний документ, який визначає форму
Звіт про власний капітал ф. 4	Складають великі й середні підприємства	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [9]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», додаток 1 [4]
Звіт про власний капітал ф. 1-дс	Суб'єкти державного сектору	НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності» [10], Порядок заповнення форм фінансової звітності – в державному секторі [14]	НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності», додаток 4 [10]
Консолідований звіт про власний капітал ф. 1-к	Материнське підприємство групи	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [12], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [9]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», додаток 2 [4]
Консолідований баланс ф. 1-кдс	Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, які подають консолідовану фінансову звітність	НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність» [13], Порядок заповнення форм фінансової звітності – в державному секторі [14]	НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність», додаток 4 [13]

Джерело: сформовано автором на основі НП(С)БО.

Міжнародна практика представлення інформації про власний капітал у фінансовій звітності розглядається в Концептуальній основі фінансової звітності та декількох міжнародних стандартах. У Концептуальній основі фінансової звітності власний капітал подається як один із основних елементів фінансової звітності загального призначення, який визначає фінансовий стан підприємства, що звітує й трактується як «залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань» [20].

У МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [8] визначено мінімальний перелік інформації щодо власного капіталу до розкриття; МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» [21] визначає відмінність власного капіталу від залученого (зобов'язань) і деякі аспекти розкриття інформації у фінансовій звітності; у МСБО 8 «Облікова політика, зміни бухгалтерських оцінок та помилок» [22] розкрито подання в складі капіталу результатів

виправлення помилок і змін облікової політики; МСБО 12 «Податки на прибуток» [23] визначає подання відстрочених податків, пов'язаних із капіталом; у МСБО 16 «Основні засоби» [24], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [25], МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [26] регулюють відображення зміни вартості відповідних активів у складі капіталу; а МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів» [27] передбачає розкриття в звітності результатів зміни курсової різниці.

Згідно із міжнародними стандартами підприємство, що звітує, може обирати варіант подачі інформації про зміни у власному капіталі: подавати всю потрібну до розкриття інформацію в звіті про зміни у власному капіталі чи в окремому звіті й примітках до річної фінансової звітності [19].

Однією із відмінностей між національними та міжнародними стандартами є використання терміна не «власний капітал», а «чисті активи» (net assets), що є еквівалентом до нього [28]. На нашу думку, таке трактування відповідає його сутності та визначенню цього поняття, яке подане в національних стандартах і Концептуальній основі фінансової звітності.

За міжнародними стандартами звіт про зміни у власному капіталі за період передбачає розкриття змін у капіталі, які є наслідком операцій із власниками та відмінних від них операцій:

– зміни внаслідок одержання прибутку чи збитку за результатами діяльності;

– зміни іншого сукупного доходу;

– зміни від операцій з власниками;

– зміни ретроспективного застосування облікової політики або виправлення помилок зміни бухгалтерських оцінок відповідно до МСБО 8 «Облікова політика, зміни бухгалтерських оцінок та помилок» [22].

Згідно з міжнародними стандартами зміни власного капіталу в звіті розкривають, як мінімум, за компонентами: сплачений капітал (акціонерний капітал і викуплені власні акції), резерви в складі капіталу, емісійний прибуток, нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Таке подання щодо мінімуму статей дає змогу розкривати максимум найбільш істотної інформації, без захаращення фінансової звітності загального призначення несуттєвими показниками.

Важливість інформації про власний капітал визначається його сутністю. На основі інформації про власний капітал внутрішні стейкхолдери мають змогу оцінити фінансову незалежність підприємства, а зовнішні – можуть робити висновки про якість управління, їхнє уміння розпоряджатися довіреними їм ресурсами та рівень довіри до підприємства інших

суб'єктів господарювання [19]. Тому вважаємо за доцільне подання звіту про власний капітал двічі: як проміжну звітність за шість місяців і річну.

Обов'язкове складання та подання приміток до річної фінансової звітності є фактичним проявом у дії одного із основних принципів, на яких ґрунтується облік передових країн світу та вітчизняний, зокрема принципу повного висвітлення. Повне висвітлення – це не просто розшифрування окремих рядків звітів з деталізацією за бухгалтерськими рахунками. Навіть подання розгорнутого сальдо є лише констатацією факту та свідчить про фактичні наслідки господарських операцій і подій. Під повним висвітленням розуміють не тільки оприлюднення інформації про минулі події та їх результати, а також подання інформації про потенційні наслідки господарських операцій і подій. Мається на увазі висвітлення інформації прогнозного характеру, на підставі якої внутрішні та зовнішні користувачі фінансової звітності прийматимуть свої управлінські рішення. Тому потрібно у вітчизняній практиці складати не лише форму 5 Приміток до річної фінансової звітності, але й пояснювальні матеріали. У зарубіжній практиці примітки подають у вільній формі.

Також істотною відмінністю приміток за міжнародними стандартами є наявність у примітках порівняльної інформації за попередній період, що часто не спостерігаємо у формі 5. Ліквідація таких розбіжностей і відмінностей дасть змогу покращити фінансову звітність і, як результат, збільшити її якість та інформативність. Крім того, відповідно до міжнародних стандартів, на відміну від національної практики, у звітах повинні бути посилання на примітки.

Існуюча форма 5 Приміток до річної фінансової звітності для суб'єктів підприємницької діяльності потребує вдосконалення. Так, інформацію доречно подавати на початок і кінець звітного періоду для можливості здійснення аналізу змін і визначення динаміки. «Також важливо доповнити розділ VI «Грошові кошти» статтею про грошові кошти в іноземній валюті, що збільшить аналітичні можливості фінансової звітності і забезпечить зовнішніх користувачів важливою інформацією для прийняття управлінських рішень» [29]. Крім того, відповідно до змісту та складу інформації, яку містить цей розділ приміток, він має носити назву «Грошові кошти та їх еквіваленти». Доцільність таких змін є важливою в світлі розвитку глобалізаційних зв'язків і співпраці та руху нашої країни до ЄС.

Національна практика фінансового звітування відрізняється від міжнародних підходів щодо формування проміжної звітності. За статтею 13.1

Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [30], проміжна звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Водночас обліковою політикою підприємства може бути визначено й інші періоди складання проміжної фінансової звітності. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] проміжна фінансова звітність складається наростаючим підсумком з початку року в складі балансу та звіту про фінансові результати.

МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» [31] не визначає, яким суб'єктам господарювання потрібно публікувати проміжні фінансові звіти, з якою періодичністю чи в який термін після закінчення проміжного періоду. Водночас суб'єкти господарювання, чиї цінні папери продаються та купуються на відкритому ринку, заохочують подавати проміжні фінансові звіти щонайменше станом на кінець першої половини їхнього фінансового року й робити їх доступними не пізніше ніж через 60 днів після закінчення проміжного періоду. Склад проміжної звітності за міжнародними стандартами теж обирається підприємством самостійно, і підприємство може складати проміжну звітність у повній або в стислій формі. Проміжний фінансовий звіт має охоплювати, як мінімум, такі компоненти:

а) стислий звіт про фінансовий стан;

б) стислий звіт про сукупні доходи, поданий як:

– стислий єдиний звіт;

– стислий окремий звіт про прибутки й збитки та стислий звіт про сукупні доходи;

в) стислий звіт про зміни у власному капіталі;

г) стислий звіт про рух грошових коштів;

д) деякі пояснювальні примітки.

Варто звернути увагу на наявність у складі проміжного звіту пояснювальних приміток. Вважаємо за доцільне введення в практику звітування в Україні обов'язкове подання приміток незалежно від складання повного чи скороченого комплекту проміжної фінансової звітності, що дасть змогу правильно трактувати показники звітів. Для приведення вітчизняної практики проміжного звітування до міжнародних стандартів потрібно дати нагоду суб'єктам самостійно обирати склад і терміни подання проміжного фінансового звіту.

Вітчизняна практика звітування свідчить про нехтування вимогами національних і міжнародних стандартів щодо розкриття інформації в примітках до річної фінансової звітності, з одного боку, та недостатня заінтересованість стейкхолдерів у такій інформації – з іншого. Загалом в Україні

суб'єкти господарювання обмежуються лише складанням і поданням форми 5 Приміток. Тобто вимога подання приміток зводиться до складання лише формалізованої частини приміток. Інша інформація, яка передбачається до оприлюднення національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, наказом Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» [32] та визнана керівництвом як суттєва, яка дає більш повну та об'єктивну картину про фінансове становище й результати діяльності підприємства та представлена підприємствами в самостійно обраній формі (письмове пояснення, таблиця, графік тощо), містить кількісні й вартісні показники, не розкривається.

Погоджуємося з авторами, які вважають, що «…головним недоліком сучасної традиційної звітності є те, що в ній не приділяється достатньої уваги таким факторам розвитку підприємства, як ризик-менеджмент, довгострокова стратегія розвитку, нагляд і стійкість бізнес-моделі підприємства» [33, с. 97].

Впровадження європейської практики складання річної фінансової звітності загального призначення й *підходів до фінансового звітування в Україні* дасть змогу значно підвищити інвестиційну привабливість вітчизняних підприємств і наблизити європейську інтеграцію вітчизняного бізнесу та сприяти вступу України до ЄС. Розвиток фінансового звітування, відповідно до вимог європейського законодавства, уможливить підвищити якість фінансової інформації, її прозорість і в підсумку сприятиме підвищенню довіри до інформації фінансової звітності вітчизняних підприємств.

2.1.2. Тенденції та способи розвитку фінансової звітності в сучасних умовах господарювання

Поява нових об'єктів обліку (вартість капіталу, інтелектуальний капітал тощо), нових підсистем обліку (корпоративний, стратегічний та ін.), відповідно, веде до впровадження різних звітів, які зможуть забезпечити повною та достовірною й актуальною інформацією користувачів про сучасний стан, результати діяльності та тенденції розвитку й потенціал на майбутнє будь-яких суб'єктів господарювання. Як зазначає В. В. Нонік, «бухгалтерський облік, будучи мовою бізнесу, сприяє зростанню економічних відносин й відповідно трансформується з їх розвитком» [3]. Нові об'єкти бухгалтерського обліку, як мінімум, потребують розробки нових методик їхнього оцінювання для визнання в обліку й відображення в звітності.

Сьогодні просто автоматизація облікових процесів уже звучить як вчорашній день. «Швидкий розвиток технологій, таких як штучний інтелект, блокчейн, хмарні обчислення та великі дані (Big Data), значно змінив традиційні підходи до ведення бухгалтерії» [34, с. 440]. Розвиток цифрових технологій впливає на процеси збору, обробки та зберігання даних і готової інформації бухгалтерського обліку, а отже, відобразиться й на процесах підготовки та подання звітності, точності її показників.

На думку В. Федун, А. Люба, І. Ковтонюк [34, с. 448], цифрова трансформація бухгалтерського обліку має значний вплив на ефективність і якість фінансової звітності суб'єктів господарювання. Ці автори вважають, що існує кілька ключових способів, які можуть відбитися на діяльності підприємств під час формування звітності:

1. Збір, аналіз та опрацювання даних з метою представлення інформації стейкхолдерам в умовах цифровізації значно прискорюються, що дасть змогу виділити час на виявлення тенденції, прогнозування й ухвалення більш обґрунтованих управлінських рішень.

2. Автоматизація процесів, яка уможливлює автоматизувати багато рутинних і трудомістких завдань щодо формування звітності. Це зі свого боку сприятиме зниженню ймовірності помилок і прискоренню обробки даних.

3. Доступність інформації передбачає можливість доступу до інформації завдяки цифровізації для зацікавлених осіб у реальному часі, що сприяє швидкому ухваленню обґрунтованих рішень.

4. Зниження ризику помилок означає, що автоматизація всіх облікових процесів значно знижує вірогідність помилок порівняно з ручним введенням даних та їхньою обробкою, що покращує точність фінансової звітності.

5. Відповідність законодавству на практиці означає, що цифровізація дасть змогу автоматично перевіряти відповідність фінансової звітності чинному законодавству та діючим стандартам, що уможливить нівелювати або знизити ризики, порушення й штрафи.

6. Цифрові інструменти значно прискорюють процес підготовки та оприлюднення фінансових звітів, що особливо важливо для публічних компаній, яким потрібно регулярно звітувати перед інвесторами, регулювальними органами та іншими користувачами.

7. Гнучкість і зручність передбачає можливість ведення бухгалтерського обліку та складання звітності за наявності інтернету з будь-якого місця, що є досить зручним для підприємств, які мають філії, відокремлені структурні підрозділи або для організації віддаленої роботи.

Але в цьому аспекті підтримуємо думку Н. Шишкової [35], що інформаційна економіка на ряду з перевагами диктує певні вимоги до модернізації ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, серед яких потреба в наявності програмної, інформаційної, організаційної та методичної компонент. Крім того, авторка бачить ряд загроз, на які варто зважати:

– зростання кіберзлочинності в разі збільшення кількості інформаційних систем, які використовують персональні дані;

– неузгодженість у виборі ідентифікаторів;

– брак адекватної верифікації ідентифікаційних даних;

– використання в системах реєстрації та контролю доступу до інформаційних систем технологічно несумісних механізмів, алгоритмів і протоколів електронної ідентифікації та автентифікації [35, с. 151].

Зважаючи на видатну роль і значення звітності в сучасних реаліях життя та діяльності, досить змінилося й відношення до звітності. Динамічність попиту користувачів, зростання громадянської свідомості та потреба у відповідності принципам сталого розвитку вимагають змін складання й подання нової звітності, яка відповідала б усім запитам і мала соціальну направленість. «Нові тенденції економічного життя, посилення зв'язків між країнами світу активізують соціальну мету обліку» [36, с. 111, 115].

Питання визначення майбутнього корпоративної звітності на основі власних досліджень та аналізу дослідницької роботи колективами професійних організацій, починаючи з 1990-х років (поширення концепції постіндустріальної економіки або економіки знань і всеохоплюючої комп'ютеризації процесів обробки облікової інформації), ґрунтовно представив професор С. Ф. Легенчук у своїй роботі «Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми» [37] (таблиця 2.1.5).

На основі узагальнення пропозицій професор С. Ф. Легенчук робить висновок, що в сучасних умовах і в майбутньому розвиток корпоративної звітності буде залежати від нових інформаційних вимог зовнішніх стейкхолдерів [37, с. 34]. Однозначно можна констатувати: «Доконаний факт – еволюція в системі звітності стала потребою» [38].

Таблиця 2.1.5 – Аналіз пропозицій щодо перспектив розвитку корпоративної звітності в майбутньому

Рік	Дослідники (професійні організації, автори)	Результат дослідницької роботи	Зміст дослідницької роботи
1	2	3	4
1994	Спеціальний комітет AICPA з фінансової звітності під керівництвом Е. Л. Дженкінса	Звіт «Удосконалення бізнес-звітності – орієнтація на споживача: задоволення інформаційних потреб інвесторів та кредиторів»	Надано рекомендації щодо інформації, яка повинна була представлятися керівництвом у звітності. Визначено потребу в розвитку фінансової звітності за напрямами: 1) удосконалення порядку розкриття інформації за бізнес-сегментами; 2) удосконалення розкриття інформації за інноваційними фінансовими інструментами; 3) покращення розкриття інформації про ідентичність, можливості та ризики позабалансових механізмів фінансування й перегляд обліку цих домовленостей; 4) забезпечення окремого відображення в звітності впливу основних і непрофільних видів діяльності та подій, оцінки за справедливою вартістю непрофільних активів і зобов'язань; 5) покращення розкриття інформації про невизначеність вимірювань окремих активів і зобов'язань; 6) покращення щоквартальної звітності, звітування про четвертий квартал окремо та охоплення даних бізнес-сегментів; 7) інші рекомендації, що стосуються фінансової звітності (модель вартісно-орієнтованого обліку; облік нематеріальних активів, включно із гудвіл; прогнозна фінансова звітність; облік об'єднань бізнесу; альтернативні принципи бухгалтерського обліку)
1996	Спеціальним комітетом з питань надання послуг при AICPA (комітет Елліотта)		Змодельовано напрями розвитку аудиту (надання впевненості) на основі аналізу вимог зовнішнього середовища, зокрема на основі врахування розвитку технологічних аспектів його здійснення й обробки облікових даних, які створюють можливості для обробки нефінансових і прогнозних облікових даних і надання впевненості щодо їхньої достовірності

Продовження таблиці 2.1.5

1	2	3	4
1999	Дослідницький комітет Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS)	Звіт «Бізнес-звітність: неминучі зміни?»	Визначено перспективи розвитку корпоративної звітності відповідно до вимог інтересантів: 1) доступ до корпоративних даних (забезпечення доступу зовнішнім користувачам до ресурсів корпоративної бази даних; розмежування доступу до корпоративних облікових даних різних груп користувачів; забезпечення прямої трансляції зборів акціонерів, здійснення онлайн-анкетування та управління даними через електронну бібліотеку); 2) розширення змістовних меж корпоративної звітності (надання додаткової прогнозної, нефінансової (інтелектуальний капітал, про директорів корпорації) та «м'якої» інформації відповідно до потреб інтересантів; 3) розширення часових характеристик корпоративної звітності (помірне збільшення частоти подачі); 4) удосконалення аудиту корпоративної звітності
2000	В. А. Бітті		Узагальнено існуючі пропозиції щодо подальшого майбутнього корпоративної звітності та зроблено висновок, що корпоративна звітність стає продуктом поступового переходу фінансового обліку у фінансове звітування, а фінансове звітування поступово перетворюється на процес формування бізнес-звітності, яка, крім традиційних фінансових показників, містить значну кількість текстових, графічних і фотографічних матеріалів
2002	С. А. Ді Піазза та Р. Дж. Екклз	Друкована робота «Майбутнє корпоративної звітності: як повернути довіру суспільства»	Запропоновано впровадження трирівневої моделі забезпечення прозорості компаній: 1) рівень всесвітніх стандартів фінансової звітності; 2) рівень галузевих стандартів; 3) рівень специфічної для кожної компанії інформації
2003	Інститут професійних бухгалтерів Великої Британії та Уельсу (ICAEW)	Звіт «Нові моделі звітності для бізнесу. Інформація для ініціативи щодо кращих ринків»	Сформульовано методи подальшого розвитку корпоративної звітності: 1) розробка більш широкої основи для бізнес-звітності; 2) перевірка застосування непрямого підходу для задоволення потреб користувачів у інформації про майбутнє як найбільш корисного; 3) розгляд того, чи потребує збільшення можливостей для прямого спілкування із інтересантами будь-якої модифікації концептуальної основи фінансової звітності; 4) перевірка того, чи є визначене в концептуальній основі розуміння активів найбільш корисним

Джерело: сформовано автором на основі [37].

Можна погодитися з авторами М. В. Корягін та П. О. Куцик, які вважають, що «під час розгляду тенденцій розвитку бухгалтерської звітності з метою подальшого вдосконалення практики її формування та складання потрібно розглядати лише ті тенденції, які є актуальними в умовах сьогодення та розглядаються науковцями-сучасниками, що враховують сучасний стан економіки, фінансових ринків, особливості розвитку сучасних систем управління та інформаційно-комп'ютерних систем і технологій» [39, с. 67–68]. Наприклад, визначені 1965 р. проф. Ендрю Барром [40, с. 25] на щорічній конференції бухгалтерів у США тенденції розвитку фінансової звітності (виділення в звіті про прибутки та збитки окремих статей: витрат на збут і адміністративних витрат; формування звітності на основі використання принципу нарахування; потреба в уніфікації та гармонізації облікового законодавства різних країн; потреба в складанні звіту про грошові потоки тощо) давно вже є звичайною практикою. Дійсно, розвиток бухгалтерського обліку та звітності здійснюється постійно на вимогу часу, а тенденції розвитку бухгалтерської звітності є швидкоплинним явищем залежно від змін багатьох зовнішніх і внутрішніх чинників.

Розвиток звітності загострює проблеми бухгалтерського обліку як інформаційної бази для складання звітності та свідчить про потребу змін обліково-аналітичного забезпечення. Більшість дослідників підтримують думку, що бухгалтерський облік чекає змін як загального теоретико-понятійного апарату, так і конкретних облікових практик. «Визнається, що технології blockchain та інструменти штучного інтелекту стануть каталізатором еволюції облікових процесів. Тому ефективним може стати саме поєднання новацій технологічного характеру (блокчейн, штучний інтелект, BigData) та облікових компетентностей [35, с. 147].

Впровадження цифрових технологій для ведення бухгалтерського обліку дасть змогу пришвидшити складання форм фінансової звітності, значно покращити її прозорість і підвищити точність, що є важливим як для внутрішніх користувачів, так і для зовнішніх стейкхолдерів.

Вважаємо, що вдосконалення організації та порядку ведення обліку суб'єктів господарювання буде відбуватися, з одного боку, за рахунок використання нових технологій і техніки збору, обробки й узагальнення інформації, а з іншого – через розширення функцій облікових працівників у бік аналітичної роботи, вироблення й прийняття професійних суджень, підготовки варіантів управлінських рішень тощо. Для виконання соціальної функції та дотримання Кодексу етики професійного бухгалтера [41] бухгалтер

сьогодні якоюсь мірою має бути представником народу та держави на підприємстві як гарант законності й достовірності поданої інформації у фінансовій звітності.

Розвиток звітності в перспективі буде відбуватися за рахунок зміни змістовного наповнення через втрату одних і появу нових об'єктів обліку, відповідно, нових статей звітності; зміни моделі оцінки від історичної собівартості до справедливої вартості; розширення використання вимірників через охоплення нефінансової інформації тощо.

Основною тенденцією розвитку фінансової звітності загального призначення є відображення соціальної та екологічної відповідальності корпорацій перед суспільством сьогодні й майбутніми поколіннями. В умовах сталого розвитку інтегрована звітність, яка передбачає фінансову та нефінансову складові, стає сферою інтересу світової спільноти. Усе це вимагає стандартизації фінансової звітності загального призначення та суттєвого покращення надійності й релевантності інформації такої звітності. Україна неминуче рухається до формування інтегрованої звітності відповідно до сучасних світоглядних підходів гармонійного збалансованого сталого розвитку, коли суб'єкти господарювання мають турбуватись не тільки про одержання прибутку та його величину чи збільшення вартості бізнесу, а й про екологічні та соціальні наслідки й впливи своєї діяльності. «У сучасних умовах господарювання фінансова звітність перестала бути головним джерелом інформації для користувачів з метою прийняття ними відповідних рішень. Як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів важливою є інформація щодо ефективності використання ресурсів підприємства, існуючого капіталу (фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, природного (екологічного), соціально-репутаційного) та визначення потенціалу і можливостей підприємства на майбутнє. Варто наголосити, що одним із найцінніших ресурсів є довіра клієнтів, партнерів, громадськості та суспільства загалом» [42].

Потреба в розвитку соціальної направленості бухгалтерського обліку й звітності та соціальної відповідальності суб'єктів за результати свого господарювання на території місцевих громад і країни загалом стала нагальною проблемою сучасності [43]. «Тому належні інституційні умови щодо сталого (збалансованого) розвитку соціально-еколого-економічної системи має забезпечити державне управління, а кожен суб'єкт господарювання стати соціально та екологічно відповідальним. Реалізація такої відповідальності має здійснюватися через ведення обліку та складання й подання звітності за визначеними цілями сталого розвитку» [44].

Світова практика свідчить, що сьогодні наявність нефінансових звітів про сталий розвиток або інтегрованих звітів є однією із обов'язкових умов потрапляння до списку провідних світових рейтингових агентств, аналітичних оглядів провідних аудиторських компаній тощо. Сьогодні вже навіть не стоїть питання доцільності чи потреби у впровадженні системи інтегрованої звітності, а актуальною проблемою є змістовне її наповнення, частота подання, деталізація висвітлення певних питань, перелік показників тощо.

В Україні повільне впровадження інтегрованої звітності в практику звітування можна пояснити:

– відсутністю регламентації;

– відсутністю усвідомлення потреби у впровадженні;

– наявністю ризиків розкриття важливої інформації;

– складністю отримання та систематизації даних різних форматів;

– відсутністю відповідного обліково-аналітичного забезпечення;

– браком фахівців з відповідними знаннями та навиками тощо [45].

«Для підготовки якісної інтегрованої звітності, безперечно, потрібно і разово, і постійно інвестувати в інформаційні технології, професійну підготовку фахівців бухгалтерської служби та інших служб, які будуть лінійно з нею виконувати цей бізнес-процес» [46, с. 25].

Першим проявом інтегрованої звітності в Україні можна вважати запровадження звіту з управління. Але інформації звіту про управління недостатньо для забезпечення користувачів відповідною інформацією та досягнення основної мети інтегрованої звітності – пояснити постачальникам фінансового капіталу як підприємство створює вартість упродовж довготривалого часу. Концепція інтегрованої звітності, відповідно до міжнародного стандарту інтегрованої звітності [47], розглядає підприємство як механізм створення доданої вартості в коротко-, середньо- та довготривалих періодах із вхідних ресурсів (виробничого, фінансового, інтелектуального, людського, природного та соціально-репутаційного капіталів) у певний спосіб (бізнес-модель).

Висновки

Однією із важливих проблем, яка потребує вирішення в умовах сьогодення, є визначення перспектив розвитку корпоративної звітності у відповідь на зміни, які відбуваються в світовій економічній системі та з урахуванням технологічних інновацій, які дають змогу трансформувати традиційні процеси обробки, узагальнення, передачі та презентації облікової інформації інтересантам.

Вітчизняна практика звітування продовжує жорстко регламентувати на загальнодержавному рівні моделі, форми, склад статей і порядок їхнього подання, подаючи форми як додаток до стандартів. Це зменшує відповідальність і самостійність суб'єктів господарювання та не дає розвиватись професійному судженню бухгалтерів.

За результатами проведених досліджень основні висновки полягають у тому, що фінансова звітність загального призначення, як і звітування загалом, потребує вдосконалення та постійного розвитку. Фінансова звітність загального призначення має сприяти зростанню добробуту суб'єкта господарювання та держави. Тому ця звітність повинна:

– сприяти вирішенню актуальних проблем і завдань не тільки економічних та управлінських, але екологічних і соціальних;

– бути актуальною та задовольняти максимум потреб інтересантів під час ухвалення ними рішень на короткий період, на середню та довгострокову перспективу;

– розвиватися в бік збільшення інформативності щодо мінімуму показників;

– ставати більш гнучкою та швидше змінюватися на вимогу часу зі збереження класичних статей і показників.

Ведення бізнесу впливає на навколишнє середовище й суспільство, чим зумовлює та обумовлює потребу в розвитку фінансової звітності загального призначення, яка має трансформуватися в інтегровану, об'єднуючи фінансові й нефінансові показники в єдину модель.

Цифрова трансформація ведення бухгалтерського обліку та складання звітності передбачає значне розширення аналітики в обліку й звітності, що дасть змогу формувати звітні форми з різних показників, чим значно покращить інформаційне забезпечення детальною інформацією керівництво для ухвалення управлінських рішень.

Законодавчо-нормативне забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності та практика оприлюднення фінансової звітності загального призначення мають розвиватися, зважаючи на досягнення балансу між максимальним забезпеченням потреб стейкхолдерів в інформації про суб'єкт господарювання й прагненням суб'єктів мінімізувати витрати засобів, часу та коштів для формування й подання звітності. Також доцільним є доповнення вимог щодо подання фінансової звітності загального призначення вимогою корисності та ефективності звітної інформації.

Зі сторони стейкхолдерів є постійна незадоволена потреба в підвищенні рівня інформативності звітності. Світові тенденції та практика багатьох країн упродовж тривалого періоду дає підстави стверджувати, що розвиток облікової діяльності й процесів звітування має здійснюватися з орієнтацією на користувача (споживача), а не на інших суб'єктів системи з метою підвищення її економічної, а не фіскальної направленості.

Нова модель фінансової звітності загального призначення потребує значних змін у формі інтегрованих звітів. Такі звіти мають бути короткими, простими, але ємкими та інформативними для широкого кола користувачів.

Вітчизняна практика звітування свідчить про потребу в підвищенні культури оприлюднення фінансової звітності та наближення її до міжнародних і європейських стандартів і практики звітування. Поштовхом до розвитку фінансової звітності загального призначення є підвищення ролі звітності як засобу комунікації між суб'єктами господарювання та зв'язувальної ланки між підприємством і суспільством, інформаційної бази для ухвалення рішень та залучення фінансових інвестицій в Україну.

Результати дослідження свідчать, що вдосконалення фінансової звітності в умовах сталого розвитку є постійним і нескінченним процесом. Оприлюднення інформації щодо відповідності діяльності підприємства Цілям сталого розвитку може здійснюватися різними способами:

1) складання звітності зі сталого розвитку;

2) розширення нефінансової інформації в звітності;

3) складання інтегрованої звітності.

Передбачається, що Україна обирає другий варіант – розширення нефінансової інформації в існуючих формах звітності. Зокрема, звіт про управління матиме окремий розділ для звіту про сталий розвиток, хоча урядом у засобах масової інформації анонсується як запровадження звіту зі сталого розвитку. Але як завжди, шукати методи впровадження рішень уряду будуть облікові працівники на практиці. Складання звітності зі сталого розвитку чи розширення нефінансової інформації в звітності, або складання інтегрованої звітності потребуватиме розробки відповідного обліково-аналітичного забезпечення такого звітування. Тому важливо активізувати наукові розробки методологічного обґрунтування процесу трансформації корпоративної звітності в умовах функціонування економіки, що ґрунтується на засадах сталого розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Костюченко В. М., Богатир Н. В. Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності корпоративних підприємств України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1126–1130.

2. Артюх О. В., Штуфт П. В. Генезис фінансової звітності: огляд чинників впливу. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації* : матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції / відп. за випуск : проф. П. О. Куцик, проф. Р. М. Воронко, доц. Р. А. Марценюк. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2021. 540, [27–30] с. URL : https://dspace.oneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/2cbef618-eb95-4eb4-b56a-98b0cfe34f10/content

3. Нонік В. В. Суспільна значимість бухгалтерського обліку як об’єкту правового регулювання. *Ефективна економіка.* 2016. № 6. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5033/

4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 року № 73 / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17

5. Сторожук Т. М. Звітування про фінансовий стан підприємства за європейськими вимогами. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу* : зб. праць учасників III Міжнар. наук.-практ. конф., 7–8 листоп. 2024 р. Житомир : Поліський національний університет, 2024. 577, [270–273] с.

6. Михалків А. А., Косташ Т. В. Облік власного капіталу за МСФЗ. SCIENTIFIC GOALS AND PURPOSES IN XXI CENTURY. *SCIENTIFIC COLLECTION «INTERCONF»*. 2022. № 117. URL : file:///C:/Users/User/Downloads/5.pdf

7. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance. Document 32013L0034. URL : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/UK/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034

8. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

9. Методичні рекомендації щодо заповнення фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text

10. НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541. Документ z0103-10 / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text

11. НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text

12. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text

13. НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів України від 24.12. 2010 № 1629 / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text

14. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 29.11.2017 № 976). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text

15. Сторожук Т. М. Розкриття інформації про фінансові результати відповідно до європейських вимог. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції* : збірник матеріалів XV Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 22 листопада 2024 року. Частина 1. Ірпінь : Державний податковий університет, 2024. 729, [184–187] с.

16. МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» / Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%207_ukr_2024(1).pdf

17. Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій та операцій з ощадними сертифікатами банку. Затверджено постановою Правління НБУ 03.12.2003 № 516 (у редакції постанови Правління НБУ 14.07.2022 № 144). Документ z1256-03 / Верховна рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1256-03#Text

18. Сторожук Т. М., Дружинська Н. С. Звітність підприємства : навчальний посібник / Державний податковий університет. Ірпінь, 2024. 660 с.

19. Сторожук Т. М. Міжнародна практика звітування про зміни власного капіталу суб'єктів господарювання. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку* : збірник матер. круглого столу, м. Ірпінь, 11 квітня 2025 р. / за заг. ред. О. П. Колісник ; Державний податковий університет. Ірпінь, 2025. 200, [108–112] с.

20. Концептуальна основа фінансової звітності / Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf

21. МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) : вебсайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%207_ukr_2024(1).pdf

22. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» / вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) ; Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%208_ukr_2024.pdf

23. МСБО 12 «Податки на прибуток», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) / Міністерство фінансів України : офіційний вебайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2012_ukr_2024.pdf

24. МСБО 16 «Основні засоби», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) / Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2016_ukr_2024.pdf

25. МСБО 38 «Нематеріальні активи», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) / Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2038_ukr_2024.pdf

26. МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) / Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2039_ukr_2024.pdf

27. МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) / Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2021_ukr_2024.pdf

28. Піхняк Т. А. Гармонізація обліку власного капіталу в контексті переходу до міжнародних стандартів. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. № 6. С. 136–141.

29. Сторожук Т. М. Розвиток звітування про грошові потоки відповідно до міжнародних стандартів. *Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики* : збірник тез за матеріалами IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Ірпінь, 06 травня 2025 р. Ірпінь : Державний податковий університет, 2025. 706, [186–190] с.

30. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України. Документ 996-XIV / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

31. МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», вид. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (зі змінами) / Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2034_ukr_2024.pdf

32. Про Примітки до річної фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 № 302. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text

33. Шевчук Н. С. Інтегрована звітність: поняття та економічна сутність. *Економіка АПК*. 2018. № 12. С. 95–102.

34. Федун В., Люба А., Ковтонюк І. Цифрові інновації та їх вплив на бухгалтерський облік. *Економічний аналіз.* 2024. Том 34, № 2. С. 440–452. DOI : https://doi.org/10.35774/econa2024.02.440

35. Шишкова Н. Л. Перспективи ІТ-модернізації бухгалтерського обліку: актуалізація теорії і практики. *Економічний вісник.* 2019. № 3. С. 146–159. URL : https://ev.nmu.org.ua/docs/2019/3/EV20193_146-159.pdf

36. Пушкар М. С. Філософія обліку. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 157 с.

37. Легенчук С. Ф. Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми. *Облік і фінанси*. 2020. № 2 (88). С. 29–38.

38. Сторожук Т. М. Необхідність розвитку звітування в Україні. *Стратегічні пріоритети розвитку економіки, фінансів, обліку та права* : збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, м. Полтава, 30 вересня 2022 р. Полтава : ЦФЕНД, 2022. 75, [41–42] с. URL : http://www.economics.in.ua/2022/09/30-2022.html

39. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.

40. Barr A. Trends in financial reporting. *Nineteenth Annual Conference of Accounting*. University of Tulsa. April 29, 1965. P. 25.

41. Кодекс етики професійного бухгалтера. URL : https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf

42. Сторожук Т. М. Проблеми впровадження інтегрованої звітності. *Розвиток інтегрованої звітності підприємств :* тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. 356, [174–175] с.

43. Сторожук Т. М. Звітність про соціальну відповідальність суб'єктів господарювання. *Соціально-компетентне управління корпораціями в умовах поведінкової економіки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 18 лютого 2021 р. / відп. ред. Павлова О. М., Павлов К. В., Шостак Л. В., Лялюк А. М. Луцьк, 2021. 565, [367–369] с. URL : http://feb.tsatu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/04/Gritsayenko-Mikola-tezi-Lutsk-2021.pdf

44. Сторожук Т. М. Соціальна та екологічна відповідальність бізнесу в умовах сталого розвитку. *Публічне управління та адміністрування у процесах економічних реформ* : збірник тез доповідей V Всеукраїнської науково-практичної конференції з дистанційною участю, 24 березня 2021 р. Херсон : ДВНЗ «ХДАУ», 2021. 271, [215–218] с.

45. Жук В. М. Інтегрована звітність: ретроспектива і перспектива в Україні. *Облік і фінанси*. 2019. № 1 (83). С. 20–27.

46. Проєкт міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. URL : https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_National/ua/dis/IR%20Framework%20Draft%20(Ukrainian).pdf

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 – CEAOB) 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 законопроєкт № 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].

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, Hail, 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 випливають 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 здійсненності. У роз'ясненнях ЄК встановлено орієнтири: до 01.10.2026 – ухвалення стандартів для надання обмеженої

впевненості; не раніше 01.10.2028 – можливе запровадження стандартів надання обґрунтованої впевненості (за умови підтвердження здійсненності 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 звітування 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 CEAOB 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

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 проєкту, 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.

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

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].

Варто зазначити, що в березні 2025 р. ЄК звернулася до CEAOB 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 CEAOB 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 CEAOB 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 CEAOB 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 CEAOB 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.

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

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 хвилі 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, CEAOB 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

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 ESRS, 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: ESRS 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

ЗСР: 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 ЗСР. 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 ЗСР

Україна послідовно синхронізує регуляторне поле зі стандартами ЄС у сфері ЗСР. Базою для цього є Стратегія запровадження ЗСР, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.10.2024 № 1015-р, яка визначає етапність підготовки підприємств до складання, подання й оприлюднення ЗСР, 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 ЗСР 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 ЗСР. З огляду на це українська «дорожня карта» логічно прив'язує національні кроки до європейської хронології та методичних орієнтирів.

Для інституційного закріплення механізмів забезпечення ЗСР та інтеграції їх у національну систему аудиторської діяльності у Верховній Раді України зареєстровано урядовий законопроєкт № 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 хвилі впровадження.

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

Відповідно до законопроєкту № 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). Законопроєкт 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 законопроєкту № 14016 – встановлення вхідних вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які матимуть право виконувати обов'язкові завдання з надання впевненості щодо ЗСР. Законопроєкт 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 законопроєкту 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 законопроєкту № 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].

Таблиця 2.2.3 – Ключові новації законопроєкту № 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

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 законопроєктом 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.

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 застосовних вимог професійних стандартів, що потребують невідкладних дій), менш ніж значущі недоліки (зони для вдосконалення під час виконання завдань, які не впливають або малоймовірно впливають на доказовість обґрунтованості висновку, або слабкі місця в системі управління якості, які потребують певного покращення) [36]. За кожним недоліком ОСНАД формуються рекомендації, а суб'єктом аудиторської діяльності – план

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 законопроєкті № 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.

По-друге, це синхронізація з європейськими орієнтирами: використання Настанов СЕАОВ як спільної «мови» для практики надання обмеженої впевненості, допоки 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].

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	
2028 (III–IV кв.)		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
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 законопроєкту № 14016 щодо чисельності та кваліфікації (зокрема, спеціалізації аудиторів зі сталого розвитку) пріоритетними є програми безперервного навчання, що інтегрують тематичні модулі зі стандартів ESRS,

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.

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

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 KPI, тематичними оглядами й прикладами недоліків і рекомендацій	ОСНАД	Вчасність і повнота звіту; охоплення KPI
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 перевірками 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 законопроєкту № 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,

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 KPI та тематичними спостереженнями, узгоджений із програмою робіт СЕАОВ, що мінімізуватиме фрагментацію практик і підсилюватиме 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 CEAOB) це забезпечить передбачуваність для ринку та зменшить ризик відхилень у тлумаченні інспекторами стандартів.

Важливою прогалиною законопроєкту № 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.

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 хвилі 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.

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 вибудуваної 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 законопроєкт № 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 нагляду з анонімізованими прикладами сприятимуть калібруванню очікувань ринку та зниженню «ціни помилки» в перші хвилі 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.

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 : проєкт Закону України від 05.09.2025 № 14016. Картка законопроєкту (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*

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-ddbd94f8c64d_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

2.3. Розвиток нефінансової звітності в Україні в концепції сталого розвитку

*(Д. Є. Сторожук, здобувач третього
(освітньо-наукового) рівня вищої освіти,
Державний податковий університет)*

Уже майже 40 років ідея сталого розвитку на порядку денному ООН, а суспільства різних країн і континентів лише нині починають повністю усвідомлювати її доречність і потребу. Безумовно, що тригером стали явні зміни клімату й природні катаклізми, війна та їхні наслідки, безвідповідальний економічний розвиток і гонитва за надприбутками за будь-яку ціну без озирання на екологічні наслідки й ресурсну обмеженість тощо. Таке господарювання призводить до фінансового результату сьогодні, але значної шкоди навколишньому середовищу й майбутнім поколінням завдає завтра та в далекому майбутньому. Якщо не дбати про сталий розвиток, то можемо залишити наших нащадків без завтрашнього дня.

Одним із визначальних чинників відповідності умовам життя та діяльності, входження України в європейську спільноту й адаптації серед успішних країн світу є забезпечення сталого розвитку. Глобальним договором ООН в Україні затверджено принципи, які викладені в 17 Цілях сталого розвитку, які запропоновані Порядком денним ООН у сфері сталого розвитку до 2030 року [1]. У стратегічному плані сталого розвитку важливе місце займає стратегічний облік і звітність. Тут варто звернути особливу увагу та зробити акцент на нефінансовій звітності. «Ця звітність є важливим інструментом комунікації між підприємствами та підтвердженням відданості сталому розвитку» [2, с. 114]. Визначна роль нефінансової звітності пов’язана з тим, що роль вартісного вимірника в тривалій перспективі нівелюється у зв’язку з інфляцією, змінами валют і курсів тощо. Крім того, за багатьма показниками, що можуть бути й доцільно відображати в нефінансовій звітності, існує природна неможливість використання вартісного вимірника або втрачається доцільність його використання.

Це зовсім не означає, що втрачається чи зменшується значення фінансової звітності. Це рівноцінні речі, які мають паралельно розвиватися, вдосконалюватися та представлятися суспільству й усім зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам. Як фінансова, так і нефінансова звітність відображають різні аспекти одних і тих самих господарських операцій, явищ і процесів. Враховуючи відображення в нефінансовій звітності екологічних, соціальних питань і проблем, трудових відносин, дотримання прав людини,

антикорупційну діяльність суб'єктів та ресурсні обмеження навколишнього середовища, то значення її важко достовірно повною мірою оцінити сьогодні, можна лише недооцінити.

Ідея сталого розвитку 1987 року замінила собою багатовікову парадигму економічного розвитку та зростання, яка майже повністю ігнорувала екологічні й соціальні проблеми, а передбачала економічне зростання будь-якою ціною. Передумови формування ідеї сталого розвитку беруть свій початок ще раніше – з 1962 року, коли явно стали проявлятися екологічні загрози, а з ними соціально-екологічна свідомість і розуміння взаємозв'язку між економічним зростанням та станом навколишнього середовища [3]. «У сучасному бізнес-середовищі сталий розвиток стає невід'ємною складовою стратегії компаній» [4].

Поняття «сталий розвиток» вперше прозвучало в Звіті прем'єр-міністра Норвегії Гру Харлема Брундландяка «Наше спільне майбутнє» ООН і трактувалося як «задоволення потреб сьогодення без шкоди здатності майбутніх поколінь задовольняти свої потреби» [5; 6]. Сталий розвиток насамперед передбачає:

– економічну стійкість компанії, тобто конкурентоспроможність на ринку, підвищення ефективності за рахунок інноваційної діяльності й оптимізація витрат та усіх ресурсів;

– екологічну відповідальність, що означає мінімум негативного впливу на навколишнє середовище, мінімізація відходів, раціональне використання всіх природних ресурсів, скорочення споживання енергії, використання відходів як вторинних матеріальних ресурсів;

– соціальну відповідальність, яка проявляється через фінансування в професійний розвиток персоналу, забезпечення відповідних умов праці, взаємодію з місцевими громадами тощо.

Тому сталий розвиток – це комплексний розвиток суб'єкта господарювання за всіма трьома напрямами для досягнення швидких результатів і створення надійного фундаменту для довгострокового розвитку та стійкого зростання в майбутньому [7, с. 105–106]. І саме публічна звітність через свою комунікаційну функцію як місток між суб'єктом господарювання та суспільством може інформувати як підприємства, організації й установи, що діють у цьому напрямі. Оскільки сталий розвиток охоплює економічні, соціальні та екологічні аспекти, то на порядок денний усе гостріше виходять питання подання нефінансової інформації. Діяльність, відповідно до Цілей сталого розвитку, визначених ООН, спонукає до оцінювання діяльності суб'єктів не лише за фінансовими, але й нефінансовими показниками.

2.3.1. Розвиток нефінансової звітності в Україні в концепції сталого розвитку

Суб'єкти господарювання в Україні готують і подають значний перелік різних форм і видів звітності. Але ні окремо взяті форми чи види звітності, ні всі разом форми фінансової, податкової, статистичної та інших форм звітності не дають змогу зробити висновки щодо відповідності їхньої діяльності положенням концепції сталого розвитку. Фінансова звітність як публічна звітність загального призначення не задовольняє повністю потреб користувачів, особливо зовнішніх, в інформації щодо діяльності суб'єкта господарювання. Особливо це стосується питань екології та впливу на навколишнє середовище, діяльності соціальної направленості тощо. Тому все частіше лунають вимоги соціальної відповідальності бізнесу й удосконалення звітування про прозорість діяльності підприємств і державних установ.

На думку професора С. Ф. Легенчука, «якщо у 1990-х роках корпоративна звітність більшою мірою асоціювалась з фінансовою звітністю корпорацій, то вже на початку 2000-х років це поняття було розширено шляхом включення до її складу нефінансової складової, оскільки фінансова звітність вже не забезпечувала надання вичерпної картини про справи корпорації, то її почали доповнювати різноманітними нефінансовими звітами (звіти про інтелектуальний капітал, звіти про корпоративну соціальну відповідальність, звіти про навколишнє середовище, звіти про вартість, звіти про сталий розвиток тощо)» [8, с. 32].

Отже, під корпоративною звітністю вже почали розуміти всю фінансову та нефінансову інформацію, яка оприлюднюється корпорацією як проміжна, річна чи та, що подається під конкретні потреби. Автор робить висновок, що, незважаючи на достатньо тривалу (більше 25 років) історію формування майбутнього корпоративної звітності, цей процес є нескінченним.

Ідея впровадження та розвитку нефінансової звітності за кордоном має більш тривалу історію, ніж в Україні. Тому витоки дискусій щодо введення практики складання нефінансової звітності в Україні беруть свій початок із зарубіжних країн, зокрема європейських. У цьому плані треба рухатися в бік введення обов'язковості звітування й удосконалення змістовного наповнення звітів з метою задоволення інформаційних потреб користувачів.

Орієнтуючись на міжнародний досвід, виділяють три етапи розвитку нефінансової звітності в Україні (рис. 2.3.1).

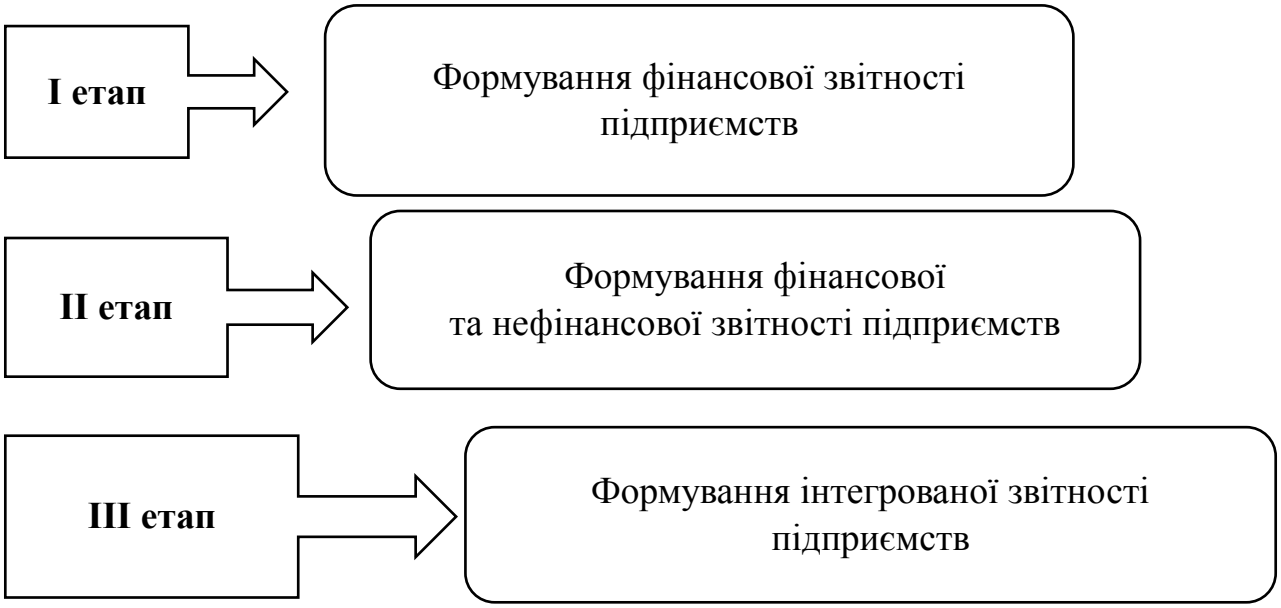

Рисунок 2.3.1 – Етапи розвитку нефінансової звітності

Джерело: сформовано автором на основі [9; 10].

Українські підприємства сьогодні перебувають на першому та другому етапах. Підприємства, які не формують і не оприлюднюють нефінансову інформацію про відповідність їхньої діяльності положенням концепції та цілям сталого розвитку, перебувають на першому етапі, а ті, що готують і оприлюднюють хоча б деяку нефінансову інформацію щодо сталого розвитку – на другому. Міжнародний досвід звітування вказує на доцільність переходу від першого й другого етапів розвитку нефінансової звітності до вирішального третього етапу – формування інтегрованої звітності.

Огляд вітчизняної та зарубіжної літератури й практики свідчить про наявність публікацій про інтегровану звітність, «ESG-звітність», звітність зі сталого розвитку як нефінансової звітності суб'єктів господарювання. «Нефінансова звітність належить до складу достатньо нового інструментарію управління та оцінки діяльності підприємств не лише в Україні, але й у міжнародному економічному просторі» [10, с. 54]. Вчені І. В. Замула, А. О. Іщенко виділяють декілька видів нефінансової звітності, які мають місце в сучасній світовій і вітчизняній практиці звітування:

1. Звіт про управління (Звіт керівництва), що являє собою документ, де компанії висвітлюють інформацію про поточні справи та майбутні плани. Звіт містить фінансову й нефінансову інформацію про стан компанії та розкриває ризики для її діяльності.

2. Звіт з корпоративної соціальної відповідальності (KPMG) або Соціальний звіт – щорічний звіт, в якому визначаються основні напрями розвитку

соціальної відповідальності в глобальному масштабі. У звіті відображають інформацію про добродійні програми компанії та підтримку закладів і заходів у сфері, охорони здоров'я, культури й спорту, освіти.

3. Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору або Звіт з прогресу є щорічним звітом про реалізацію 10 принципів Глобального договору ООН.

4. Звіт зі сталого розвитку (відповідно до вимог Глобальної ініціативи зі звітності) передбачає до висвітлення показники про економічне зростання (про нові технології; електронний бізнес; належну бізнесову практику; позбавлення від торговельних бар'єрів; зменшення рівня бідності), соціальну справедливість (соціальний захист; захист прав споживачів; захист прав співробітників; послуги у сфері охорони здоров'я; чесна торгівля; етичні норми) та цілісність навколишнього середовища (політика поводження з відходами; викиди парникових газів і зміна клімату; якість води, ґрунту та повітря; екологічний менеджмент; поширення чистих технологій, маркування знаком «екологічно безпечна продукція» тощо).

Інформацію в звітах представляють у довільній формі, й лише у Звіті про прогрес реалізації принципів Глобального договору або Звіті з прогресу визначено певні ключові елементи.

В Україні практика складання нефінансової звітності незначна й лише останні десять років міжнародні зв'язки спонукали до активізації в цьому напрямі. Але майже третина підприємств бізнесу, особливо малі та середні, яка орієнтована на внутрішній ринок, взагалі не звітувала й не подавала соціальну звітність. Більшість із тих суб'єктів господарювання, хто подає інформацію, висвітлюють показники на сайті підприємств у формі Global Compact-звіту, КСВ-звіту, GRI-звіту або в іншій довільній формі. Також спостерігається практика подання інформації про сталий розвиток у примітках до річної фінансової звітності.

Крім того, вітчизняна практика подання нефінансової звітності характеризується відсутністю інформації про ефективність діяльності суб'єктів відповідно до Цілей сталого розвитку. Тому І. В. Замула та А. О. Іщенко доречно зауважують: «У нефінансових звітах українських підприємств відсутні показники ефективності, які розкривають напрями діяльності підприємства відповідно до Цілей сталого розвитку. Більшість нефінансових звітів містять тільки кількісні показники досягнень відповідно до визначених напрямів локальної соціальної відповідальності за поточний період, інколи порівняно з попереднім періодом» [10, с. 56].

Активність вітчизняних підприємств щодо оприлюднення нефінансової звітності викликана розвитком міжнародних взаємовідносин і на відповідність міжнародним стандартам [11].

Крім того, вітчизняна практика складання нефінансової звітності характеризується ігноруванням питань про бізнес-ризики, антикорупційну діяльність, взаємозв'язок із стейкхолдерами, прозоре ведення бізнесу та бізнес-етики, які розкриваються в нефінансовій звітності закордонними підприємствами.

Відсутність належної державної політики щодо складання й подання нефінансової звітності в Україні щодо сталого розвитку зумовила неоднозначне відношення до її складання та подання: від повного ігнорування до незначного звітування. У суб'єктів господарювання досі й не сформувалося ще відповідального відношення до принципів сталого розвитку та потреби в інформуванні суспільства щодо власних дій у цьому напрямі. Як наслідок, нефінансова звітність і звітування щодо сталого розвитку в Україні характеризуються:

– обмеженою кількістю підприємств, що звітують, а ті, що звітують, стримані в кількості показників та обсягу інформації;

– відсутністю єдиних форм і форматів звітів;

– звітами, що подаються різноманітні та відрізняються за показниками й обсягом поданої інформації;

– недостатністю практичного досвіду складання, подання, аудиту й аналізу показників нефінансової звітності;

– незначною вимогливістю користувачів щодо інформаційної наповненості звітів про сталий розвиток;

– відсутністю інформації про показники ефективності діяльності підприємства за напрямами відповідно до Цілей сталого розвитку;

– наявністю інформації про кількісні показники локальної соціальної відповідальності лише за звітний (поточний) період, і тільки інколи порівняно з попереднім періодом. Відсутність інформації в динаміці значно знижує аналітичні можливості нефінансової звітності;

– відсутністю розробленої методології та організації збору, реєстрації, обробки даних для розрахунку показників про соціальну відповідальність бізнесу й надання інформації в звітності. У вітчизняній практиці гостро відчувається відсутність розробленої інформаційної бази для формування звітності та її наукового обґрунтування. У цьому можна констатувати, що наука відстає від потреб практики, а вітчизняний досвід – від міжнародного.

– другорядним статусом нефінансових звітів. «За низкою критеріїв (статусом регулюючих документів, впливом на вартісну оцінку бізнесу, необхідністю подання, відповідальністю за викривлення даних та іншими) нефінансовий звіт має другорядний статус, він потребує більшої прозорості для підвищення довіри до нього» [10, с. 58].

Однією з причин такого стану справ називають відсутність державної стандартизації нефінансової звітності. Оскільки суб'єкти господарювання значно відрізняються один від одного за багатьма параметрами своєї діяльності, то формувати єдині форми й формати є недоцільним. Крім того, різним може бути вплив на навколишнє середовище та різноманітними є заходи щодо сталого розвитку. На нашу думку, має бути державне регулювання, але не через сувору державну стандартизацію, а розумне поєднання державного регулювання через нормативні документи із самостійно визначеною обліково-звітною політикою підприємства.

Складання нефінансової звітності має велике значення та ряд переваг. Так, Т. М. Станько [4] виділяє такі:

– дає змогу здійснити аналіз стратегічного розвитку суб'єкта господарювання;

– дає нагоду оцінити вплив на діяльність компанії нефінансових ризиків;

– спонукає до формування управління, відповідального за місце та роль підприємства в суспільстві;

– уможливлює розробляти більш ефективні підходи до управління підприємством і сприяє оптимізації управлінських рішень;

– є ефективним інструментом стратегічного планування діяльності підприємства;

– сприяє підвищенню відповідальності перед суспільством та об'єднанню зусиль з місцевими громадами для досягнення спільних цілей;

– зміцнює довіру до компанії з боку різних груп стейкхолдерів (для працівників є підтвердженням соціальної значущості їхньої роботи, підкреслює внесок кожного в досягнення загальної мети підприємства, підвищує мотивацію персоналу та сприяє зміцненню лояльності);

– є доказом відкритості компанії та її прагнення працювати відповідно до принципів сталого розвитку;

– формує позитивний імідж підприємства та зміцнює його репутацію на ринку, підвищує її конкурентоспроможність і відкриває нові можливості для співпраці з партнерами й державними органами;

– сприяє формуванню партнерства, створює додаткові можливості для співпраці з різними організаціями та установами;

– є ключем до довгострокового успіху компанії, оскільки допомагає виявити нові можливості для зростання;

– підвищує готовність компанії до виходу на нові ринки, є важливим сигналом зрілості та готовності до міжнародної співпраці;

– є важливим інструментом, який не лише покращує імідж компанії, але й відкриває нові можливості для бізнесу на глобальному рівні, що зі свого боку впливає на конкурентоспроможність на ринку, оскільки інвестори, партнери та інші зацікавлені сторони можуть оцінити не тільки фінансові результати компанії, а й її вплив на суспільство та довкілля.

Інші автори додають як переваги також:

– зміцнення репутації компанії, що відкриває нові методи для стратегічного розвитку та залучення інвестицій і підвищує шанси компанії стати партнером важливих інституцій, включно із народними організаціями, завдяки прозорості та демонстрації соціальної відповідальності в її діяльності [12, с. 31];

– підвищує стійкість бізнес-процесів [13, с. 183];

– може бути конкурентною перевагою, зокрема під час участі в державних закупівлях, а також у процесі впровадження державних програм і проєктів [14, с. 184].

Зважаючи на численні переваги нефінансової звітності, потрібно на рівні держави розвивати «методологію складання таких звітів, що дасть змогу забезпечити єдність і прозорість у бізнес-середовищі» [4].

Враховуючи велике значення такої звітності для суб'єктів господарювання, держави та важливість цього питання у всесвітньому масштабі, з метою забезпечення ефективності формування та розкриття інформації вбачаємо потребу у формуванні на цьому етапі національного положення (стандарту) звітності щодо сталого розвитку.

Як державне регулювання цього питання, потрібно сформувати єдину концепцію, підходи й обов'язковий мінімальний перелік інформації до розкриття в звітності щодо аналогії з підходами міжнародних стандартів до подання фінансової звітності загального призначення. Водночас стандартизація підходів до побудови нефінансової звітності має проявлятися через єдині підходи до висвітлення інформації в звітності, розробку єдиного переліку показників і критеріїв оцінки для встановлення відповідності діяльності суб'єктів господарювання положенням, які визначені концепцією

сталого розвитку. Форма й формат надання інформації та перелік інформації зверх мінімуму має визначатися керівництвом суб'єкта господарювання.

Водночас потрібно розвивати культуру звітування в Україні і з боку користувачів. Як видно з вищенаведеного переліку, переваг формування нефінансової звітності багато й вони є очевидними, оскільки в результаті задовольняються інформаційні потреби всіх внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів. Але потреби щодо відповідності вимогам діяльності підприємства положенням концепції сталого розвитку мають звучати як вимоги, і бізнес повинен відчувати наслідки в разі їхнього незадоволення. Так, наприклад, варто скористатися європейською практикою відмови таким компаніям у наданні кредитів або позбавляти права на пільги тощо.

У звіті «Бізнес-звітність: неминучі зміни?» [15] 1999 року дослідницького комітету Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS) автори на основі емпіричних досліджень визначили перспективи розвитку корпоративної звітності. Насамперед, на що потрібно звернути увагу, це що визначення перспектив здійснювалося відповідно до потреб користувачів («до наявних вимог інтересантів»). По-друге, однією із груп перспектив розвитку корпоративної звітності було визначено розширення змістовних меж корпоративної звітності за рахунок надання додаткової прогнозної, нефінансової та «м'якої» інформації, і знову ж таки відповідно до потреб інтересантів (наприклад, на період 3–5 років); надання нефінансової інформації, наявної в корпоративній інформаційній системі (наприклад, про інтелектуальний капітал, про директорів корпорації тощо).

Отож, можна зробити висновок, що розвиток звітування йде від фінансової звітності до складання фінансових і нефінансових звітів та, в підсумку, до інтегрованої звітності через поєднання фінансової й нефінансової інформації.

У таблиці 2.3.1 представлено хронологію зародження та розвитку інтегрованої звітності.

Отже, починаючи з 2015 р., на міжнародному рівні затвердилася чітка тенденція формування звітності, яка містить фінансову й нефінансову інформацію. Це може бути у формі єдиного інтегрованого звіту або формування окремо фінансової звітності та спеціалізованих нефінансових звітів.

Таблиця 2.3.1 – Розвиток інтегрованої звітності

Рік	Дія або подія, яка вплинула на розвиток інтегрованої звітності	Вплив на формування інтегрованої звітності
2009	Інститут директорів Південної Африки та Комітет Кінга вперше в світі склали «Звіт Кінга з корпоративного управління для Південної Африки 2009» [16]	Встановлено потребу, починаючи з березня 2010 р., в щорічному звітуванні компаніями, акції яких котируються на JSE (Йоханнесбургській фондовій біржі) на основі інтегрованого способу через взаємопов'язане розкриття фінансової інформації та інформації про вплив на сталий розвиток (соціальна, екологічна інформація тощо)
2010	Створено Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC)	Для розробки і впровадження стандартів формування інтегрованої звітності на міжнародному рівні
2012	Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) опублікував проєкт міжнародного формату інтегрованої звітності (<IR>) [17]	Для стандартизації підходів до формування інтегрованої звітності на міжнародному рівні
2013	Проєкт міжнародного формату інтегрованої звітності (<IR>) [17] набув статусу повноцінного стандарту	Визначено підходи до формування інтегрованої звітності на міжнародному рівні
2013	Глобальною ініціативою зі звітності (GRI) [18] опубліковано 4-ту версію рекомендацій – «GRI G4 Guidelines»	Надані керівні інструкції й принципи для забезпечення додаткового розкриття загальної та специфічної інформації корпораціями щодо їхньої ролі в забезпеченні сталого розвитку
2013.	Європейський парламент випустив Директиву 2013/34/ЄС [19]	Встановлено зобов'язання великим підприємствам, які є суб'єктами суспільного інтересу, складати Звіт управління, в який вноситься нефінансова інформація
2014	Європейський парламент випустив уточнювальну Директиву 2014/95/ЄС [20]	Визначено загальні вимоги великим підприємствам, які є суб'єктами суспільного інтересу, розкриття нефінансової інформації, зокрема екологічних, соціальних і службових питань, боротьби з корупцією та хабарництвом, поваги до прав людини тощо, що має використовуватись усіма членами ЄС і асоційованими членами, зокрема Україною, яка приводить своє законодавство у відповідність до європейського
2015	Вийшла оновлена версія «Принципів корпоративного управління» (ОЕСР)	Передбачено зобов'язання корпораціям розкривати інформацію про політику й діяльність, охорону навколишнього середовища, соціальні питання, питання ділової етики, прав людини та інших обов'язків у сфері державної політики

Джерело: сформовано на основі [8; 16; 17; 19; 20].

В Україні 2018 року змінами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [21] введено Звіт про управління як імплементацію європейських нормативно-правових актів і на виконання зобов'язань Угоди про асоціацію України з ЄС. Зокрема, йдеться про дотримання положень Директиви 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній [19], де ст. 25 та 26 присвячені Звіту про управління. Крім того, згодом Директивою 2014/95/ЄС Європейського парламенту та Ради було внесено правки й уточнення до Директиви 2013/34/ЄС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами й групами [20] і введено статтю 19а «Нефінансовий звіт». Цими директивами Європейський парламент однозначно визнав важливість оприлюднення суб'єктами господарювання інформації про їх стан, соціальні й екологічні аспекти для забезпечення як власної стійкості підприємства, так і суттєвого підвищення довіри інвесторів і споживачів.

Крім того, оприлюднення нефінансової інформації у звіті про управління в Україні відповідає міжнародним стандартам, зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [22], яким визначено формування фінансового огляду керівництва, де відображаються основні чинники та впливи, які визначають фінансові результати діяльності, а саме зміни в середовищі, у якому діє суб'єкт господарювання, реакції суб'єкта господарювання на ці зміни та їхній вплив, опис політики суб'єкта господарювання щодо інвестицій для збереження та покращання фінансових результатів діяльності, включно з політикою щодо дивідендів. Крім того, міжнародний стандарт передбачає, що суб'єкти господарювання, особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники окремо від фінансової звітності, мають подавати висновки та інші документи, до складу яких входять екологічні звіти й звіти про додану вартість.

Звіт про управління містить фінансову та нефінансову інформацію. Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [23] рекомендується формувати інформацію до подання за такими напрямами:

1) організаційна структура та опис діяльності підприємства;
2) результати діяльності;
3) ліквідність та зобов'язання;
4) екологічні аспекти;
5) соціальні аспекти та кадрова політика;
6) ризики;

7) дослідження та інновації;

8) фінансові інвестиції;

9) перспективи розвитку;

10) корпоративне управління (складають підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

Але в цьому разі варто звернути увагу на те, що:

– цей нормативний документ носить рекомендаційний характер щодо оприлюднення нефінансової інформації;

– рекомендації щодо подання нефінансової інформації стосується лише деяких суб'єктів.

Отже, Методичні рекомендації зі складання звіту про управління не визначають обов'язковість внесення до такого звіту нефінансової інформації про дотримання суб'єктами Цілей сталого розвитку в своїй діяльності. Лише великим підприємствам, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у 500 працівників, рекомендується вносити у звіт про управління нефінансові показники діяльності, зокрема інформацію щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, зокрема питання соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом. Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління [23] рекомендовано до висвітлення таку інформацію:

- стислий опис моделі діяльності підприємства;
- опис політики, яку провадить підприємство, щодо зазначених питань;
- результат такої політики;
- основні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, зокрема (якщо доречно) ділові відносини, продукція або послуги, які можуть спричинити негативні наслідки в цих сферах, та як підприємство здійснює управління цими ризиками;
- основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства.

У разі відсутності в підприємства політики щодо вищевказаних питань рекомендується в нефінансовій інформації зазначати відповідні пояснення.

Відповідно до Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління середні підприємства мають право не відображати в звіті про управління нефінансову інформацію, а малі та мікропідприємства взагалі не складають такого звіту.

На нашу думку, ці положення є застарілими й такі підходи не відповідають сучасним реаліям. Звіт про управління мають складати всі підприємства незалежно від величини й обов'язково подавати інформацію про сталий розвиток підприємства.

Також у Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління зазначено, що перелік напрямів і показників, які рекомендується подавати в звіті про управління, не є вичерпним і підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважатиме за доцільне до оприлюднення. Результати проведеного аналізу свідчать, що визначений перелік далеко не вичерпний, і погоджуємося з іншими авторами, що він навіть не висвітлює всіх доречних до подання аспектів, моментів, показників за усіма запропонованими напрямами. Крім того, якщо окремо не складається звітність зі сталого розвитку, цей перелік потребує доповнення й доопрацювання.

25 червня 2025 року Кабінетом Міністрів України [24] схвалено проєкт змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25]. Важливим нововведенням є запровадження обов'язковості складання звітності зі сталого розвитку, але знову ж таки для окремих категорій підприємств.

Погоджуємося, що це є важливим кроком до євроінтеграції України та значним підвищенням прозорості бізнесу. Цим законопроєктом вперше на законодавчому рівні передбачається складання, подання й оприлюднення звітності зі сталого розвитку для окремих категорій підприємств. Передбачається, що така звітність міститиме інформацію про вплив компанії на екологію, соціальні питання, трудові відносини, права людини, антикорупційну діяльність, а також про те, як ці питання впливають на діяльність підприємства. Звітність зі сталого розвитку складатимуть і подаватимуть великі підприємства та материнські компанії великих груп, а середні й малі підприємства лише ті, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу. А те, що такі підприємства можуть суттєво впливати на екологію та зовнішнє середовище, зовсім не враховано.

Передбачається, що звітність зі сталого розвитку буде подаватися разом із фінансовою звітністю і складатиме її невід'ємну частину. Подаватимуть інформацію про сталий розвиток за Європейськими стандартами (ESRS) у формі окремого розділу звіту з управління. Позитивним є те, що подання відбуватиметься в єдиному електронному форматі за таксономією, що значно спростить аналіз і доступ до інформації.

Передбачено, що:

– великі підприємства та материнські підприємства великої групи, які мають понад 500 працівників, будуть звітувати вперше лише 2028 року;

– інші великі підприємства та материнські підприємства великої групи ще пізніше – 2029 року;

– середні та малі підприємства, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу, – 2030 року.

Не можна не погодитися з урядом, що запровадження такої звітності зі сталого розвитку створить рівні умови для українських і європейських компаній на міжнародних ринках, сприятиме залученню інвестицій і підвищить конкурентоспроможність, а також сприятиме виконанню зобов'язань відповідно до Угоди про асоціацію. Але все це буде не раніше, ніж через 3–5 років. Крім того, варто зазначити, що цим законопроєктом передбачається оновлення критеріїв для визначення категорій підприємств. Тобто критерії для визначення мікро-, малих, середніх і великих підприємств буде оновлено з урахуванням інфляції та рекомендацій Європейської комісії, що, на думку урядовців, дасть змогу зменшити адміністративне навантаження й уникнути необґрунтованого потрапляння підприємств у категорії із жорсткішими вимогами.

У зв'язку з такими новаціями виникне гостра потреба в розробці обліково-аналітичного забезпечення складання такої звітності та керівництві суб'єктами господарювання відповідною інформацією.

Нефінансова звітність щодо відповідності цілям сталого розвитку має базуватися на ESG – стратегії екологічного, соціального та корпоративного управління (Environmental, Social, Governance) й відповідати Європейським стандартам звітування про сталий розвиток [26].

На думку Н. В. Овсюк та І. І. Афанас'євої [2, с. 116], звіт про сталий розвиток може бути сформований відповідно до вимог: Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) та аудиту (IAASB); Ради зі стандартів розкриття кліматичних даних (Climate Disclosure Standards Board, CDSB), робочої групи з розкриття інформації про фінансові аспекти клімату (TCFD); Звіту про прогрес у рамках Пакета розширення ЄС.

Перед Україною та українським бізнесом стоїть ще багато викликів і завдань, але зволікати не можна. У плані розширення відповідальності й держава, й бізнес, і суспільство мають займати більш активну позицію.

Висновки

В умовах активних кліматичних змін і процесів інтеграції та глобалізації перед бізнесом стоять нові виклики, які потребують адекватного реагування управління суб'єктами діяльності. Сучасні реалії господарювання потребують кардинальних адекватних змін управління, а, відповідно, і його інформаційного забезпечення. В Україні всі ці процеси значно ускладнені й посилені війною та її наслідками. Адаптація бізнесу до сучасних суспільних вимог і екологічних викликів можлива через впровадження в стратегії розвитку компаній принципів сталого розвитку, визначених ООН.

Водночас важливим інструментом є нефінансова звітність, яка відображає якість управління, соціальну відповідальність бізнесу та вплив підприємства на навколишнє середовище й суспільство. Підприємства, які ефективно інтегрують принципи сталого розвитку в свою діяльність, безумовно, мають значно більші шанси на успіх як у національному, так і в міжнародному масштабі. Але ефективності можна досягнути, лише розвиваючи стандарти й методологію складання такого звітування, що дасть змогу забезпечити прозорість і єдність у бізнес-середовищі.

Впровадження нефінансової звітності в практику звітування українських підприємств є важливим кроком у процесі розвитку управління бізнесом і проявом соціальної відповідальності в умовах сталого розвитку. Практика складання та подання нефінансової звітності суб'єктами господарювання в Україні є досить незначною й лише починає активно розвиватися. Визначені переваги оприлюднення нефінансової інформації переконливо доводять потребу в приєднанні до світової спільноти, яка взяла напрям соціально відповідального бізнесу. Формування нефінансової звітності уможливлює українським підприємствам значно підвищити прозорість своєї діяльності, покращити соціальну відповідальність і мати стратегічну ефективність діяльності в майбутньому.

Український бізнес лише починає активно інтегруватися в глобальну практику нефінансової звітності. Ці намагання мають бути значно прискорені задля європейського майбутнього. Для більш ефективного вирішення всіх визначених Цілей сталого розвитку мають брати більш активну участь усі різні зацікавлені сторони: уряд, бізнес і суспільство.

Цифрова трансформація суспільства сьогодні може стати одним із вирішальних чинників просування сталого розвитку. Цей процес передбачає формування цифрових звітів зі сталого розвитку та їхнього розміщення на

цифрових платформах. Складання звітності зі сталого розвитку або розширення нефінансової інформації в звітності, або ж складання інтегрованої звітності потребуватиме розробки відповідного обліково-аналітичного забезпечення такого звітування.

Підприємства, які ефективно інтегрують ці принципи в свою діяльність, мають значно більші шанси на успіх як у національному, так і в міжнародному контексті. Однак для забезпечення ефективності потрібно розвивати стандарти та методологію складання таких звітів, що дасть змогу забезпечити єдність і прозорість у бізнес-середовищі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Десять принципів Глобального договору ООН. Глобальний договір ООН в Україні. URL : https://globalcompact.org.ua/desjat-principiv-gd-oon/

2. Овсюк Н. В., Афанас'єва І. І. Звітність зі сталого розвитку: сучасний стан та перспективи впровадження. *Статистика України*. 2025. № 1. С. 113–121. URL : https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/download/471/438/

3. Gokten S., Ozerhan Y., Gokten P. O. The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. *Zeszyty teoretyczne rachunkowości.* 2020. Vol. 107, no. 163. P. 99–118. URL : https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.2466

4. Станько Т. М. Нефінансова звітність як інструмент оцінки ефективності управління. *Економіка та суспільство.* Мукачево, 2025. Випуск 71. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/5409/5352/

5. World Commission On Environment and Development. Our common future (oxford paperbacks). Oxford : Oxford University Press, 1987. 416 p. URL : https://surl.li/ummwxb

6. Лелеченко А. П. Феномен поняття «сталий розвиток». *Державне управління: удосконалення та розвиток.* 2017. № 12. URL : http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1649

7. Некрасова Л. А., Дискіна А. А. Взаємодія стратегічного планування економічного розвитку виробничих підприємств та регіонального маркетингу. *Маркетинг і цифрові технології*. 2018. Том 2, № 3. С. 104–118.

8. Легенчук С. Ф. Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми. *Облік і фінанси*. 2020. № 2 (88). С. 29–38.

9. Баськов О. Нефінансова звітність та сталий розвиток аграрного сектору в Україні. URL : https://agroportal.ua/ua/views/blogs/nefinansovaya-otchetnost-i-ustoichivoe-razvitie-agrarnogo-sektora-v-ukraine/

10. Замула І. В., Іщенко А. О. Нефінансова звітність аграрних підприємств України. *Економіка, управління та адміністрування.* 2021. № 2 (96). С. 54–60.

11. Tanasiieva M., Zamula I., Travin V. et al. Assessment of the Profitability of Environmental Activities in Forestry. *Sustainability.* 2020. Vol. 12, Issue 7. P. 2998. URL : https://www.mdpi.com/2071-1050/12/7/2998

12. Трегобчук В. М. Концепція сталого розвитку для України. *Вісник НАН України.* 2002. № 2. С. 28–40.

13. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : підруч. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2004. 699 с.

14. Пивавар І. В., Пономаренко О. О., Дьячкова О. В. Моделювання сталого економічного розвитку в розрізі ресурсно-екологічної складової. *Бізнес-інформ.* 2024. № 3. С. 183–192.

15. Business Reporting: The Inevitable Change? Ed. by V. Beattie. Edinburgh : Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1999. 127 p.

16. King Report on Governance for South Africa. Institute of Directors in Southern Africa, 2009. 140 p.

17. Міжнародний стандарт «Інтегрована звітність». URL : https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_National/ua/dis/IR%20Framework%20Draft%20(Ukrainian).pdf

18. Global Reporting Initiative G4 Guidelines. Amsterdam : GRI, 2013. 92 p.

19. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN

20. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014, amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL : https://surl.li/ipkszm

21. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України. Документ 2164-VIII / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#n14

22. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr19.pdf

23. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982. Документ v0982201-18 / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text

24. Міністерство фінансів України / Офіційний вебсайт. URL : https://surli.cc/nzaqor

25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. Документ 996-XIV / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

26. Примаченко О. Л., Романенко М. О. Звітність зі сталого розвитку у забезпеченні соціальної корпоративної відповідальності вітчизняних підприємств. *Економіка та суспільство.* 2024. Вип. 64. URL : https://doi.org/1032782/2524-0072/2024-64-146

РОЗДІЛ 3
ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Професійне судження як чинник підвищення довіри до фінансової та нефінансової звітності підприємств

(А. В. Благодушко, здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти, Державний податковий університет)

Сучасні інвестори вимагають від компаній звітності з питань довкілля, соціальних питань та управління (далі – ESG[1]), а інвестори інтегрують цю інформацію в рішення щодо розподілу капіталу. Відповідно до даних Дослідницького та політичного центру Інституту CFA [1] інвестори зіштовхуються з невизначеністю в оцінюванні розкриття інформації з ESG, особливо тому, що звітність з ESG та метрики, які в ній зазначаються регулюється недостатньою кількістю нормативних актів, незважаючи на постійні зусилля щодо її розробки та впровадження. Як наслідок, багато інвесторів повідомляють про труднощі в аналізі звітності з ESG і зберігають значні побоювання щодо її упередженості, висловлюючи стурбованість щодо повноти та достовірності інформації [1]. Інвестори, регулятори та дослідники, зокрема Ю Пей-ї, Ґо Крістін Цянь, Лю Бак Ван [2], визначили довіру як критично важливий чинник для вирішення цих проблем і були за більшу прозорість (тобто видимість і відкритість) звітності з ESG. Хоча організації переважно схильні самостійно розкривати лише позитивну інформацію, публічні дискусії показали, що компанії повинні не лише розкривати позитивні показники ESG, але й повідомляти про власні недоліки. Тому професійне судження менеджменту в частині складання звітності з ESG, а також реалізації політик, передбачених умовами сталого розвитку, є важливим чинником підвищення інвестиційної привабливості в усьому світі.

Застосування професійних суджень під час імплементації концепції сталого розвитку не лише підвищує якість і довіру до корпоративної звітності, а й забезпечує ряд стратегічних переваг. В умовах глобальних тенденцій

[1] ESG – абревіатура від Environmental, Social, Governance (екологія, соціальні аспекти та управління). Це три ключові блоки нефінансових чинників, які компанії розкривають у звітності та враховують у своїй стратегії сталого розвитку.

декарбонізації та соціальної відповідальності компанія отримує додаткові вигоди:

– зростання лояльності споживачів, які віддають перевагу соціально відповідальним виробникам;

– зниження виробничих витрат за рахунок використання відновлюваної енергії та переробленої сировини;

– маркетингові переваги й посилення бренду;

– доступ до державних і міжнародних програм фінансування;

– підвищення конкурентоспроможності на внутрішньому й зовнішніх ринках.

Щодо українського контексту, то інвестиційний ринок, особливо під час широкомасштабної війни, є млявим, а інвестори більше орієнтуються на стабільність компанії саме в умовах тривалої війни, а не з огляду на звітність сталого розвитку, яка готується великими гравцями добровільно. Але враховуючи перспективи євроінтеграції, питання ухвалення рішень управлінським персоналом щодо запровадження такої звітності є достатньо актуальним, особливо з огляду на перспективи введення її на обов'язковій основі відповідно до планів уряду. Тому професійне судження як основа для складення звітності на попередніх етапах та як інструмент трансформації підприємства в подальшому є складовою ефективного запровадження практик сталого розвитку не тільки з метою дотримання вимог європейського законодавства, але й для підвищення власної привабливості для майбутнього персоналу, споживачів товарів, послуг і для інвесторів. У контексті бухгалтерського обліку інтеграція концепції сталого розвитку сприяє підвищенню обґрунтованості принципу безперервності діяльності, оскільки розкриття ESG-ризиків і довгострокових стратегій дає змогу користувачам фінансової звітності отримати впевненість у здатності компанії функціонувати в майбутньому.

Метою дослідження цього розділу є розкриття сутності й ролі професійного судження в управлінні підприємствами в умовах впровадження концепції сталого розвитку з урахуванням досвіду аудиторської практики та стандартів бухгалтерського обліку.

Для досягнення мети поставлено такі завдання:

1. Пояснити сутність професійного судження в управлінні підприємством у контексті сталого розвитку, спираючись на практику аудиту як найбільш апробовану сферу застосування суджень.

2. Ув'язати професійне судження в управлінні підприємством із судженнями, що базуються на стандартах бухгалтерського обліку та застосовуються в аудиторській діяльності.

3. Проаналізувати вплив професійних суджень на організацію бізнесу, підготовку звітності та оцінку її показників, а також розглянути відповідальність за недотримання задекларованих у звітності зі сталого розвитку зобов'язань.

4. Дослідити, як різні стратегії добровільного розкриття інформації (зокрема, ESG-показників) впливають на рішення інвесторів та їхнє ставлення до компанії.

У процесі дослідження використано систему взаємодоповнювальних методів: загальнонаукові (аналіз і синтез, індукція та дедукція, абстрагування й узагальнення), спеціальні економічні (порівняльний і нормативно-правовий аналіз, системний підхід, кейс-метод), а також міждисциплінарні (експертні оцінки). Застосування цих методів дало змогу комплексно розкрити сутність і роль професійного судження в бухгалтерському обліку, аудиті та корпоративному управлінні в умовах імплементації стратегії сталого розвитку.

3.1.1. Професійне судження в управлінні підприємством у контексті сталого розвитку: вимоги та процедури на основі аудиторської практики

У сучасній економіці, що характеризується високою динамічністю та невизначеністю, професійне судження стає ключовим інструментом забезпечення ефективного управління суб'єктами господарювання. На відміну від чітко визначених процедур і алгоритмів судження передбачає здатність спеціаліста – аудитора, бухгалтера чи менеджера – обґрунтовано робити вибір між альтернативами, спираючись на знання, досвід, етику й аналіз контексту.

Професійне судження – це обґрунтований висновок або оцінка спеціаліста (менеджера, аудитора, бухгалтера, економіста), сформована на основі знань, досвіду, норм права та стандартів, у ситуаціях, де відсутні чіткі правила або вони допускають інтерпретацію.

Сучасне корпоративне управління перебуває у фазі глибоких трансформацій, пов'язаних із глобальними викликами сталого розвитку, інтеграцією нових стандартів нефінансової звітності й посиленням уваги до етичних

аспектів бізнесу. На перетині цих процесів ключове місце посідає професійне судження – складний багатокомпонентний процес ухвалення рішень, який вимагає від управлінців високої кваліфікації, досвіду, дотримання етичних принципів і здатності враховувати довгострокові ризики та можливості. Якщо в традиційному бухгалтерському обліку й аудиті професійне судження переважно асоціюється з оцінкою суттєвості, формуванням резервів чи перевіркою припущення про безперервність діяльності, то в умовах імплементації концепції сталого розвитку воно охоплює значно ширший спектр рішень. Ідеться про визначення матеріальних екологічних, соціальних та управлінських чинників (ESG), розробку стратегій адаптації до змін клімату, розкриття нефінансових даних і забезпечення довіри до них з боку інвесторів та суспільства.

Саме тому виникає потреба в перенесенні найкращих практик аудиту у сферу корпоративного управління сталим розвитком. Адже аудитори впродовж десятиліть розробляли й удосконалювали вимоги до професійних суджень, формували процедури їхнього документування, перевірки та забезпечення незалежності. Цей досвід є безцінним для менеджменту компаній, які прагнуть підвищити якість своїх ESG-рішень і звітності.

Професійне судження визначається як здатність спеціаліста приймати рішення на основі знань, досвіду, етичних принципів та аналізу конкретних обставин. У класичному формулюванні Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) воно є застосуванням «релевантної підготовки, знань і досвіду в контексті стандартів бухгалтерського обліку та аудиту для прийняття поінформованих рішень» [3].

У контексті сталого розвитку професійне судження набуває стратегічного характеру. Якщо в аудиті воно часто має «технічну» природу, наприклад вибір між методами оцінювання справедливої вартості або визначення рівня суттєвості, то у сфері ESG воно визначає саму бізнес-модель компанії та її довгострокову життєздатність. Вибір, які екологічні ризики визнати матеріальними, соціальні показники розкривати у звітності, політику декарбонізації впроваджувати, – все це є результатом управлінських суджень, які мають вирішальне значення для стратегії підприємства.

Особливість ESG-суджень полягає в тому, що вони інколи можуть бути повністю підтверджені беззаперечними даними. Багато екологічних чи соціальних показників є прогнозними, базуються на припущеннях або зовнішніх оцінюваннях. Саме тому якість професійного судження тут критично залежить від дотримання процедур, що забезпечують прозорість і обґрунтованість.

Аудиторська практика виробила ряд фундаментальних вимог до суджень, які можна й потрібно застосувати у сфері корпоративного управління сталим розвитком. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту (ISA) та рекомендаціями Financial Reporting Council[2] [4] до ключових вимог належать:

Обґрунтованість. Судження повинно базуватися на належних і достатніх доказах. В аудиті це означає збирання аудиторських доказів відповідно до ISA 500 [5]. У сфері сталого розвитку – використання підтверджених джерел даних, міжнародних стандартів вимірювання (наприклад, GHG Protocol[3] [6] для викидів), зовнішніх експертних висновків.

Системність. Судження формується не довільно, а в межах логіки визначених процедур. В аудиті це реалізується через планування аудиту (ISA 300 [7]). Для ESG – через методологію оцінювання суттєвості, визначення пріоритетних тем і структурований підхід до збору даних.

Скептицизм і незалежність. ISA 200 [8] наголошує на потребі в професійному скептицизмі – критичному ставленні до отриманої інформації. В управлінні сталим розвитком це означає, що менеджмент не може автоматично приймати оптимістичні внутрішні оцінки, а має перевіряти їх, враховувати ризик greenwashing[4] і забезпечувати незалежність процесу ухвалення рішень.

Прозорість і документування. ISA 230 [9] вимагає документування всіх важливих суджень у робочих документах аудитора. Для корпоративного управління це означає наявність політик, процедур і протоколів, де фіксується логіка прийняття ESG-рішень. Це забезпечує відтворюваність і підзвітність.

Консистентність (послідовність). Судження має бути узгодженим із попередніми рішеннями та корпоративною політикою. У разі змін потрібне обґрунтування. Це особливо важливо для порівнянності ESG-звітності в динаміці.

---

[2] Financial Reporting Council (FRC) – незалежний регулятор у Великій Британії, що встановлює стандарти аудиту, фінансової звітності та корпоративного управління. *Professional Judgement Guidance* – офіційне керівництво британського регулятора (FRC), яке пояснює, як застосовувати професійне судження в аудиті та корпоративній звітності. Він не є стандартом, а саме методичним посібником, де докладно описано, як працює процес професійного судження (етапи, ризики когнітивних упереджень, «stand-back»-перевірка). На сьогодні в Україні чи навіть у МСФЗ / МСА схожого окремого *керівництва* просто не існує, що робить його корисним щодо вивчення етапів прийняття професійного судження.

[3] GHG Protocol (Greenhouse Gas Protocol) – це міжнародно визнана методологія для обліку та звітності викидів парникових газів, розроблена в співпраці World Resources Institute (WRI) та World Business Council for Sustainable Development (WBCSD).

[4] Greenwashing – форма екологічного маркетингу, в якій широко застосовується «зелений» піар і методи, метою яких є введення споживача в оману щодо цілей організації або виробника в екологічності продукції або послуги, представлення їх у сприятливому світлі.

Етичність. Судження має відповідати Кодексу етики професійних бухгалтерів (IESBA[5]). У сфері сталого розвитку це означає чесність у комунікації, відмову від маніпуляцій із показниками та прозоре визнання як позитивних, так і негативних впливів.

На практиці вимоги до суджень реалізуються через процедури, які вже довели свою ефективність у сфері аудиту. Для управління підприємствами у сфері сталого розвитку можна виокремити такі ключові процедури:

Визначення суттєвості. Як аудитори визначають рівень суттєвості для фінансової інформації, компанії повинні визначати, які ESG-питання є суттєвими для їхньої діяльності. Це передбачено стандартами GRI[6] (а саме GRI 3: Суттєві теми [10]) та IFRS S1 [11].

Оцінювання ризиків і контролів. В аудиті аналіз ризиків є основою планування (ISA 315 [12]). У сфері сталого розвитку це може стосуватися ризиків зміни клімату, соціальних конфліктів, репутаційних втрат чи регуляторних санкцій.

Застосування професійного скептицизму. Керівництво повинно критично оцінювати надані дані щодо ESG. Це означає перевірку показників з незалежних джерел, аудит «ланцюга постачання» даних, відмову від завищених оцінок власних досягнень.

Документування рішень. Як аудитори складають робочі документи, так і компанії повинні документувати всі ключові судження: методологію підрахунку викидів, обґрунтування вибору ESG-метрик, внутрішні протоколи обговорень.

Залучення експертів. ISA 620 [13] передбачає використання роботи експерта. У сфері сталого розвитку компанії повинні залучати екологів, юристів, соціологів, щоб забезпечити обґрунтованість і достовірність даних.

Незалежний перегляд і затвердження. В аудиті остаточні судження переглядає партнер із завдання. У корпоративному управлінні таку функцію можуть виконувати ESG-комітети при раді директорів, які здійснюють незалежний перегляд і затвердження ключових рішень.

[5] IESBA – це International Ethics Standards Board for Accountants (Міжнародна рада зі стандартів етики для бухгалтерів), незалежний орган, який розробляє міжнародні етичні стандарти (включно зі стандартами незалежності аудиторів), з метою забезпечення довіри публіки до фінансової й нефінансової звітності.
[6] GRI – Global Reporting Initiative, міжнародна неурядова організація, яка розробляє стандарти звітності сталого розвитку, зокрема GRI Standards, що спрямовані на те, щоб компанії розкривали соціальні, екологічні й управлінські аспекти своєї діяльності прозоро та зіставно.

Отже, професійне судження в управлінні підприємством у контексті сталого розвитку є складним процесом, що поєднує елементи бухгалтерського обліку, аудиту та стратегічного менеджменту. Перенесення аудиторських вимог і процедур у сферу ESG дає змогу забезпечити:

– обґрунтованість і прозорість ухвалених рішень;

– підвищення довіри з боку інвесторів та інших користувачів фінансової й нефінансової звітності;

– зниження ризиків greenwashing;

– підвищення якості звітності та стійкості бізнесу в довгостроковій перспективі.

У майбутньому роль професійного судження у сфері сталого розвитку лише зростатиме, адже міжнародні стандарти дедалі більше покладаються не лише на кількісні дані, а й на якісні управлінські оцінки. Це означає, що управлінці повинні систематично вдосконалювати власні підходи до суджень, спираючись на апробовані практики аудиту, але з урахуванням специфіки ESG-факторів і глобальних викликів сталого розвитку.

Управлінське професійне судження дедалі більше виконує роль інтегратора: воно має узгодити техніко-нормативні судження у фінансовому обліку (МСФЗ), стратегічні судження у сфері сталого розвитку (ISSB[7] / GRI) та незалежні критичні судження аудиту (ISA; настанови FRC). Цей трикутник формує єдину контурну логіку: менеджмент визначає суттєвість і політики; бухгалтерська функція забезпечує коректне визнання / оцінку; аудит надає зовнішню перевірку й дисциплінує якість процесу. Дослідження з аудиторського скептицизму М. Нельсона [14] демонструють, що якість рішень зростає, коли управлінські судження системно піддаються незалежній перевірці, а в самій організації культивується скептичне мислення й протидія упередженням – ці принципи доречно «переносити» на управління ESG-ризиками та розкриття інформації.

З позиції звітності, IAS 1 вимагає від керівництва розкривати ключові судження й джерела невизначеностей, це дисциплінує управлінські рішення, що впливають на фінансові показники. З позиції сталого розвитку, IFRS S1 / S2 і GRI 3 покладають на менеджмент обов'язок визначати суттєві теми / ризики, обирати метрики й горизонти; у межах ЄС це підсилюється вимогою подвійної суттєвості – поєднання «фінансової» та «впливової»

[7] ISSB (International Sustainability Standards Board) – це Міжнародна рада зі стандартів сталого розвитку, створена 2021 року під егідою IFRS Foundation.

перспектив. Для управління це означає: матеріальність – не лише бухгалтерське число, а порядок денний стратегії, який згодом має витримати аудиторську перевірку. Аналітичні огляди Deloitte та наукові статті в європейській правовій доктрині підкреслюють, що подвійна суттєвість зміщує фокус від суто репутаційної риторики до операційно-фінансових наслідків, тим самим «вплітаючи» ESG у ядро бізнес-моделі.

Міжнародні стандарти аудиту (ISA) та настанови FRC пропонують процесуальні вимоги до суджень: обґрунтованість, системність, документування (ISA 230), планування й ризик-орієнтованість (ISA 300 / 315), використання експертів (ISA 620), а також професійний скептицизм як протидію помилкам та упередженням. Для управління це означає, що ESG-судження потрібно будувати за аналогічним «аудиторським» циклом: ідентифікація предмета уваги; постановка питання; збір і калібрування доказів; альтернативний аналіз; «stand-back»-перевірка[8]; фіксація логіки й рішень; незалежний перегляд на рівні ради / комітету. Настанови FRC описують таке твердження й підтверджують, що там, де фірми її впровадили, спостерігається підвищення якості суджень і зниження типових помилок.

Для зв'язування різних типів суджень доцільно запровадити ESG-комітет на рівні директорів (або інших посадових осіб компанії), який узгоджує матеріальність у звітуванні зі сталого розвитку із фінансовими впливами (МСФЗ) та готує завдання для забезпечення зовнішнього аудиту. Комітет з аудиту має отримати мандат на перехресний нагляд: чи відповідають заявлені ESG-цілі припущенню про безперервність діяльності, фінансовим планам і ризик-апетиту[9]. Практика й звіти органів нагляду підкреслюють корисність «перенесення» аудиторських контрольних питань у зали рад директорів, це підвищує дисципліну аргументації рішень менеджменту.

Керівництву підприємства доцільно закріпити у внутрішніх документах чіткі процедури, які забезпечують якість ухвалення рішень і прозорість управлінських суджень. До таких процедур належать:

– оцінювання суттєвості показників – визначення, які питання є важливими для діяльності компанії та її зацікавлених сторін на основі зрозумілих і наперед встановлених критеріїв;

– реєстр ризиків у сфері сталого розвитку – систематизований перелік екологічних, соціальних та управлінських ризиків із зазначенням їхнього можливого впливу на фінансові результати й сценарії розвитку;

[8] «Stand-back»-перевірка – фінальна верифікація судження.

[9] Ризик-апетит (risk appetite) – це рівень ризику, який організація готова прийняти в процесі досягнення своїх стратегічних і операційних цілей.

– політика документування суджень – порядок обов'язкового фіксування мотивів управлінських рішень: чому обрано саме такі показники, які джерела даних використано, які припущення прийнято;

– внутрішня перевірка суджень колегами – процедура, коли ключові управлінські рішення додатково аналізуються іншим фахівцем чи групою фахівців усередині компанії для виявлення можливих помилок або упереджень;

– залучення зовнішніх фахівців – у разі коли потрібні спеціальні знання (наприклад, у галузі екології, права чи технічних процесів), доцільно користуватися послугами експертів для підтвердження обґрунтованості управлінських рішень.

Цей комплекс процедур походить із кращих аудиторських практик і створює середовище, де рішення керівництва спираються не лише на особисту думку, а й на перевірені дані та незалежні оцінки. Це зі свого боку знижує ризик помилкових суджень і підвищує довіру до корпоративної звітності.

Разом із внутрішніми процедурами, що підвищують якість суджень і створюють середовище довіри, важливим є усвідомлення того, як інформація зі сфери сталого розвитку інтегрується у фінансову звітність і перевіряється аудиторами. Адже ESG-показники не існують відокремлено від традиційної системи обліку: вони безпосередньо впливають на величину резервів, оцінку активів та структуру капіталу. Це зумовлює потребу подвійного підходу до аудиту, де перевіряються як фінансові статті, так і нефінансові розкриття (в разі отримання зовнішніх гарантій достовірності ESG-заяв).

Наведена нижче таблиця демонструє, як дані з ESG-звітів знаходять відображення у фінансовій звітності та як вони оцінюються під час аудиторських процедур. Водночас аудит поділяється на два типи: фінансовий, де ключова увага зосереджена на правильності облікових оцінок, та нефінансовий, де перевіряється достовірність ESG-наративів, їхня узгодженість із реальними діями та відповідність вимогам сталого розвитку. Такий підхід забезпечує формування єдиної системи доказів, у якій управлінські судження підтверджуються як фінансовими показниками, так і нефінансовими критеріями.

Таблиця 3.1.1 – Взаємозв'язок ESG-звітності, фінансового обліку та аудиту

ESG-інформація (з нефінансових звітів)	Відображення у фінансовій звітності	Аудит фінансової звітності	Аудит нефінансової ESG-звітності
Зобов'язання зі зменшення викидів, плани з рекультивації, демонтажу, утилізації	Екологічні резерви (МСБО 37)	Перевірка обґрунтованості резервів, оцінки майбутніх витрат, дисконтних ставок	Оцінка адекватності розкриття екологічних ризиків, відповідність ESG-цілям
Ризик штрафів, greenwashing, екологічних судових позовів	Резерви на судові справи та штрафи	Перевірка ймовірності виникнення зобов'язань та їх величини	Перевірка узгодженості заяв із фактичними зобов'язаннями, оцінка ризику greenwashing
Плани відмови від «брудних» технологій, перехід на відновлювані джерела енергії	Знецінення активів (вугільні шахти, нафтогазові установки)	Аналіз тестів на знецінення, моделі грошових потоків	Перевірка відповідності публічних ESG-заяв фактичним змінам у структурі активів
Використання «зелених» облігацій чи кредитів	Структура капіталу й умовні зобов'язання	Перевірка умов фінансування, розкриття в примітках	Оцінка узгодженості між ESG-зобов'язаннями та умовами «зеленого» фінансування
Інвестиції в соціальні програми, сталий розвиток	Витрати на соціальні програми, капітальні інвестиції	Перевірка фактичних витрат, правильності віднесення на фінансовий результат	Оцінка впливу програм на ESG-показники, перевірка досягнення цілей
Заяви про «нульові викиди», «вуглецеву нейтральність»	Очікувані резерви, витрати на «зелені» технології	«Stand-back» – перевірка узгодженості фінансових даних	Перевірка достовірності «зелених» заяв, підтвердження незалежними даними

Отже, інформація, яка формується у сфері сталого розвитку, не є відокремленим блоком корпоративної звітності, а перебуває в тісному взаємозв'язку з фінансовими показниками та стає об'єктом подвійної аудиторської перевірки. Дані з ESG-звітів безпосередньо впливають на розмір резервів, оцінку активів і структуру капіталу, трансформуючи нефінансові зобов'язання у фінансові результати. Водночас аудит фінансової звітності забезпечує перевірку числових оцінок, тоді як аудит нефінансової звітності спрямований на підтвердження достовірності ESG-наративів і запобігання ризику greenwashing. Залежність між цими інформаційними потоками

зумовлює потребу в інтегрованому підході до управлінських суджень: вони повинні бути узгодженими, доказовими та підтвердженими як фінансовими, так і нефінансовими даними. Саме така інтеграція забезпечує довіру інвесторів і знижує правові та репутаційні ризики для компанії.

Інтеграція управлінських суджень у сферу корпоративної політики має не лише нормативний, а й поведінковий вимір. Ринки реагують не стільки на окремі цифри в звітності, скільки на послідовність політик і довіру до довгострокових стратегій. Характерним прикладом є компанія BP[10], яка 2020 року задекларувала намір скоротити виробництво нафти й газу на 40 % до 2030 року, проте 2023-го знизила цей показник до 25 % і водночас оголосила про розширення інвестицій у традиційні нафтогазові проєкти. Така управлінська зміна курсу, на думку The Guardian [15], спричинена енергетичною кризою, пов'язаною з війною в Україні, була охарактеризована аналітиками як «досить тривожна», адже вона підриває довіру до корпоративних стратегій сталого розвитку та викликає хвилю критики з боку екологічних організацій.

Цей приклад показує, що інтеграція управлінських суджень у політику сталого розвитку потребує послідовності, прозорості й доказовості. Інакше інвестори інтерпретують відмову від задекларованих ESG-цілей як прояв непослідовності, що підвищує інформаційну асиметрію та може призвести до асиметричної реакції вартості капіталу. У контексті глобальної нестабільності, зокрема зумовленої війною в Україні, саме сталість управлінських суджень стає критичною передумовою підтримання довіри ринку.

Професійні судження менеджменту у сфері сталого розвитку мають бути внутрішньо узгодженими з фінансовими та операційними реаліями компанії. Якщо ESG-курс (цілі, дорожні карти, обіцянки) не підтверджується фактичними інвестиціями, операційними планами й обліковими оцінками (наприклад, екологічними резервами, оцінками судових зобов'язань у разі невиконання зобов'язань, тестами на знецінення «вуглецевих» активів), виникає ризик greenwashing. У правовому полі greenwashing характеризують як оманливі, перебільшені або неперевірені «зелені» твердження, причому уніфікованого визначення немає. Критерії варіюють між галузями, регуляторами та юрисдикціями, що посилює юридичну невизначеність для компаній і їхнього менеджменту. Це підкреслюється в матеріалах Harvard Law School Forum on Corporate Governance [16]: репутаційні, регуляторні та судові ризики є взаємопов'язаними, а відсутність гармонізованого визначення підвищує вразливість компаній у різних правових середовищах.

[10] BP – скорочення від British Petroleum.

Поведінковий вимір проблеми полягає в тому, що ринки оцінюють не лише числові дані, а й якість суджень: послідовність політик, зв'язок між словами й діями, логіку пріоритетів у розподілі капіталу. Актуальні огляди вказують: інвестори негативно реагують на необґрунтовані зміни ESG-курсу (раптові корекції або відкат від раніше задекларованих цілей), тоді як стабільність курсу й доказовість розкриття зменшують репутаційні ризики та регуляторні наслідки. У результаті вартість капіталу може негативно відреагувати на сигнали непослідовності, навіть коли формальні показники виглядають прийнятно.

За останні роки правові режими щодо «зелених» тверджень істотно посилилися. В ЄС ухвалено Директиву про розширення прав споживачів для «зеленої» трансформації (Empowering Consumers for the Green Transition) [17], яка з 27 вересня 2026 року забороняє більшість загальних Green Claims[11] та претензій про «вуглецеву нейтральність» на основі компенсаторів без належного обґрунтування; очікується також спеціальний інструмент щодо «зелених» заяв, який вимагатиме верифікованого підтвердження добровільних «зелених» тверджень у відносинах між компанією та кінцевим споживачем. Це знижує простір для неконкретних формулювань, підвищуючи планку доказовості як для текстових заяв, так і для методик вимірювання впливів. У результаті нефінансова звітність компаній поступово переходить із площини комунікаційного інструменту у сферу правових зобов'язань і потенційної юридичної відповідальності.

На цьому тлі поява глобального стандарту аудиту ISSA 5000[12] [18] є логічною відповіддю професійної спільноти на нові виклики. Ухвалений 2023 року, він установлює загальні вимоги до надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку та створює правила для перевірки надійності ESG-даних. Його положення ґрунтуються на підходах міжнародних стандартів аудиту, але адаптовані до специфіки нефінансової інформації: оцінки ризиків викривлень, належності джерел даних, обґрунтованості управлінських суджень. ISSA 5000 дає змогу надавати як обмежену, так і розширену впевненість, що підвищує довіру до звітності та дає інвесторам підстави для ухвалення зважених рішень.

Узгодження жорсткіших вимог європейського законодавства з положеннями ISSA 5000 формує нову систему корпоративної відповідальності. Для менеджменту це означає, що кожне судження у сфері ESG має бути

[11] Green Claims – це «зелені» обіцянки компанії.
[12] ISSA 5000 – міжнародний стандарт International Standard on Sustainability Assurance 5000 від IAASB.

чітко задокументоване, підтверджене доказами та витримане в перевірці незалежними експертами. Отже, звітність зі сталого розвитку перетворюється на доказову базу, яка може бути як джерелом інвестиційної довіри, так і підставою для юридичної відповідальності в разі недостовірності.

Паралельно формується судова практика: огляди наукових і професійних джерел фіксують зростання ESG-претензій і позовів (від заяв про недостовірні «зелені» обіцянки до спорів щодо методик оцінювання), а також поглиблення дискусії щодо стандартів доказування в «клімат-висловлюваннях». Це стосується як фінансового сектору (ризик «фінансового greenwashing»), так і промислових компаній чи торгівлі. У наукових роботах і в професійних оглядах 2024–2025 років (наприклад, у статті Дін Ву [19]) наголошується, що регуляторні механізми й приватне правозастосування (через колективні позови, захист прав споживачів, конкурентне право) дедалі частіше є синергетичними каналами тиску на оманливі «зелені» практики.

Для рад директорів і менеджменту це означає, що розрив між ESG-курсом і фактичними операційними планами / обліковими оцінками стає не лише репутаційним, а й юридично значущим: заяви мають бути підкріплені визначеними метриками, джерелами даних і планами трансформації, здатними витримати незалежну перевірку. Оглядові публікації на Harvard Law School Forum on Corporate Governance [20] підтверджують: компанії більше не оцінюють лише «наміри», ключем стають точність, відтворюваність і прозорість методик екологічного курсу.

Системний ризик для якості суджень походить від дефіциту даних і несумісності методик у сфері ESG. Оглядові дослідження 2024–2025 рр. показують: розбіжності в критеріях суттєвості, горизонтах оцінки, метриках (особливо щодо викидів і «ланцюгів постачання» даних) збільшують вагу професійного судження й водночас підвищують імовірність помилок. Тому в літературі наполягають на запровадженні стандартизованих процесів: політик визначення суттєвості, протоколів документування припущень, реєстрів ризиків, використання зовнішніх фахівців і внутрішнього «перехресного перегляду» суджень перед оприлюдненням. Такі інструменти підсилюють доказову базу та полегшують зовнішню перевірку нефінансових розкриттів. Зокрема, ці твердження відображені в бібліометричному аналізі Агне Снейдерієн, Рената Легензова [21].

Після початку повномасштабної війни в Україні 2022 року різке подорожчання енергоносіїв і стурбованість енергетичною безпекою зумовили корекції ESG-курсів окремих світових енергетичних компаній, що стало

предметом критики в професійних і медійних оглядах. Такі зсуви демонструють, що судження, які недостатньо інтегровані у фінансові плани й операційні рішення, є вразливими під тиском геополітики; відповідно, зростає тягар доказовості для менеджменту компаній: пояснити інвесторам і регуляторам, чому та як коригуються цілі та які облікові наслідки (резерви, знецінення, ризики позовів) це зумовлює. Так, у свіжому аналітичному матеріалі на Harvard Law School Forum on Corporate Governance [22] підкреслюється, що у фрагментованому регуляторному полі 2025 року компанії мають перетворювати ESG-комунікацію з ринкового дискурсу на контрольований процес, інтегрований у систему внутрішнього контролю, щоб витримати перевірку інвесторів і судів.

Ще одним рішенням зниження ризиків втрати довіри або відповідальності за greenwashing є повідомлення в нефінансових звітах несприятливої інформації. Деякі дослідники вважають для компаній більш корисним, коли керівництво повідомляє про перспективні рішення для шкідливої діяльності. Також вони допускають, що реакція інвесторів залежить від використання керівництвом інших механізмів переконання, а саме добровільного підтвердження ESG-звітності, в разі якщо таке підтвердження не є обов'язковим. Середовище звітності ESG створює серйозну проблему для інвесторів. Інвестори бажають інвестувати в компанії, які мають реальний вплив на суспільство. Однак менеджмент компаній зацікавлений залучати інвесторів за найнижчою ціною, коли лише він знає справжній стан показників ESG. Тобто в цьому полягає постійний антагонізм. Декларативні наміри потребують підсилення для більшого переконання потенційних споживачів звітності, а аудит – це контраверсійний спосіб переконання, який передбачає не тільки розкриття намірів, але і їх фіксацію, надання задокументованого підтвердження намірів, показників і методик оцінювання, що можуть бути верифікованими. Раніше інформація, розкрита в звітах про сталий розвиток, здебільшого не підлягала обов'язковому затвердженню, що давало компаніям значну свободу дій і мінімальну підзвітність. У такому середовищі саме обґрунтованість і довіра ставали життєво важливими чинниками поведінки керівників, які змушені були переконувати інвесторів у достовірності власних повідомлень. Ситуація почала змінюватися лише в Європейському Союзі з набранням чинності CSRD. Починаючи зі звітності за 2024 фінансовий рік, великі компанії зобов'язані забезпечувати перевірку ESG-звітності на рівні «обмеженої впевненості», а надалі очікується перехід до «розширеної впевненості». Це означає, що механізми підтвердження

більше не обмежуються добровільними ініціативами, як-от окремими аудиторськими звітами щодо нефінансових тверджень, а стають частиною нормативних вимог.

Така практика характерна саме для ЄС. У США Комісія з цінних паперів та бірж (SEC) просуває вимоги до кліматичного розкриття, однак обов'язкове підтвердження ESG-звітності ще не запроваджене; більшість компаній користуються добровільними аудитами, насамперед щодо викидів парникових газів. У Великій Британії великі підприємства мають зобов'язання розкривати інформацію за рамками TCFD[13], проте незалежна перевірка також залишається переважно добровільною. У Канаді, Австралії та Японії регулятори поступово наближають вимоги до стандартів ISSB (IFRS S1 / S2), проте формальної обов'язковості зовнішнього підтвердження досі не встановлено. Отже, лише в ЄС нині існує чіткий правовий обов'язок аудиторської перевірки ESG-звітності, починаючи зі звітності за 2024 рік, тоді як в інших юрисдикціях це залишається сферою добровільних практик або майбутніх ініціатив.

Водночас у США керівництво компаній фактично зберігає право на власний розсуд щодо того, чи звітувати про ESG-інформацію та в якій формі це робити. Така свобода вибору перетворює сам факт розкриття на потужний сигнал для інвесторів, які оцінюють не лише зміст повідомлень, а й спосіб, у який компанія обирає донести дані про свою діяльність. У Європейському Союзі вимоги є значно більш зрегульованими: запроваджено обов'язкове зовнішнє забезпечення на рівні «обмеженої впевненості», що суттєво звужує можливості маніпулювання інформацією. Проте навіть за таких умов проблема не зникає повністю, адже складність ESG-метрик і широке поле для управлінських суджень залишають простір для неоднозначних інтерпретацій і потребують високого рівня професійної відповідальності з боку менеджменту.

Проблема полягає в тому, що інвестори усвідомлюють можливість вибіркового підходу до звітності. Керівництво має стимул завищувати або підкреслювати лише ті показники ESG, які створюють позитивний імідж організації, і приховувати дані про недоліки. Це породжує запитання довіри: чи дійсно оприлюднена інформація відображає реальний стан справ, чи вона є лише елементом корпоративного брендингу? У таких умовах інвестори шукають додаткові сигнали, які дають змогу оцінити ступінь

[13] TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) – робоча група з розкриття фінансової інформації, пов'язаної з кліматом; міжнародна ініціатива під егідою Ради з фінансової стабільності (FSB), Швейцарія.

надійності та чесності керівництва. Саме тому стратегія розкриття стає не просто питанням комунікації, а інструментом формування репутаційного капіталу.

Можна виокремити три підходи до розкриття ESG-інформації. Перший підхід – одностороннє розкриття. У цьому випадку компанія повідомляє лише про ті аспекти, які відповідають її цілям і формують сприятливе уявлення серед інвесторів і громадськості. Така стратегія дає змогу створити найбільш позитивний образ діяльності, оскільки увага концентрується виключно на досягненнях і перевагах. Однак її обмеження полягає в тому, що інвестори, розуміючи однобічність інформації, можуть ставитися до такої звітності з підозрою, особливо в середовищі, де відсутні зовнішні гарантії достовірності ESG-заяв.

Другий підхід – двостороннє розкриття. У цьому випадку компанія добровільно надає не лише позитивну, а й частину несприятливої інформації. Така стратегія підвищує довіру, оскільки демонструє готовність до чесності та відкритості. Інвестори отримують сигнал, що керівництво не намагається приховати проблеми, а визнає їх і розглядає як частину реальності. Двостороннє розкриття створює враження більшої збалансованості та обґрунтованості, що в довгостроковій перспективі може посилювати довіру до компанії навіть у складних умовах.

Третій підхід – двостороннє розкриття з акцентом на вирішення проблем. Це означає, що компанія не лише повідомляє про несприятливі аспекти своєї діяльності, але й одразу презентує способи їхнього подолання. Така стратегія поєднує чесність із демонстрацією управлінської компетентності: проблеми визнаються, але одночасно пропонуються рішення, інвестиційні плани чи інноваційні технології, що знижують ризики в майбутньому. Саме цей формат можна розглядати як найбільш ефективний з погляду переконливості, оскільки він поєднує прозорість і проактивну позицію керівництва.

У сучасному інформаційному середовищі переважна більшість компаній тяжіє до односторонньої стратегії, адже вона дає змогу зберегти імідж максимально позитивним. Проте практика доводить, що інвестори стають більш вимогливими та критично оцінюють однобічність розкриття. Коли ж компанія використовує двосторонні підходи, особливо в поєднанні з демонстрацією рішень, рівень довіри зростає навіть у ситуаціях невизначеності. Це особливо актуально в тих випадках, коли керівництво не отримало незалежних гарантій ESG-звітності. За таких умов саме прозорість, збалансованість і послідовність подання інформації виконують функцію компенсаторів відсутності зовнішньої перевірки.

Отже, стратегія розкриття ESG-інформації є не просто технічним елементом корпоративної комунікації, а інструментом формування довіри, що прямо впливає на інвестиційні рішення. Одностороннє розкриття дає змогу тимчасово підтримати позитивний імідж, але не гарантує довгострокової стабільності довіри. Двостороннє розкриття підвищує прозорість і сприяє формуванню більш реалістичного уявлення про діяльність компанії. Найвищий рівень ефективності демонструє стратегія, що поєднує визнання проблем і представлення способів їхнього вирішення, адже вона формує в інвесторів переконання, що керівництво не лише усвідомлює виклики, але й володіє інструментами їхнього подолання. Саме в цьому полягає сутність ефективного управлінського судження у сфері ESG – воно має бути доказовим, відкритим і спрямованим на зміцнення довіри, яка є життєво важливим ресурсом для сучасних організацій.

3.1.2. Вплив професійних суджень на організацію й ведення бізнесу в умовах невизначеності та ESG-викликів

Однією з найскладніших дилем сучасного менеджменту є балансування між короткостроковою прибутковістю та довгостроковими цілями сталого розвитку. Згідно з класичними підходами фінансової теорії, основною метою бізнесу є максимізація прибутку для акціонерів. Проте дослідження цього питання, зокрема, Ґ. Фріде, Т. Буш, А. Бассен [23] демонструють, що інтеграція ESG-параметрів здатна підвищувати вартість компанії за рахунок зниження ризиків, поліпшення доступу до капіталу та зміцнення репутації.

У практиці спостерігається, що компанії, які інвестували у відновлювані джерела енергії, отримували доступ до дешевших кредитів міжнародних фінансових інституцій. Наприклад, ЄБРР у ряді проєктів фінансував модернізацію енергетичних компаній, що давало змогу одночасно знижувати собівартість енергії та досягати кліматичних цілей.

Прикладом може слугувати програма UKEEP в Україні. Лінія кредитування, створена ЄБРР і банками-учасниками в Україні, для компаній, які інвестують у енергоефективність і відновлювані джерела. У рамках UKEEP компанії зекономили значну кількість електроенергії, що знизило операційні витрати й одночасно зменшило викиди CO_2.

Наукові дослідження Ґ. Кларк, А. Файнер, Г. Віс [24] підтверджують, що інвестори дедалі більше орієнтуються на нефінансові індикатори, оцінюючи потенціал компанії з позицій довгострокової стійкості.

Водночас надмірна декларативність ESG-цілей може призвести до протилежних наслідків. 2023 року BP оголосила про послаблення своїх кліматичних зобов'язань, що викликало хвилю критики з боку інвесторів та активістів [15]. Це стало підставою для сумнівів у достовірності корпоративних наративів і спровокувало падіння ринкової довіри. Аналогічно за даними Reuters [25], у Німеччині компанія DWS, дочірня структура Deutsche Bank, зазнала регуляторного розслідування через перебільшення «зеленого» характеру своїх інвестицій.

Водночас надмірні зобов'язання з ESG або нереалістичне їхнє виконання також можуть викликати обурення з боку інвесторів. Наприклад, компанія Shell відмовилася від обіцянки швидко збільшити використання «передової переробки», яка передбачає розщеплення пластикових полімерів на крихітні молекули, з яких можна зробити синтетичне паливо або нові пластики. Вона обіцяла використовувати 1 мільйон тонн цього перероблено пластику на своїх нафтохімічних заводах по всьому світу, але пізніше визнала, що план нездійсненний.

Нафтові компанії не єдині, хто скорочує свої «зелені» обіцянки. Volkswagen непомітно відмовився від добровільної мети скоротити викиди CO_2 від легкових автомобілів і легких комерційних транспортних засобів на 30 % у період з 2015 по 2025 роки на користь аналогічного скорочення в період з 2018 по 2030 роки.

A Unilever – конгломерат, який володіє такими брендами, як майонез Hellmann's та випускає вазелін, і якому широко приписують піонерство руху ESG, – дав зрозуміти, що відмовиться від ряду зобов'язань щодо ESG або пом'якшить їх на тлі зростаючої негативної реакції з боку інвесторів.

Отже, баланс між прибутковістю та ESG є не лише фінансовим, а й репутаційним і правовим питанням. Професійні судження мають враховувати ризик greenwashing, тобто небезпеку завищення або викривлення даних про сталість, що здатне завдати компанії фінансових і репутаційних втрат.

Для уникнення декларативності компаніям потрібно створювати формалізовані процедури, які забезпечують перетворення суджень на дані, придатні до перевірки. Тому можна зробити висновок, що саме орієнтація менеджменту компаній на процедури і системність розкриття інформації формує основу довіри з боку інвесторів.

До ключових елементів такої архітектури належать:

– збирання даних. Створення внутрішніх систем обліку ESG-показників від обсягів викидів CO_2 до даних про соціальні програми;

– зберігання інформації. Формування централізованих баз даних, інтегрованих із бухгалтерськими системами, що дає змогу уникати фрагментарності;

– аналітика. Використання кількісних та якісних методів для оцінювання динаміки та ефективності ESG-ініціатив;

– планування. Внесення нефінансових індикаторів до бюджетів і стратегічних прогнозів, що забезпечує зв'язок між цілями та ресурсами;

– документування суджень. Формалізація рішень із поясненням використаних даних і припущень, що дає змогу забезпечити прозорість процесу;

– внутрішня перевірка. Рецензування управлінських рішень всередині компанії з метою виявлення упереджень або помилок;

– залучення експертів. Використання зовнішніх фахівців, зокрема у сфері екології чи права, для верифікації даних.

Науковці І. Іоанну, Г. Серафім [26] підкреслюють, що саме комплексність і безперервність таких процедур дає нагоду компаніям уникати інституційних пасток і забезпечує довгострокову стійкість.

Враховуючи складність міжнародних стандартів (GRI, ISSB, CSRD), для компаній у країнах із перехідною економікою доцільним є створення адаптованих форматів звітності. Пропонується ESG-звіт у формі опитувальника, який дає змогу інтегрувати управлінські судження в структуру, зрозумілу як для внутрішнього, так і для зовнішнього використання.

Його переваги:

– формалізація даних про інвестиції, витрати й ефекти від упровадження сталих технологій;

– можливість відстеження динаміки скорочення викидів і відповідності стратегічним планам;

– створення доказової бази для доступу до пільгового фінансування чи державних програм;

– забезпечення аудиторської перевірки як фінансової, так і нефінансової інформації.

Ця модель відповідає рекомендаціям науковців Р. Сімнетт, А. Гуґґінс [27] про потребу в спрощенні звітності для малих і середніх підприємств, щоб уникати надмірних адміністративних витрат і водночас забезпечувати прозорість.

Фінансовий аспект є критичним для впровадження ESG. Україна має власний досвід участі в глобальних ініціативах. У межах Кіотського протоколу підприємства реалізовували проєкти спільного впровадження, що давало змогу залучати інвестиції в енергоефективність. Податкові пільги для відновлюваної енергетики й державні програми енергозбереження стали важливими драйверами для розвитку галузі «зелених» технологій.

Крім того, міжнародні інститути, зокрема ЄБРР і Світовий банк, активно підтримують українські компанії у впровадженні енергоефективних рішень. Наявність адаптованого ESG-звіту може бути аргументом для доступу до грантів, пільгових кредитів та інших форм фінансової підтримки.

Ведення бізнесу нерозривно пов'язане з дотриманням правил, які вимагають регулятори, тому питання відповідальності стає дедалі актуальнішим у глобальній практиці. Контролювальні органи США й ЄС активно штрафують компанії за викривлення ESG-звітності. 2022 року SEC[14] [28] наклала штраф на BNY Mellon у розмірі $1,5 млн за некоректне використання даних про сталі інвестиції. У Німеччині розслідування щодо DWS стало знаковим прикладом регуляторної реакції на перебільшення «зеленого» ефекту [25].

Юридичні аспекти поступово поєднуються з персональною відповідальністю. Європейська директива CSRD[15] передбачає обов'язок членів рад директорів забезпечувати достовірність нефінансової інформації. Це підвищує значення професійних суджень, які стають не лише управлінським, а й правовим інструментом.

Репутаційні ризики також зростають як у випадку з British Petrolium. Отже, недотримання зобов'язань створює триєдиний ризик: юридичний, регуляторний і репутаційний.

Професійні судження у сфері сталого розвитку є основним механізмом поєднання економічних та екологічно-соціальних вимірів бізнесу. Вони впливають на організацію процесів, формування звітності та визначають рівень відповідальності компанії. Аналіз практики свідчить, що інтеграція ESG є як можливістю, так і загрозою: вона відкриває доступ до фінансування й зміцнює довіру, але в разі greenwashing призводить до санкцій і втрат.

Запропонований підхід до створення адаптованого ESG-звіту у форматі опитувальника дає змогу формалізувати судження, забезпечити прозорість і підвищити довіру з боку інвесторів і регуляторів. Новизна полягає в

[14] Комісія з цінних паперів і бірж США (SEC).
[15] CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive (Директива ЄС про корпоративну звітність зі сталого розвитку).

тому, що такий звіт виконує потрійну функцію: управлінську (ухвалення рішень), фінансову (підстава для залучення ресурсів) і контрольну (об'єкт аудиту).

У майбутньому розвиток інституційної інфраструктури ESG в Україні та світі вимагатиме ще більшої інтеграції професійних суджень у систему корпоративного управління. Це означає, що прозорість, доказовість і відповідальність стануть критеріями, за якими оцінюватиметься якість управлінських рішень.

У сучасній корпоративній практиці розкриття інформації у сфері сталого розвитку стало не лише ознакою соціальної відповідальності, але й стратегічним інструментом управління відносинами з інвесторами. Сам факт оприлюднення ESG-показників розглядається як спроба компанії зменшити інформаційну асиметрію й надати ринку чіткі сигнали щодо довгострокових перспектив. У науковій літературі неодноразово підтверджувалося, що добровільні нефінансові розкриття позитивно впливають на вартість капіталу та знижують ризики, які закладаються в ціну інвестицій. Проте ефект не є однозначним: реакція інвесторів залежить від обраної стратегії розкриття, галузевого контексту та політичних тенденцій.

Не всі інвестори готові підтримувати масштабні капітальні вкладення в «зелену» трансформацію. Там, де бізнес демонструє чіткі розрахунки ефективності, прогноз економії та сценарії окупності, ESG-проєкти сприймаються як прийнятні інвестиції. Якщо ж розкриття обмежується декларативними заявами або не дає зрозуміти, як витрати конвертуються в прибуток, значна частина інвесторів тяжіє до традиційної фінансової поведінки компанії. У цьому проявляється фундаментальна закономірність: інвестор орієнтується не стільки на символічне «ESG-лідерство», скільки на економічну логіку проєкту.

Ситуація в Сполучених Штатах чітко ілюструє цю дилему. Попри ухвалення правил SEC щодо кліматичного розкриття, їхнє виконання було тимчасово зупинене судом, а на рівні окремих штатів посилюється рух проти «надмірної ESG-політики». Відтак частина фінансових установ змінила риторику: наголос робиться на балансі між кліматичними цілями та енергетичною безпекою. Цей «кліматичний прагматизм» означає, що інвестори готові підтримувати проєкти, які демонструють поєднання декарбонізації та збереження стабільності енергопостачання. Тобто навіть у країні з традиційно сильними ринковими інститутами добровільність розкриття не гарантує автоматичної підтримки капіталом – інвестор уважно аналізує, чи є дані зіставними, перевірними й підкріпленими бізнес-планом.

Питання, які саме елементи ESG-звітів справді мають значення, вирішується в площині запроваджених стандартів. Найбільший інтерес викликають відомості про управління ризиками й відповідальність керівних органів, конкретні метрики та цілі, показники «зеленого» CAPEX і OPEX[16], сценарії розвитку під дією кліматичної політики та впливу ланцюгів постачання. Усі ці блоки формують основу для оцінювання компанії як здатної не лише формулювати наміри, а й виконувати їх.

Водночас стратегія подання цих даних має значення не менше, ніж їхній зміст. Однобічне розкриття, коли наголошується виключно на позитивних досягненнях, здатне тимчасово покращити сприйняття, проте в довгостроковій перспективі несе ризик втрати довіри. Інвестори дедалі частіше орієнтуються на збалансовані повідомлення, де, крім результатів, визнають і труднощі. Найбільш ефективним виявляється підхід, коли негативна інформація подається разом із планом її подолання. У такому разі інвестор сприймає чесність не як слабкість, а як ознаку зрілості управління.

Проте тут існує і зворотний бік. Надмірна «чесність» без супровідних планів може відштовхнути короткострокових інвесторів, адже людська поведінка тяжіє до перебільшеної реакції на негативні сигнали. Це означає, що двобічні розкриття потребують структурованості: дані – цілі – дорожня карта – результати. Лише тоді вони здатні стати перевагою, а не загрозою для вартості капіталу.

Потрібно пам'ятати, що інвестори – не єдині користувачі ESG-звітності. Кредитори, страховики, біржі, державні органи й навіть клієнти у B2B[17]-сегменті дедалі частіше вимагають підтвердження відповідності нефінансовим стандартам. Це розширює коло зацікавлених споживачів інформації, які формують очікування до компанії, та посилює значення прозорості.

Особливого значення набуває податковий вимір. З одного боку, розкриття податкової політики й даних за країнами відповідає очікуванням інвесторів і підвищує довіру, з іншого – воно робить компанію вразливою до претензій з боку контролюючих органів і громадськості. До цього додається ризик невідповідності між ESG-заявою й фінансовими даними, що може стати підставою для донарахувань або втрати пільг. Схожі колізії

[16] CAPEX (Capital Expenditures, капітальні витрати) – витрати на придбання, модернізацію чи будівництво довгострокових активів; OPEX (Operating Expenditures, операційні витрати) – щоденні витрати на підтримку поточної діяльності підприємства.

[17] B2B (Business-to-Business) – це модель взаємодії, коли одна компанія надає товари чи послуги іншій компанії, а не кінцевому споживачу.

особливо ймовірні у зв'язку з механізмом CBAM[18] ЄС і національними податковими пільгами для відновлюваної енергетики.

Отже, залежність між добровільним розкриттям ESG-даних і рішеннями інвесторів є багатовимірною. Інвестор підтримує не будь-які «зелені» витрати, а лише ті, які інтегровані в бізнес-стратегію, підкріплені доказовими даними й відповідають стандартам зіставності. Американський досвід показує, що політичні коливання можуть тимчасово змінювати баланс на користь протекціонізму, але глобальна тенденція вказує на поступове перетворення добровільного розкриття на інституційний стандарт. Тому для компанії стратегічно важливо не уникати складних тем, а будувати систему доказів, де кожне судження має підкріплення у фінансових та операційних результатах. Лише такий підхід здатний забезпечити стійку довіру інвесторів, доступ до капіталу й мінімізувати юридичні та податкові ризики.

Висновки

Узагальнення проведеного дослідження дає змогу зробити кілька принципових висновків щодо місця й значення професійних суджень у системі управління підприємствами в умовах сталого розвитку. Передусім виявлено, що судження менеджменту виходять далеко за межі традиційного бухгалтерського та аудиторського процесу. Вони набувають стратегічного виміру, адже формують логіку як фінансової, так і нефінансової звітності, від якої залежить довіра інвесторів, кредиторів, регуляторів і суспільства.

Важливо підкреслити, що цінність інформації в звітності зі сталого розвитку полягає не лише в демонстрації відповідності сучасним стандартам (CSRD, GRI, ISSB), а й у здатності знижувати дисбаланс інформації та ризики ухвалення рішень на ринку капіталу. Інвестори орієнтуються на ті дані, які мають фінансову логіку: показники енергоефективності, «зелені» CAPEX та OPEX, траєкторії скорочення викидів, інтеграцію ESG-факторів у бізнес-планування. Саме вони формують основу довіри та визначають ціну капіталу для компанії.

Ключовим ризиком, виявленим у роботі, є неправильно узгоджене судження, коли заяви про «зелену» діяльність не мають підтвердження у фінансових чи операційних фактах. Такий розрив між ESG-наративом і

[18] CBAM (Carbon Border Adjustment Mechanism) – механізм вуглецевого коригування на кордоні, ухвалений Європейським Союзом 2023 року як частина пакета *Fit for 55*. Його основною метою є захист внутрішнього ринку ЄС від «вуглецевого витоку» (carbon leakage) та стимулювання торговельних партнерів до декарбонізації виробництва.

реальними даними трансформується в greenwashing, що несе юридичні, репутаційні та фінансові наслідки. Приклади штрафів BNY Mellon і DWS засвідчили, що навіть добровільні розкриття, якщо вони не відповідають дійсності, стають предметом розслідувань і санкцій. Отже, управлінські судження мають бути послідовними, документованими та підкріпленими зовнішніми перевірками.

Пропозиції, сформульовані в дослідженні, передбачають потребу в запровадженні внутрішніх процедур: оцінки суттєвості, реєстрів ESG-ризиків, політики документування суджень, колегіальної перевірки управлінських рішень і залучення зовнішніх експертів. Цей комплекс, запозичений із кращих аудиторських практик, створює «середовище доказів», що підвищує якість управління та зменшує ризики помилкових суджень. Окремо було обґрунтовано доцільність впровадження адаптованого ESG-звіту у форматі опитувальника, який поєднував би кількісні показники (викиди, витрати, інвестиції) та якісні оцінки. Такий звіт міг би слугувати не лише інструментом внутрішнього моніторингу, а й підставою для залучення державного фінансування чи пільгових кредитів.

Новизна дослідження полягає в поєднанні трьох вимірів: управлінських суджень, бухгалтерського обліку та аудиту в світлі сталого розвитку. Якщо раніше професійні судження розглядалися переважно в контексті аудиторських стандартів, то нині доведено їх критичну роль у побудові ESG-стратегії та звітності. У роботі також показано, що глобальні регуляторні новації перетворюють добровільне розкриття на обов'язкове, а отже, посилюють потребу в стандартизації суджень і створенні внутрішніх механізмів їхньої перевірки.

Цінність дослідження полягає у виявленні та систематизації тих управлінських інструментів, які здатні підвищити довіру до корпоративної звітності й одночасно знизити ризики для бізнесу. Практичні пропозиції спрямовані на створення середовища, де кожне управлінське судження має прозору мотивацію, документальне підтвердження й зовнішню перевірку. Саме такий підхід забезпечує баланс між прибутковістю та сталим розвитком, відкриває доступ до дешевшого капіталу й формує основу для довгострокової конкурентоспроможності компаній на глобальному ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. CFA Institute Research and Policy Center. *An Exploration of Greenwashing Risks in Investment Fund Disclosures: An Investor Perspective*. Charlottesville, VA: CFA Institute. 2023. 13 вересня. URL : https://rpc.cfainstitute.org/research/reports/2023/greenwashing-risks-in-investment-fund-disclosures

2. Yu, E. P., Guo, C. Q., Luu, B. V. Environmental, social and governance transparency and firm value. *Business Strategy and the Environment*. 2018. Vol. 27, No. 7. P. 987–1004. URL : https://ideas.repec.org/a/bla/bstrat/v27y 2018i7p987-1004.html

3. Міжнародна рада зі стандартів аудиту та забезпечення впевненості. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements / IAASB. New York : International Federation of Accountants (IFAC), 2018. Volume 1. URL : https://www.iaasb.org/publications/2023-2024-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related

4. Professional Judgement Guidance / FRC. London : Financial Reporting Council, June 2022. URL : https://www.frc.org.uk/library/standards-codes-policy/audit-assurance-and-ethics/guidance/professional-judgement/

5. International Standard on Auditing 500: Audit Evidence. URL : https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/isa/isa-english-version/isa-500_en.pdf

6. World Resources Institute; World Business Council for Sustainable Development. Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard. Revised edition. Geneva. Washington, 2004. URL : https://ghgprotocol.org/corporate-standard

7. ISA 300 Planning an Audit of Financial Statements. URL : https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/isa/isa-english-version/isa-300_en.pdf

8. ISA 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing». IAASB / IFAC. URL : https://pasai.squarespace.com/s/isa-200.pdf

9. ISA 230 (Audit Documentation). IAASB / IFAC. URL : https://pasai.squarespace.com/s/isa-230.pdf

10. Global Reporting Initiative. GRI 3: Material Topics 2021. Amsterdam : GRI, 2021. URL : https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/

11. ISSB. IFRS S1: General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. London : IFRS Foundation, 2023. URL : https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards/ifrs-s1/

12. ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. IAASB / IFAC. URL : https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement

13. International Standard on Auditing 620 (Revised and Redrafted), Using the Work of an Auditor's Expert. IAASB / IFAC. URL : https://pasai.squarespace.com/s/isa-620.pdf

14. Nelson, M. W. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*. 2009. Vol. 28, No. 2. Pp. 1–34. DOI 10.2308/aud.2009.28.2.1 ; URL : https://publications.aaahq.org/ajpt/article-pdf/28/2/1/46451/aud_2009_28_2_1.pdf ; SSRN-версія : https://papers.ssrn.com/abstract=1735435

15. The Guardian. Very concerning: BP dilutes net zero targets as global retreat from green standards gathers pace. 2024. 13 жовтня. URL : https://www.theguardian.com/business/2024/oct/13/very-concerning-bp-dilutes-net-zero-targets-as-global-retreat-from-green-standards-gathers-pace

16. Harvard Law School Forum on Corporate Governance. Greenwashing: Navigating the Risk. 2023. 24 липня. URL : https://corpgov.law.harvard.edu/2023/07/24/greenwashing-navigating-the-risk/

17. European Parliament and Council. Directive (EU) 2024/825 of 28 February 2024 on Empowering Consumers for the Green Transition through Better Protection against Unfair Practices and Better Information. Brussels : EUR-Lex, 2024. URL : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32024L0825

18. International Standard on Sustainability Assurance 5000 (ISSA 5000), General Requirements for Sustainability Assurance Engagements. IAASB / IFAC. 2024. Листопад. URL : https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance

19. Wu, D. et al. Curbing financial Greenwashing: Policy tools, legal mechanisms and market integrity / ScienceDirect. 2025. URL : https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1059056025006434

20. Harvard Law School Forum on Corporate Governance. Greenwashing: The Emerging Liability Landscape. 2025. 2 січня. URL : https://corpgov.law.harvard.edu/2025/01/02/greenwashing-the-emerging-liability-landscape/

21. Sneideriene, A., Legenzova, R. Greenwashing prevention in environmental, social, and governance (ESG) disclosures: A bibliometric analysis. *Research in International Business and Finance*. 2025. Vol. 74 (C). URL : https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0275531924005130

22. Harvard Law School Forum on Corporate Governance. Regulatory Shifts in ESG: What Comes Next for Companies? 2025. 12 квітня. URL : https://corpgov.law.harvard.edu/2025/04/12/regulatory-shifts-in-esg-what-comes-next-for-companies/

23. Friede, G., Busch, T., Bassen, A. ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies. *Journal of Sustainable Finance & Investment*. 2015. Vol. 5, no. 4. Pp. 210–233. DOI 10.1080/20430795.2015.1118917

24. Clark G., Feiner A., Viehs M. From the stockholder to the stakeholder: How sustainability can drive financial outperformance / University of Oxford; Arabesque Partners, 2015. URL : https://arabesque.com/research/From_the_stockholder_to_the_stakeholder_web.pdf

25. Reuters. Probe into alleged DWS greenwashing ongoing – German prosecutor 24 January 2024. URL : https://www.reuters.com/markets/europe/probe-into-alleged-dws-greenwashing-ongoing-german-prosecutor-2024-01-24/

26. Ioannou, I. & Serafeim, G. The impact of corporate social responsibility on investment recommendations: Analysts' perceptions and shifting institutional logics. *Strategic Management Journal*. 2015. Vol. 36, № 7. P. 1053–1081. URL : https://doi.org/10.1002/smj.2268

27. Simnett R., Huggins A. Costs and benefits of assurance of non-financial information: Impact on small and medium-sized entities. *Australian Accounting Review*. 2015. Т. 25, № 4. С. 413–423. URL : https://doi.org/10.1111/auar.12085

28. U.S. Securities and Exchange Commission. SEC Charges BNY Mellon Investment Adviser for Misstatements and Omissions Concerning ESG Considerations Washington, D.C. : SEC, 2022. URL : https://www.sec.gov/news/press-release/2022-86

3.2. Професійне судження як інструмент забезпечення ефективного управління суб'єктами господарювання

(Н. В. Гуріна, кандидат економічних наук, доцент, Державний податковий університет)

Актуальні процеси трансформації, що відбуваються в національній економічній системі, характеризуються ускладненням структури господарських операцій, зростанням мінливості зовнішнього середовища та підвищенням рівня невизначеності у функціонуванні суб'єктів підприємницької діяльності. В умовах глобалізації та інтеграції національних ринків у світовий економічний простір перед управлінськими структурами постають нові виклики, які потребують не лише традиційних інструментів економічного аналізу, обліку та контролю, а й здатності до гнучкого й обґрунтованого ухвалення рішень. У цьому контексті особливого значення набуває професійне судження як інструмент забезпечення ефективного управління підприємствами, оскільки воно дає змогу враховувати специфіку середовища функціонування, багатовимірність інформаційних потоків та обмеженість ресурсів.

Професійне судження є невід'ємною складовою якісного управлінського процесу, адже воно базується на системі знань, практичному досвіді та аналітичних здібностях управлінського персоналу. Розвиток цього інструменту тісно пов'язаний із формуванням обліково-аналітичного забезпечення управління, застосуванням міжнародних і національних стандартів фінансової звітності, а також із потребою обґрунтованого прогнозування результатів діяльності підприємств. В умовах сьогодення професійне судження набуває статусу стратегічного ресурсу, який здатний підвищити якість управлінських рішень і зміцнити конкурентні позиції суб'єктів господарювання.

Водночас, незважаючи на значний науковий доробок у сфері управління, обліку та аудиту, питання сутності, особливостей формування й практичної реалізації професійного судження залишаються недостатньо дослідженими. Це створює науково-практичний розрив між потребами управлінської практики та наявним теоретико-методичним забезпеченням.

Актуальність дослідження зумовлюється також тим, що в процесі ухвалення управлінських рішень важливу роль відіграє не тільки достовірність інформації, а й здатність правильно її інтерпретувати, виявити тенденції, врахувати ризики та зробити обґрунтовані висновки.

Управлінська практика показує, що результативність діяльності підприємств безпосередньо залежить від того, наскільки вміло керівники здатні поєднувати стандартизовані підходи з баченням конкретних ситуацій. Стандартизація облікових процедур і вимог фінансової звітності забезпечує порівнянність та прозорість даних, однак не завжди дає змогу врахувати специфічні умови функціонування підприємства. Саме в таких випадках професійне судження стає ключовим інструментом, що дає нагоду адаптувати управлінські рішення до реальних обставин і досягти найвищого рівня ефективності.

Метою дослідження є комплексне вивчення професійного судження як інструменту забезпечення ефективного управління суб'єктами господарювання, визначення його сутності, особливостей застосування та перспектив розвитку в сучасних умовах економічної трансформації.

Отже, дослідження професійного судження як інструменту ефективного управління є важливим і своєчасним кроком у розвитку сучасної економічної науки та практики. Його результати становлять науковий і прикладний інтерес як для науковців, так і для практиків, які безпосередньо залучені до процесів управління підприємствами.

3.2.1. Професійна етика як засіб регулювання бухгалтерської діяльності та попередження фінансових зловживань

У контексті ускладнення фінансових операцій і посилення інтеграційних процесів у світовій економіці питання дотримання професійної етики у сфері бухгалтерського обліку набуває дедалі більшої актуальності. Бухгалтери виконують стратегічно важливу функцію в забезпеченні достовірності та об'єктивності фінансової звітності, що безпосередньо впливає на фінансову стійкість підприємств і рівень довіри з боку зацікавлених сторін – як інвесторів, так і регуляторних органів.

Порушення етичних принципів у професійній діяльності бухгалтерів, зокрема здійснення маніпуляцій із фінансовою інформацією, навмисне заниження доходів чи фальсифікація первинних документів, створює реальні передумови для виникнення масштабних фінансових зловживань. Такі дії можуть мати системний вплив і становити загрозу не лише для окремих господарських суб'єктів, а й для стабільності економіки загалом.

Однією із ключових передумов мінімізації ризиків фінансового шахрайства є високий рівень етичної культури бухгалтерів у поєднанні з дієвими механізмами внутрішнього та зовнішнього контролю. Застосування міжнародних етичних стандартів і дотримання положень професійних кодексів етики сприяє формуванню прозорого облікового середовища. Водночас практика демонструє, що наявність нормативних вимог не завжди гарантує їхнє реальне виконання.

Тому дослідження ролі професійної етики в запобіганні фінансовим порушенням є досить важливим як з наукового, так і з прикладного поглядів. Воно дає змогу окреслити основні етичні ризики, визначити способи вдосконалення професійної поведінки фахівців облікової сфери та посилити відповідальність за ухвалені фінансові рішення.

Проблематика професійної етики у сфері бухгалтерського обліку, а також її роль у запобіганні фінансовим зловживанням є предметом ретельного вивчення в наукових колах. У працях таких дослідників, як С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Ромашко, Л. В. Чижевська та інших науковців, розкривається значення етичних засад як фундаменту професійної доброчесності бухгалтера. Зокрема, підкреслюється важливість дотримання положень Кодексу етики професійних бухгалтерів [1; 2], що є визначальним чинником у протидії шахрайству у фінансово-господарській діяльності.

У дослідженнях також звертається увага на те, що ефективне функціонування етичних норм значною мірою зумовлюється рівнем сформованості внутрішньої культури організації, відповідальністю управлінського персоналу та належним правовим забезпеченням професійної діяльності облікових працівників. Проте, попри достатньо розвинену теоретичну базу, питання практичного впровадження етичних принципів у щоденну роботу бухгалтерів усе ще залишається невирішеним у багатьох організаціях і потребує подальшого ґрунтовного аналізу як у прикладному, так і в методологічному аспектах.

Бухгалтер є одним із центральних суб'єктів фінансово-економічної системи підприємства, на якого покладається відповідальність за достовірне відображення результатів господарської діяльності. Його роль у запобіганні фінансовим зловживанням і забезпеченні об'єктивності звітності є надзвичайно важливою. Однією із ключових передумов здійснення якісної та відповідальної облікової діяльності існує дотримання принципів професійної етики, що сприяє формуванню прозорого фінансового середовища та зміцненню довіри до оприлюдненої інформації з боку зацікавлених користувачів.

Етичні засади професійної діяльності бухгалтера розглядаються у вітчизняній і зарубіжній науковій літературі як важливий чинник запобігання викривленню фінансових показників і попередження шахрайства у сфері обліку. Змістовне розкриття цього поняття представлено в працях багатьох науковців, чиї підходи узагальнено та систематизовано в таблиці 3.2.1.

Таблиця 3.2.1 – Концептуальне визначення сутності професійної етики бухгалтера

Науковці	Трактування терміна
З. В. Мокринська	«Професійна етика бухгалтера – це поведінка бухгалтера, що базується на принципах об'єктивності, компетентності, конфіденційності та доброчесності, які сприяють зміцненню довіри до фінансової інформації» [3, с. 79]
С. Ф. Голов	«Професійна етика бухгалтера – це стандартизована система етичних норм, яка регламентує діяльність бухгалтерів та спрямована на запобігання конфлікту інтересів і недобросовісним практикам у фінансовій сфері» [5, с. 48]
Ю. А. Тітенко	«Професійна етика бухгалтера – це сукупність правил і стандартів поведінки, що визначають моральну відповідальність бухгалтера за ведення обліку та складання фінансової звітності відповідно до міжнародних і національних стандартів» [6, с. 171]
О. В. Фоміна, О. М. Ромашко, С. М. Семенова	«Професійна етика бухгалтера трактується як система моральних норм і принципів, що регламентують поведінку бухгалтера, сприяючи підвищенню довіри до фінансової звітності та ефективному функціонуванню економічної системи» [7]

Джерело: складено автором за джерелами [3; 5; 6; 7].

У результаті опрацювання наукових джерел можна зробити висновок, що професійна етика бухгалтера охоплює дотримання загальновизнаних морально-етичних норм і стандартів професійної поведінки, які гарантують неупередженість, доброчесність і відповідальне ставлення до здійснення облікових процедур та формування фінансової звітності. Дотримання етичних принципів забезпечує довіру до фінансової інформації з боку внутрішніх і зовнішніх користувачів, знижує ризики виникнення корупційних дій та шахрайства, а також сприяє стабільному функціонуванню й відкритості економічного середовища.

Етична складова професійної діяльності бухгалтера має нормативне підґрунтя, зокрема базується на положеннях Кодексу етики, розробленого Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) [2], у якому закріплено фундаментальні принципи. Сукупність цих норм формує основу для ухвалення

рішень, які відповідають інтересам суспільства, забезпечують якість облікової інформації та зміцнюють авторитет професії. Згідно з підходом, запропонованим Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України, професійна етика бухгалтера трактується як система моральних, поведінкових і фахових норм, що регламентують дії бухгалтера в процесі ведення обліку, ухвалення управлінських рішень і формування звітних даних [4]. Така система виконує роль етичного орієнтира в діяльності фахівця та сприяє підтриманню високих стандартів у сфері обліку й звітності. Етичні засади діяльності бухгалтера є визначальним чинником у забезпеченні достовірності фінансової звітності та унеможливленні фінансових зловживань і проявів шахрайства. Професійна етика слугує основою для формування високого рівня відповідальності в обліковій сфері та є важливою складовою інституційної довіри до фінансової інформації. Її концептуальні положення ґрунтуються на системі принципів, що закріплені в Кодексі етики професійних бухгалтерів, розробленому Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), і узагальнено зображенням на рис. 3.2.1.

Дотримання етичних норм і принципів у професійній діяльності бухгалтерів є важливим механізмом попередження фінансових правопорушень, що забезпечує підвищення рівня прозорості та достовірності фінансової звітності. Виконання вимог професійної етики дає змогу значною мірою знизити ризики шахрайських і корупційних дій, зокрема одним із найбільш поширених проявів фінансових зловживань є фальсифікація фінансової звітності, яка може полягати в маніпуляції фінансовими результатами, приховуванні збитків чи поданні викривлених даних. У схожих ситуаціях на бухгалтерів часто чиниться тиск з боку управлінського персоналу. Проте дотримання принципів професійної етики забезпечує об'єктивне й неупереджене відображення результатів діяльності, що зміцнює довіру інвесторів, контролювальних органів і ділових партнерів [1].

Важливим складником етичної поведінки бухгалтерів є невзяття участі в будь-яких формах корупційних практик, зокрема в ухиленні від оподаткування, здійсненні нелегальних фінансових операцій чи підробці документів.

Дотримання етичних стандартів у цьому контексті є гарантією виконання законодавчих норм і відповідності міжнародним стандартам обліку, що зі свого боку є передумовою фінансової стійкості підприємства [1].

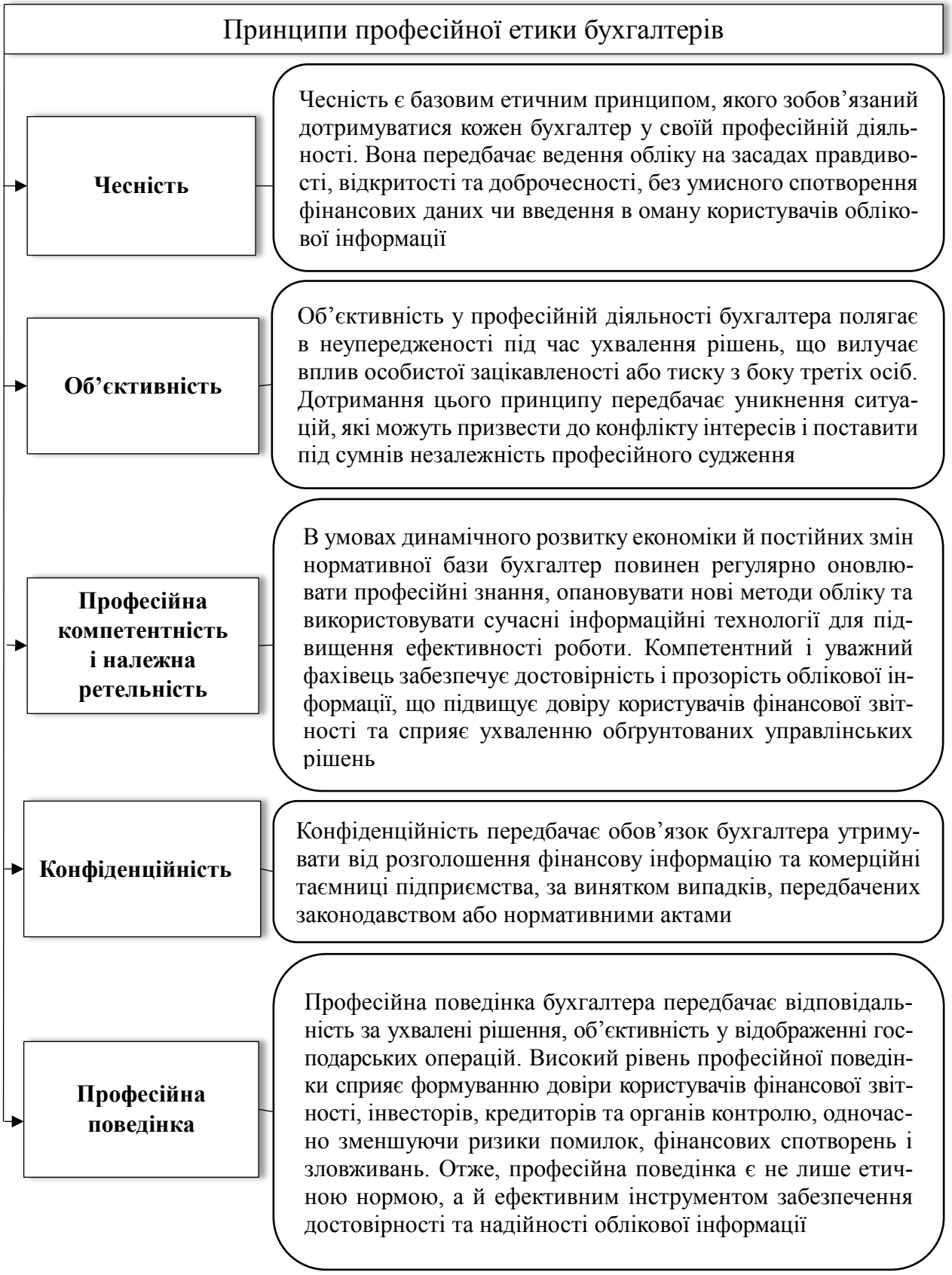

Рисунок 3.2.1 – Принципи професійної етики бухгалтерів

Джерело: складено, опрацювавши джерела IFAC [2].

Орієнтація на етичні засади в бухгалтерській професії сприяє формуванню дієвої системи внутрішнього контролю, яка дає змогу своєчасно ідентифікувати ризики й запобігати проявам шахрайства серед персоналу. Практика доводить, що бухгалтери, які чітко дотримуються професійних норм, роблять вагомий внесок у забезпечення прозорості та підзвітності фінансової діяльності підприємств.

Дотримання етичних принципів є також дієвим інструментом виявлення фінансових махінацій, зокрема створення фіктивних господарських операцій, відмивання доходів або незаконного виведення капіталу. Завдяки неупередженому підходу до ведення обліку й застосуванню сучасних аналітичних методів бухгалтери отримують змогу оперативно виявляти підозрілі фінансові операції та своєчасно запобігати їхній реалізації [4].

Отже, дотримання етичних норм у бухгалтерській професії є фундаментальним чинником забезпечення фінансової стабільності підприємств, підвищення довіри до фінансової звітності й мінімізації ризиків шахрайських схем. Бухгалтери, орієнтовані на принципи чесності, відповідальності та прозорості, формують у компаніях культуру корпоративної доброчесності, що сприяє їхньому сталому розвитку.

Водночас практична діяльність свідчить про наявність ряду бар'єрів, які ускладнюють реалізацію етичних принципів у роботі бухгалтерів. Серед найбільш поширених проблем варто виокремити:

тиск з боку керівництва, що може проявлятися у вимогах до маніпулювання показниками фінансової звітності, завищення прибутку чи приховування збитків;

недостатній рівень етичної підготовки, що зумовлює ризик несвідомих порушень з боку бухгалтерів;

слабкість систем внутрішнього контролю, яка створює умови для можливих зловживань;

корупційні ризики, що виникають під час взаємодії з податковими та фінансовими інституціями;

конфлікт інтересів, зумовлений відсутністю незалежності в процесі ухвалення управлінських рішень [4].

Для подолання зазначених проблем вагомим є вдосконалення етичних стандартів, посилення механізмів внутрішнього контролю, підвищення рівня професійної підготовки бухгалтерів, а також активне впровадження сучасних цифрових технологій у сферу фінансового моніторингу.

У цьому контексті варто виділити такі напрями:

1) *законодавче забезпечення етичної діяльності бухгалтерів.* Доцільно посилити правові гарантії захисту фахівців, які відмовляються брати участь у фінансових махінаціях, а також підвищити відповідальність керівників за тиск на бухгалтерів. Це сприятиме зниженню рівня шахрайства у фінансовій сфері;

2) *розвиток системи внутрішнього контролю.* Застосування сучасних цифрових інструментів для відстеження фінансових операцій забезпечить своєчасне виявлення порушень. Регулярні внутрішні аудити з акцентом на дотримання етичних норм підвищуватимуть рівень прозорості фінансової діяльності;

3) *формування корпоративної етичної політики.* Запровадження кодексів професійної поведінки й утвердження принципу «нульової толерантності» до порушень створює середовище доброчесності у фінансовій сфері підприємств;

4) *цифровізація облікових процесів.* Автоматизація бухгалтерського обліку та застосування аналітичних систем дають нагоду зменшити вплив людського чинника, оперативно виявляти відхилення й підвищувати прозорість фінансової інформації;

5) *посилення державного та громадського контролю.* Удосконалення антикорупційного законодавства, розвиток системи зовнішнього незалежного аудиту й механізмів громадського моніторингу сприятимють зменшенню масштабів фінансових махінацій і підвищенню довіри до фінансової інформації [8].

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що вдосконалення системи професійної етики бухгалтерів є ключовою умовою боротьби із шахрайством і фінансовими махінаціями, а також важливим чинником підвищення довіри до фінансової системи держави.

Професійна етика в бухгалтерській діяльності відіграє провідну роль у забезпеченні чесності, прозорості та відповідальності фінансової сфери. Дотримання етичних стандартів створює умови для виявлення фальсифікацій, мінімізації корупційних ризиків та ефективного функціонування внутрішнього контролю. До ключових напрямів її вдосконалення належать:

законодавче посилення захисту бухгалтерів;

підвищення рівня етичної освіти;

цифровізація обліку та посилення державного й громадського контролю.

Комплексна реалізація цих заходів забезпечить зниження ймовірності шахрайських схем, підвищить довіру до фінансової звітності та сприятиме стабільному розвитку економіки.

3.2.2. Професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства

Економічна безпека підприємства є однією із ключових передумов його стабільного функціонування та довгострокового розвитку. В умовах сучасного економічного середовища, яке характеризується високим рівнем динамічності, невизначеності та зростанням ризиків, питання її забезпечення набуває особливої актуальності.

До основних чинників, що можуть становити загрозу економічній безпеці суб'єкта господарювання, належать економічні, політичні, фінансові, технологічні та інформаційні ризики. Ефективна протидія цим загрозам потребує системного підходу, що передбачає формування й реалізацію комплексу організаційних, управлінських і контрольних заходів.

У цьому контексті особливого значення набуває професійне судження бухгалтера, яке можна розглядати як важливий інструмент забезпечення економічної безпеки. Воно відображає здатність фахівця ухвалювати обґрунтовані рішення в умовах невизначеності, спираючись на глибокі знання, практичний досвід і положення професійних стандартів. Саме завдяки професійному судженню бухгалтер може своєчасно ідентифікувати потенційні загрози, оцінювати їхні наслідки та пропонувати механізми їхньої нейтралізації.

Упродовж тривалого періоду розвитку бухгалтерського обліку для нього була характерною надмірна зарегламентованість як у частині порядку ведення облікових процедур на підприємствах, так і щодо складання й подання фінансової звітності. Це проявлялося в домінуванні значної кількості інструкцій і методичних приписів, що мали директивний характер і визначали практично всі аспекти діяльності бухгалтера. У таких умовах функціонал облікових працівників зводився здебільшого до використання типових бухгалтерських проведень для відображення господарських операцій, а основною вимогою було чітке дотримання встановлених норм. Відповідно, професія бухгалтера тоді не потребувала від фахівця високого рівня аналітичних здібностей чи критичного мислення, оскільки його діяльність носила переважно реєстраційний характер.

Водночас цінувалися особисті якості бухгалтера, серед яких провідними були сумлінність, чесність, добросовісність і відповідальність. Безперечно, ці характеристики зберігають свою актуальність і сьогодні, однак сучасні роботодавці вважають їх потрібною, але недостатньою умовою для професійної придатності.

Розширення можливостей вибору у відображенні економічної реальності, поява різних підходів до організації обліку й відсутність єдиних чітких інструкцій актуалізували потребу в здатності бухгалтера самостійно формувати власні, обґрунтовані висновки. Саме це зумовило посилення значення такої категорії, як «професійне судження», що нині є невід'ємною складовою роботи бухгалтера в умовах зростаючої складності бізнес-середовища.

У міжнародній практиці ведення бухгалтерського обліку концепція «професійного судження» давно інтегрована в систему регулювання та є одним із ключових принципів, закріплених у МСФЗ [9].

У сучасній науковій літературі наводиться значна кількість визначень і тлумачень поняття «професійне судження бухгалтера» (табл. 3.2.2).

Таблиця 3.2.2 – Дефініції поняття «професійне судження бухгалтера»

Автори	Сутність поняття
І. В. Жураковська	«Думка професійного бухгалтера (управлінського персоналу), висловлена в обліковій політиці підприємства щодо механізму відображення господарських фактів (операцій) у бухгалтерському обліку та звітності» [10, с. 102]
В. С. Лень, В. А. Нехай	«Думка, висловлена професійним бухгалтером стосовно фактів господарського життя, результат якої розкривається в обліковій політиці та фінансовій звітності підприємства» [11, с. 26]
Н. С. Марушко	«Результат мислення бухгалтера, що дає змогу в умовах невизначеності ухвалювати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку» [12, с. 323]
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Застосування відповідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики під час ухвалення обґрунтованих рішень щодо плану дій [9]
Т. М. Сторожук	«Особиста, незалежна, компетентна, обґрунтована думка, добросовісно висловлена бухгалтером щодо відображення фактів господарського життя в системі обліку та звітності, яка базується на принципах ведення обліку та складання звітності й не порушує законодавства для забезпечення інформацією користувачів» [16]
І. А. Юхименко-Назарук	«У широкому розумінні передбачає потребу у врахуванні всіх можливих видів здійснення операцій як за наявності можливості здійснення вибору із набору обмежених або необмежених варіантів, так і за їхньої відсутності» [13, с. 186]

Джерело: складено за матеріалами [9–13; 16].

Узагальнення проведеного аналізу дає підстави стверджувати, що в сучасній економічній літературі та практиці обліку простежується відсутність єдиного підходу до визначення сутності поняття «професійне судження бухгалтера», хоча водночас виявляється ряд спільних рис у наукових трактуваннях. Також можна констатувати, що об'єктом професійного судження в бухгалтерському обліку є конкретний господарський факт, процес або певна подія, що відбувається в умовах невизначеності й здатна впливати на відображення інформації у фінансовій звітності підприємства.

Отже, професійне судження доцільно розглядати як результат інтелектуальної діяльності бухгалтера, спрямований на формування обґрунтованої позиції щодо окремих аспектів господарської діяльності підприємства. Воно базується на спеціалізованих знаннях, практичному досвіді, застосуванні професійних принципів, а також на використанні релевантних інформаційних джерел, що забезпечує об'єктивність і достовірність ухвалених рішень.

На нашу думку, професійне судження бухгалтера потрібно розуміти як висновок фахівця щодо окремих аспектів господарської діяльності підприємства, який формується на основі спеціальних знань, практичного досвіду та об'єктивних критеріїв і джерел інформації [14, с. 42].

Водночас професійне судження бухгалтера має ряд специфічних особливостей:

воно застосовується виключно в межах питань бухгалтерського обліку;

бухгалтер несе відповідальність за результативність управлінських рішень, ухвалених на підставі наданого ним судження;

результати професійного судження підлягають документальному закріпленню в обліковій політиці підприємства та відображенню в примітках до річної фінансової звітності;

формування професійного судження відбувається з урахуванням вимог законодавства, що регламентує бухгалтерський облік, а також морально-етичних стандартів професії бухгалтера.

Отже, професійне судження є не лише інструментом ухвалення обґрунтованих рішень у сфері обліку, а й ключовим механізмом забезпечення достовірності та прозорості фінансової інформації.

З огляду на динамічність економічного середовища, швидкі технологічні трансформації та посилення конкурентного тиску здатність бухгалтера формувати зважені судження відіграє дедалі важливішу роль. У ситуаціях, коли неможливо застосувати стандартний алгоритм дій, саме професійна

компетентність і виваженість рішень бухгалтера стають запорукою збереження стабільності підприємства.

Варто наголосити, що ефективність системи економічної безпеки значною мірою визначається якістю професійного судження. Від його обґрунтованості залежить результативність управлінських рішень, а отже, й здатність підприємства успішно долати сучасні виклики та зберігати конкурентоспроможність у довгостроковій перспективі.

Професійне судження бухгалтера є одним із ключових механізмів забезпечення економічної безпеки підприємства [15]. Воно дає змогу фахівцеві своєчасно ідентифікувати, оцінювати та контролювати різноманітні економічні загрози, що можуть виникати як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі підприємства.

До центральних аспектів функціонування професійного судження бухгалтера в контексті забезпечення економічної безпеки належать: виявлення й аналіз потенційних загроз, розробка ефективних заходів щодо їхнього запобігання та усунення, а також контроль за виконанням запроваджених заходів із підтримання економічної безпеки (табл. 3.2.3).

Таблиця 3.2.3 – Ключові напрями прояву ролі професійного судження бухгалтера в системі забезпечення економічної безпеки підприємства

Дія	Характеристика
1	2
Ідентифікація та оцінювання загроз економічній безпеці підприємства	Процес виявлення загроз передбачає ґрунтовний аналіз внутрішніх і зовнішніх чинників, що формують ризикове середовище. Йдеться про можливі фінансові зловживання, порушення в системі внутрішнього контролю, коливання ринкової кон'юнктури, зміни в податковому чи правовому полі, а також про соціально-економічні й політичні виклики. Оцінювання таких загроз здійснюється за допомогою якісних і кількісних методик, які дають змогу визначити ймовірність настання ризикової події та потенційний масштаб її наслідків. У цьому контексті професійне судження бухгалтера є інструментом поєднання облікових даних із прогнозною інформацією, що створює підґрунтя для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень. Завдяки компетентному аналізу бухгалтер здатен не лише зафіксувати факт виникнення небезпеки, але й запропонувати альтернативні підходи до її мінімізації

Продовження таблиці 3.2.3

1	2
Розробка заходів щодо запобігання й нейтралізації загроз економічній безпеці підприємства	Розробка превентивних заходів потребує системного аналізу ризиків з урахуванням внутрішніх резервів підприємства та зовнішніх викликів, що можуть вплинути на результат його фінансово-господарської діяльності. Зокрема, доцільним є застосування механізмів внутрішнього контролю, удосконалення методів управлінського обліку, підвищення прозорості фінансової звітності, а також запровадження інструментів моніторингу відхилень від планових показників. Усунення або мінімізація загроз передбачає створення резервів для покриття можливих втрат, розширення джерел фінансування, оптимізацію витрат, впровадження сучасних інформаційних систем контролю й захисту даних. Саме професійне судження бухгалтера дає змогу адаптувати ці заходи до конкретних умов функціонування підприємства, забезпечуючи їх результативність і відповідність стратегічним цілям розвитку
Контроль за реалізацією заходів забезпечення економічної безпеки	Контроль у сфері економічної безпеки полягає не лише у фіксації фактів відхилень від планових показників чи встановлених нормативів, але й у своєчасному виявленні причин таких відхилень і розробці коригувальних заходів. Саме професійне судження бухгалтера дає змогу визначити, які з відхилень є критичними для фінансової стійкості підприємства, а які мають короткостроковий характер і не створюють значних загроз

Джерело: складено за даними [16].

Професійне судження бухгалтера має широке коло застосування в діяльності підприємства та є важливим інструментом забезпечення достовірності обліково-аналітичної інформації. У сфері бухгалтерського обліку воно використовується для перевірки коректності й достовірності відображених у звітності фінансових показників, своєчасного виявлення помилок чи порушень, а також для формування рекомендацій, спрямованих на вдосконалення облікової політики та системи фінансового управління.

У фінансово-аналітичній діяльності професійне судження дає змогу здійснити комплексне оцінювання фінансового стану підприємства, результатів його господарської діяльності, ідентифікувати потенційні проблеми та розробити практичні пропозиції щодо їхнього усунення. Водночас під час проведення аудиту воно забезпечує критичну перевірку достовірності фінансової звітності та виявлення суттєвих ризиків, що можуть впливати на її якість та об'єктивність.

Рівень ефективності професійного судження бухгалтера зумовлюється рядом чинників, серед яких ключовими є: обсяг знань і практичний досвід, професійна компетентність, а також дотримання морально-етичних принципів [17]. З метою підвищення результативності його застосування доцільно реалізувати ряд заходів, а саме:

розробити методичні підходи до оцінювання професійного судження, які враховуватимуть знання, досвід та етичні якості бухгалтера;

організовувати систематичні програми підвищення кваліфікації, що передбачатимуть навчальні курси, тренінги та стажування;

впровадити механізми стимулювання бухгалтерів, які ефективно використовують професійне судження, з метою посилення їхньої мотивації до професійного розвитку.

Отже, професійне судження бухгалтера є не лише технічним елементом облікового процесу, а й інтелектуальною основою ухвалення управлінських рішень, які сприяють підвищенню рівня економічної безпеки та ефективності функціонування підприємства.

Професійне судження бухгалтера існує невід'ємною складовою бухгалтерського обліку, адже саме воно дає змогу забезпечити ухвалення обґрунтованих управлінських рішень у ситуаціях, коли наявна інформація є неповною, неоднозначною або містить елементи невизначеності. З огляду на це оцінювання професійного судження є важливим інструментом виявлення його переваг і недоліків, а також формування рекомендацій щодо підвищення ефективності його застосування на практиці.

Процес оцінювання передбачає використання комплексу підходів, що дають змогу всебічно охарактеризувати здатність бухгалтера застосовувати професійне судження в різних аспектах обліково-аналітичної та контрольної діяльності. Зокрема, до основних напрямів такого оцінювання можна віднести:

– результати роботи, які відображають якість виконаних завдань, своєчасність підготовки звітності, відсутність або мінімізацію помилок;

– тестування, спрямоване на перевірку рівня теоретичних знань, уміння орієнтуватися в складних облікових ситуаціях і знаходити оптимальні рішення;

– інтерв'ю, що дає змогу визначити не лише рівень компетентності бухгалтера, а й його здатність до логічного мислення, аргументації ухвалених рішень і дотримання етичних стандартів.

Для систематизації результатів оцінювання доцільно застосовувати спеціально розроблені критерії, які наведені в табл. 3.2.4.

Таблиця 3.2.4 – Критерії оцінювання професійного судження бухгалтера

Критерій	Характеристика прояву	Методи оцінювання	Очікуваний результат
Результати роботи	Якість і точність фінансової інформації	Аналіз звітності, порівняння з нормативами	Виявлення сильних і слабких сторін
Теоретична підготовка	Знання стандартів обліку, законодавства	Тестування, кейс-завдання	Визначення рівня професійної компетентності
Аналітичні здібності	Уміння інтерпретувати дані та робити висновки	Інтерв'ю, аналіз практичних ситуацій	Встановлення здатності до формування висновків
Етичні якості	Дотримання професійних норм і принципів	Співбесіда, оцінка поведінкових моделей	Виявлення рівня відповідальності та об'єктивності
Практичний досвід	Використання судження в нестандартних умовах	Аналіз практичних рішень, портфоліо	Оцінка здатності ухвалювати оптимальні рішення

Джерело: розроблено автором.

Систематичне оцінювання професійного судження дає змогу не лише встановити рівень кваліфікації бухгалтера, а й створює основу для розробки заходів із підвищення його ефективності. Серед таких заходів можна виокремити: удосконалення методик підготовки кадрів, проведення навчальних семінарів і тренінгів, організацію програм стажування, а також упровадження системи матеріального й нематеріального стимулювання для фахівців, які демонструють високий рівень компетентності та відповідальності в ухваленні рішень.

Отже, оцінювання професійного судження бухгалтера потрібно розглядати як важливий елемент управління якістю обліково-аналітичної діяльності, що прямо впливає на рівень економічної безпеки й фінансову стійкість підприємства.

Результати оцінювання професійного судження бухгалтера дають змогу не лише визначити його поточний рівень компетентності, а й виявити сильні та слабкі сторони. Сильні сторони доцільно використовувати як основу для подальшого розвитку професійних навичок, тоді як слабкі сторони мають стати орієнтиром для формування заходів щодо їхнього усунення та вдосконалення практичної діяльності.

З метою підвищення ефективності застосування професійного судження варто реалізовувати комплекс заходів, серед яких особливого значення набувають такі:

постійне підвищення кваліфікації – регулярне навчання та участь у програмах професійного розвитку, що дають нагоду бухгалтеру своєчасно ознайомлюватися з новими стандартами обліку, сучасними методиками аналізу й управління;

розвиток аналітичного мислення – формування вміння критично оцінювати інформацію, здійснювати логічний аналіз і робити обґрунтовані висновки в умовах невизначеності;

удосконалення навичок ухвалення рішень – набуття досвіду розв'язання практичних ситуацій різного рівня складності, що сприяє підвищенню якості професійних суджень у реальних умовах діяльності підприємства [18, с. 11].

Отже, системний розвиток професійного судження бухгалтера має багатовимірне значення: він забезпечує підвищення рівня індивідуальної компетентності фахівця, сприяє зміцненню аналітичного потенціалу облікової системи та підвищує рівень економічної безпеки підприємства. З огляду на це професійне судження доцільно розглядати не лише як елемент технічного виконання облікових процедур, а як інтегрований інструмент, що поєднує знання, практичний досвід та етичні засади бухгалтера.

У сучасних умовах ринкової нестабільності, посилення конкуренції та зростання ризиків роль професійного судження зростає в декілька разів. Воно дає змогу адекватно реагувати на непередбачувані зміни зовнішнього середовища, своєчасно ідентифікувати потенційні загрози, а також формувати управлінські рішення, які відповідають стратегічним інтересам підприємства.

Варто підкреслити, що якість професійного судження бухгалтера визначає достовірність фінансової інформації, яка слугує базою для ухвалення рішень керівництвом. Відповідно, від рівня розвитку цієї здатності безпосередньо залежить ефективність управління фінансовими ресурсами, формування стратегії розвитку та забезпечення стійкості підприємства в довгостроковій перспективі.

Отже, професійне судження бухгалтера є критично важливим інструментом для ефективного управління економічною безпекою підприємства. Саме воно забезпечує баланс між дотриманням нормативних вимог та адаптацією до умов невизначеності, що дає змогу підприємству не лише зберігати конкурентоспроможність, але й формувати передумови для сталого розвитку в майбутньому.

3.2.3. Роль професійного судження в підвищенні транспарентності бухгалтерського обліку та звітності

Сучасні трансформаційні процеси в світовій економіці зумовлюють зростання вимог до системи бухгалтерського обліку як ключового джерела достовірної й прозорої фінансової інформації. За умов глобалізації ринків та інтеграції економік питання транспарентності облікових систем і фінансової звітності набувають першочергового значення, адже саме якісна інформація є підґрунтям для ухвалення управлінських рішень, залучення інвестицій та оцінювання перспектив розвитку суб'єктів господарювання.

Особливе місце в цьому контексті займає *професійне судження бухгалтера*, яке є важливим інструментом адаптації облікової системи до умов невизначеності, складності господарських операцій і постійних змін нормативно-правового середовища. На відміну від суто механічного застосування норм і правил професійне судження передбачає залучення знань, практичного досвіду, етичних принципів та аналітичних здібностей фахівця для вибору найбільш обґрунтованого варіанта облікового відображення конкретної ситуації.

Також варто наголосити, що значно зростає значення професійного судження бухгалтера як інструменту формування достовірної та прозорої облікової інформації, в умовах воєнного стану.

Підвищена нестабільність економічного середовища, постійні зміни в податковому та фінансовому регулюванні, форс-мажорні обставини, а також загроза втрати активів істотно ускладнюють процеси оцінювання, обліку та аудиту господарських операцій.

У таких умовах професійне судження бухгалтера набуває особливої важливості, оскільки забезпечує адекватне відображення невизначеності, дає змогу коригувати методи оцінювання активів і зобов'язань та гарантує відповідність фінансової інформації вимогам міжнародних стандартів. Водночас варто зазначити, що професійне судження має потенційну суб'єктивність, що потребує вдосконалення методологічних підходів до його обґрунтування та розроблення чітких регламентів застосування в умовах кризового управління.

Особлива увага в дослідженнях приділяється методологічним підходам до обґрунтування професійного судження бухгалтера, а також аналізу чинників, що впливають на його об'єктивність, зокрема правових, економічних і психологічних аспектів, акцентується увага на проблемах суб'єктивності

професійного судження та потенційні ризики маніпулювання фінансовою інформацією, що визначає потребу в удосконаленні методів його регламентації та стандартизації.

Водночас в умовах воєнного стану професійне судження бухгалтера стикається з новими викликами, які пов'язані з оцінкою збитків, управлінням ризиками та адаптацією облікових процедур до надзвичайних умов. Це створює потребу в подальших наукових дослідженнях і практичному вдосконаленні підходів до формування та застосування професійного судження в кризовому управлінні.

Нормативно-правове забезпечення застосування професійного судження бухгалтера як механізму гарантування прозорості облікової інформації здійснюється через систему національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й відповідних законодавчих актів, що регламентують вимоги до складання фінансової звітності та проведення аудиту. В українському законодавчому полі ключовими документами, що визначають регламентацію цього питання, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [19], Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) [20], а також Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) [9]. Ці нормативні акти закріплюють загальні принципи побудови фінансової звітності, встановлюють критерії оцінки активів і зобов'язань та вимагають від бухгалтерів застосування професійного судження в разі наявності невизначеності або неоднозначності облікових ситуацій.

Важливе значення в регламентації застосування професійного судження бухгалтера мають Міжнародні стандарти аудиту (МСА), зокрема ті, що регулюють оцінку ризиків, обрання облікової політики та розкриття інформації у фінансовій звітності. Водночас професійні об'єднання, зокрема Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) [1], надають методичні рекомендації та Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів [2], що визначають принципи об'єктивності, незалежності й професійної компетентності під час здійснення професійного судження.

Нормативно-правові акти встановлюють ключові вимоги до професійного судження, зокрема щодо компетентності, незалежності, етичності та обґрунтованості рішень бухгалтера. Для їхнього дотримання фахівець має володіти достатнім рівнем знань і практичного досвіду, керуватися принципами чесності, об'єктивності та конфіденційності, а також ґрунтувати свої висновки на всебічному аналізі фактів із застосуванням належних

методів і процедур. Результати професійного судження повинні бути документально підтверджені в облікових регістрах або в пояснювальних записках до фінансової звітності.

Регулювання професійного судження постійно вдосконалюється, адаптуючись до змін у стандартах і практиках, що зумовлює потребу в безперервному підвищенні кваліфікації бухгалтерів. Виконання цих вимог сприяє підвищенню прозорості облікової інформації та формуванню довіри користувачів до фінансової звітності. У сучасних умовах, з огляду на економічну нестабільність та воєнні дії, розвиток нормативно-правового регулювання має бути спрямований на підвищення адаптивності облікової системи до умов невизначеності, удосконалення стандартів розкриття інформації та інтеграцію цифрових технологій для забезпечення прозорості фінансової звітності підприємств.

Професійне судження бухгалтера набуває особливої ваги в тих випадках, коли одна й та сама господарська операція може бути відображена в обліку декількома альтернативними способами. У таких ситуаціях вагомим стає обґрунтований вибір найбільш доцільного варіанта відповідно до положень національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Застосування професійного судження є також критично важливим тоді, коли чинне законодавство або нормативні акти не передбачають чітких приписів щодо порядку відображення певних операцій, що вимагає від бухгалтера самостійного визначення оптимального методу обліку з урахуванням принципів правдивості, достовірності та прозорості фінансової інформації.

Важливість професійного судження проявляється і в оцінюванні впливу економічної невизначеності на результати діяльності підприємства. Йдеться, зокрема, про ризики, пов'язані зі зміною ринкової вартості активів, можливістю непогашення дебіторської заборгованості, ймовірністю знецінення інвестицій чи інших фінансових інструментів. Використання професійного судження в таких випадках забезпечує адекватне відображення цих чинників у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, підвищуючи їх аналітичну цінність для користувачів.

За сучасних умов господарювання, що зазначаються високою динамічністю процесів і значним рівнем невизначеності, професійне судження бухгалтера є не лише технічним прийомом ведення обліку, а й важливим інструментом формування якісної фінансової інформації, яка відповідає критеріям прозорості, достовірності та порівнянності. Застосування цього підходу забезпечує управлінський персонал, інвесторів, кредиторів і контролюючі

органи надійною інформацією для ухвалення економічно обґрунтованих рішень, водночас посилюючи рівень довіри до підприємства як учасника ринкових відносин.

Останнім часом у діяльності підприємств та економіки загалом простежується суттєва зміна акцентів: від орієнтації на інформаційну закритість відбувається поступовий перехід до принципів відкритості. Як приватний сектор, так і органи державного управління змушені враховувати зростаючий суспільний попит на прозорість, що значною мірою зумовлений посиленням ролі транспарентності в сучасних економічних відносинах. Враховуючи те, що ключові відомості про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання потрібні для ухвалення економічно обґрунтованих рішень користувачами, зосереджені насамперед у бухгалтерській звітності, саме система фінансового обліку та звітності постає пріоритетною сферою, у якій актуалізується потреба в підвищенні рівня прозорості.

Транспарентність облікової інформації є одним із ключових принципів бухгалтерського обліку, що передбачає повне, своєчасне та зрозуміле розкриття фінансових даних, забезпечуючи користувачів достовірною інформацією для ухвалення обґрунтованих управлінських та інвестиційних рішень [21]. Вона охоплює відкритість застосовуваних методів обліку, відповідність фінансової звітності вимогам міжнародних стандартів і можливість перевірки її достовірності незалежними користувачами. Дотримання принципу прозорості підвищує рівень довіри з боку інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін до діяльності підприємства.

Транспарентність системи обліку передбачає не лише повноту й достовірність інформації, але й зрозумілість, доступність і можливість порівняння даних у динаміці. Саме професійне судження відіграє ключову роль у досягненні цих характеристик. Наприклад, у разі коли законодавство допускає альтернативні варіанти облікового відображення операцій, бухгалтер повинен обрати такий метод, який забезпечуватиме найвищий рівень правдивості та прозорості звітності. Так, професійне судження стає своєрідним «містком» між нормативними вимогами й потребами користувачів інформації.

Варто зазначити, що за умов економічної нестабільності й високих ризиків особливої ваги набуває питання відображення в обліку потенційних втрат і ризиків. Коливання ринкової вартості активів, ризики неповернення дебіторської заборгованості, знецінення фінансових інструментів чи інвестицій – усе це вимагає від бухгалтера застосування професійного судження

для достовірного оцінювання й адекватного розкриття в звітності. Отже, забезпечується транспарентність фінансової інформації, що є важливим чинником для користувачів: інвесторів, кредиторів, власників та органів державного регулювання.

З позиції міжнародного досвіду транспарентність звітності безпосередньо пов'язана з упровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які ґрунтуються на принципах, а не на детально регламентованих правилах. Це означає, що бухгалтер отримує значно ширший простір для застосування професійного судження. Наприклад, у питаннях визнання доходів, оцінювання справедливої вартості активів чи формування резервів саме компетентність і досвід бухгалтера визначають якість відображення операцій. На відміну від деяких національних систем обліку, що базуються на формалізованих приписах, міжнародна практика акцентує увагу на сутності операцій, їхньому економічному змісті та впливі на фінансовий стан підприємства.

В українській практиці процес наближення до міжнародних стандартів також відбувається, однак він супроводжується рядом труднощів. Зокрема, недосконалість національної нормативної бази, часті зміни законодавства та брак методичних роз'яснень призводять до того, що бухгалтер змушений самостійно шукати оптимальні підходи до вирішення облікових проблем. У таких умовах професійне судження є не лише інструментом забезпечення транспарентності, а й засобом гармонізації національної практики з міжнародними вимогами.

Професійне судження бухгалтера характеризується рядом специфічних особливостей, які визначають його значущість для забезпечення достовірності та прозорості фінансової звітності. Оскільки таке судження формується на основі аналізу фактичних даних і нормативних вимог, воно містить певний рівень суб'єктивності, що зумовлюється досвідом, кваліфікацією та інтерпретаційними здібностями бухгалтера. Водночас рівень компетентності фахівця, його професійні знання й здатність до комплексного аналізу складних господарських ситуацій безпосередньо впливають на якість ухвалених рішень. Важливим аспектом є також незалежність бухгалтера під час ухвалення професійних рішень – він повинен діяти без впливу керівництва чи інших зацікавлених сторін, що дає змогу запобігати можливому спотворенню фінансової інформації [22, с. 282].

Професійне судження бухгалтера базується на ключових принципах об'єктивності й етичності. Принцип об'єктивності передбачає оцінювання господарських фактів без упередженості, стороннього впливу чи особистих мотивів, що забезпечує достовірність і точність облікової інформації. Етичність охоплює дотримання чесності, прозорості, конфіденційності та професійної відповідальності під час ухвалення рішень, що дає змогу зберегти довіру до фінансових даних і зменшити ризики спотворення інформації. Поєднання цих принципів є вагомою умовою формування надійної, зрозумілої та прозорої фінансової звітності, яка задовольняє потреби керівництва, інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін. Прозорість облікової інформації означає її доступність, зрозумілість і достовірність, що дає користувачам змогу робити обґрунтовані управлінські та інвестиційні рішення. Професійне судження бухгалтера відіграє ключову роль у забезпеченні цієї прозорості. Наприклад, під час відображення складних фінансових операцій або оцінювання активів і зобов'язань в умовах невизначеності правильне застосування професійного судження дає змогу обрати методику, яка найточніше відображає економічну сутність операцій і знижує ризики помилкового або маніпулятивного відображення інформації в звітності.

Отже, розвиток професійного судження та його ефективне застосування забезпечує баланс між чітким дотриманням нормативних вимог і здатністю адаптувати облікову інформацію до реалій економічної практики, що значно підвищує довіру до фінансової звітності та сприяє ухваленню зважених управлінських рішень (табл. 3.2.5).

Таблиця 3.2.5 – Професійне судження бухгалтера як засіб забезпечення транспарентності облікової інформації

Вимоги до облікової інформації	Роль професійного судження
1	2
Забезпечення повноти та достовірності облікової інформації	Застосування професійного судження забезпечує повноту та достовірність облікової інформації, оскільки воно ґрунтується на врахуванні всіх значущих господарських фактів, аналізі нормативних вимог і професійному досвіді бухгалтера. Важливими умовами є його етичність і незалежність, що унеможливлюють викривлення даних під зовнішнім чи внутрішнім впливом. У результаті формується фінансова звітність, яка є зрозумілою й надійною для користувачів, підвищує довіру інвесторів і кредиторів та слугує основою для обґрунтованих управлінських рішень

Продовження таблиці 3.2.5

1	2
Забезпечення порівнянності інформації обліку	Особливого значення набуває питання порівнянності облікової інформації, що дає змогу різним групам користувачів зіставляти показники як у динаміці діяльності одного підприємства, так і між різними суб'єктами господарювання. Забезпечення такого підходу можливе лише за умови чіткого та послідовного використання облікової політики, що ґрунтується на принципах професійного судження бухгалтера. Отже, саме компетентність і неупередженість фахівця є запорукою формування інформаційної бази, яка відповідає міжнародним вимогам прозорості та дає змогу ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення
Забезпечення точності та своєчасності облікової інформації	Не менш важливими характеристиками облікової інформації є її точність і своєчасність. Точність забезпечується завдяки ретельному застосуванню методичних прийомів бухгалтерського обліку й коректному відображенню господарських операцій, тоді як своєчасність ґрунтується на оперативному опрацюванні даних і відображенні їх у звітності без затримок. Збалансоване поєднання цих ознак можливе лише за умови використання професійного судження, що дає змогу ухвалювати оптимальні рішення в умовах невизначеності та динамічності економічних процесів. Отже, роль бухгалтера полягає не лише у веденні обліку, а й у формуванні інформаційної бази, яка відповідає вимогам прозорості, достовірності та своєчасності
Забезпечення доступності облікової інформації користувачам	Важливим завданням є гарантування доступності облікової інформації для різних категорій користувачів. Це досягається за рахунок чіткого структурування звітності, застосування уніфікованих підходів і дотримання принципів облікової політики. У результаті створюється інформаційне середовище, у якому інвестори, кредитори та інші зацікавлені сторони отримують своєчасні й об'єктивні дані для ухвалення управлінських і стратегічних рішень. Отже, професійне судження бухгалтера слугує основою формування якісної та доступної фінансової інформації, що сприяє зміцненню довіри до підприємства та підвищенню ефективності його економічної діяльності

Джерело: [23].

Отже, професійне судження бухгалтера потрібно розглядати як ключовий інструмент забезпечення прозорості облікової інформації. Його формування спирається на глибокі фахові знання, практичний досвід, дотримання етичних засад і здатність до аналітичного мислення. Рівень якості ухвалених рішень визначається професійною компетентністю бухгалтера, а також його незалежністю, неупередженістю й дотриманням принципів професійної етики.

У воєнних умовах реалізація професійного судження бухгалтером супроводжується значними викликами, що ускладнюють досягнення прозорості облікових даних. Насамперед посилюється невизначеність, спричинена руйнуванням економічних зв'язків, коливаннями валютних курсів і частими змінами в нормативно-правовому полі. Додатковим чинником ризику стають зростання випадків шахрайства й можливість маніпулювання фінансовими показниками, що пов'язано зі зниженням стабільності ринку та потребою в оперативному ухваленні рішень. Ситуацію поглиблюють труднощі з доступом до первинних документів, обмежені можливості аудиторського контролю та ускладнення в підготовці фінансової звітності, що підвищує ймовірність викривлень у даних обліку. За таких обставин професійне судження бухгалтера набуває особливої ваги, адже саме воно є гарантією достовірності, об'єктивності та адекватності відображення реальних економічних процесів у фінансовій звітності.

Для вдосконалення підходів до застосування професійного судження бухгалтера та підвищення рівня прозорості облікової інформації в умовах воєнного стану доцільно зосередити увагу на кількох пріоритетних напрямах. По-перше, потребує розроблення система методичних рекомендацій щодо практичного використання професійного судження в кризових умовах, а також адаптація чинних стандартів бухгалтерського обліку до специфіки воєнного періоду. По-друге, важливим є впровадження цифрових технологій і хмарних платформ для збору, обробки й аналітики фінансових даних, що сприятиме зниженню ризиків викривлення інформації. Наступним кроком має стати посилення ролі незалежного аудиту, здатного забезпечити додатковий контроль достовірності фінансової звітності й мінімізувати можливості маніпуляцій з обліковими даними.

Не менш значущим завданням є підвищення професійної кваліфікації бухгалтерів за допомогою систематичного навчання та підготовки кадрів до роботи в умовах невизначеності й підвищених ризиків. Важливим інструментом у цьому контексті є також удосконалення системи внутрішнього контролю, що дає змогу мінімізувати як помилки, так і зловживання у сфері фінансового обліку. Окрему увагу потрібно приділити імплементації кращих міжнародних практик організації бухгалтерського обліку в умовах кризових ситуацій і збройних конфліктів.

Застосування окреслених заходів сприятиме не лише підвищенню транспарентності та надійності облікової інформації, але й формуванню довіри до фінансової звітності, створюючи підґрунтя для ефективного управління підприємствами навіть за надзвичайних обставин.

Отже, професійне судження бухгалтера сьогодні набуває особливої ваги, оскільки воно є важливим засобом забезпечення транспарентності облікової інформації та формування якісної фінансової звітності. Його значущість полягає в тому, що саме завдяки професійному судженню облік може бути адаптований до динамічного економічного середовища, швидких змін у законодавчому полі та умов господарювання. Використання професійного судження дає змогу підвищити достовірність фінансових показників і, відповідно, зміцнити довіру до них з боку інвесторів, кредиторів, органів державного управління та інших зацікавлених користувачів.

Водночас застосування професійного судження не позбавлене певних труднощів. По-перше, воно завжди містить елемент суб'єктивності, що може впливати на якість ухвалених рішень. По-друге, складність і суперечливість нормативного регулювання облікової сфери зумовлюють потребу в ретельному аналізі й виваженому підході до інтерпретації положень стандартів. По-третє, в умовах нестабільності економічного середовища та зростання ризиків особливо важливим стає врахування можливих негативних наслідків ухвалених рішень.

У цьому контексті актуальним завданням як для науковців, так і для практиків є розроблення та впровадження дієвих механізмів удосконалення підходів до реалізації професійного судження в бухгалтерському обліку. Це дасть змогу не лише мінімізувати вплив суб'єктивних чинників, а й забезпечити відповідність фінансової звітності міжнародним вимогам прозорості, достовірності та порівнянності, що в кінцевому підсумку сприятиме підвищенню ефективності управління підприємствами.

З огляду на викладене можна зробити кілька узагальнень. Зокрема, професійне судження: є невід'ємним елементом облікового забезпечення транспарентності системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності; воно є ключовим інструментом адаптації національної практики до міжнародних стандартів, створюючи умови для забезпечення порівнянності та зрозумілості інформації. Також варто зазначити, що якість професійного судження залежить від рівня компетентності, досвіду й етичних орієнтирів бухгалтера, а також від наявності сприятливого нормативно-правового середовища.

Отже, забезпечення транспарентності облікових систем у діяльності суб'єктів господарювання вимагає посилення ролі професійного судження, формування ефективних механізмів контролю за його застосуванням і вдосконалення національних стандартів з урахуванням міжнародного досвіду. Лише за таких умов фінансова інформація зможе відповідати сучасним вимогам відкритості, достовірності та корисності для широкого кола користувачів.

Висновки

Проведене дослідження професійного судження як важливого елементу сучасної системи управління суб'єктами господарювання дало змогу обґрунтувати його ключову роль у забезпеченні результативності та прозорості економічних процесів. Під час аналізу було встановлено, що професійне судження не обмежується технічними процедурами ведення бухгалтерського обліку, а є багатогранним інструментом, який інтегрує знання, досвід, етичні засади та здатність до критичного мислення. Саме завдяки цьому професійне судження бухгалтера та інших управлінських фахівців стає чинником, що безпосередньо впливає на рівень економічної безпеки підприємства, довіру користувачів фінансової інформації та ефективність управлінських рішень.

Професійна етика є фундаментом для формування якісного професійного судження. Вона виконує функцію регулятора поведінки бухгалтера, спрямованого на дотримання принципів чесності, об'єктивності, професійної компетентності та незалежності. Без наявності чітких етичних орієнтирів неможливо забезпечити ні достовірність облікових даних, ні їх нейтральність для різних груп користувачів. Отже, етика є своєрідним «моральним фільтром», що стримує можливі маніпуляції з даними та забезпечує суспільну цінність бухгалтерської професії. У сучасних умовах, коли економічна діяльність часто супроводжується конфліктами інтересів, саме етичний вимір надає професійному судженню стійкості та обґрунтованості.

Професійне судження бухгалтера є важливим чинником забезпечення економічної безпеки підприємства. Воно здатне виконувати превентивну функцію щодо ризиків, які можуть призвести до фінансових втрат, репутаційних загроз чи юридичних наслідків для підприємства. Правильне інтерпретування норм облікових стандартів, уважне ставлення до потенційних зон викривлення фінансової звітності, своєчасне виявлення ознак шахрайства або неефективного використання ресурсів формують основу економічної безпеки суб'єкта господарювання. Тому можна стверджувати, що рівень професійного судження бухгалтера прямо корелює з рівнем захищеності підприємства від внутрішніх і зовнішніх загроз. Бухгалтер у такому контексті постає не лише технічним виконавцем облікових процедур, а й активним учасником системи стратегічного управління ризиками.

Вагомим результатом дослідження є обґрунтування ролі професійного судження в забезпеченні транспарентності обліку та звітності. Відкритість і зрозумілість фінансової інформації, що подається користувачам,

залежить від того, наскільки виважено й обґрунтовано здійснено вибір серед можливих варіантів облікових рішень. Використання професійного судження дає змогу досягти балансу між нормативною регламентацією та індивідуальними особливостями діяльності підприємства, що зі свого боку сприяє формуванню довіри інвесторів, кредиторів, органів державної влади та суспільства загалом. Транспарентність облікової системи стає основою економічної відкритості та конкурентоспроможності суб'єктів господарювання.

З огляду на зазначене можна констатувати, що професійне судження в бухгалтерській діяльності є не лише засобом забезпечення достовірності та об'єктивності облікових даних, а й інструментом стратегічного розвитку підприємства. Його роль проявляється в забезпеченні стійкості системи управління, зміцненні довіри до облікової інформації та формуванні передумов економічної стабільності. Саме тому професійне судження потрібно розглядати як невід'ємну складову сучасної концепції ефективного корпоративного управління.

Отже, професійне судження бухгалтера є багатофункціональною категорією, яка одночасно виконує регулятивну, безпекову й комунікативну функції. Це створює підґрунтя для формування нових підходів до підготовки фахівців, розроблення методик оцінювання якості професійного судження та вдосконалення системи корпоративного управління на основі інтеграції етичних і професійних стандартів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародна федерація бухгалтерів / IFAC. URL : https://www.ifac.org/
2. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів / Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/2021%20IESBA%20Handbook%20ukr.docx
3. Мокринська З. В. Кодекс етики професійних бухгалтерів як основа побудови ефективної бухгалтерської практики. *Економіка та держава*. 2022. № 5. С. 79–84.
4. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України / Офіційний вебсайт. URL : https://www.ufpaa.org/
5. Професійна етика бухгалтера : підручник / Голов С. Ф., Голубка Я. В., Костюченко В. М., Кузіна Р. В., Чижевська Л. В. Житомир : ПП Рута, 2022. 260 с.

6. Тітенко Ю. А. Поняття професійної етики бухгалтера та її зв'язок з доброчесністю в наукових дослідженнях. *Збірник наукових статей магістрів*. Полтава : ПУЕТ, 2022. С. 170–173.

7. Фоміна О. В., Ромашко О. М., Семенова С. М. Професійна етика бухгалтерів: її особливості та проблемні аспекти дотримання етичних принципів. *Економіка та суспільство*. 2022. Випуск 46. URL : http://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2052/1982

8. Гуріна Н. В., Ракуть Д. О., Гладков Д. О. Роль професійної етики бухгалтера у запобіганні фінансовим махінаціям та шахрайству. *International scientific journal «Grail of Science»*. 2025. № 51. С. 114–120.

9. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text

10. Жураковська І. В. Етика для штатних професійних бухгалтерів. *Економічні науки*. 2015. № 4. С. 98–105.

11. Лень В. С., Нехай В. А. Професійне судження бухгалтера: визначення, поняття та зміст. *Облік і фінанси*. 2016. № 3 (73). С. 21–30.

12. Марушко Н. С. Професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2015. № 2. С. 319–330.

13. Юхименко-Назарук І. А. Інституційні засади здійснення професійного судження в бухгалтерському обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* 2016. № 21, частина 1. С. 185–188.

14. Гуріна Н. В., Дойонко А. М. Застосування професійного судження бухгалтера в умовах ринкової економіки: вітчизняний та міжнародний досвід. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування* : науковий журнал / редкол. : О. А. Шевчук (голов. ред.) та ін. Ірпінь : УДФСУ, 2019. Випуск 3. С. 40–47.

15. Садовська І., Нагірська К. Інструменти професійного судження бухгалтера для формування інтегрованої звітності. *Розвиток інтегрованої звітності підприємств* : тези Міжнародної наукової конф., 4–5 жовт. Житомир, 2019. С. 273–274.

16. Сторожук Т. М. Способи та проблеми формування професійного судження бухгалтера. *Економічний вісник. Сер. : Фінанси, облік, оподаткування.* 2017. № 1. С. 195–200.

17. Довбня С. Б., Гічова Н. Ю. Діагностика економічної безпеки підприємства як інструмент визначення напрямків його інноваційного розвитку. *Економічний вісник Національного гірничого університету.* 2008. № 3. URL : http://ir.nmu.org.ua/handle/123456789/406

18. Гуріна Н. В., Приходько К. К. Професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу* : міжнародний збірник наукових праць. 2023. № 3 (56). С. 9–13.

19. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

20. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку / Міністерство фінансів України. URL : https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1

21. Школьник І., Дзюба В. Транспарентність фінансової діяльності корпоративних підприємств. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. URL : https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-36

22. Таращенко Н. А. Професійна підготовка та роль бухгалтера в забезпеченні економічної безпеки. *Інфраструктура ринку*. 2020. № 48. С. 280–284.

23. Гуріна Н. В., Мосійчук Є. О., Оверченко А. А. Професійне судження бухгалтера як засіб забезпечення транспарентності облікової інформації. *International scientific journal «Grail of Science».* 2025. № 50. URL : https://archive.journal-grail.science/index.php/2710-3056/issue/view/21.03.2025/38

Наукове електронне мережеве видання

Краєвський Володимир Миколайович, Колісник Олена Пилипівна,
Занько Борис Михайлович, Сторожук Тетяна Миколаївна,
Гуріна Наталія Валеріївна, Скорик Олександр Васильович,
Морозюк Олександр Олексійович, Барицький Роман Олександрович,
Благодушко Андрій Володимирович, Кучеренко Сергій Миколайович,
Суворов Олександр Іванович, Сторожук Дмитро Євгенович,
Шевченко Євгеній Дмитрович

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Монографія

Відповідальний за випуск *Н. Б. Добрянська*

Редактор *М. М. Грабарчук*

Форматування та
комп'ютерна верстка *Д. П. Завальніцька*

Здано до друку 25.12.2025. Формат 29,7 × 41,99
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman»
Ум. друк. арк. 18.9
Наклад 300 прим. Замовлення № 1157

Підготовлено до друку науково-організаційним відділом
Державного податкового університету
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область,
Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 7669 від 20.09.2022*